



COMILLAS
UNIVERSIDAD PONTIFICIA

ICAI

ICADE

CIHS

FACULTAD DE DERECHO

**LOS TRIBUTOS MEDIOAMBIENTALES DE LAS
COMUNIDADES AUTÓNOMAS DE RÉGIMEN
COMÚN: SITUACIÓN ACTUAL Y PRINCIPALES
PROBLEMAS**

**Especial Referencia al Impuesto Catalán sobre Emisiones
de CO2 en Vehículos de Tracción Mecánica**

Autor: Ángela Soriano Ruiz del Moral
5º Derecho y ADE (E3) C
Área de Derecho Tributario

Tutor: María Pilar Navau Martínez-Val

Madrid
Abril 2022

RESUMEN

En este Trabajo de Fin de Grado se pretende analizar el sistema tributario medioambiental de las Comunidades Autónomas de régimen común y los problemas que su regulación normativa plantea tanto a nivel estatal como comunitario.

Ha habido numerosa jurisprudencia que ha resuelto controversias normativas en el ámbito fiscal medioambiental autonómico. Cada vez es más importante que haya una coordinación adecuada entre el Estado, las Comunidades Autónomas y las entidades locales para no caer en supuestos de doble imposición ni en incompatibilidades que vulneren el Derecho de la Unión Europea.

Según la Comisión de Expertos, tanto en su Informe de 2014 como en el del año 2017, establece la necesidad de una reforma del sistema financiero poniendo de manifiesto que no es eficiente conseguir la finalidad extra-fiscal propia de este tipo de impuestos a nivel regional ya que la protección del medioambiente es un tema que incumbe a todo el territorio español y sería más eficiente si su regulación fuese a nivel estatal. Por tanto, estamos ante un sistema que adolece de escasa coordinación entre la Administración estatal y la autonómica y de eficiencia. A esto se suman las cada vez mayores exigencias de autonomía e independencia por parte de las autonomías, especialmente en el sector financiero.

Palabras clave:

Medioambiente, Comunidades Autónomas, impuestos, LOFCA, dióxido de carbono, Derecho de la Unión Europea.

ABSTRACT

The purpose of this Final Degree Project is to analyze the environmental tax system of the Autonomous Communities of the common regime and the problems that its normative regulation poses both at state and community level.

There has been a great deal of case law that has resolved regulatory controversies in the field of environmental taxation in the Autonomous Communities. It is increasingly important that there is adequate coordination between the State, the Autonomous Communities, and the local entities in order to avoid double taxation and incompatibilities that violate European Union Law.

According to the Commission of Experts, both in its 2014 and 2017 Reports, it establishes the need for a reform of the financial system, highlighting that it is not efficient to achieve the extra-fiscal purpose of this type of tax at a regional level, since environmental protection is an issue that concerns the entire Spanish territory, and it would be more efficient if its regulation were at a state level. Therefore, we are faced with a system that suffers from a lack of coordination between the State and Autonomous Administration and a lack of efficiency. Added to this are the increasing demands for autonomy and independence on the part of the autonomous regions, especially in the financial sector.

Keywords:

Environment, Autonomous Communities, taxes, LOFCA, carbon dioxide, European Union Law.

ÍNDICE

LISTADO ABREVIATURAS	5
CAPÍTULO I. INTRODUCCIÓN.....	6
1. OBJETIVOS	7
2. JUSTIFICACIÓN DEL TEMA	8
3. ESTRUCTURA Y METODOLOGÍA	10
CAPÍTULO II. LOS IMPUESTOS MEDIOAMBIENTALES	12
1. CONCEPTO DE MEDIOAMBIENTE.....	12
2. CONCEPTO DE IMPUESTO MEDIOAMBIENTAL.....	14
3. LA PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE COMO FIN EXTRA-FISCAL DE LA IMPOSICIÓN.....	19
CAPÍTULO III. LOS TRIBUTOS PROPIOS MEDIOAMBIENTALES DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS DE RÉGIMEN COMÚN	24
1. LOS IMPUESTOS MEDIOAMBIENTALES COMO TRIBUTOS PROPIOS DE LAS CCAA DE RÉGIMEN COMÚN.....	24
2. DESCRIPCIÓN Y CLASIFICACIÓN DE LOS PRINCIPALES IMPUESTOS MEDIOAMBIENTALES PROPIOS AUTONÓMICOS.....	28
2.1. Impuestos sobre los residuos.....	29
2.2. Impuestos sobre emisiones de gases.....	31
2.3. Impuestos sobre el agua.....	33
2.4. Impuestos sobre la energía.....	35
2.5. Impuestos sobre instalaciones con incidencia en el medioambiente.....	37
2.6. Impuestos sobre los vehículos.....	40
2.7. Cuadro-Resumen de los principales impuestos medioambientales propios autonómicos	42
3. PRINCIPALES PROBLEMAS DE LA ACTUAL CONFIGURACIÓN DE LOS TRIBUTOS PROPIOS CON FINES AMBIENTALES	44
CAPÍTULO IV. EL IMPUESTO CATALÁN SOBRE EMISIONES DE CO2 EN VEHÍCULOS DE TRACCIÓN MECÁNICA	50

1. EL IMPUESTO CATALÁN SOBRE EMISIONES DE CO2 EN VEHÍCULOS DE TRACCIÓN MECÁNICA COMO UN TIPO DE “ <i>CARBON TAX</i> ”	50
2. REGULACIÓN NORMATIVA	51
CAPÍTULO V. CONCLUSIONES.....	58
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	62
ANEXOS	71
ANEXO I. Relación de impuestos propios y recargos sobre tributos estatales	71
ANEXO II. Impuestos sobre Instalaciones que inciden en el Medioambiente	75
ANEXO III. Impuestos medioambientales en millones de euros por año desde el año 2013 hasta el año 2020	76

LISTADO ABREVIATURAS

AAPP	Administraciones Públicas
AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
AiReF	Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal
Art./s.	Artículo/Artículos
BOE	Boletín Oficial del Estado
CCAA	Comunidades Autónomas
CE	Constitución Española
CO2	Dióxido de Carbono
DOUE	Diario Oficial de la Unión Europea
Etc.	Etcétera
FJ	Fundamento Jurídico
GEI	Gases de Efecto Invernadero
IEDMT	Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte
IVTM	Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica
LGT	Ley General Tributaria
LO	Ley Orgánica
LOFCA	Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas
Núm.	Número
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
ODS	Objetivos de Desarrollo Sostenible
Pág.	Página
RAE	Real Academia Española
RD	Real Decreto
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
TC	Tribunal Constitucional
TCE	Tratado de la Comunidad Europea
TFG	Trabajo de Fin de Grado
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TUE	Tratado de la Unión Europea
UE	Unión Europea

