



FACULTAD DE DERECHO

TRIBUTACIÓN MEDIOAMBIENTAL:

Análisis desde un punto de vista constitucional y
de financiación de las Comunidades Autónomas
de la gestión sostenible de los residuos.

Autor: Enrique Díaz-Mauriño Carrera.
Tutor: Francisco Javier Alonso Madrigal.

Madrid
Abril 2014

Resumen:

La utilización de la tributación medioambiental viene justificada como mecanismo para solucionar los efectos perniciosos que se derivan tanto de procesos productivos como de la convivencia de los seres humanos. Su origen es relativamente reciente, en el Siglo XX y, se inspira en dos principios básicos, “el principio de quien contamina paga” y el “principio del doble dividendo”. En el caso de España, la mayoría de esta tributación es aplicada por las Comunidades Autónomas vía impuestos propios o impuestos cedidos y, en menor medida tasas. Actualmente, parece que será el origen de la nuevas formas tributarias.

Resume:

The utilisation of the Environmental Taxation is justified as a mechanism to overcome the adverse effects produced in the productive processes as the human life. From its beginning in the 20th century the Environmental taxation is inspired in two basic principles, “polluter pays” and the “double dividend” principles. In Spain, most of this taxation is applied by the Spanish Autonomous Regions “Comunidades Autónomas” with their own taxes or “ceded taxes”, and to a lesser extent by duties. Currently, it seems to be the future tax provisions.

Palabras clave:

Tributación medioambiental, medio ambiente, Derecho Tributario, Comunidades Autónomas, residuos, vertidos, impuestos.

Key words:

Environmental taxation, environment, Tax Law, residues, discharges, Autonomous Regions.

ÍNDICE de CONTENIDOS

ABREVIATURAS	5
1.- INTRODUCCIÓN A LA TRIBUTACIÓN MEDIOAMBIENTAL	7
1.1. CONCEPTO DE TRIBUTACIÓN MEDIOAMBIENTAL	7
1.2. EL ORIGEN DE LA FISCALIDAD MEDIOAMBIENTAL.....	9
1.2.1. <i>El principio de “quien contamina paga”</i>	11
1.2.2. <i>El principio del doble dividendo</i>	13
1.3. REGULACIÓN JURÍDICA A NIVEL INTERNO.....	14
1.3.1. <i>El principio de corresponsabilidad fiscal.</i>	16
2. LA GESTIÓN SOSTENIBLE DE LOS RECURSOS COMO INSTRUMENTO FISCAL.....	19
2.1. LOS PLANES NACIONALES DE RESIDUOS.....	19
3. TRIBUTOS MEDIOAMBIENTALES EN ESPAÑA.....	21
3.1. IMPUESTOS SOBRE LOS PRODUCTOS FINALES DE CONSUMO.	21
3.1.1. <i>El impuesto sobre envases</i>	21
3.1.2. <i>Impuesto sobre las bolsas de plástico de un solo uso</i>	22
3.2. IMPUESTOS SOBRE EMISIONES.....	24
3.2.1. <i>Impuesto sobre emisiones a las aguas</i>	24
3.2.2. <i>Impuesto sobre emisiones a la atmósfera</i>	28
3.2.3. IMPUESTOS SOBRE EMISIONES AL SUELO (DEPÓSITOS DE RESIDUOS EN VERTEDEROS Y LA INCINERACIÓN DE RESIDUOS).....	30
3.2.4. IMPUESTOS SOBRE EMISIONES AL SUELO (VERTIDOS DE RESIDUOS PELIGROSOS Y RADIOACTIVOS).....	37
3.3. IMPUESTOS SOBRE ACTIVIDADES	41
3.3.1. <i>Impuestos sobre Impactos Visuales producidos por instalaciones eólicas, eléctricas o de telefonía</i>	41
3.3.2. <i>Impuestos sobre Grandes Establecimientos Comerciales o Grandes Áreas de Venta</i>	43
3.4. TASAS MUNICIPALES DE RESIDUOS.	43
3.4.1. <i>Los posibles sistemas de tributación de residuos urbanos</i>	45
3.4.1. <i>Otras estrategias impositivas: el caso curioso de Flandes</i>	47
4. LA PREVISIBLE REFORMA FISCAL ESPAÑOLA DEBIDO AL CAMBIO MACROECONÓMICO.....	49
CONCLUSIÓN	52

BIBLIOGRAFÍA55

ABREVIATURAS

- AEAT Agencia Estatal de Administración Tributaria.
- AEMA Agencia Europea de Medio Ambiente.
- AENOR Asociación Española de Normalización y Certificación, asociación privada sin ánimo de lucro.
- BOE Boletín Oficial del Estado.
- CE Constitución Española de 27 de diciembre de 1978, modificada el 28 de agosto de 1992 y el 27 de septiembre de 2011.
- CCAA Comunidades Autónomas.
- CECA Comunidad Europea del Carbón y del Acero, creada en 1951 y extinguida en 2002.
- CEE Comunidad Económica Europea, creada por el Tratado de Roma de 25 de marzo de 1957, modificado en 1993 adoptando la nueva denominación de “Unión Europea”.
- IVA Impuesto sobre el Valor Añadido. Ley 37/1992, de 28 de diciembre y Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.
- IVMDH Impuesto de Venta a Minorista de Determinados Hidrocarburos, derogado.
- OCDE Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, creada en 1960.
- LGT Ley 58/2003, de 17 de diciembre de 2003, General Tributaria.
- LHL 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. Revisión vigente desde 01 de Enero de 2014 hasta 22 de Julio de 2014
- LOFCA Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas. Modificada por LO 1/1989, de 13 de abril, LO 3/1996, de 27 de diciembre, LO 10/1998, de 17 de diciembre, LO 5/2001, de 13 de diciembre, LO 7/2001, de 27 de diciembre, LO 3/2009, de 18 de diciembre y LO 2/2012, de 27 de abril.
- MINHAP Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.
- PNIR Plan Nacional Integral de Residuos.
- PPR Programas de Prevención de Residuos.

RBMA	Residuos de Baja y Media Actividad.
RAA	Residuo de Alta Actividad.
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional.
STJUE	Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea.
TSJ	Tribunal Superior de Justicia.

1.- INTRODUCCIÓN A LA TRIBUTACIÓN MEDIOAMBIENTAL

1.1. Concepto de tributación medioambiental

Las denominaciones con que se refieren a los tributos medioambientales son numerosas, entre las que hay que mencionar “ecotasas”, impuestos ecológicos o impuestos verdes.

Distintos autores como **SERRANO ANTÓN**¹ o **ROSEMBUJ**² consideran al impuesto la figura tributaria más acorde a la tributación medioambiental en cuanto que hace posible: *“poder afrontar un problema de carácter global, como es el del medio ambiente, dado que sólo están condicionados por la existencia de un índice de capacidad económica”*³.

Según la **COMISIÓN EUROPEA**⁴ se pueden agrupar en dos grandes grupos los tributos medioambientales:

- exacciones sobre emisiones: impuestos que o bien están directamente relacionados con la contaminación real o estimada que se provoque, tanto si las emisiones son a la atmósfera, al agua o al suelo, o están relacionadas con la producción de ruido.
- exacciones sobre productos: se aplican a materias primas y productos intermedios como abonos, plaguicidas [...], y a productos finales de consumo como pilas y bolsas de plástico [...].

Otros autores establecen esta misma distinción en cuanto a su objeto pero añaden una exacción más, la derivada sobre servicios en las que destaca el sector turístico y, distingue fiscalidad de servicios, de intermediarios y de inversiones⁵.

¹ SERRANO ANTÓN, F.: “Justificación técnico-jurídica de los impuestos medioambientales” en *Fiscalidad ambiental*, p. 317.

² ROSEMBUJ, T.: “Tributos ambientales”, p. 56.

³ FERNÁNDEZ ORTE, J. (2006): *La tributación medioambiental: Teoría y práctica*, Ed. Thomson Aranzadi, Navarra, 2006, p. 155.

⁴ Comisión Europea. *Impuestos y gravámenes ambientales en el Mercado Único*, p. 12

⁵ JAQUENOD, S. (2004): *Guía práctica para el estudio del Derecho Ambiental*, Ed. Dykinson, Madrid, 2004, p. 183.

A pesar de que el impuesto sea la figura por excelencia también hay de mencionar la existencia de tasas y contribuciones especiales en este ámbito medioambiental. El **artículo 2.2.a) LGT** define las tasas como:

tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o en la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o se realicen por el sector privado.

En lo relativo a las tasas y contribuciones especiales de acuerdo con la opinión de **FERNÁNDEZ ORTE**⁶, considera que su función no contribuye a evitar cambios de comportamiento (el impuesto por el contrario busca incentivar el I+D o bien evitar los “fallos de mercado” o externalidades) pero la ventaja es que puede incorporar un importante incentivo, según el hecho imponible: utilización de dominio público, prestación de servicios o realización de actividades en régimen de derecho público.

El **artículo 2.2.b) LGT** establece el concepto de las contribuciones especiales definiéndolas como:

tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes, como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.

El **artículo 8 LOFCA** y el **artículo 28 LHL** contienen una definición similar, aplicables tanto en el ámbito autonómico como en el local. Las contribuciones especiales a pesar de que éstas pueden establecerse en los distintos niveles territoriales, su utilización corresponden en mayor medida a las entidades locales aunque se establece un límite en relación a la base imponible (90% del coste soportado por la entidad local por la realización de obras, establecimiento o ampliación de los servicios⁷; ampliable al 100% en caso de las Comunidades Autónomas como permite el **art. 8 LOFCA**).

⁶ FERNÁNDEZ ORTE, J. (2006): *La tributación...*, op. cit. p. 164-166.

⁷ Art. 31 Real Decreto Legislativo 22/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (LHL) “1. La base imponible de las contribuciones especiales está constituida, como máximo, por el 90 por ciento del coste que la entidad local soporte por la realización de las obras o por el establecimiento o ampliación de los servicios.” Vigente hasta el 22 de Julio de 2014.

1.2. El origen de la fiscalidad medioambiental

La utilización de la fiscalidad como mecanismo para solucionar los problemas medioambientales ha sido utilizada en numerosas ocasiones por las Administraciones Públicas con la finalidad de conservar el medio ambiente e intentar que los efectos de los citados problemas sean menores. Los mecanismos tributarios más utilizados con este objetivo son los tributos medioambientales y los permisos de emisión negociables.

En los mercados se producen bienes y servicios. Como consecuencia de este proceso productivo se derivan una serie de efectos perniciosos o externalidades negativas denominadas por **BUÑUEL GONZÁLEZ**⁸ como “fallos de mercado”.

Estos fallos de mercado radican en la existencia o en la producción de una serie de elementos contaminantes y degradantes del medio ambiente que perjudican al resto de la sociedad. La intervención reguladora del sector público en este tipo de materias se justifica por la constatación de los daños sociales de la contaminación sobre elementos sobre los cuales las personas privadas no detentan un derecho de propiedad (como el agua, el aire entre otros)⁹.

En estos aspectos, en la doctrina aparece habitualmente el nombre de Arthur Cecil **PIGOU**¹⁰ que comenta que frente a estas externalidades siempre aparecerá una desavenencia entre el coste (también denominado producto por otros autores contemporáneos) privado y el coste social y, a su vez entre el beneficio social y el privado.

⁸ SANZ RUBIALES, I. (2007): *El mercado de derechos a contaminar*, Editorial Lex Nova, p. 37 en relación a BUÑUEL GONZÁLEZ, M. (1999): “El uso de instrumentos económicos en la política del Medio Ambiente”, CES, Madrid, 1999.

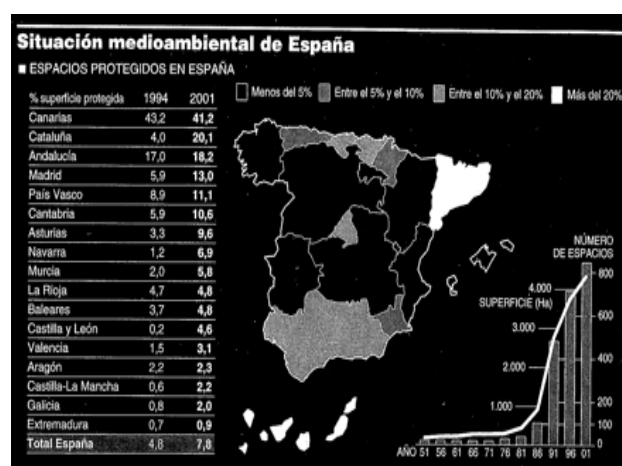
⁹ BUÑUEL GONZÁLEZ, M. – CARBAJO VASCO, D. – CORNEJO PÉREZ, A. (2004): “Introducción y marco general económico de la tributación medioambiental: concepto, justificación y base imponible” en BUÑUEL GONZÁLEZ, M., *Tributación medioambiental: teoría, práctica y propuestas*, Ed. Thomson Civitas.

¹⁰ RAMOS GOROSTIZA, J.L. (2000): *Economía, marco institucional y medio ambiente*, Ed. Complutense, p. 88 en relación a PIGOU, A.C. (1918): *The economics of Welfare*, Ed. Macmillan.

Frente a esto se considera que la fuente más sencilla para acabar con dichos fallos negativos consiste en la introducción de tasas, impuestos en concordancia con el conjunto de emisión contaminante¹¹.

El uso de instrumentos económicos con fines medioambientales tuvo su origen durante el siglo XX aunque ya en 1970 la OCDE emitió una serie de Recomendaciones e introdujo el “*principio de quien contamina, paga*”. El desarrollo en Europa, se produjo por la iniciativa de una serie de Estados y Organizaciones Internacionales.