CAPÍTULO I. INTRODUCCIÓN

Cada vez hay más movimientos, tanto sociales como gubernamentales, dirigidos por la motivación de ayudar y contribuir de una forma más eficiente y eficaz al cuidado de nuestro planeta, con la finalidad de contribuir a los Objetivos de Desarrollo Sostenibles (ODS)¹, reducir el calentamiento global y, en definitiva, ralentizar el cambio climático. Y, como no podía ser de otra forma, la política tributaria o fiscal es uno de los mayores instrumentos establecidos para favorecer un medioambiente más saludable para los seres vivos que habitamos en él. Podemos destacar medidas que han sido trazadas desde instituciones supranacionales como el Protocolo de Kyoto de 1997², el Acuerdo de París de 2015³, el Pacto Verde Europeo de 2019⁴ o preceptos normativos como el artículo 11⁵ del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y el artículo 3.3 del Tratado de la Unión Europea⁶.

España también ha ratificado otros Convenios internacionales como la Convención sobre el Derecho de los Usos de los Cursos de Agua Internacionales para Fines Distintos de la Navegación, de 21 de mayo de 1997, el Protocolo sobre el Agua y la Salud en el Convenio

¹ Los 17 ODS fueron aprobados en 2015 por los Estados Miembros de las Naciones Unidas y forman parte de la Agenda de 2030. Naciones Unidas. (s. f.). *Transforming our world: the 2030 Agenda for Sustainable Development* | Department of Economic and Social Affairs. Recuperado enero de 2022, de <https://sdgs.un.org/2030agenda>

² Pérez Bernabeu, B. (2020). *El mecanismo de ajuste de carbono en frontera como impuesto medioambiental en el marco de la transición ecológica*. Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales.

³ En este Acuerdo, que entró en vigor en 2016, participó la Unión Europea: Decisión (UE) 2016/1841, del Consejo, de 5 de octubre, relativa a la celebración en nombre de la Unión Europea, del Acuerdo de París aprobado en virtud de la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el cambio climático (DOUE de 19 de octubre de 2016). Naciones Unidas. (2015). *Acuerdo de París*. Recuperado enero de 2022, de https://unfccc.int/sites/default/files/spanish_paris_agreement.pdf

⁴ Reglamento (UE) 2021/1229 del Parlamento Europeo y del Consejo de 14 de julio de 2021 relativo al instrumento de préstamo al sector público en el marco del Mecanismo para una Transición Justa (DOUE de 30 de julio de 2021). Comisión Europea. (2019a). *El Pacto Verde Europeo*. Recuperado enero de 2022, de https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:b828d165-1c22-11ea-8c1f-01aa75ed71a1.0004.02/DOC_1&format=PDF

⁵ Art. 11 TFUE: “Las exigencias de la protección del medio ambiente deberán integrarse en la definición y en la realización de las políticas y acciones de la Unión, en particular con objeto de fomentar un desarrollo sostenible”. Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (DOUE núm. 83, de 30 de marzo de 2010).

⁶ Art 3.3. TUE: “La Unión establecerá un mercado interior. Obrará en pro del desarrollo sostenible de Europa basado en un crecimiento económico equilibrado y en la estabilidad de los precios, en una economía social de mercado altamente competitiva, tendente al pleno empleo y al progreso social, y en un nivel elevado de protección y mejora de la calidad del medio ambiente. Asimismo, promoverá el progreso científico y técnico. [...]”. Tratado de la Unión Europea (DOUE núm. 83, de 30 de marzo de 2010).

de Helsinki de 1992, el Convenio OSPAR, el Convenio de Bonn o el Convenio de Ramsar, entre muchos otros.

1. OBJETIVOS

En este Trabajo de Fin de Grado, en adelante TFG, se pretende analizar y explicar los tributos medioambientales, tanto su concepto como la finalidad extra-fiscal que tienen, de forma que nos permita configurar un sustento para entender el cuerpo principal del trabajo y adquirir una base sólida y un conocimiento pleno de los conceptos técnicos que se usarán para la construcción de este proyecto.

El TFG tiene como objetivo principal definir, en concreto, la situación actual existente en las Comunidades Autónomas de régimen financiero común con respecto a los impuestos propios medioambientales para llegar a la raíz de ciertos problemas que plantea su configuración, como es el hecho de un posible solapamiento de éstos con los impuestos de titularidad estatal y/o las potenciales incompatibilidades existentes con el Derecho de la Unión Europea. Asimismo, se quiere explicar el hecho de porqué estos impuestos no poseen la eficacia recaudatoria que se espera que efectivamente posean, teniendo en cuenta toda la normativa que existe en la actualidad con respecto a este ámbito.

En este trabajo no se van a tratar, por tanto, los tributos forales del País Vasco y de la Comunidad Foral de Navarra debido a que, al ser CCAA forales y no aplicarse la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, (en adelante, LOFCA), no entran dentro de la problemática que queremos abordar de la misma forma que lo hacen las demás autonomías. Como se ha mencionado, no se aplica la LOFCA, sino que, en el País Vasco, hay un régimen financiero de concierto (Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco) y en Navarra encontramos el convenio económico (Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra). Se trata de CCAA que poseen una mayor autonomía financiera y tributaria que el resto de las Comunidades Autónomas y, por ello, no tienen los mismos problemas con respecto a los límites que establece la LOFCA a las demás autonomías a la hora de ejercer el poder tributario. Por ejemplo, los límites relativos a los arts. 6 y 9 de la LOFCA sobre evitar el solapamiento entre tributos estatales

y autonómicos no se aplican a los dos regímenes forales. De esta forma, nos centraremos en las quince CCAA de régimen financiero común. Adicionalmente, no se hablará de los tributos medioambientales estatales o locales, salvo menciones, y sólo nos centraremos en los impuestos autonómicos, que son el motivo de las superposiciones con hechos imposables regulados previamente por el Estados y los municipios.

2. JUSTIFICACIÓN DEL TEMA

Como se ha mencionado al inicio del presente Capítulo, cada vez hay más iniciativa social y gubernamental de tipo legislativo proclive a la protección del medioambiente como consecuencia de los problemas que existen en este campo (cambio climático, calentamiento global, emisión de gases de efecto invernadero, etc.), y es por ello por lo que se necesita una regulación, para poner límites a la sociedad en el perjuicio causado al entorno natural. Fiscalmente, existen múltiples regulaciones dirigidas no solo a personas jurídicas sino a los ciudadanos en su conjunto.

Detallando estas normas fiscales, observamos el artículo 3, apartado tercero, del Tratado de la Unión Europea, en adelante TUE, donde se establece que la Unión Europea obrará en pro del desarrollo sostenible en Europa, además del artículo 11 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, en adelante TFUE, que consagra que la protección al medioambiente debe ser integrada en las políticas y acciones de la UE. En esta línea debemos destacar el Título XX del TFUE, sobre el medioambiente. Este Título se compone de los arts. 191 al 193, que tratan de iniciativas legislativas armonizadoras en materia de medioambiente. En estos preceptos podemos observar como la UE tiene competencia para legislar en materia de medioambiente y como los Estados Miembros pueden cooperar con el organismo supranacional, tal y como establece el art. 193 TFUE (*“las medidas de protección adoptadas en virtud del artículo 192 no serán obstáculo para el mantenimiento y la adopción, por parte de cada Estado miembro, de medidas de mayor protección. Dichas medidas deberán ser compatibles con los Tratados y se notificarán a la Comisión”*).

En España, el artículo 45 de la Constitución Española de 1978, en adelante CE, es un importante ejemplo de principio rector de la política social y económica medioambiental que reza: *“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". De esta forma, se establece una obligación de hacer a los poderes públicos basada en una acción protectora de los derechos medioambientales. Es también destacable el hecho de que España ha sido Estado firmante de instrumentos supranacionales como los mencionados *in supra*, y de los que se hablarán más adelante, como el Protocolo de Kyoto (1997) o el Acuerdo de París (2015), que se explicarán en el siguiente Capítulo.

Concretando en el motivo que lleva a la elaboración de este Trabajo de Fin de Grado y, viendo la relación existente entre la autonomía política y financiera de las Comunidades Autónomas y los tributos en el artículo 2 CE⁷ (que se explicará en el Capítulo 3), y artículo 156.1 CE⁸, conviene resaltar que "España es uno de los países más descentralizados del mundo en lo que se refiere a gasto público"⁹. Probablemente, el lector se pueda preguntar sobre la competencia que tienen las Comunidades Autónomas, en adelante CCAA, en el ámbito fiscal. El artículo 133 CE deja claro que "*la potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley. Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes*". Precisamente por esta y otras disposiciones de la Constitución (p.e. art. 157.1 CE), existen impuestos autonómicos y locales, además de los tributos estatales. Para la curiosidad del lector, la STC 37/1987, de 26 de marzo, por la que establece la competencia de la Comunidad Autónoma de Andalucía para establecer el Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas se encarga de aplicar este artículo constitucional.

Cada vez las Comunidades Autónomas exigen más independencia y autonomía en el ejercicio de su poder tributario, a la hora de establecer y regular sus propios impuestos, siendo esto un factor clave de la problemática que hay entre la potestad tributaria estatal y la autonomía tributaria autonómica, que trata de solucionar la Constitución española (p.e. art. 157.2 CE) y la LOFCA, y que se pretende plasmar en este TFG.

⁷ Artículo 2 CE: "*La Constitución se fundamenta en la indisoluble unidad de la Nación española, patria común e indivisible de todos los españoles, y reconoce y garantiza el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones que la integran y la solidaridad entre todas ellas*".

⁸ Artículo 156.1 CE: "*Las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles*".

⁹ Peñas, S. L. (2009). "La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común: por qué y cómo avanzar". *Revista de estudios regionales*, 8, 83-95.

3. ESTRUCTURA Y METODOLOGÍA

El presente trabajo de investigación se va a estructurar en tres Capítulos distintos, siendo el Capítulo 2 el relativo a “Los Impuestos Medioambientales”, dividido en apartados en los que se va a explicar en un primer lugar el concepto de medioambiente para comprender mejor la finalidad de los tributos medioambientales. A continuación, en el segundo apartado, se detallará la definición de los tributos protagonistas del TFG y, por último, en este Capítulo se tratará la finalidad extra-fiscal de los impuestos ecológicos. Seguidamente, el Capítulo 3, versará sobre “Los Tributos propios Autonómicos Medioambientales en las CCAA de régimen común”, también estructurado en apartados donde se hará una descripción y clasificación inicial de estos para tenerlos organizados y así comprender más fácilmente los siguientes apartados. El principal objetivo de este Capítulo es exponer cuáles son los impuestos con titularidad autonómica y los principales problemas que presenta la configuración de los tributos propios con los fines ambientales. Y, por último, en el Capítulo 4, ejemplificaremos todo lo expuesto con anterioridad con el caso específico del “Impuesto Catalán sobre Emisiones de CO2 en Vehículos de Tracción Mecánica”, ya que, de esta forma, la teoría expuesta anteriormente se pueda ver reflejada en un impuesto que se está llevando a cabo en la práctica.

Desviándonos al aspecto de la metodología y desde una perspectiva más global, se ha analizado y explicado el tributo medioambiental pasando desde el hecho de estudiar un punto de vista introductorio y general hasta llegar al cuerpo principal de la investigación con una visión más específica centrada en el ámbito de las Comunidades Autónomas de régimen común.

Por otro lado, y desde una visión más concreta, procedo a centrarme en la metodología de elaboración de cada Capítulo. Para el desarrollo del estudio de los impuestos medioambientales he seguido dos métodos: un método analítico-descriptivo según el cual, a través de la lectura y comprensión de diferentes textos, leyes, doctrina y jurisprudencia, se ha llegado al entendimiento de la materia y a la explicación de los conceptos; y un método socio-jurídico, ya que el trabajo se centra en un problema social basado en la degradación del medioambiente y que hay que valorar desde un punto de vista jurídico el hecho de si la normativa fiscal existente contribuye de manera eficaz a resolver el problema social expuesto o no. En primer lugar, he procedido a analizar el

término del medioambiente desde una perspectiva lingüística hasta una jurídica. A continuación, me he centrado en la explicación o descripción (método descriptivo o analítico) general de lo que son los impuestos medioambientales, tratando el conflicto existente entre los términos fiscales similares y analizando jurisprudencia y normativa jurídica europea y nacional, para llegar, finalmente, a conclusiones acerca de si esta realidad normativa vigente en España contribuye o no a solucionar el problema medioambiental descrito (método valorativo y propositivo) y/o si ocasiona problemas jurídicos que se podrían evitar o prevenir.