En España estos aspectos fueron tomados en consideración, a principios de la década de los años 1990. Concretamente a partir de 1993 se empieza a hablar de este tema aunque en puridad no existía todavía ninguna regulación con excepción de alguna Comunidad Autónoma.



En la imagen indicada se observa la situación medioambiental de España en el año 2004 (fuente: OCDE).

La OCDE compele a España a aplicar las denominadas “*ecotasas*” aunque según dicho organismo existen reticencias a la introducción de las mismas en sectores tan

punteros como el turístico ya que mermaría la competitividad del país o región¹².

Este punto se ha visto superado gracias a la inclusión autonómica de varios tributos medioambientales que ha conllevado poco a poco a un desarrollo de esta materia¹³.

¹¹ STIGLITZ, J.E. (2000): “Las externalidades y el medio ambiente” en *La economía del sector público*, Ed. Antoni Bosch, Barcelona.

¹² FRAGUAS, A. (2004) “La OCDE recomienda a España el uso de ecotasas o impuestos ambientales”, Periódico “El País”, España, 6 octubre de 2004.

¹³ VAQUERA GARCÍA, A. (2004): “La protección ambiental como alternativa de financiación de las comunidades autónomas, el caso de los impuestos sobre usos y aprovechamientos del agua embalsamada de Galicia y Castilla y León”, Ed. Aranzadi, Enero de 2014.

1.2.1. El principio de “quien contamina paga”

Como ha sido destacado anteriormente este principio rector del Derecho comunitario ambiental fue introducido por la **OCDE** en su *Recomendación de 26 de mayo de 1972*, aunque a pesar de su importancia en puridad no existe una definición clara y concisa del mismo. En dicha Recomendación se hace referencia a un principio económico mediante el cual quien contamine debe soportar los gastos de mantenimiento y prevención del medio ambiente.

En otras Recomendaciones (*5/436/Euratom, CECA, CEE: Recomendación del Consejo, de 3 de marzo de 1974, relativa a la imputación de costes y a la intervención de los poderes públicos en materia de medio ambiente*) se refiere a un mecanismo reductor y de búsqueda de tecnologías menos contaminantes, es decir, innovación tecnológica. Se trata en palabras de **LÓPEZ GORDO**¹⁴:

establecer la sujeción obligada del contaminador de soportar el costo de la prevención y reparación del daño infligido al ambiente, en la intención de reducir efectos no deseados sobre él, en aquellos momentos, Mercado Común A, tenor de los instrumentos medioambientales utilizados [...], los siguientes costes a sufragar por los agentes contaminantes: bienes de equipo, nuevas técnicas y los gastos de funcionamiento asociados.

Por otro lado, dicho principio en muchos casos viene acompañado de ayudas públicas disfrazadas como medio de incentivo económico para la protección del medio ambiente. Este mecanismo puede resultar erróneo ya que dichas transferencias corrientes emitidas por las Administraciones Públicas a los agentes contaminantes, terminan siendo pagadas indirectamente por los propios contribuyentes, a los que realmente afecta la contaminación (los contaminados) y, no por los agentes que causan los efectos nocivos (los contaminantes).

En definitiva, constituye una contradicción propia de Estados intervencionistas que creen que la empresa privada no puede corregir los errores de mercado y, es el Estado a través de la intervención reguladora o bien a través de subvenciones, el que al final detenta el medio de corregir dichas disfuncionalidades.

¹⁴ LÓPEZ GORDO, J.F. (2008): *Medio Ambiente comunitario y Protocolo de Kioto*, Ed. La Ley, Madrid, Junio de 2008.

Para autores como **ROSEMBUJ**¹⁵ consideran los incentivos económicos como:

una oportunidad de corrección de los fallos de la economía de mercado [...] pero no parece del Estado la responsabilidad última de la tutela del bien ambiental, sino de consumo con la sociedad civil, el ciudadano colectivo, sobre la base de cuya confianza le compete su gestión.

A parte de esto, otro de los posibles problemas con los que se enfrentan la concesión de estas ventajas fiscales, se basan en el Derecho de la Competencia y, su posible consideración de ayudas ilegales por parte de los Estados.

En este sentido, la **OCDE** establece una serie de excepciones para que la obtención de ayudas públicas con fines medioambientales, sea considerada válida:

- ayudas basadas en la investigación y desarrollo de técnicas menos contaminantes.
- ayudas dadas a los agentes contaminantes por las emisiones iniciales o transitorias de reducción.
- ayudas que compensen el riesgo de ver peligrar los objetivos sociales y económicos de un país o región.

Por todo ello, la intervención estatal debe fundamentarse en primer lugar, en la erradicación de los fallos de mercado, mediante la introducción de tributos que contribuyan a evitar el coste económico y medioambiental de dichos servicios contaminantes; en segundo lugar a la introducción de incentivos para la realización de actuaciones que no tengan efectos negativos y, la tercera fundamentación se basa en la inversión en tecnologías menos contaminantes.

No han sido pocos los autores que han debatido acerca de la necesaria adecuación de los principios rectores del sistema tributario adaptadas a la tributación medioambiental como cuestiona **RUIZ ALMENDRAL**¹⁶:

la pregunta adecuada es si los impuestos constituyen el instrumento adecuado, o de manera más precisa, si se ha realizado el esfuerzo legislador e interpretativo suficiente para adecuar el principio "quien contamina paga" a la estructura del sistema tributario, que

¹⁵ ROSEMBUJ, T. (2009): *El impuesto ambiental*, Ed. el Fisco, Barcelona, 2009, p. 17.

¹⁶ RUIZ ALMENDRAL, "La compleja estabilización del establecimiento de beneficios fiscales por motivos medioambientales con el principio de igualdad tributaria" *Revista Crónica Tributaria*, Número 114/2005.

descansa sobre otra clase de principios no siempre compatibles y, en ocasiones directamente contradictorios.

En definitiva, todos los agentes productivos tienen que tener claro que existen unas normas que conlleven que cualquier efecto nocivo para la sociedad de su producción, le supondrán no solamente un coste económico que tendrá que hacer frente sino también debería afectar a su reputación corporativa y, ser castigada por los consumidores. No sólo una “multa” por parte de la Administración Pública sino también una merma en su prestigio y, el consumo de sus productos.

1.2.2. El principio del doble dividendo

David **PEARCE** (1991) fue el primer autor que habló de este principio, principio que tiene su fundamento en el ámbito medioambiental.

Este principio tiene como objetivo mejorar el sistema tributario mediante una reducción de los impuestos clásicos como los que recaen sobre el trabajo, las cotizaciones a la Seguridad Social, los beneficios empresariales o el ahorro por ejemplo, de forma que los ingresos públicos que se dejarían de recaudar por éstos, se reemplazarían por nuevos impuestos que fomentasen el cambio de aquellas acciones negativas que afectan al medio ambiente.

- El primer dividendo se aplicaría a “la mejora y protección del medio ambiente”¹⁷
- y, el segundo dividendo se aplicaría a la reforma de los anteriores impuestos citados.

Dichos impuestos son concebidos como el futuro debido a la consideración de “obsoletos” a los impuestos tradicionales mencionados (sobre el ahorro, trabajo, cotizaciones a la Seguridad Social o beneficios empresariales) que poco a poco

¹⁷ FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I. (2010): “Un nuevo enfoque de la tributación ambiental: la fiscalidad específica sobre la fuente de las energías renovables” Revista Quincena Fiscal Aranzadi, núm. 22/2010 parte Estudio, Pamplona, 2010.

consiguen menos recaudación y, provocan el denominado “exceso sobre el gravamen”. Esta teoría relaciona equidad y eficiencia.

Richard **MUSGRAVE**¹⁸, economista americano que realiza la definición del concepto de exceso de gravamen centrado a que la carga total de impuestos que soporta el contribuyente puede que no se traduzca en un mayor ingreso para el Estado. El efecto del denominado valor del exceso de gravamen es mayor cuanto mayor sea el tipo impositivo y la elasticidad¹⁹.

En el Informe²⁰ elaborado recientemente por un Comité de Expertos referente a la futura reforma fiscal española se hace referencia ya al principio del doble dividendo siguiendo la definición enunciada *infra* como sigue:

siguiendo la teoría del doble dividendo de implantar diversos tributos sobre la energía y las actividades contaminantes, con el doble objetivo de incentivar conductas favorables al medio ambiente y obtener una recaudación adicional que podría servir para reducir la carga tributaria sobre el factor trabajo.

1.3. Regulación jurídica a nivel interno

En nuestro país el uso de la tributación medioambiental en el ámbito estatal a pesar de gozar de la competencia legislativa a través de la Constitución en el **art.133.1 CE** ha sido escasamente utilizado. Destacamos que el Estado central no ha introducido nuevos impuestos ni tampoco ha modificado los anteriores adaptándolos a la temática medioambiental aunque en la última legislatura se han introducido nuevos tipos bajo la batuta del Ministerio de Hacienda con un marcado carácter recaudatorio.

Frente a esta inacción del Estado, las Comunidades Autónomas han regulado una serie de tributos propios denominados por parte de la doctrina como ecológicos.

¹⁸ MUSGRAVE, R.A. – MUSGRAVE, B. (1992): *Hacienda Pública: Teórica y Aplicada*, Ed. McGraw Hill, 1995.

¹⁹ CORDÓN EZQUERRO, P. (2007): “La Imposición, la Eficiencia y la Equidad: una reflexión desde la perspectiva de la Unión Europea” *Revista ICE Nuevas Tendencias en Política Fiscal*, Marzo-Abril 2007, p. 174.

²⁰ MINISTERIO DE HACIENDA Y ADMINISTRACIONES PÚBLICAS *Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español*, febrero 2014, Madrid.

Principalmente, en su origen esta serie de tributos se establecieron para el sector del agua aunque posteriormente han ido extendiéndose el campo de actuación de la emisión y producción de energía, emisiones atmosféricas o residuos radioactivos entre otros. La importancia de estos tributos a nivel presupuestario es menor debido a que no llega al 1% de los ingresos no financieros de las Comunidades Autónomas.

El **art. 45 de la Constitución española**²¹ recogido en el *Capítulo III Artículo I* referente a “*De los principios rectores de la Política social y económica*”, que no constituyen derechos fundamentales, como indica posteriormente el **art. 53 CE**, establece que:

el reconocimiento, el respeto y la protección de los principios reconocidos en el Capítulo III, informará la legislación positiva, la práctica judicial y la actuación de los poderes públicos.

El citado **art. 45 CE** ha sido desarrollado posteriormente por la legislación, como en la **Ley 34/2007, de 15 de noviembre, de calidad del aire y protección de la atmósfera**²², y en concreto en el **art. 25** de la misma.

Por otro lado la introducción en el ámbito tributario de tributos acordes a los artículos mencionados (**art. 45 CE** y el **art. 25 Ley 34/2007**), ha sido sobre todo regulado en el ámbito de las Comunidades Autónomas dejando de lado a las Haciendas Locales y, también en menor medida a la Hacienda Estatal²³. Lo comentado anteriormente se fundamenta en el límite establecido por el legislador en el **art. 6 apartados 2 y 3 Ley Orgánica 8/1980**, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades

²¹ Art 45 CE: “1. Todos tienen el derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona, así como el deber de conservarlo.

2. Los poderes públicos velarán por la utilización racional de todos los recursos naturales, con el fin de proteger y mejorar la calidad de la vida y defender y restaurar el medio ambiente, apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva.

3. Para quienes violen lo dispuesto en el apartado anterior, en los términos que la ley fije se establecerán sanciones penales o, en su caso, administrativas, así como la obligación de reparar el daño causado.”

²² Art. 25 Ley 34/2007: “Las Administraciones Públicas promoverán, en el ámbito de sus competencias, el uso de la fiscalidad ecológica y de otros instrumentos de política económica ambiental para contribuir a los objetivos de esta ley.”

²³ TEJERIZO, J.M. – MENÉNDEZ, G. – VAQUERA, A. “La tributación medioambiental en las comunidades autónomas y en el Derecho comparado” en Revista Economía y Medio Ambiente, Número 113, Junio 2007, p. 50.

Autónomas²⁴. En dichos artículos de la LOFCA se recoge como mencionamos a continuación “el principio de corresponsabilidad fiscal”.

1.3.1. El principio de corresponsabilidad fiscal.

Tanto la Constitución Española como la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) mencionan tanto la relación de autonomía financiera como la autonomía política, proviniendo la segunda en mayor medida de la primera. El principio de corresponsabilidad en el ámbito fiscal va siempre unido al principio de autonomía financiera que las Comunidades Autónomas tienen garantizado en la Constitución (**artículo 156 CE**).

Es necesario que las Comunidades Autónomas dispongan de recursos suficientes para poder ejercer las funciones y competencias constitucionalmente reconocidas. El principio de “corresponsabilidad fiscal” se fundamenta en evitar o intentar disminuir la dependencia de los ingresos del Estado por parte de las Comunidades Autónomas.

Este principio no sólo está haciendo referencia a la organización de cada ente sino también a la posibilidad que tienen de realizar la aprobación de sus propios presupuestos, delimitando en que gastos realizar la aplicación de sus ingresos y además definir las vías de obtención de estos ingresos, todo ello en el ejercicio y desarrollo de sus competencias como dice dicho artículo. Este último aspecto, el de

²⁴ Art. 6 apartados 2 y 3 LOFCA: “*Dos. Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por el Estado. Cuando el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria establezca tributos sobre hechos imponibles gravados por las Comunidades Autónomas, que supongan a éstas una disminución de ingresos, instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas.*

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

los ingresos en su mayoría se obtiene mediante la implantación de tributos o la cesión de los mismos que les ha realizado el Estado.