Con respecto al Capítulo relacionado con los tributos autonómicos de régimen común medioambientales ha sido necesaria la comprensión de las diferentes normativas reguladoras del medio ambiente en las autonomías de régimen común para llegar a establecer unos principios más generales y poner de relieve una problemática existente en este ámbito jurídico, y por eso el método aplicado ha sido de carácter inductivo. Por último, en el Impuesto Catalán sobre Emisiones de CO₂ en Vehículos de Tracción Mecánica se ha aplicado nuevamente un método analítico-descriptivo del tributo. Se han usado como base los documentos de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales complementados por otros informes de apoyo.

CAPÍTULO II. LOS IMPUESTOS MEDIOAMBIENTALES

1. CONCEPTO DE MEDIOAMBIENTE

Para la Real Academia Española (RAE)¹⁰, el medioambiente es un “conjunto de circunstancias o condiciones exteriores a un ser vivo que influyen en su desarrollo y en sus actividades”. Estamos, por tanto, hablando de un término que influye de manera muy significativa en el ser humano, no sólo en lo que nos rodea como un ente ajeno a nosotros, sino también en cómo nos desarrollamos y cómo nos desenvolvemos en el entorno.

Si pasamos desde el punto de vista lingüístico a uno jurídico, podremos analizar el concepto de medioambiente con visiones diferentes. El Profesor Juan Antonio MARTOS NÚÑEZ dice que “su *"ratio legis"* se basa en la protección jurídica del medio ambiente, como interés público que necesita y es susceptible de protección”. Por lo tanto, esto nos permite categorizar al medioambiente como un bien jurídico de interés general que debe ser protegido jurídicamente y que, además, nos proporcione y nos asegure una buena calidad de vida y que, sobre todo, tome en consideración las nuevas tecnologías, ya que su desarrollo pone en peligro la salud tanto de los habitantes como del entorno natural.¹¹

En primer lugar, cabe resaltar una visión internacional del concepto a tratar. El 15 de junio de 1972, se aprobó la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Humano en Estocolmo. Ésta establece que “*los recursos naturales de la Tierra, incluidos el aire, el agua, la tierra, la flora y la fauna y, especialmente, las muestras representativas de los ecosistemas naturales deben preservarse en beneficio de las generaciones presentes y futuras, mediante una cuidadosa planificación u ordenación*”.¹²

La normativa comunitaria no se queda atrás. Aquí destaca la Decisión (UE) 2016/1841, del Consejo, de 5 de octubre, relativa a la celebración en nombre de la Unión Europea, del Acuerdo de París, aprobado en virtud de la Convención marco de las Naciones Unidas

¹⁰ RAE. (2020, 25 junio). *medioambiente* | Diccionario panhispánico de dudas. Diccionario panhispánico de dudas. Recuperado noviembre de 2021, de <https://www.rae.es/dpd/medioambiente>

¹¹ Martos Núñez, J. A. (2005). La protección jurídico-penal del medio ambiente. *Bioética y derechos humanos: Implicaciones sociales y jurídicas*. Universidad de Sevilla.

¹² Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Humano. United Nations. (s. f.). *Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Humano, Estocolmo 1972* | Naciones Unidas. Recuperado 19 de noviembre de 2021, de <https://www.un.org/es/conferences/environment/stockholm1972>

sobre el cambio climático y la Directiva 79/831/CEE, del Consejo, de 18 de septiembre de 1979, por la que se modifica por sexta vez la Directiva 67/548/CEE relativa a la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas en materia de clasificación, envasado y etiquetado de sustancias peligrosas. Concretamente, vemos el artículo 2.1 c), que define el medioambiente como *“el agua, el aire y el suelo, así como las relaciones mutuas entre estos elementos, por una parte, y con cualquier organismo vivo, por otro”*.

Por otro lado, en el ámbito nacional podemos ver la aportación de definiciones del término “medioambiente” a través de jurisprudencia como la Sentencia del Tribunal Supremo, de 30 de noviembre de 1990, que consagra el concepto de la siguiente forma: *“el bien jurídico no se construye únicamente en función del daño o riesgo grave para la salud de las personas, sino que se extiende a cualquier agresión que afecte a todos los seres vivientes, los cuales no existen independientemente entre sí, sino que se correlacionan y permanecen íntimamente unidos a la vida vegetal y al estado de la troposfera. [...] La Naturaleza constituye un capital natural que debe protegerse por medio de sanciones penales y administrativas”*.¹³

Otra es la Sentencia del Tribunal Constitucional 102/1995, de 26 de junio, que, de hecho, fue la primera en dar una definición completa de lo que es el medioambiente en relación con la división territorial de la que se ha hablado en el apartado 1.2 de este trabajo y, por ello, merece la pena resaltarla en el presente TFG. Establece que el medioambiente *“comprende los recursos naturales, aire, agua, suelo, subsuelo, flora y fauna, a los que se suma el paisaje y los elementos que componen el Patrimonio Histórico-Artístico, así como la interrelación entre todos ellos”*. Lo relaciona con la división del Estado español en CCAA diciendo que *“otros preceptos de la ley sobrepasan la competencia estatal relativa al medio ambiente, invadiendo la correspondiente competencia autonómica”*.

¹³ Sentencia del Tribunal Supremo núm. 3.852, Sala Segunda de lo Penal, de 30 de noviembre de 1990.