Las Comunidades Autónomas gozan de una potestad tributaria materializada tanto en el establecimiento de tributos fiscales con fines recaudatorios y extra fiscales aunque todo lo extra fiscal tiene en puridad también una finalidad recaudatoria. Este ámbito extra fiscal se fundamenta en los **artículos 6.2 y 6.3 LOFCA** en el que se impide que un hecho imponible ya gravado por el Estado sea gravado por una Comunidad Autónoma mientras que en el tercer apartado nos habla de lo mismo pero aplicado a las entidades locales²⁵.

Dentro de los tributos propios de las Comunidades Autónomas, se encuentran los tributos medioambientales, dado que no han sido objeto de regulación por parte estatal o local (**art. 6.2 y 6.3 LOFCA**²⁶). En este sentido, mencionar los impuestos sobre vertidos, depósitos de residuos, que posteriormente se ampliarán más adelante.

A partir de la modificación del **art. 6.3 LOFCA**, la nueva redacción permite a las Comunidades Autónomas la creación de nuevos impuestos que les permita obtener mayores recursos y, establece que un mismo hecho imponible sea gravado dos veces. Además podrán gestionar y establecer tributos sobre las materias que la legislación de los regímenes locales reserva a las Entidades Locales. Esto significa que aunque exista un impuesto local sobre la recogida de basuras podrá existir otro similar de carácter autonómico.

En cuanto a los tributos cedidos a las CCAA que lo han aplicado dentro de su territorio, se encuentra el recientemente cuestionado Impuesto sobre la Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos²⁷.

²⁵ RUIZ GARIJO, A. (2001): “Tributos ambientales y Comunidades Autónomas” Revista Repertorio Aranzadi del Tribunal Constitucional, num.21/2001 parte Estudio, Pamplona, 2001.

²⁶ RUIZ GARIJO, A. (2001): “Tributos ambientales y...”.

²⁷ Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Caso Transportes Jordi Besora S.L. y Generalidad de Cataluña C-82/12. Sentencia de 27 febrero 2014.

Por otro lado, en el nivel municipal la tributación medioambiental se reduce a ciertas bonificaciones fiscales en los impuestos y la idea de asociar tasas a diferentes servicios medioambientales²⁸.

²⁸ DURÁN CARRÉ, J.M. – DE GISPERT BROSA, C. (2008): “La tributación ambiental en España: Situación actual” p. 1367-1368 en BECKER, F. – CAZORLA, L.M. – MARTÍNEZ-SIMANCAS J. *Tratado de Tributación Medioambiental Volumen II*, Ed. Thomson Aranzadi, Navarra, 2008.

2. LA GESTIÓN SOSTENIBLE DE LOS RECURSOS COMO INSTRUMENTO FISCAL

2.1. Los Planes Nacionales de Residuos

La prevención en la generación de los residuos es la apuesta política de residuos que a la larga mas beneficios aporta, y es el objetivo a alcanzar para conseguir una Europa eficiente dentro del marco de la Estrategia 2020 de la Unión Europea.

En esta línea se enmarca la **Directiva Marco de Residuos**, Directiva que recoge las obligaciones específicas en esta materia, conforme a la cual los Estados Miembros debían elaborar antes del 12 de diciembre de 2013, Programas de Prevención de Residuos (**PPR**). En esta línea España dispone de un Programa Estatal de Prevención de Residuos para el período 2014-2020 (aprobado por Acuerdo de Consejo de Ministros de 13 de diciembre de 2013), Programa que desarrolla la política de prevención de residuos para lograr el cumplimiento del objetivo de reducción de los residuos generados en 2020 en un 10% respecto a los generados en el año 2010.

Este Programa a su vez se plasma en un Plan Nacional Integral de Residuos en España (**PNIR**) que abarca el período 2016-2020²⁹. Los objetivos de este plan son intentar reducir la generación de residuos, lograr un mejor aprovechamiento de los recursos contenidos en ellos mediante la reutilización y alargamiento de la vida útil de los productos, la reducción del contenido de sustancias nocivas en materiales y productos, así como la reducción del impacto que tienen la producción y gestión en la salud y en el medio ambiente.

El **PNIR** incluye los residuos domésticos y similares, los residuos con legislación específica, los suelos contaminados, algunos residuos agrarios e industriales no peligrosos sin legislación específica, y la estrategia de reducción de vertidos de residuos biodegradables.

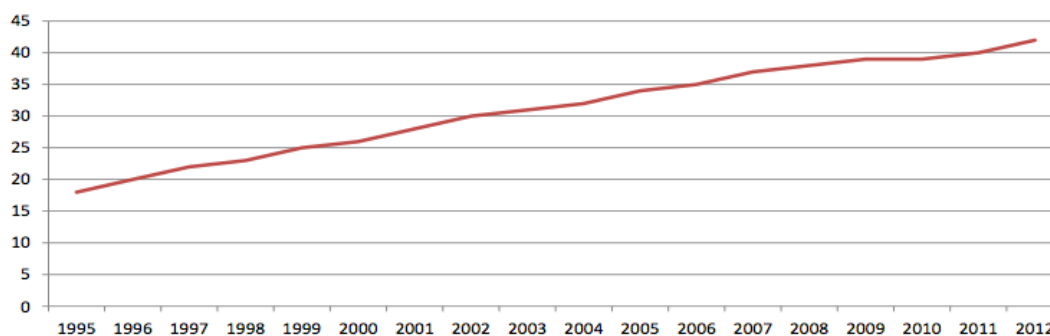
²⁹ MINISTERIO DE AGRICULTURA, Y MEDIO AMBIENTE, “Programa Estatal de Prevención de Residuos 2014-2020”, Planes y programas, disponible en: <http://www.magrama.gob.es/es/calidad-y-evaluacion-ambiental/planes-y-estrategias/Planes-y-Programas.aspx>

El **PPR** así mismo se ha trasladado a las Comunidades Autónomas, a los Departamentos Ministeriales y demás sectores interesados. En concreto las CCAA en la línea del citado Plan han aprobado sus respectivos Planes Sectoriales de Residuos a desarrollar dentro de sus ámbitos territoriales.

En el momento actual y según los datos correspondientes a 2012 publicados por **EUROSTAT**³⁰, cada español genera 464 kilos frente a 551 kilos del año 2008 (87 kilos menos de basura que antes que empezará la crisis), cifra muy por debajo que el primer país Dinamarca (200 kilos más). **EUROSTAT** incluye como residuos urbanos toda la basura generada en los hogares, pequeños negocios y Administraciones Públicas que es recogida por los Ayuntamientos, sin que entren los residuos industriales y agrícolas.

Tan solo cuatro países comunitarios (Grecia, Lituania, Alemania y República Checa) han aumentado los desechos por habitante respecto al año 2008, caídas que sitúan la media europea por debajo de los 500 kilos por habitante al año.

*EVOLUCIÓN DE LA GENERACIÓN DE RESIDUOS MUNICIPALES
RECICLADOS O COMPOSTADOS EN LA UE, 1995-2012*



(Fuente: EUROSTAT).

³⁰ EUROSTAT “En 2012, 42% des déchets municipaux traités ont été recyclés ou compostés”, publicado el 25 de marzo 2014, comunicado de prensa.

3. TRIBUTOS MEDIOAMBIENTALES EN ESPAÑA.

3.1. Impuestos sobre los Productos Finales de Consumo.

3.1.1. El impuesto sobre envases.

En el ámbito de la Unión Europea se redacta la **Directiva 94/62/CE** del Parlamento Europeo y del Consejo de 20 de diciembre de 1994 relativa a los envases y residuos de envases, siendo el objetivo primordial de esta Directiva lograr la armonización a nivel europeo en materia de producción de envases y de ahorro de los mismos. La mejor manera para conseguir la reducción de residuos se considera que parte de la disminución de la fabricación de envases.

La definición de envases que realiza dicha directiva es la siguiente:

todo producto fabricado con cualquier material de cualquier naturaleza que se utilice para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías, desde materias primas hasta artículos acabados, y desde el fabricante hasta el usuario o el consumidor. Se considerarán también envases todos los artículos «desechables» utilizados con este mismo fin.

Esta directiva incluye además criterios interpretativos de la definición así como una clasificación de los envases:

- envase de venta o envase primario.
- envase colectivo o envase secundario.
- envase de transporte o envase terciario.

A partir del año 2010 la Unión Europea fijó este aspecto como un nuevo campo de batalla debido al perjuicio que causaba al medio ambiente, situando a países como Portugal o Polonia entre los que más utilizaban y, fijando a Dinamarca como ejemplo en este aspecto.

Los Estados Miembros han de haber transpuesto la directiva junto con la reglamentación desarrollada a más tardar el 30 de septiembre de 2013³¹, en concreto

³¹ Directiva 94/62/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 20 de diciembre de 1994, relativa a los envases y residuos de envases. Modificada por: Reglamento (CE) no 1882/2003 del Parlamento

en España, mediante la **Ley 11/1997, de 24 de abril, de Envases y Residuos de Envases**, por la que se incorporan las normas sustantivas de la citada Directiva comunitaria.

3.1.2. Impuesto sobre las bolsas de plástico de un solo uso.

En concreto algunas Comunidades Autónomas han introducido un impuesto sobre bolsas de plástico de un solo uso con objeto de disminuir la utilización de este tipo de bolsas, y de esta manera minorar la contaminación que generan y contribuir a la protección del medio ambiente.

Para ver el resultado económico que obtiene cada Comunidad Autónoma por dichos impuestos, hay que acudir a los datos que refleja el informe³² del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

En concreto **Andalucía**, realiza la introducción de un impuesto relativo a las bolsas de plástico de un solo uso mediante la **Ley 11/2010** que establece en su *Preámbulo*³³ que se realiza conforme a las obligaciones contraídas en el ámbito de la Unión Europea.

El hecho imponible está constituido por el suministro de bolsas de plástico por un establecimiento comercial, entendiéndose por tales, las fabricadas con plástico, entregadas a los consumidores en los puntos de venta y destinadas a facilitar el transporte de los productos adquiridos.

Europeo y del Consejo de 29 de septiembre de 2003; Directiva 2004/12/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 11 de febrero de 2004; Directiva 2005/20/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de L 70 9 de marzo de 2005; Reglamento (CE) no 219/2009 del Parlamento Europeo y del Consejo L 87 de 11 de marzo de 2009; Directiva 2013/2/UE de la Comisión de 7 de febrero de 2013.

³² Subdirección General de Relaciones Tributarias con las Haciendas Territoriales, Capítulo III “Tributación Autonómica. Medidas 2013”.

³³ Impuesto sobre las bolsas de plástico de un solo uso. *Ley 11/2010, de 3 de diciembre, de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad (BOJA núm. 243, de 15 de julio de 2010)*

Las únicas exenciones son las referidas a las bolsas suministradas por establecimientos comerciales dedicadas a las ventas minoristas, las diseñadas para su reutilización y las biodegradables.

El consumidor termina pagando en función del número de bolsas de un sólo uso al tipo impositivo de 5 céntimos por cada bolsa suministrada hasta el año 2013, y 10 céntimos en el año 2014 y posteriores.

Por este impuesto, la Junta de Andalucía ha recaudado en el ejercicio 2013, 445.650 euros³⁴, aunque su recaudación no ésta afectada a ninguna finalidad concreta y en especial actividades relacionadas con el medio ambiente, que fue el motivo por el que se realizó su implantación.

Mencionar que en **Cantabria** existía esta figura tributaria con un tipo impositivo de 5 céntimos (6 céntimos con IVA) aunque fue derogada por el posterior gobierno de la Comunidad Autónoma en el año 2012. La principal diferencia con Andalucía era que determinados alimentos como frutas, verduras, pan, alimentos congelados, carnes, pescados o similares estarían exentos con la única característica especial que anteriormente no hubieran sido envasados³⁵.

En la actualidad en **Baleares**, el Presidente balear ha expresado que renuncia a la implantación de una serie de impuestos entre ellos el impuesto sobre los envases debido a la mejora de la crisis económica, a la reforma tributaria que planteará el gobierno estatal, a la subida de los ingresos estatales y, por último debido a las críticas otorgadas por los sectores económicos de las islas.

Por otro lado, y aunque efectivamente no todas las Comunidades Autónomas han introducido impuestos que graven el uso de este tipo de bolsas, indirectamente ya existen en la práctica ya que la mayoría de grandes superficies y supermercados comerciales han aplicado esta práctica en sus centros. Hasta el año 2010 las bolsas de plástico eran gratuitas y, se ofrecían sin importar el número, cobrándose a partir de

³⁴ Subdirección General de Relaciones...” op. cit. p. 47-48.

³⁵ Ley de Cantabria 11/2010, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales y de Contenido Financiero. Derogado por Ley de Cantabria 5/2011, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas.

dicha fecha una cantidad al usuario de este tipo de bolsas, intentando que el cobro por su uso resulte disuasorio para que los compradores no utilicen estos envases.

En este caso sí que se puede decir que este tipo de medidas han influido en un cambio de conducta de los consumidores dado que en la actualidad todos se han concienciado en lo perjudicial que resulta su utilización y acuden a los establecimientos con otro tipo de envase permanente para el transporte de los productos adquiridos. Aunque en el caso de Andalucía, la implantación de este impuesto ha tenido un origen meramente recaudatorio, no ligando sus ingresos posteriormente con actuaciones en materia de protección del medioambiente.

En definitiva aunque se ha introducido un cambio en los consumidores, estos son los que terminan asumiendo su pago sin que después vean repercutido los ingresos que origina en actuaciones relacionadas con el objeto para el que se efectuó su creación.

3.2. Impuestos sobre Emisiones.

En este apartado se analizan los impuestos relacionados con la contaminación que se provoquen por emisiones a la atmósfera, al agua, y al suelo. En los apartados siguientes se analizan los impuestos relacionados con alguna de las emisiones señaladas.

3.2.1. Impuesto sobre emisiones a las aguas.

En Andalucía, en concreto la **Ley 18/2003, de 29 de diciembre, de medidas Fiscales y Administrativas** realizó la aprobación del **Impuesto sobre los Vertidos a Aguas Litorales**, impuesto que tiene bastante sentido en esta Comunidad, al gozar esta Comunidad de gran parte de la costa de la Península Ibérica.

El fin de dicha ley establecido en la “*Exposición de Motivos*” es el incentivo y estímulo de comportamientos más respetuosos con el entorno natural gravando determinados vertidos con el fin de promover el buen estado no sólo ecológico sino químico de las aguas litorales, con la finalidad de realizar la protección del medio

ambiente. En cuanto a los efectos refleja un aspecto novedoso y no mencionado en anteriores leyes de otras Comunidades Autónomas, ya que no sólo se trata de incentivar a los ciudadanos a colaborar con el medio ambiente sino también tener en cuenta los daños provocados en este y, no sólo busca restaurar los provocados sino también prevenir los mismos.

En este ámbito la Junta de Andalucía ha elaborado diversos informes anuales sobre emisiones contaminantes a aguas litorales, en los que se recogen diversas tablas divididas por provincias con estimaciones superiores e inferiores de la contaminación de determinados elementos químicos presentes en el año 2010.

En cuanto al total de descargas directas al Mar Mediterráneo destaca el siguiente dato **1.751.490.414 de kilotoneladas** correspondientes al año 2010, y otro dato relevante es la presencia de Zinc (Zn) con un 4,0492 inferior y 4,6336 superior³⁶.

Los supuestos de no sujeción únicamente se refieren del dominio público hidráulico.

La base imponible se mide por la cuantía de la carga contaminante del vertido realizado expresado en miles de metros cúbicos anuales entre el valor de referencia de cada tipo de vertido estipulado en el **Anexo I** de dicha ley. La cuota es el resultado de aplicar a la base el tipo de gravamen es de 10 euros por unidad contaminante y el coeficiente multiplicador de acuerdo a unos índices establecidos en el **artículo 49**.

Se establecen unas deducciones del 25% si se dispone de certificado EMAS o ISO 1400 o del 15% en el resto de casos nunca pudiendo superar el 50% de la cuota íntegra.

Los sistemas **EMAS** o **ISO 14000** son unos sistemas que “*promueve la mejora del comportamiento ambiental de las organizaciones de todos los sectores*” de acuerdo

³⁶ JUNTA DE ANDALUCÍA. Consejería de Medio Ambiente y Ordenación del Territorio “Carga contaminante al litoral andaluz, 2010”, Estadísticas, Información Ambiental.

con AENOR. Existe un Registro Público de las empresas adheridas a dichos planes gestionados en el seno de la Comisión Europea³⁷.

En esta Comunidad Autónoma a diferencia de otras no enuncia tan taxativamente que todo lo ingresado por dichos impuestos se vaya a destinar a proyectos medioambientales establecidos en la Ley de Presupuestos Anuales de la Comunidad. En esta únicamente se menciona de una forma vaga y un tanto imprecisa el destino:

la recaudación que proporciona esta clase de mecanismos compensará el impacto en los recursos naturales que originan las conductas humanas, contribuyendo, de este modo, a sufragar las acciones incluidas en las políticas medioambientales concretas.

La recaudación de los impuestos medioambientales ha sido de 4.967.780 euros en el año 2013³⁸, en este caso en los Presupuestos Anuales de dicha Comunidad Autónoma no se indica lo obtenido por cada impuesto medioambiental sino el total de los tres por lo que resulta difícil la crítica de los mismos o las posibilidades de mejora en el mismo.

Los ingresos procedentes únicamente por este impuesto se señala que se destinan a actuaciones de la Junta de Andalucía en materia de protección medioambiental y conservación de los recursos naturales, y en concreto el dato recaudatorio correspondiente a dicho impuesto en el año 2013 es de 3.330.800 euros³⁹.

En relación con las **Islas Canarias**, esta Comunidad posee unas singularidades propias dado su carácter insular, reflejados en el Decreto relativo al Control de Vertidos para la Protección del Dominio Público Hidráulico⁴⁰.

³⁷ AENOR “Verificación del esquema europeo de ecogestión y ecoauditoría EMAS”, disponible en: http://www.aenor.es/aenor/certificacion/mambiente/mab_emas.asp#.UzE33Ny-TSg

³⁸ Subdirección General de Relaciones Tributarias...” op. cit. p. 83 y 87.

³⁹ Subdirección General de Relaciones Tributarias...” op. cit. p. 38.

⁴⁰ Decreto 174/1994, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de Control de Vertidos para la Protección del Dominio Público Hidráulico (B.O.C. 104, de 24.8.1994).

Se fundamenta en la Ley Nacional de 1985 y, debido a la escasez de agua de que disponen, provoca que dispongan de mecanismos especiales para el control del agua y, específicamente de los vertidos que se realicen a esta.

El objeto que se busca con dicho decreto, es la colaboración de los municipios canarios y la actuación de los Consejos Insulares de Aguas que son los que verdaderamente tienen competencias en este ámbito. El **artículo 2** menciona que tipo de vertidos se encuentran dentro del concepto de dicha ley:

Todo vertido de líquidos y de productos susceptibles de contaminar las aguas superficiales y subterráneas o degradar el dominio público hidráulico requiere autorización administrativa.

Se establece que los vertidos autorizados se gravarán con un canon destinado a la protección y mejora del dominio público hidráulico, denominado Canon de Vertido, siendo el importe del mismo el resultado de multiplicar la carga contaminante, expresada en unidades de contaminación, por el valor que se asigne a la unidad.

Así mismo, la **Comunidad de Murcia** dispone de un Impuesto sobre Vertidos a las Aguas Litorales, aprobado mediante **Ley 9/2005, de 29 de diciembre, de Medidas tributarias en materia de tributos cedidos y tributos propios** para el año 2006. En este impuesto se grava la carga contaminante (expresada en unidades de contaminación) de los vertidos autorizados, con el fin de promover la calidad ambiental de las aguas litorales de la región.

El sujeto pasivo paga el precio de la unidad de contaminación que se calcula multiplicando el valor de 6.000 € por el baremo de equivalencia K, establecido en función de la naturaleza del vertido y de las concentraciones vertidas.

Por otro lado, la Comunidad de **Madrid** también dispone de un impuesto referente a las aguas residuales, únicamente mencionar que la gestión y tramitación del mismo se realiza a través del Canal de Isabel II (recaudación de 1.700.890 euros en 2011⁴¹).

⁴¹ Subdirección General de Relaciones Tributarias...” op. cit. p. 140 y 143.

Por último, todas las Comunidades disponen de algún tipo de tributación que reciben diferentes denominaciones (Canon de Saneamiento, Canon del Agua o Canon de Saneamiento de Aguas) en los que el hecho imponible lo constituye entre otros la producción de aguas residuales, el vertido de las aguas residuales al medio ambiente, la emisión de contaminantes en las aguas, tratamiento de aguas que den lugar a vertidos o por la afección al medio ambiente que su utilización pueda producir, manifestada a través del consumo de agua de cualquier procedencia. El objeto último de estas figuras es recaudar una cantidad en función de la realización de las actividades mencionadas que originan que haya que realizar una limpieza posterior del agua.

Los elementos esenciales parten de un hecho imponible que consiste en el vertido realizado al agua y la base imponible viene medida fundamentalmente por el consumo que se realice de agua.

En estos casos la recaudación que se obtiene suele estar afectada a la financiación de actuaciones de política hidráulica o a los Entes o Entidades Autonómicas respectivas de Aguas. Aunque la incidencia y utilidad de estos cánones es escasa, ya que quizá el consumo de agua no sea el sistema de medida más idóneo para combatir la degradación de las aguas, y no se tiene en cuenta el despilfarro que se realiza de dicho elemento o los daños por vertidos que se realiza al mismo.

3.2.2. Impuesto sobre emisiones a la atmósfera.

Cuatro Comunidades, Galicia, Andalucía, Aragón y Murcia, disponen de sendos impuestos que gravan las emisiones que se realicen a la atmósfera, en concreto el Impuesto sobre Contaminación Atmosférica, el Impuesto sobre Emisiones de Gases a la Atmósfera y el Impuesto por Emisiones de Gases Contaminantes a la Atmósfera, respectivamente.

En Galicia fue aprobado por la **Ley 12/1995, de 29 de diciembre, el Impuesto sobre la Contaminación Atmosférica**, y tiene por objeto las emisiones a la atmósfera de

sustancias contaminantes (dióxido de azufre o de nitrógeno o compuestos oxigenados de azufre o de nitrógeno) cuyos focos se hallen en el ámbito de dicha Comunidad.

La Base Imponible se determinará en función de que existan sistemas de medición, que entonces se realizará por estimación directa, o si no los hubiere, por estimación objetiva o de oficio por la Administración, aplicándose el gravamen en función de una tarifa por tramos.

La recaudación en el año 2012 (última disponible) fue de 3.556.590 €⁴², afectándose a la financiación de las actuaciones en materia de protección medioambiental y conservación de los recursos naturales de Galicia, así como un 5% de los ingresos se destina aun Fondo de Reserva para atender daños extraordinarios y situaciones de emergencia provocados por catástrofes medioambientales.

En **Andalucía** se crea este impuesto en el año 2003, por la **Ley de Medidas Fiscales y Administrativas**, con objeto de gravar las emisiones a la atmósfera de sustancias generadas (dióxido de carbono, óxidos de nitrógeno, u óxidos de azufre) en procesos productivos desde instalaciones situadas en dicha Comunidad. Viene también medido en unidades contaminantes que tributarán de acuerdo a una tarifa progresiva por tramos.

La recaudación en el año 2013 supuso 4.297.110 €⁴³ y se encuentra afectada a la financiación de actuaciones en materia de protección medioambiental y conservación de los recursos naturales.

En **Aragón**, el **Real Decreto Legislativo 1/2007, de 18 de septiembre**, aprueba el Texto Refundido de la Legislación sobre impuestos medioambientales de la citada Comunidad, por el que se regula el Impuesto sobre el Daño Medioambiental, causado por la emisión de contaminantes a la atmósfera.

⁴² Subdirección General de Relaciones Tributarias...” op. cit. p. 28.

⁴³ Subdirección General de Relaciones Tributarias...” op. cit. p. 36.

Grava como en casos anteriores la realización de determinadas actividades que emiten grandes cantidades de sustancias contaminantes (óxidos de azufre, nitrógeno y carbono) a la atmósfera y su incidencia negativa en el entorno natural de la citada Comunidad.

El sujeto pasivo recaerá sobre quienes realicen el citado daño medioambiental o exploten las instalaciones causantes de las emisiones, y los ingresos que se obtienen están también afectados a la financiación de actividades de prevención de la contaminación, saneamiento y depuración, mientras que los gastos de explotación, conservación y mantenimiento de las instalaciones de saneamiento y depuración serán atendidos a través de canon de saneamiento.

Por último **Murcia** dispone de este impuesto regulado por la **Ley 9/2005, de 29 de diciembre, de medidas tributarias en materia de tributos cedidos y tributos propios** para el año 2006, con el objeto de gravar las emisiones a la atmósfera de contaminantes (dióxido de azufre, óxidos de nitrógeno, compuestos orgánicos volátiles y amoniaco) por instalaciones contaminantes.

Se tributa igual que en la Comunidad de Andalucía, carga contaminante por una escala progresiva por tramos, y la recaudación se destinará a la financiación de medidas en materia de protección medioambiental. En concreto, la recaudación del año 2013 alcanzó 4.967.780€⁴⁴.

3.2.3. Impuestos sobre emisiones al suelo (depósitos de residuos en vertederos y la incineración de residuos).

Este tipo de impuesto se ha visto favorecido a partir de su implantación en Europa (*OECD data base on environmentally related taxes*) y, su posterior traslado a España⁴⁵, y ha sido definidos por los autores **BUÑUEL GONZALEZ** y **PUIG VENTOSA** como uno de los instrumentos de la política ambiental sobre residuos.

⁴⁴ Subdirección General de Relaciones Tributarias...” op. cit. p. 85.

⁴⁵ PUIG VENTOSA, I. – GONZALEZ MARTINEZ, A.C. “Los impuestos sobre el vertido y la incineración de residuos en España” Revista Crónica Tributaria núm. 143/2012, p. 156.

La **Directiva 75/442/CEE**, del Consejo, de 15 de julio, sobre residuos realiza la definición de residuos, modificada posteriormente por numerosas directivas, entre las que cabe mencionar la **Directiva 2006/12/CE**, de 5 de abril. Las últimas directivas promulgadas en relación con los residuos son las siguientes:

- **Directiva 2008/98/CE** del Parlamento Europeo y del Consejo de 19 de noviembre de 2008 sobre los residuos y por la que se derogan determinadas Directivas⁴⁶;
- **Directiva 2009/31/CE** del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2009, relativa al almacenamiento geológico de dióxido de carbono y por la que se modifican la **Directiva 85/337/CEE** del Consejo,
- **Directivas 2000/60/CE, 2001/80/CE, 2004/35/CE, 2006/12/CE, 2008/1/CE** y el **Reglamento (CE) n. 1013/2006** del Parlamento Europeo y del Consejo).