2. CONCEPTO DE IMPUESTO MEDIOAMBIENTAL

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2003), habla en su artículo 2 del concepto, fines y clases de tributos. Clasifica los tributos de tres formas: contribuciones, tasas e impuestos. Esta última categoría es la que nos interesa.¹⁴

Es preciso dejar claro que existe confusión en cuanto al concepto de este tipo de impuestos. Se suelen usar de forma indistinta términos como los tributos verdes, las tasas ecológicas o los impuestos medioambientales, entre otros.¹⁵ Para dejar claro el término de tributo medioambiental y evitar la equivocación con los conceptos anteriores, es necesario dejar constancia de que la finalidad de su imposición debe ser la protección del medioambiente.¹⁶

Por lo tanto, a pesar de que hay discrepancias en cuanto a los distintos y posibles términos y es un tema candente en discusión, si prestamos atención a la perspectiva doctrinal podemos fijarnos en que la Unión Europea, en adelante UE, y la OCDE opinan que, indistintamente de que se puedan conceptualizar como tributos verdes, ecológicos o medioambientales, van a ser considerados, en el desarrollo del apartado que nos ocupa, como impuestos medioambientales todos aquellos cuya base imponible proceda de la realización de su correspondiente hecho imponible, hecho que se basará en una actividad o conducta que, de forma directa, sea nociva y dañosa para el entorno natural.¹⁷ Por lo tanto, si se cumple el acto de producir un deterioro en el medioambiente de forma que haya un perjuicio notorio no sólo a corto plazo sino a lo largo del tiempo, dentro de la legalidad de la actuación, es decir, que el hecho no sea constitutivo de un acto ilícito,

¹⁴ Artículo 2, párrafo c) LGT: “*Impuestos son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente*”.

¹⁵ Calvarro, J. M. (2020). *La valoración de los tributos medioambientales de las Comunidades Autónomas: ¿fiscalidad “verde”?* Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales; p. 47-48.

¹⁶ LÓPEZ GORDO, J. F.: “¿Qué son los tributos ambientales?”; Medio ambiente comunitario y protocolo de Kioto: La armonización de la imposición energética o un mercado sobre emisiones de gases de efecto invernadero; *La Ley Digital*; Madrid; 2008; p. 3.

¹⁷ Carbajo Vasco, D. (2020). *Algunas consideraciones sobre un impuesto medioambiental: el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero*. Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales; p. 24.

entonces se llevará a cabo la recaudación del correspondiente tributo como consecuencia del cumplimiento del hecho imponible¹⁸.

Una vez que ha sido definido previamente el concepto de medioambiente desde distintos niveles pasamos a analizar más en detalle el concepto de impuesto medioambiental. Está claro que el tributo ecológico presenta dos finalidades: (i) la recaudación propia de la naturaleza fiscal de todo tributo y (ii) favorecer actividades positivas hacia el medioambiente gravando las conductas que generan un impacto negativo en el entorno natural que nos rodea. Como podemos observar, estos tributos tienen un fin extra-fiscal, una finalidad que va más allá de la meta recaudatoria y que se explicará con más detalle en el siguiente apartado 3.

Para una mejor definición de qué son los impuestos medioambientales recurrimos, en primer lugar, al ámbito comunitario con el Reglamento 800/2008, de la Comisión Europea que expresa que *“los impuestos ambientales se definen como aquellos impuestos cuya base imponible tiene un claro efecto negativo en el medio ambiente o que busca gravar ciertas actividades, bienes o servicios, de tal forma que los costos ambientales pueden incluirse en su precio y/o que los consumidores se orienten a llevar a cabo actividades que respeten el medio ambiente”*.¹⁹ Debe hacerse mención de igual manera al Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), que en su artículo 11²⁰ establece que en la política de la UE se debe tener en cuenta, es decir, se debe incluir, la protección del medioambiente como una acción más de esta institución.

En la misma línea, la Sentencia del Tribunal Constitucional 289/2000, de 30 de noviembre, a nivel nacional, consagra como tributo medioambiental todo aquel que grava comportamientos que se consideran nocivos para el medioambiente. Se establecen con la finalidad de fomentar otras conductas que sean favorables para el medio en el que vivimos, de forma que sean sustituyentes de aquellas que son más perjudiciales. Del mismo modo encontramos la Sentencia 102/1995, de 26 de junio de 1995, que relaciona

¹⁸ Art. 20 LGT: *“1. El hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal. 2. La ley podrá completar la delimitación del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción”*.

¹⁹ Reglamento (CE) 800/2008, de la Comisión Europea de 6 de agosto de 2008, por el que se declaran determinadas categorías de ayuda compatibles con el mercado común en aplicación de los artículos 87 y 88 del Tratado (Reglamento general de exención por categorías) (DOUE núm. 214, de 9 de agosto de 2008).

²⁰ Art. 11 TFUE: *“Las exigencias de la protección del medio ambiente deberán integrarse en la definición y en la realización de las políticas y acciones de la Unión, en particular con objeto de fomentar un desarrollo sostenible”*. Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (DOUE núm. 83, de 30 de marzo de 2010).

el concepto jurídico con el medioambiental: *“la conexión entre el mundo jurídico y el medioambiente se encuentra en los efectos directos e indirectos que las decisiones jurídicas, en cuanto normas, institutos, prácticas, ideologías y relaciones jurídicas, ejercen sobre el medio”*.

Al final un tributo medioambiental es una *“prestación pecuniaria de Derecho público dirigida a ordenar las conductas de productores y consumidores que afectan al medio ambiente. Para ello, el tributo se estructuraría de tal forma que, respetando el principio de capacidad económica, tuviera presente en su estructura las realidades ambientales que se pretenden proteger”*.²¹ Esto quiere decir que un tributo medioambiental es una regulación monetaria de Derecho público que dicta el comportamiento que deben tener tanto las personas que producen la contaminación como los consumidores de aquellas causas que generan la polución, provocan un efecto en el medio ambiente, es decir, actúan sobre él y le ocasionan alteraciones. Para regular este tipo de fiscalidad, el impuesto medioambiental se estructurará de forma que respete el principio de viabilidad económica y tendrá en cuenta las realidades medioambientales en todos sus elementos, es decir, será consciente del *“diseño, estructura y la definición de los distintos elementos que, en muchos casos, es una tarea bastante complicada”*.²²

Mirándolo desde una perspectiva recaudatoria, hay una relación directa entre la conducta negativa que cada vez sería menor con respecto al importe que se recaudaría como consecuencia de su realización. Esto quiere decir, cuanto menos se lleven a cabo actividades perjudiciales para el medioambiente, menos se recaudará en impuestos medioambientales, lo cual plantea una problemática con respecto a la eficacia y terminación de estos tributos. Hay un componente temporal que produce una progresiva mejora de los comportamientos humanos en relación con su hábitat y que se va produciendo con el paso del tiempo, es decir, a medida que éste transcurre la capacidad recaudatoria va disminuyendo porque la finalidad de los impuestos medioambientales se va consiguiendo y esa relación directa de la que hablamos se cumple de forma que el

²¹ Muñoz Villarreal, A.: “Fiscalidad y medioambiente: estado de la cuestión (II)”; *Anuario Jurídico y Económico Escurialense*, XLVII; Real Centro Universitario Escorial – M.^a Cristina; Madrid; 2014; p. 120.

²² Calvarro, J. M. (2020). *La valoración de los tributos medioambientales de las Comunidades Autónomas: ¿fiscalidad “verde”?* Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales; p. 48.

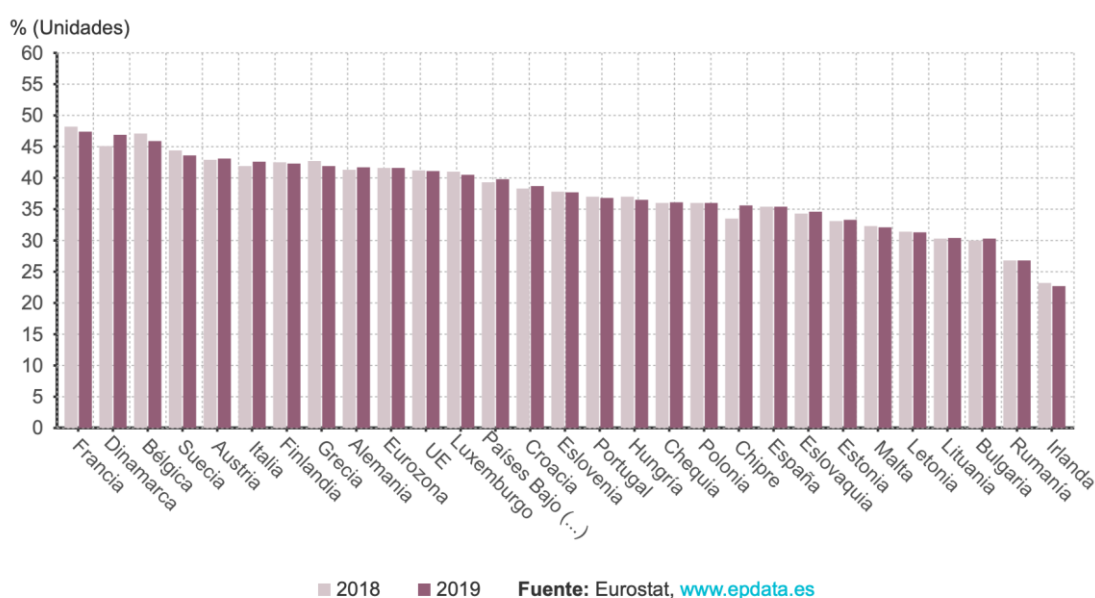
elemento del tiempo va impidiendo que las personas perjudiquen el medioambiente, recaudando de esta forma menos cantidad dineraria fiscalmente.

Podríamos preguntarnos cómo se detecta si un impuesto tiene capacidad recaudatoria suficiente. Este dato recaudatorio sería más fácil de medir desde el factor del paso del tiempo. ¿Por qué es esto? Pues bien, como decíamos, si disminuyen las actividades nocivas, este tipo de fiscalidad tendrá un resultado recaudatorio menor como consecuencia de una reducción de las conductas gravadas o, por el contrario, si este comportamiento se mantiene el efecto recaudatorio será mayor que si no lo hiciera.

En el caso concreto del Estado español ocurre que la capacidad recaudatoria que tienen los tributos, en general, no sólo los tributos verdes, es bastante baja en comparación con la recaudación fiscal comunitaria. Según los datos proporcionados por el sistema estadístico de la UE, Eurostat²³, la recaudación fiscal en el año 2019, en España fue del 35,4% del Producto Interior Bruto (PIB), lo que supuso un porcentaje que estaba dos puntos porcentuales por debajo de la media de los demás países miembros de la UE, como se puede observar en el *Gráfico 1*, a continuación.

GRÁFICO 1

“Capacidad recaudatoria de los impuestos en la UE”



²³ Presión fiscal en España, en la UE y en la OCDE, impuestos, dato y estadísticas. (2021, 9 diciembre). EpData. Recuperado 26 de diciembre de 2021, de <https://www.epdata.es/datos/presion-fiscal-espana-ocde-impuestos-dato-estadisticas/485>

Concretamente, con respecto a la recaudación de los impuestos medioambientales, protagonistas del presente TFG, la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (AiReF), ha expresado que hay “un amplio margen de mejora”²⁴ debido a que los ingresos de las instituciones públicas provenientes de estos impuestos han sido de un 5% del PIB.

Por otro lado, como somos miembros de la UE, debemos cumplir una serie de requisitos relativos a la protección del medioambiente, siguiendo normativas como la Directiva sobre Fiscalidad de la Energía (DFE) o la Decisión Número 1386/2013/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de noviembre de 2013, aunque España no ha sido especialmente obediente en este asunto ya que, recientemente, hemos sido multados con la cantidad de 53,4 millones de euros por no depurar correctamente las aguas residuales.²⁵ Si los impuestos medioambientales ayudan a reducir las conductas dañinas con el medioambiente, entonces también pueden ayudar a cumplir mejor con las normas de Derecho Administrativo ambiental de la UE y, de esta forma, disminuye la posibilidad de que seamos receptores de expedientes sancionadores. España podría ahorrarse a través de las Administraciones Públicas, en adelante AAPP, el pago de cantidades bastante significativas de dinero a la Unión Europea, como ocurre con el tributo que grava los gases fluorados de forma que, si nuestro país reduce el consumo de estos gases, disminuyen los pagos a la UE, produciéndose de esta forma un ahorro para España. Sin embargo, no debemos caer en el error de pensar que esta es la finalidad propia de los tributos medioambientales sino, únicamente, es una finalidad indirecta que poseen hacia el ámbito jurídico-administrativo.