En el **artículo 1** de esta última directiva se realiza un reenvío a la definición contenida en la derogada **Directiva 2006/12/CE**, del concepto que se maneja de residuo:

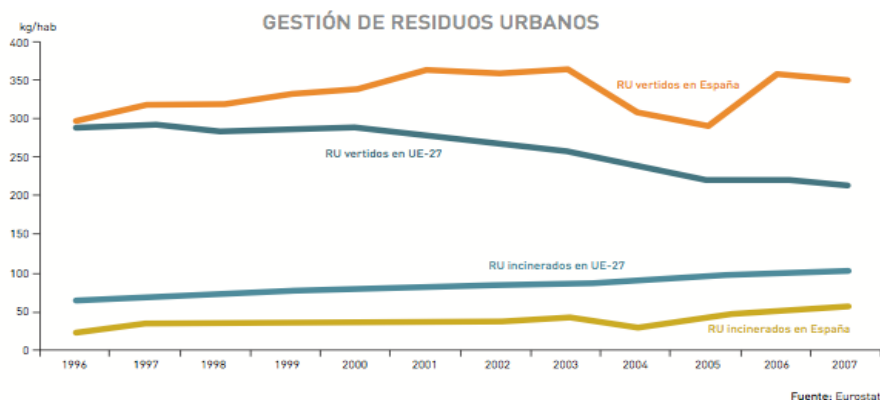
cualquier sustancia u objeto perteneciente a una de las categorías que se recogen en el Anexo I y del cual su poseedor se desprenda o del que tenga la intención o la obligación de desprenderse.

En dicho **Anexo I** se desprenden 16 categorías diferente aunque la última categoría no es un supuesto cerrado que admite todo aquello que no éste incluido en otras categorías.

A pesar de todo en el ámbito interno se continuaba con la definición contenida en el ámbito comunitario como así se reflejaba en la **Ley 10/1998**, de 21 de abril, de residuos. A partir de la **Ley 22/2011**, de 28 de julio, de residuos y suelos contaminados se ha modificado la definición:

⁴⁶ DO L 114 de 27.4.2006, p. 9. La Directiva 2006/12/CE ha sido derogada, con efectos a partir del 12 de diciembre de 2010, por la Directiva 2008/98/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de noviembre de 2008, sobre los residuos y por la que se derogan determinadas Directivas

“cualquier sustancia u objeto que su poseedor deseche o tenga la intención o la obligación de desechar”.



(Fuente: Ministerio de Medio Ambiente, Medio Rural y Marino)

Actualmente las Comunidades Autónomas que disponen de tributos en relación al vertido y a la incineración de los residuos son Madrid, Valencia, La Rioja, Cataluña, Murcia, Cantabria y Castilla y León, y Andalucía que dispone únicamente de tributos en relación a residuos radiactivos y peligrosos.

En la **Comunidad Autónoma de Cataluña** comenzó con la **Ley 16/2003, de 13 de junio, de Financiación de las Infraestructuras de Tratamiento de Residuos y del Canon sobre la Deposición de Residuos**. Durante los últimos años fue derogada y, sustituida por otras que a su vez fueron derogadas hasta llegar a la **Ley núm. 8/2008, de 10 de julio** (parcialmente modificada recientemente por la **Ley 2/2014, de 27 de enero, de Medidas Fiscales, Administrativas, Financieras y del Sector Público**).

Con la última ley se han incorporado dos nuevos cánones, incineración y deposición controlada de residuos municipales, a los ya existentes que eran los residuos de la construcción a depósito controlado y los residuos industriales a depósito controlado; en todos los casos hablamos de centros tanto de titularidad pública como privada.

Se regulan por tanto tres cánones: el canon sobre la deposición controlada de residuos municipales, el canon sobre la incineración de residuos municipales y el canon sobre la deposición de residuos de la construcción, que gravan el envío de los residuos a las instalaciones de deposición controlada y de incineración.

Se tratan en puridad de unos tributos finalistas, afectados al Fondo de Gestión de Residuos, que recaen sobre la cantidad de residuos expresados en toneladas que se destinan a la deposición controlada o a la incineración, y la cuota se obtiene multiplicando esta cantidad por 12,4 €-21,6 € (residuos municipales), 5,5 €-16,5 € (incineración) ó 3 € (residuos construcción). La recaudación del canon sobre la deposición controlada de residuos municipales fue de 21.038.420 euros en el año 2012 mientras que el canon referente a la incineración de los residuos municipales fue de 3.358.710 euros⁴⁷.

En relación a Cantabria hay que hacer referencia al **Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos**⁴⁸. Se trata de un tributo propio, de carácter indirecto, de naturaleza real con el fin de conseguir la mayor eficiencia de los efectos producidos por la eliminación de residuos, tal y como se menciona en dicha ley como puede ser la reducción o la recuperación de materiales y energía.

El hecho imponible es la recogida de residuos para su eliminación en vertederos, independientemente que la titularidad sea pública o privada. Se establecen unos supuestos de no sujeción tales como aquellas sustancias emitidas a la atmósfera, vertidos industriales a aguas continentales y otras formas de recogida de residuos (incluyéndose los referentes al reciclado o reutilización de los mismos) y se eximen de esta ley aquellos residuos que sean competencia del Estado o de las Comunidades Autónomas, tanto los residuos inertes destinados a reutilización o relleno aprobados por las autoridades competentes y, todos los que se den en situaciones especiales tales como extrema necesidad o catástrofe.

La base imponible ésta constituida por el peso de los residuos depositados que pagará 7 euros por tonelada, y los ingresos que se obtengan de este impuesto se destinarán a minorar los posibles impactos derivados de la eliminación de residuos en vertedero sobre el medio ambiente, a través de fomento de actividades como la reducción o la

⁴⁷ Subdirección General de Relaciones...” op. cit. p. 16 y 17.

⁴⁸ Ley de Cantabria 6/2009, de 28 de diciembre, de Medidas Fiscales y de Contenido Financiero (B.O.C de 30/12/2009).

recuperación de materiales y energía. La recaudación en 517.290 euros correspondiente al año 2013⁴⁹.

En La Rioja la **Ley/2012, de 21 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas** para el año 2013, regula el Impuesto sobre la eliminación de Residuos en Vertederos, con objeto de fomentar el reciclado y la valorización de los residuos, así como disminuir los impactos sobre el medio ambiente derivados de su eliminación en los vertederos.

El hecho imponible vendrá determinado por la entrega o depósito de residuos en vertedero, el sujeto pasivo será quien realice la entrega de los mismos y la base la constituirá el peso de los residuos depositados medidos en toneladas métricas. El tipo de gravamen varía en función de la categoría de los residuos: peligrosos (21 €/xT), no peligroso (12 €/xT) y no valorizables procedentes de plantas de tratamiento de residuos (4 €/xT); y como en casos anteriores la recaudación que se obtenga se destinará a programas de gasto relativos a actuaciones de protección del medio ambiente. La recaudación por el total de impuestos medioambientales en 2013 es de 2.141.000 euros⁵⁰.

El caso de la Comunidad Autónoma de Murcia dispone del **Impuesto sobre almacenamiento o depósito de residuos**, impuestos medioambientales objeto del **Título II** (“*Tributos propios*”) del **Capítulo I** (“*Impuestos medioambientales*”)⁵¹.

El hecho imponible establece un periodo temporal diferente al resto de territorios, si bien en el resto es de un año en este dependiendo del tipo de residuo difiere el devengo del año natural:

- si se trata de residuos no peligrosos o inertes el periodo es de dos años.
- en caso de residuos peligrosos es de seis meses.

⁴⁹ Subdirección General de Relaciones...” op. cit. p. 66.

⁵⁰ Subdirección General de Relaciones...” op. cit. p. 74.

⁵¹ Impuesto sobre el almacenamiento o depósito de residuos en la Región de Murcia. *Ley 9/2005, de 29 de diciembre, de Medidas Tributarias en materia de Tributos Cedidos y Tributos Propios año 2006 (B.O.R.M. suplemento no 3 del no 301, de 31 de diciembre de 2005).*

El hecho imponible se refiere tanto a la entrega, como el almacenamiento en instalaciones autorizadas superando los periodos anteriormente descritos y el abandono o vertido de los mismos en instalaciones no admitidas (**artículo 14**).

Entre los supuestos de no sujeción (**art. 15**) encontramos exactamente los mismos que en la ley extremeña: los referentes a la minería, efluentes líquidos, emisiones a la atmósfera y, los sometidos a otros sistemas de valorización. En las exenciones (**art. 16**) encontramos las referentes a fuerza mayor; las gestionadas competencialmente por el Estado, Murcia o las entidades locales; los depósitos de residuos fecales y otros no peligrosos provenientes de explotaciones agrícolas y ganaderas; los destinados a obras de acondicionamiento o relleno y, por último, las operaciones sujetas que hubieran tributado por dicho impuesto.

La base imponible se calculará conforme al peso o volumen de los residuos depositados o almacenados. En el caso del tipo de gravamen sigue el modelo extremeño de dividirlo en tres categorías coincidiendo además en el importe de los mismos con la excepción de los no peligrosos cuyo importe es de 10 por tonelada:

- residuos peligrosos (15 euros por tonelada).
- residuos no peligrosos (7 euros por tonelada).
- residuos inertes (3 euros por tonelada).

La recaudación de dicho impuesto es de 4.967.780 euros en 2013⁵².

La **Comunidad Valenciana** así mismo cuenta con un **Impuesto Propio sobre la Eliminación de Residuos en Vertederos**, con objeto de fomentar en el ámbito de su Comunidad, el reciclado y la valorización de los residuos, así como la disminución del impacto sobre el medio ambiente derivado de su eliminación en vertedero.

De la misma manera que en el resto de las Comunidades grava la entrega de los residuos medidos en toneladas métricas, a quien realiza dicha entrega en vertedero y se liquida en función del tipo de residuo, encontrándose su recaudación afectada a los

⁵² Subdirección General de Relaciones...” op. cit. p. 83.

gastos que la Generalitat tenga en el ámbito de la planificación, control, gestión y eliminación de los residuos.

En el caso de **Extremadura** en su *Exposición de Motivos* se define el **Impuesto sobre la Eliminación de Residuos en Vertedero**⁵³ (*Capítulo III*) como un medio de incentivo de la recogida selectiva, de reciclaje gravando el daño medioambiental que produce el depósito de las mismas. Posteriormente se indica que los ingresos recaudados por este impuesto se destinarán a proyectos destinados al medio ambiente (todos estos programas menciona que se indican en la Ley de Presupuestos Anuales de la Junta de Extremadura).

El hecho imponible es la recogida y el depósito de los residuos en el ámbito territorial de Extremadura, sin importar la titularidad pública o privada de los mismos, sin importar si la gestión la realizan las entidades locales o no. Se incluyen así mismo aquellos que son abandonados en lugares no autorizados.

Entre los supuestos no sujetos encontramos al igual que en Cantabria aquellos destinados a la reutilización o relleno de los mismos pero a diferencia de ésta se incluyen todos aquellos obtenidos de la minería. Las exenciones son dos: las celebradas por la Junta de Extremadura y sus organismos autónomos y, aquellas que se produzcan en situaciones de extrema necesidad, fuerza mayor o catástrofe.

Y del mismo modo que en otras Comunidades se distinguen tres tipos de gravamen en función de la clase de residuo: peligroso (15€xT), no peligroso (10€xT) e inertes (3€xT). La recaudación del año 2013 en relación a dicho impuesto es de 855.090 euros⁵⁴.

En el caso de la Comunidad de **Madrid** se denomina “**Impuesto sobre depósito de residuos**”⁵⁵. Como se establece en la *Exposición de Motivos* de dicha ley goza de una

⁵³ Ley 2/2012, de 28 de junio, de medidas urgentes en materia tributaria, financiera y de juego de la Comunidad Autónoma de Extremadura (DOE número 125, de 29 de junio de 2012).

⁵⁴ Subdirección General de Relaciones...” op. cit. p. 136.

⁵⁵ Ley 6/2003, de 20 de marzo, del Impuesto sobre Depósito de Residuos, Comunidad Autónoma de Madrid (DOCM, 31-marzo-2003).

finalidad extra fiscal: “*dirigida a propiciar la modificación de las conductas, de forma que se estimule la realización de actuaciones menos contaminantes*”.

En relación al hecho imponible sigue lo redactado en Extremadura si bien la ley madrileña es anterior. Se contempla el caso de recogida de residuos en vertederos de la Comunidad de Madrid como aquellos que sean abandonados en ésta.

De la misma manera, Madrid tiene al igual que Extremadura una clasificación de residuos dividida en tres, en función de la clase se establece un tipo de gravamen, de acuerdo al **art. 16** de la citada ley:

- a) 8 euros por tonelada de residuos peligrosos, prorrateándose la parte correspondiente a cada fracción de tonelada.
- b) 5 euros por tonelada de residuos no peligrosos, excluidos los residuos de construcción y demolición, prorrateándose la parte correspondiente a cada fracción de tonelada.
- c) 1 euro por metro cúbico de residuos procedentes de construcción y demolición, prorrateándose la parte correspondiente a cada fracción de metro cúbico.

La recaudación de dicho impuesto ha sido de 1.691.000 euros⁵⁶ correspondiente al año 2013.

Por último, Castilla-León también dispone de su **Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertedero**, que clasifica así mismo los residuos en peligrosos, no peligrosos y fracción pétreo procedente de residuos de demolición y construcción, a los que aplica diferente tipo de gravamen por tonelada generada. La recaudación de dicho impuesto es de 6.791.220 euros en el año 2013⁵⁷.