Muy importante es resaltar la diferencia entre obtener recursos económicos de forma directa por gravar hechos impositivos relativos a conductas nocivas para el medioambiente y obtener una recaudación indirecta. En el primer caso hablamos, no sólo de reducir los comportamientos que suponen un riesgo para el entorno natural favoreciendo de esta forma a los ciudadanos y a su salud, sino que también hablamos de la obtención de recursos económicos por parte de las AAPP a través de impuestos que se

²⁴ Magallón Santander, E. (2019, 21 junio). *La Airef calcula que igualar la fiscalidad de los carburantes aportaría 1.300 millones más*. La Vanguardia. Recuperado diciembre de 2021, de <https://www.lavanguardia.com/economia/20190621/463017704271/airef-escriba-medioambiente-fiscalidad-gasolina.html>

²⁵ Planelles, M. (2021, 25 octubre). *La mayor multa de la historia de la UE a España sigue creciendo: ya van 53,4 millones por las aguas residuales*. El País. Recuperado noviembre de 2021, de <https://elpais.com/clima-y-medio-ambiente/2021-10-25/la-mayor-multa-de-la-ue-a-espana-sigue-creciendo-ya-van-534-millones-por-las-aguas-residuales.html>

recaudan de manera directa. Sin embargo, la recaudación indirecta consiste en que, a largo plazo, se modifiquen las condiciones de nuestro hábitat, convirtiéndose en un sitio más limpio y saludable que produzca un ahorro a las instituciones públicas.

Es conveniente resaltar que la fiscalidad es un instrumento eficaz en esta materia medioambiental pero no es el único. Debe ser apoyado por otros medios que sirvan como complemento o ayuda a los tributos verdes.

En línea con lo anterior, el Pacto Verde Europeo, de 11 de diciembre de 2019, de la Comisión Europea, dice que el *“eficaz diseño de las reformas fiscales puede impulsar el crecimiento económico y la resiliencia frente a las perturbaciones climáticas y contribuir a una sociedad más equitativa y a una transición justa”*.²⁶ Esto quiere decir que un sistema fiscal bien diseñado que no sirva sólo para gravar a las organizaciones y personas jurídicas sino que, también, fomente y favorezca una adecuada competitividad hacia un desarrollo empresarial más contribuyente positivamente con el entorno natural, será un instrumento bastante eficiente y eficaz para promover un ecosistema mejor, aunque no suficiente.

Para terminar con este apartado 2.2 concluimos con la dificultad existente a la hora de determinar quién es el causante de que se produzca un daño en el ecosistema. Evidentemente, no se trata ya de controlar las actividades contaminantes de los productores, sino que va más allá, teniendo como finalidad sustituir aquellas conductas perjudiciales por otras más positivas. Al final, la determinación de los impuestos medioambientales es una tarea bastante compleja, ya que no se puede definir con exactitud el agente perjudicial y el impacto generado en el ecosistema con su actividad.²⁷

3. LA PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE COMO FIN EXTRA-FISCAL DE LA IMPOSICIÓN

Como hemos comprobado en el Capítulo 1, el artículo 45 CE²⁸ recoge el deber de proteger el medio ambiente. Si bien es cierto que no se recoge como un derecho fundamental de

²⁶ Comunicación de la Comisión “El Pacto Verde Europeo”, COM (2019) 640 final, pág. 20. (DOUE de 30 de julio de 2021).

²⁷ Calvarro, J. M. (2020). *La valoración de los tributos medioambientales de las Comunidades Autónomas: ¿fiscalidad “verde”?* Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales; p. 48.

²⁸ 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

la Sección Primera, Capítulo Segundo, Título Primero, se localiza en el Capítulo Tercero del mismo Título que versa sobre los principios rectores de la política social y económica.

Siguiendo el objetivo protector del precepto constitucional mencionado, nos hacemos la pregunta de porqué los tributos medioambientales tienen un fin extra-fiscal. La razón es muy simple y es que su fin va más allá de la intención recaudatoria, es decir, si su finalidad fuese directamente recaudar recursos financieros estaríamos antes una finalidad fiscal. Sin embargo, con la fiscalidad verde es un instrumento que se dirige a la política social y económica del país y de ahí su finalidad extra-fiscal.²⁹ Por tanto, un impuesto de esta categoría tiene una finalidad extra-fiscal cuando los elementos configuradores de su protección que comentábamos en el apartado anterior (*“diseño, estructura y la definición de los distintos elementos”*) tienen una relación con la finalidad que se pretende conseguir, en este caso, su protección.

Siguiendo con el análisis del artículo 45 CE, conviene decir que según jurisprudencia del Tribunal Constitucional³⁰ existe la posibilidad de que el principio de capacidad económica quede relegado a un segundo plano que, en ningún caso eliminado, por la existencia en esta materia de un principio constitucional como el del art. 45 CE. Este primer principio es una respuesta a la pregunta de quién debe pagar los tributos que serían: (i) los titulares de capacidad económica y (ii) en función de su capacidad económica. Es, por tanto, la carga que a cada ciudadano compete en función de su capacidad económica con abstracción de los beneficios recibidos o costes generados en el ente público por el que paga. De aquí que, al ser el criterio de distribución, todos los que tienen han de contribuir (principio de generalidad) y quienes tengan la misma capacidad han de contribuir de modo igual (principio de igualdad).

En verdad el principio de capacidad económica o también posiblemente denominado capacidad de pago, no debería ser desplazado por principios o valores constituyentes de nuestra norma suprema. Sin embargo, la STC 37/1987, de 26 de marzo, permite que este

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”.

²⁹ Renieblas Dorado, P. (2020). Definiciones relevantes y consideraciones generales a efectos del estudio. *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*; p. 32.

³⁰ STC 37/1987, de 26 de marzo, sobre la Ley de Reforma Agraria Andaluza.

hecho ocurra, sobre todo, si se trata de principios con fines extra-fiscales y lo establece de la siguiente manera: *“es constitucionalmente admisible que el Estado y las Comunidades Autónomas en el ámbito de sus competencias, establezcan impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica o de pagos, respondan principalmente a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza. Basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel precepto constitucional quede a salvo”*. Con esta última expresión (*“para que aquel precepto constitucional quede a salvo”*)³¹, el TC quiere hacer referencia a aquellos principios y valores recogidos en el Capítulo III del Título I de la Constitución Española.

Sin embargo, debemos reiterar la necesidad de que el presupuesto de hecho del tributo incorpore un índice de capacidad económica, de forma que se consiga respetar el art. 31.1 CE³², sobre el principio de capacidad económica.