3.2.4. Impuestos sobre emisiones al suelo (vertidos de residuos peligrosos y radioactivos).

Hay Comunidades Autónomas como hemos mencionado en el anterior apartado que no distinguen el tipo de residuo y gravan el caso general como es el caso cántabro,

⁵⁶ Subdirección General de Relaciones Tributarias...” op. cit. p. 143.

⁵⁷ Subdirección General de Relaciones Tributarias...” op. cit. p. 150.

otras han distinguido tres tipos (en el caso extremeño o murciano se ha previsto en la ley propia de residuos la clasificación de residuos peligrosos) e incluso en algunos casos disponen de una ley independiente para los residuos que clasifican como peligrosos además de los radiactivos (Andalucía).

En el ámbito estatal, los residuos radioactivos se encuentran regulados en una ley referente a la energía nuclear (**Ley 25/1964, sobre Energía Nuclear**). En dicha ley se menciona el residuo radioactivo como:

cualquier material o producto de desecho, para el cual no está previsto ningún uso, que contiene o está contaminado con radionucleidos en concentraciones o niveles de actividad superiores a los establecidos por el Ministerio de Industria, Energía y Turismo, previo informe del Consejo de Seguridad Nuclear.

A nivel mundial se establecen numerosas clasificaciones de dichos residuos si bien España⁵⁸ adopta la clasificación en base a su gestión siguiendo la doctrina de la **OIEA(1994)** y la **Comisión Europea**:

- residuo de baja y media actividad (RBMA).
- residuo de alta actividad (RAA).

En este caso hay que hacer mención a **Castilla-La Mancha** que no se había mencionado en el apartado sobre residuos debido a que carece de dicha ley. En esta comunidad se da un caso paradigmático debido a que el impuesto referente a residuos radioactivos ha sido recientemente derogado por el Tribunal Constitucional.

Dicho impuesto se encontraba regulado en la **Ley 16/2005**⁵⁹ por la que se creaban una serie de impuestos sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente. Dentro del hecho imponible del mismo se encontraba dicho impuesto además del **IVDMH** recientemente cuestionado en la Sentencia del “céntimo sanitario”.

⁵⁸ MINISTERIO DE INDUSTRIA, ENERGÍA Y TURISMO. Secretaria de Estado de Energía. “Residuos radioactivos y desmantelamiento de Instalaciones”, disponible en: <http://www.minetur.gob.es/energia/nuclear/residuos/paginas/residuosradiactivos.aspx>

⁵⁹ Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente. *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 (D.O.C.M. no 264, de 31 de diciembre de 2005).*

De acuerdo a la versión derogada, el hecho imponible (**artículo 2 de la versión en vigor de 28-04-2012 a 31-12-2012**) lo constituía el almacenamiento de los residuos radioactivos sujetos al mismo con la excepción de aquellos utilizados en el ámbito médico o quirúrgico. Se considera en virtud del antiguo artículo 2 el almacenamiento de residuos como:

a toda operación consistente en la inmovilización a corto, medio o largo plazo de los mismos, con independencia del lugar o forma en que se realice y se entenderá, en todo caso, que el combustible nuclear irradiado es residuo radiactivo.

La inconstitucionalidad (**STC 60/2013, de 13 marzo**)⁶⁰ de dicho precepto se produjo debido a una cuestión de constitucionalidad iniciada por la **Sección Segunda de la Sala Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha**. Lo que alega la Abogacía del Estado es que dicho impuesto ya se encuentra recogido en el **Impuesto sobre actividades económicas (art. 143.3)**. En el primero de los casos se grava el almacenamiento en el segundo se fija una cuota única y, cita la sentencia en el fundamento jurídico décimo lo siguiente: *“en este supuesto se ha producido la vulneración de la prohibición de doble imposición contenida en el art. 6.3 LOFCA.”*

En definitiva, el Tribunal Constitucional aboga por la derogación de los artículos 2.1 b) y c), 2.2 y 3, 5 b) y c), 8 b) y c) y de la expresión “almacenamiento de residuos radioactivos” apoyados en el principio de seguridad jurídica.

Siguiendo a la autora **PATÓN**⁶¹, ésta considera que la inconstitucionalidad de la ley proviene en cuanto a que las conductas tipificadas en ésta, no ayuden a evitar conductas antiecológicas ya que sostiene que el argumento que el Tribunal Constitucional adopta eliminar la denominación “almacenamiento de residuos” y, únicamente mencionar “entrega para su depósito de los residuos radioactivos”, argumento que no apoya esta autora:

⁶⁰ España. Tribunal Constitucional. Pleno. Sentencia núm. 60/2013, de 13 marzo.

⁶¹ PATÓN GARCÍA, G. (2013): “La inconstitucionalidad del Impuesto castellano-mancheño sobre la producción termonuclear de la energía eléctrica y residuos radioactivos: comentario a propósito de la STC 196/2012, de 31 de octubre”, Revista Quincena Fiscal Aranzadi, Ed. Aranzadi, Navarra, 2013.

Pues bien, en nuestra opinión, no existe la sobreimposición respecto de esta actividad, ya que la pretensión del legislador castellanomanchego no era el gravamen de la actividad empresarial de las instalaciones que almacenan -caso del IAE- sino la realidad fáctica del almacenamiento de dichos residuos debido a la contaminación ambiental que generan [...].

En este sentido, a continuación se va a proceder a una mención breve de las Comunidades Autónomas que han incorporado preceptos en materia de residuos radiactivos y peligrosos⁶².

En **Andalucía** se regulan en la misma ley dichos residuos radioactivos o peligrosos⁶³. En la “*Exposición de Motivos*” se explica que bien los residuos peligrosos y radiactivos se encuentran en el mismo apartado de dicha ley gozan de diferencias aunque “íntimamente relacionados” como se extrae de la misma.

En Andalucía se justifica la necesidad del mismo debido a la existencia de varios vertederos o instalaciones de residuos radioactivos o peligrosos. Los artículos que regulan los residuos peligrosos son los **artículos 65-77** y el hecho imponible lo constituye:

- la entrega de residuos peligrosos en vertederos públicos como privados.
- el depósito de los mismos en las instalaciones del productor, en aquellos casos que se haya dado fuera de tiempo y con carácter previo a la valorización o eliminación.

El sujeto pasivo, es decir quien realice la entrega de este tipo de residuos tributará por el peso de los residuos entregados a 35€ por tonelada, si es susceptible de valorización y en otro caso 15€ por tonelada. La recaudación que se obtenga se encuentra afectada a la financiación de actuaciones en materia medioambiental y de conservación de recursos naturales en dicha Comunidad.

⁶²GRÁVALOS OLIVELLA, J. (2008): “La tributación de los residuos peligrosos y radioactivos” p. 700-704 en BECKER, F. – CAZORLA, L.M. – MARTÍNEZ-SIMANCAS J. *Tratado de Tributación Medioambiental Volumen I*, Ed. Thomson Aranzadi, Navarra, 2008.

⁶³ Impuestos ecológicos. Ley 18/2003, de 29 de diciembre...

En cuanto al impuesto sobre depósito de residuos radioactivos ha sido derogada dicha ley recientemente en virtud de que a partir del 1 de enero de 2013 existe una ley nacional que grava los mismos (derogada en la **Ley de Presupuestos Anuales de Andalucía de 2014**).

Tanto en **Madrid** disponen de una ley ya mencionada⁶⁴ (Impuesto sobre el Depósito de Residuos) como en **Extremadura** o **Murcia** que al regular los residuos en general, establecen un a tributación especial para los considerados como peligrosos. En cuanto a los residuos radiactivos se encuentran regulados en 2013 por la **Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico** además del **Real Decreto 102/2014, de 21 de febrero, para la gestión responsable y segura del combustible nuclear gastado y los residuos radiactivos**.

3.3. Impuestos sobre Actividades

En este apartado se analizan aquellos impuestos que gravan la realización de determinadas actividades o incluso la instalación de grandes establecimientos comerciales o grandes áreas de venta, por el impacto que en el medioambiente tienen estas actividades.

3.3.1. *Impuestos sobre Impactos Visuales producidos por instalaciones eólicas, eléctricas o de telefonía*

Algunas Comunidades han introducido impuestos para gravar los daños medioambientales y visuales que produce la instalación de parques eólicos de aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica así como los elementos fijos de las redes por parte de los operadores de las telecomunicaciones, intentando bajo el “principio de quien contamina paga”, contribuir a compensar a la sociedad el coste que soporta y de esta manera frenar el deterioro del entorno natural.

⁶⁴ Ley 6/2003, de 20 de marzo...

En concreto, **Galicia, Castilla-La Mancha y La Rioja**, disponen de sendos impuestos que gravan los impactos visuales mencionados, a través de sendos Cánones Eólicos en los dos primeros casos, y en el segundo vía el Impuesto sobre el Impacto Visual producido por lo elementos de Suministro de Energía Eléctrica y Elementos Fijos de Redes de Comunicaciones Telefónicas o Telemáticas, respectivamente. Así mismo, la **Comunidad de Castilla y León** dispone de un Impuesto sobre la afección medioambiental causada por determinados aprovechamientos del agua embalsada, por los parques eólicos y por las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión.

En otras Comunidades (**Canarias, Asturias, Comunidad Valenciana y Extremadura**) se denominan Impuestos sobre el impacto Medioambiental causado por determinadas Actividades o sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente, pero en definitiva gravan las actividades de producción y de transporte de energía eléctrica, telefonía o telemática a través de sus instalaciones, como en los casos anteriores.

En el caso de los Cánones eólicos se tributa por el número de autogeneradores existentes en los respectivos parques por una serie de tipos de gravamen anuales o trimestrales, en función del número instalado, y en el caso del Impuesto sobre impacto visual se tributa por la suma de la extensión de las estructuras fijas expresadas en kilómetros y el número de postes o antenas por 175 € por kilómetro de tendido y por cada poste o antena existente.

En el caso concreto de Castilla-León se tributa en función del número de autogeneradores existentes en cada parque por una tarifa en función de la potencia de los mismos y en el caso de suministro de energía eléctrica de alta tensión, por el número de elementos fijos del, por los kilómetros de tendido eléctrico en redes de capacidad igual o superior a 220Kv, a 700 € por cada kilómetro de tendido.

En todos los casos mencionados la recaudación que se obtenga está afectada a programas de gasto relativos a actuaciones de protección del medio ambiente e implementación de actuaciones de impulso y promoción de un uso racional de las

energías renovables en programas de gasto relativos a la eficiencia industrial o medioambiental de cada Comunidad.

3.3.2. Impuestos sobre Grandes Establecimientos Comerciales o Grandes Áreas de Venta.

Comunidades como **La Rioja, Aragón, Cataluña y Canarias** disponen de sendos impuestos que gravan el impacto urbanístico y medioambiental o la capacidad económica o el tráfico que concurre en determinados establecimientos comerciales como consecuencia de estar implantados como grandes superficies, por las externalidades negativas que producen.

En todos los casos la base imponible se determina en función de un porcentaje de la superficie que ocupe el establecimiento y el destino que se halla dado a la misma (exposición y venta, aparcamiento, almacenes y talleres), y después en el caso de La Rioja y Aragón se paga 17 € por metro cuadrado en general o de aparcamiento, respectivamente, y en Cataluña 17,429 por metro cuadrado mientras que en Canarias existe una escala de gravamen.

En todas las Comunidades la recaudación que se obtenga está afectada a la financiación de gastos cuya finalidad sea la protección del medio urbano y natural así como la reparación de los impactos producidos sobre el mismo, o a programas de desarrollo sectorial de equipamientos comerciales y mejoras en el medio ambiente y en las redes de infraestructuras, pero sin que se especifique qué cantidad de fondos se destina a cada una de las actividades que se mencionan y en concreto las que tienen que ver con el medioambiente.

3.4. Tasas municipales de residuos.

La definición de tasa (**art. 2.a) LGT**) incide en la prestación de servicio que afecte o beneficie de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios no sean de solicitud voluntaria para los obligados tributarios o no se presten por el sector

privado. La Agencia Europea del Medio Ambiente (AEMA)⁶⁵ menciona que las tasas de cobertura de costes “son creadas para cubrir los costes de los servicios ambientales y de las medidas de control”.⁶⁶

La tasa municipal de residuos ha sido objeto de polémica tras la promulgación de la **Ley 22/2011, de Residuos y Suelos Contaminados**. Dicha ley consiste en la transposición a nivel estatal de la **Directiva 2008/98/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de noviembre de 2008, sobre los residuos** (que deroga la anterior Directiva marco de residuos entre otras cosas).

Esta ley supuso una controversia debido a que anteriormente se daba opción a las entidades locales de establecer tasas con objeto de la prestación de servicios para la financiación de dichas actividades (**artículo 20 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo**). Actualmente tras la introducción de dicha ley, en el **art. 12.5** se establece:

5. Corresponde a las Entidades Locales, o a las Diputaciones Forales cuando proceda:
- a) Como servicio obligatorio, la recogida, el transporte y el tratamiento de los residuos domésticos generados en los hogares, comercios y servicios en la forma en que establezcan sus respectivas ordenanzas en el marco jurídico de lo establecido en esta Ley [...]La prestación de este servicio corresponde a los municipios que podrán llevarla a cabo de forma independiente o asociada.

De esta manera en el **art. 11** se establece que de acuerdo con el “principio de quien contamina paga” los costes relativos a la gestión de los residuos tendrán que correr a cargo del productor inicial de residuos, del poseedor actual o del anterior poseedor de residuos. De esta manera, como han mencionado distintos autores se trata de un tributo de exacción obligatoria tras lo expuesto.⁶⁷

⁶⁵ AEMA (1997): *El tributo ambiental. Aplicación y efectividad en el medio ambiente*, Oficina de Publicaciones de las Comunidades Europeas, 1997, p. 6.

⁶⁶ GUERVOS MAILLO, M.G. “Las tasas ambientales: concepto y clasificación” en ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. *Estudios en homenaje al Profesor Pérez de Ayala*, Ed. Dykinson, 2007, p. 636-637.

⁶⁷ ZURITA GUZMAN, P. (2012): *La tasa de basuras tras la Ley 22/2011: ¿tributo de exacción potestativa u obligatoria?*, Haciendas Locales, Madrid, 4 abril 2011, disponible en: <http://www.haciendas-locales.es/index.php/normativa/84-tasas/95-pilar-zurita-guzman>

Siguiendo este modelo ponemos de ejemplo el hecho imponible fijado en el Ayuntamiento de Burgos para la tasa por recogida de basuras⁶⁸:

Constituye el hecho imponible de la tasa la prestación y recepción obligatoria del servicio de recogida de basuras domiciliarias y residuos sólidos urbanos de viviendas, alojamientos y locales o establecimientos donde se ejerza cualquier actividad.

Este sistema no tiene en cuenta el volumen de residuos urbanos generados por el hogar, independientemente si vive alguien en dicho inmueble. Especialmente ha sido polémico la tasa de residuos urbanos implantada por el Ayuntamiento de Madrid, actualmente después del año 2009 existe una tasa individual que pagan los ciudadanos, dado que se consideraba que el pago de la recogida de residuos se encontraba implícita en el recibo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, principalmente dada la subida que se produjo en el mismo con motivo de la integración en el citado recibo de las diversas tasas que se pagaban.

En definitiva la aplicación de esta tasa ha venido unida a la crisis económica por la cual los Ayuntamientos han terminado volviéndola a implantar como vía para la obtención de fondos.

3.4.1. Los posibles sistemas de tributación de residuos urbanos.

En el estudio de la *Fundación Ecología y Desarrollo*⁶⁹, pone de manifiesto que en España no se han seguido sus indicaciones y, expone cuales podrían ser a su juicio los mejores sistemas de tributación para la recogida de residuos urbanos, como son los siguientes:

- un **sistema de pago por bolsa o *pay-per-bag***: dicho sistema se basa en la exclusividad de las bolsas por las que se recogen los residuos. Dichas bolsas

⁶⁸ Ayuntamiento de Burgos (2011): “Ayuntamiento de Celada del Camino: Ordenanza Fiscal de la Tasa por Recogida de Basuras” en Boletín Oficial de la Provincia, 4 de marzo 2011 (BOPBUR-2011-01017).

⁶⁹ PUIG VENTOSA, I. (2001): “Definición de tasas municipales de gestión de residuos para incidir en la reducción y en el reciclaje” en ROMANO, D. y BARRENECHEA, P. *Instrumentos económicos para la prevención y reciclaje de los residuos sólidos urbanos*, Bakeaz, Fundación Ecología y Desarrollo, 2001.

supondrían el pago como tal, aunque como menciona dicho estudio en el aspecto práctico ha supuesto numerosas falsificaciones de dichas bolsas. Además del anterior inconveniente puede existir otro inconveniente en cuanto que supondría un abandono generalizado de residuos en lugares inhóspitos o abandonados junto con la necesidad de elaborar unos puntos de venta de dichas bolsas.

Un ejemplo de aplicación de este sistema es Bruselas o diversos municipios holandeses. La AEMA menciona que aquellos lugares donde se aplica dicho sistema han experimentado una disminución del 10% al 20% de los residuos sólidos urbanos (AEMA, 1997, 60).

- **sistema de pago por adhesivo o *pay-per-tag*:** En este caso en vez de bolsas, se trata de adhesivos que el autor menciona que prefiere que sean nominales. Este tipo de incentivo posee los mismos problemas mencionados en el anterior apartado aunque resultan muy útiles los adhesivos nominales debido a que si se realizan inspecciones para comprobar el reciclaje se puede averiguar quién lo realiza y quién no. En ambos casos existe una vinculación entre el volumen de residuos y el pago siguiendo el modelo de vertidos e incineración de residuos de las Comunidades Autónomas.
- **pago por contenedor o *pay-per-can*:** Se trata de la disposición por hogar de un contenedor que es recogido de igual manera en la puerta. Al igual que los anteriores supone un sistema en el cual se relaciona directamente volumen de residuos y pago. Se ha aplicado en municipios de Europa central y de Estados Unidos, aunque el principal problema es la necesidad de realizar una inversión inicial muy importante para acondicionar todo el ámbito territorial.
- **Otros sistemas:** Dos de los sistemas que menciona el informe son muy interesantes. El primero consiste en que los ciudadanos dispongan de una tarjeta mecánica que al abrir el contenedor mandaría los datos sobre los residuos que dicha persona ha generado aunque cuenta con el inconveniente que requiere de nuevo una alta inversión inicial como en el caso anterior.

El segundo sistema mencionado, parece algo ineficiente en el sentido que el operario pesa los residuos que genere cada ciudadano por lo que requiere tiempo para realizar las operaciones de pesado y debido al número de habitantes principalmente en grandes ciudades, que implicarían un alto coste y por tanto podría suponer una subida generalizada de la tasa municipal por este concepto.

Para concluir, mencionar que el último sistema basado en la tarjeta mecánica es el que podría resultar más acertado tanto por el establecimiento de una tasa en relación al volumen de residuos que generen los sujetos sometidos a dicho tributo como de cuya aplicación práctica se pueden obtener más beneficios para reducir residuos.

3.4.1. Otras estrategias impositivas: el caso curioso de Flandes.

Flandes es una de las regiones belgas situada en el norte del país con más de seis millones de habitantes, que cuenta desde hace diez años con una política ambiental en materia de residuos que se considera actualmente el paradigma a nivel europeo, política que se basa en un sistema de recogida de residuos cuya base es la prevención. Dicho epígrafe y su documentación ha sido obtenido de un Informe encargado por el Ministerio de Medio Ambiente, Medio Rural y Marino a la entidad ENT⁷⁰.

Se creo una institución encargada de velar en la aplicación de dicha política si bien los municipios también tienen competencias y se asocian normalmente en asociaciones intermunicipales. La “*Office Wallon des Déchets*” estableció un límite máximo a la generación total per cápita de residuos además de la determinación sobre los municipios de un impuesto a pagar si su generación lo excedía⁷¹.

⁷⁰ ENVIRONMENTAL & MANAGEMENT “Análisis de experiencias internacionales: Región de Flandes (Bélgica)” p. 74-79 en *Estudio sobre modelos de gestión de residuos en entornos rurales aislados*, Director Ignasi PUIG VENTOSA, 15 de abril de 2001

⁷¹ PUIG VENTOSA, I. (2008): “Fiscalidad ambiental y gestión de residuos” p. 1312 en BECKER, F. – CAZORLA, L.M. – MARTÍNEZ-SIMANCAS J. *Tratado de Tributación Medioambiental Volumen II*, Ed. Thomson Aranzadi, Navarra, 2008.

La aplicación de dichas políticas se realiza mediante planes a largo plazo, el último es el del periodo de 2008 a 2015 y, los pilares del mismo son:

- producir la menor cantidad de residuos.
- únicamente se puede reciclar con las mejores técnicas disponibles (MTD).
- reintroducción de los residuos mediante el reciclaje.

Los residuos se recogen “puerta a puerta” en la mayoría de casos. La incineración corresponde al 85,7% de la fracción resto como se dice en el informe si bien mucha de esta se utiliza como energías alternativas como el biogás. Dependiendo de cuanta energía se recupere en la incineración de los productos se tributará en mayor o menor medida.

El sistema de gestión de residuos grava los el vertido de residuos a través de tres figura tributarias:

- el impuesto por vertidos de residuos que se sitúa entre 21,22 € y 7,56 € por tonelada,
- el impuesto por incineración que supone 7,43 € por tonelada de residuo, por lo que se observa si el destino es la incineración se tributa en menor medida.
- Y unas tasas municipales de residuos, basado en un sistema de pago por bolsa. El precio medio de una bolsa es de aproximadamente 1,5 €. En algunos casos se exige el uso de bolsas Por otro lado estandarizadas para la fracción de envases, mientras que el papel, el cartón y el vidrio, pueden ser entregados gratuitamente en contenedores.

Lo importante de esta región es que se estableció un plan en el que los residuos no han de aumentar y, han conseguido año a año una estabilización de los mismos lo que les dota de ser ejemplo al resto. Los costes de ejecución de dichos planes es de 114 euros por persona únicamente manteniéndose casi inalterable la generación de residuos en el periodo de 2005-2015 (3,04%).

Por otro lado se han realizado planes de concienciación a los ciudadanos como por ejemplo mediante la figura del “*maestro compostador*”. Dicha figura son ciudadanos voluntarios que no recibe remuneración alguna por dicho cargo aunque si dispone de un presupuesto para “editar material”, que obtienen capacitación para ayudar al público en los aspectos técnicos de compostaje y la jardinería de ciclo cerrado.

4. LA PREVISIBLE REFORMA FISCAL ESPAÑOLA DEBIDO AL CAMBIO MACROECONÓMICO.

El Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas creo una Comisión de Estudio en julio del pasado año encargada de la elaboración de un informe en la que se establecieran unas conclusiones relacionadas a los cambios legislativos en materia tributaria que han de acontecer en España. Esto se funda principalmente en dos razones:

- la primera, debido a la previsible mejora económica (datos macroeconómicos) y, lo que ello conlleva aumento del consumo, aumento de los ingresos públicos y, todo ello para evitar la huida del ahorro y hacerlo más eficiente.
- la segunda, con la corrección de desequilibrios y el control del gasto público. Es importante dicho informe debido a que en un futuro la mayoría de dichas novedades serán implantadas y, debido a las referencias que se realizan de la tributación medioambiental.

Fundamentalmente lo que aboga es por la disminución de los impuestos tradicionales como el Impuesto de Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y, por contrario aumentar los impuestos indirectos.

En el ámbito que nos ocupa la reforma aporta numerosas novedades debido a que, siguiendo como destaca el informe a la **OCDE**, es necesaria la introducción y adaptación de nuevas figuras. En el apartado referente a los impuestos

medioambientales se menciona que en puridad aún no ha llegado la “reforma fiscal verde” que en otros países europeos lleva ya aplicándose varios años.

Por otro lado, este Informe destaca la introducción por parte de Comunidades Autónomas y Entidades Locales de una serie de impuestos y tasas medioambientales que considera ineficientes, gravosos para los sujetos pasivos que lo soportan y la necesidad que tiene el Estado de armonizar la tributación medioambiental.

Incluye este Informe propuestas relativas a las modificaciones del Impuesto sobre los Hidrocarburos y los Impuestos sobre el Carbón, muy influenciado por la Propuesta de Directiva sobre la Fiscalidad Energética. En torno al segundo impuesto mencionado, de estos la reforma aboga siguiendo el principio del doble dividendo (véase el **apartado 1.1.3** en la que se mencionan novedades tributarias que acarreen una disminución de la carga tributaria del factor trabajo) un cambio fundamentado en dos objetivos, el primero es la reducción de las emisiones de dióxido de carbono y el segundo es la eficiencia energética que mencionamos en el **apartado 2.1.2**.

Junto con esto, ya en este Informe se habla del caso “céntimo sanitario” (**STJUE, 27 febrero 2014**). Es relevante en el sentido que menciona que supondrá la derogación del IVMDH y, aboga por la introducción de un nuevo impuesto asociado al carbón. En base a este informe se iniciaría un cambio histórico que supone la igualación en la tributación entre el gasóleo y la gasolina 95.

Por otro lado también asociado al uso de los vehículos se plantea la creación de un tributo medioambiental utilizado en Europa y, asociado a las principales ciudades como Madrid o Barcelona denominado “tasas de congestión” (**propuesta nº 94**). Su base reside en ciudades con un marcado carácter histórico y grava la “entrada de vehículos de tracción mecánica” (en este ejemplo se ve perfectamente el principio del doble dividendo) que consistiría en intentar evitar la congestión como bien dice su denominación con objeto de reducir la contaminación.

Actualmente debido a picos de contaminación muy altos en toda Europa, sobre todo que afectan al país galo o alemán se ha limitado la circulación de vehículos durante

dos días debido a los altos niveles que existían en determinadas grandes ciudades de estos países, estableciendo como contrapartida el transporte público de forma gratuita.

En dicho informe se incorpora un apartado denominado “*Otros impuestos aparentemente medioambientales*” (página 340 de dicho informe). En esta apartado se mencionan otros impuestos que abogan por derogar debido a la dispersión normativa como puede ser el canon eólico o el impuesto sobre el agua embalsada (ejemplos de tributos medioambientales ineficientes o que generan confusión).

Mención especial merece el subapartado “*Impuestos medioambientales con gran dispersión normativa*” (op. cit. p. 344-348), cuya definición no es discutible por los expertos de dicho informe, lo criticable de estos es lo ineficientes que son. Encontramos los siguientes impuestos medioambientales que hemos tratado como el **Impuesto sobre el Vertido** (denominado en el informe como “cánones de vertido”) y **Impuesto sobre los Residuos**.

El informe comenta que todos los impuestos creados en relación a residuos y vertidos han supuesto un cambio importante y valorable, resalta la necesidad de los mismos y, que a partir de los existentes el Estado debe de legislar un impuesto a nivel estatal fijando los mínimos y máximos de la ley y, posteriormente transferir las competencias normativas a las Comunidades Autónomas (**propuesta nº 100**: “*debería crearse un impuesto estatal sobre depósito de residuos, residuos de la construcción, residuos peligrosos e incineración de residuos*”).

Supone algo difícil de conseguir debido al recelo que supone que sea el Estado el que imponga el impuesto y, las Comunidades Autónomas alegarían una invasión de sus competencias basada en el **art. 156 CE** entre otras cosas (principio de autonomía financiera).

CONCLUSIÓN

En cuanto al contenido del Trabajo, La Tributación Medioambiental (Análisis desde un punto de vista constitucional y de financiación de las Comunidades Autónomas de la gestión sostenible de los residuos) comentar que se trata de un tema muy actual y controvertido, objeto de un debate importante dentro de las sociedades modernas por la preocupación que existe por el medio ambiente, aunque se encuentra en el inicio de su regulación futura. Los aspectos medioambientales y en concreto la gestión de residuos, vienen siendo preocupación de pensadores de todos los tiempos (*“Ni la sociedad, ni el hombre, ni ninguna otra cosa deben sobrepasar para ser buenos los límites establecidos por la naturaleza”*). Hipócrates, *“Primero, fue necesario civilizar al hombre en su relación con el hombre. Ahora, es necesario civilizar al hombre en su relación con la naturaleza y los animales.”* Víctor Hugo).

En los últimos tiempos más que nunca nos afectan a todos por lo que tanto desde el Estado, como Comunidades Autónomas y Entidades Locales, a través de diferente legislación han empezado a intentar regular estos aspectos, incorporando importantes cambios en los comportamientos de la sociedad. En este sentido desde la propia **ONU**, se reflejan ideas en torno a su necesidad *“Salvaguardar el medio ambiente. . . Es un principio rector de todo nuestro trabajo en el apoyo del desarrollo sostenible; es un componente esencial en la erradicación de la pobreza y uno de los cimientos de la paz.”* Kofi Annan

Estas iniciativas legislativas suponen el punto de partida para intentar introducir cambios en la tendencia de la sociedad, en la que todo es válido, aunque en muchos casos hayan resultado ineficaces o su aplicación haya sido meramente recaudatoria. Los ciudadanos observan en algunos casos que dichos impuestos se introducen únicamente debido a la necesidad de obtener nuevos recursos financieros por parte de dichas Administraciones Públicas, y no por obtener el bien común. Mientras éstos no perciban su verdadera finalidad y que todos vamos en la misma dirección (Administraciones, personas jurídicas y físicas), no será aceptada este tipo de

tributación como algo positivo para la sociedad, todos tenemos que estar concienciados.

En numerosas ocasiones, organismos internacionales como la OCDE, la Unión Europea han realizado menciones no sólo a España sino al resto de países para la implantación de una tributación medioambiental. Quizá nos encontramos en el inicio de un cambio basado en una reducción de aquello que podemos denominar como aquellos “tributos clásicos” como los rendimientos sobre el trabajo, sobre las actividades económicas y, un aumento de la tributación medioambiental.

Pero si podemos concluir en que los temas medioambientales constituirán una parte importante de nuestro futuro, siendo por tanto necesario que tengamos que legislarlos y que la sociedad tenga conciencia del respeto de las normas como forma de buscar el bien común.

En definitiva, habrá que plantearse para un futuro medidas y actuaciones que vayan en las líneas siguientes:

- Aprobar instrumentos legales adecuados vía leyes o reglamentos que establezcan los elementos que regulen el medio ambiente que sean conocidos, claros, unificados para todo el territorio y que eviten la doble imposición además de establecer sistemas de gestión medioambiental.
- Políticas medioambientales claras y conocidas que vinculen directamente los residuos generados o emisiones realizadas por cada sujeto con el precio a pagar por su generación (“quien contamina paga”) y multas o sanciones para aquellos que no cumplan con las regulaciones.
- Establecimiento de cuotas o permisos de niveles de emisión de ciertos elementos contaminantes o límites de uso de determinados recursos naturales,
- Realizar acciones por parte de las Administraciones para reorientar el comportamiento de la sociedad, incentivando cambios de conducta para fomentar el consumo verde, una utilización racional de los recursos naturales y de los efectos negativos que se derivan de los procesos productivos y del consumo, es decir una concienciación de ésta con los problemas medioambientales,

- Posibles repercusiones en el precio de los determinados bienes y servicios, de los costes medioambientales que conllevan bien su producción o el posterior reciclaje o eliminación de los mismos, de forma que los más contaminantes resultan más onerosos.

No todos los instrumentos o acciones mencionadas tienen que terminar dando lugar a un tributo medioambiental, en algunos casos puede tratarse de incentivos de conductas que tiendan a mejorar el medio ambiente en el que vivimos, del que somos responsables y que tenemos que conservar para generaciones venideras, pero las Administraciones a través de una buena utilización de medidas fiscales pueden perseguir la conservación del medio ambiente.

BIBLIOGRAFÍA

AEMA (1997): *El tributo ambiental. Aplicación y efectividad en el medio ambiente*, Oficina de Publicaciones de las Comunidades Europeas, 1997, p. 6.

AENOR “Verificación del esquema europeo de ecogestión y ecoauditoría EMAS”, disponible en: http://www.aenor.es/aenor/certificacion/mambiente/mab_emas.asp#.UzE33Ny-TSg

BUÑUEL GONZÁLEZ, M. – CARBAJO VASCO, D. – CORNEJO PÉREZ, A. (2004): “Introducción y marco general económico de la tributación medioambiental: concepto, justificación y base imponible” en BUÑUEL GONZÁLEZ, M., *Tributación medioambiental: teoría, práctica y propuestas*, Ed. Thomson Civitas.

Comisión Europea. *Impuestos y gravámenes ambientales en el Mercado Único*, p. 12.

CORDÓN EZQUERRO, P. (2007): “La Imposición, la Eficiencia y la Equidad: una reflexión desde la perspectiva de la Unión Europea” *Revista ICE Nuevas Tendencias en Política Fiscal*, Marzo-Abril 2007, p. 174.

DURÁN CARRÉ, J.M. – DE GISPERT BROSA, C. (2008): “La tributación ambiental en España: Situación actual”, p. 1367-1368 en BECKER, F. – CAZORLA, L.M. – MARTÍNEZ-SIMANCAS J. *Tratado de Tributación Medioambiental Volumen II*, Ed. Thomson Aranzadi, Navarra, 2008.

ENVIRONMENTAL & MANAGEMENT “Análisis de experiencias internacionales: Región de Flandes (Bélgica)”, p. 74-79 en *Estudio sobre modelos de gestión de residuos en entornos rurales aislados*, Director Ignasi PUIG VENTOSA, 15 de abril de 2001

FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I. (2010): “Un nuevo enfoque de la tributación ambiental: la fiscalidad específica sobre la fuente de las energías renovables” *Revista Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 22/2010 parte Estudio, Pamplona, 2010.

FERNÁNDEZ ORTE, J. (2006): *La tributación medioambiental: Teoría y práctica*, Ed. Thomson Aranzadi, Navarra, 2006, p. 155; p. 164-166.

FRAGUAS, A. (2004) “La OCDE recomienda a España el uso de ecotasas o impuestos ambientales”, Periódico “El País”, España, 6 octubre de 2004.

GRÁVALOS OLIVELLA, J. (2008): “La tributación de los residuos peligrosos y radioactivos” p. 700-704 en BECKER, F. – CAZORLA, L.M. – MARTÍNEZ-SIMANCAS J. *Tratado de Tributación Medioambiental Volumen I*, Ed. Thomson Aranzadi, Navarra, 2008.

GUERVOS MAILLO, M.G. “Las tasas ambientales: concepto y clasificación” en ALBIÑANA

GARCÍA-QUINTANA, C. *Estudios en homenaje al Profesor Pérez de Ayala*, Ed. Dykinson, 2007 p. 636-637.

JAQUENOD, S. (2004): *Guía práctica para el estudio del Derecho Ambiental*, Ed. Dykinson, Madrid, 2004, p. 183.

JUNTA DE ANDALUCÍA. Consejería de Medio Ambiente y Ordenación del Territorio “Carga contaminante al litoral andaluz, 2010”, Estadísticas, Información Ambiental.

LLADÓ, J. *Bauzá renuncia a lo impuestos sobre los envases, el alquiler de coches y los supermercados*, en línea, Agencia EFE, Editor “ABC- Grupo Vocento”, fecha de edición 18/09/2013, disponible en: <http://www.abc.es/local-baleares/20130918/abci-bauza-renuncia-impuestos-sobre-201309181241.html>

LÓPEZ GORDO, J.F. (2008): *Medio Ambiente comunitario y Protocolo de Kioto*, Ed. La Ley, Madrid, Junio de 2008.

MINISTERIO DE HACIENDA Y ADMINISTRACIONES PÚBLICAS *Comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español*, febrero 2014, Madrid.

MINISTERIO DE INDUSTRIA, ENERGÍA Y TURISMO. Secretaria de Estado de Energía. “Residuos radioactivos y desmantelamiento de Instalaciones”, disponible en: <http://www.minetur.gob.es/energia/nuclear/residuos/paginas/residuosradioactivos.aspx>

MINISTERIO DE AGRICULTURA, Y MEDIO AMBIENTE, “Programa Estatal de Prevención de Residuos 2014-2020”, Planes y programas, disponible en: <http://www.magrama.gob.es/es/calidad-y-evaluacion-ambiental/planes-y-estrategias/Planes-y-Programas.aspx>

MUSGRAVE, R.A. – MUSGRAVE, B. (1992): *Hacienda Pública: Teórica y Aplicada*, Ed. McGraw Hill, 1995.

OCDE. *Perspectivas OCDE: España Políticas para una Recuperación Sostenible*, OCDE, Octubre 2011.

PATÓN GARCÍA, G. (2013): “La inconstitucionalidad del Impuesto castellanomanchego sobre la producción termonuclear de la energía eléctrica y residuos radioactivos: comentario a propósito de la STC 196/2012, de 31 de octubre”, *Revista Quincena Fiscal Aranzadi*, Ed. Aranzadi, Navarra, 2013.

PUIG VENTOSA, I. (2001): “Definición de tasas municipales de gestión de residuos para incidir en la reducción y en el reciclaje” en ROMANO, D. y BARRENECHEA, P. *Instrumentos económicos para la prevención y reciclaje de los residuos sólidos urbanos*, Bakeaz, Fundación Ecología y Desarrollo, 2001.

PUIG VENTOSA, I. (2008): “Fiscalidad ambiental y gestión de residuos” p. 1303-1304; op. cit. p. 1312 en BECKER, F. – CAZORLA, L.M. – MARTÍNEZ-SIMANCAS J. *Tratado de Tributación Medioambiental Volumen II*, Ed. Thomson Aranzadi, Navarra, 2008.

PUIG VENTOSA, I. – GONZALEZ MARTINEZ, A.C. “Los impuestos sobre el vertido y la incineración de residuos en España” *Revista Crónica Tributaria* núm., 143/2012, p. 156.

RAMOS GOROSTIZA, J.L. (2000): *Economía, marco institucional y medio ambiente*, Ed. Complutense, p. 88 en relación a PIGOU, A.C. (1918): *The economics of Welfare*, Ed. Macmillan.

ROSEMBUJ, T. (2009): *El impuesto ambiental*, Ed. el Fisco, Barcelona, 2009, p. 17.

RUIZ ALMENDRAL, “La compleja estabilización del establecimiento de beneficios fiscales por motivos medioambientales con el principio de igualdad tributaria” *Revista Crónica Tributaria*, Número 114/2005.

RUIZ GARIJO, A. (2001): “Tributos ambientales y Comunidades Autónomas” *Revista Repertorio Aranzadi del Tribunal Constitucional*, num.21/2001 parte Estudio, Pamplona, 2001.

SANZ RUBIALES, I. (2007): *El mercado de derechos a contaminar*, Editorial Lex Nova, p. 37 en relación a BUÑUEL GONZÁLEZ, M. (1999): “El uso de instrumentos económicos en la política del Medio Ambiente”, CES, Madrid, 1999.

SERRANO ANTÓN, F.: “Justificación técnico-jurídica de los impuestos medioambientales” en *Fiscalidad ambiental*, p. 317.

STIGLITZ, J.E. (2000): “Las externalidades y el medio ambiente” en *La economía del sector público*, Ed. Antoni Bosch, Barcelona.

ENRIQUE DÍAZ-MAURIÑO CARRERA
Tributación medioambiental

Subdirección General de Relaciones Tributarias con las Haciendas Territoriales, Capítulo III “Tributación Autonómica. Medidas 2013” p. 16, 17, 28, 36, 38, 66, 74, 83, 87, 115, 136, 140 y 143.

TEJERIZO, J.M. – MENÉNDEZ, G. – VAQUERA, A. “La tributación medioambiental en las comunidades autónomas y en el Derecho comparado” en Revista Economía y Medio Ambiente, Número 113, Junio 2007, p. 50.

VAQUERA GARCÍA, A. (2004) : “La protección ambiental como alternativa de financiación de las comunidades autónomas, el caso de los impuestos sobre usos y aprovechamientos del agua embalsamada de Galicia y Castilla y León”, Ed. Aranzadi, Enero de 2014.

ZURITA GUZMAN, P. (2012): *La tasa de basuras tras la Ley 22/2011: ¿tributo de exacción potestativa u obligatoria?* , Haciendas Locales, Madrid, 4 abril 2011, disponible en: <http://www.haciendas-locales.es/index.php/normativa/84-tasas/95-pilar-zurita-guzman>

Enrique
Díaz-Mauriño
Carrera

TRIBUTACIÓN MEDIOAMBIENTAL:

Análisis desde un punto de vista constitucional y de financiación de las
Comunidades Autónomas de la gestión sostenible de los residuos