Desde el punto de vista de la Unión Europea, ya hemos comprobado cómo en el artículo 11 TFUE se promueve la protección del medioambiente como una acción más de la política europea. El artículo 3, apartado tercero, del Tratado de la Unión Europea (TUE) establece el objetivo que tiene la UE con respecto al medioambiente en su finalidad extra-fiscal y este es un mercado interior que se desarrollará conforme al desarrollo sostenible y alrededor de una mejora en el medioambiente: *“la Unión establecerá un mercado interior. Obrará en pro del desarrollo sostenible de Europa basado en un crecimiento económico equilibrado y en la estabilidad de los precios, en una economía social de mercado altamente competitiva, tendente al pleno empleo y al progreso social, y en un nivel elevado de protección y mejora de la calidad del medio ambiente. [...]”*³³

Los Estados Miembros de la UE, entre ellos, evidentemente, España, formaron parte del famoso *“Protocolo de Kyoto”*. Éste fue aprobado el día 11 de diciembre de 1997 por la

³¹ Blanco Martín, J. J., Maurenza García, M., & Ortiz Calle, E. (2020). *El contexto de la fiscalidad medioambiental en España*. Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales; p. 70.

³² Art. 31 CE: *“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”*.

³³ Tratado de la Unión Europea (DOUE núm. 83, de 30 de marzo de 2010).

Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático de 1992³⁴. El objetivo de este acuerdo es conseguir la reducción de las emisiones de los gases de efecto invernadero (GEI). La UE, para cumplir los objetivos establecidos en el protocolo, decidió adoptar el Reglamento UE nº 517/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, que deroga a un Reglamento anterior de 2006. También se aprobaron otras normas como la Directiva 2003/87/CE, de 13 de octubre de 2003, del Parlamento Europeo y del Consejo, aunque posteriormente fue modificada. Al tratarse de una Directiva, su naturaleza exige que los Estados Miembros la transpongan a nivel nacional y, efectivamente, en España se transpuso con la Ley 1/2005, de 1 de marzo, también modificada.

En cualquier caso, la finalidad de todas estas regulaciones europeas es la misma: cumplir con los objetivos del “*Protocolo de Kyoto*” y reducir con ello la emisión de gases fluorados y otros gases de efecto invernadero.

Además, en esta línea destacan el Acuerdo de París, de Naciones Unidas, que fue firmado el 12 de diciembre de 2015 en París (Francia) y el Pacto Verde Europeo, de la Comisión Europea, presentado el 11 de diciembre de 2019³⁵. El Acuerdo de París versa sobre un compromiso establecido a nivel internacional de reducir las emisiones de gases de efecto invernadero poniendo como objetivo final que la temperatura global no suba más de dos grados Celsius.³⁶ Su cumplimiento es básico para la consecución de los Objetivos de Desarrollo Sostenible, en adelante ODS, y por ello, en la 24ª Conferencia de las Partes que tuvo lugar en Polonia en 2018, se ratificaron normas de aplicación para concretar más detalladamente las operaciones establecidas en el Acuerdo para los países firmantes.

Por otro lado, el Pacto Verde Europeo relaciona las políticas de la Unión Europea³⁷ con los objetivos medioambientales. Su finalidad, al igual que la del Acuerdo de París, es

³⁴ Manos Unidas. (2020, 26 junio). *Protocolo de Kioto*. ONG Manos Unidas. Recuperado 3 de enero de 2022, de <https://www.manosunidas.org/observatorio/cambio-climatico/protocolo-kioto>

³⁵ Reglamento (UE) 2021/1229 del Parlamento Europeo y del Consejo de 14 de julio de 2021 relativo al instrumento de préstamo al sector público en el marco del Mecanismo para una Transición Justa (DOUE de 30 de julio de 2021). Comisión Europea. (2019a). *El Pacto Verde Europeo*. Recuperado enero de 2022, de https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:b828d165-1c22-11ea-8c1f-01aa75ed71a1.0004.02/DOC_1&format=PDF

³⁶ United Nations. (2015, 12 diciembre). *El Acuerdo de París | Naciones Unidas*. Recuperado 20 de diciembre de 2021, de <https://www.un.org/es/climatechange/paris-agreement>

³⁷ El Pacto Verde Europeo está integrado en la Agenda 2030 y en los ODS. Recuperado enero de 2022, de https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:b828d165-1c22-11ea-8c1f-01aa75ed71a1.0004.02/DOC_1&format=PDF

reducir la emisión de GEI en como mínimo un 55 por ciento (55%), teniendo como plazo para ello el año 2030³⁸ y para el año 2050 la Unión Europea debe ser “climáticamente neutra”³⁹.

Como dato que complementa lo expresado *in supra* a nivel europeo, destacar que los países de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, en adelante OCDE, que más dinero recaudan a través de la fiscalidad ecológica son Países Bajos y Dinamarca y los impuestos que más destacan por los ingresos que generan con los tributos son los relativos a los combustibles fósiles y a la electricidad.⁴⁰

³⁸ Comisión Europea. (2019, 12 octubre). *Un Pacto Verde Europeo*. Comisión Europea - European Commission. Recuperado 21 de diciembre de 2021, de https://ec.europa.eu/info/strategy/priorities-2019-2024/european-green-deal_es

³⁹ Palacios, J. M. *El Pacto Verde Europeo y su importancia actual*. Breve articulación (The European Green Deal and its current importance. Brief joint. Recuperado enero de 2022, de https://www.derechocambiosocial.com/revista060/El_Pacto_Verde_Europeo.pdf

⁴⁰ Bastida Peydro, M., & Bordón Valiente, J. (2020). *Fiscalidad de la energía y los productos energéticos*. Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales; p. 148.

CAPÍTULO III. LOS TRIBUTOS PROPIOS MEDIOAMBIENTALES DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS DE RÉGIMEN COMÚN

1. LOS IMPUESTOS MEDIOAMBIENTALES COMO TRIBUTOS PROPIOS DE LAS CCAA DE RÉGIMEN COMÚN

El artículo 2 de la Constitución Española de 1978, en adelante CE, recoge lo siguiente: *“La Constitución se fundamenta en la indisoluble unidad de la Nación española, patria común e indivisible de todos los españoles, y reconoce y garantiza el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones que la integran y la solidaridad entre todas ellas”*. A partir de este precepto, donde se pueden observar principios como la unidad de la nación española y las autonomías, la norma suprema de nuestro país establece el Título VIII. Este Título VIII de la Constitución Española, desde el artículo 137 hasta el 158, consagra la división territorial del Estado español en municipios y provincias, englobadas en diecisiete Comunidades Autónomas y dos Ciudades con Estatutos de Autonomía, además de formular los derechos y las obligaciones de estas Comunidades.

Por lo tanto, nuestra Constitución establece una serie de preceptos para regular las competencias de las CCAA y su coordinación y compatibilidad con las propias del Estado. La distribución del poder tributario entre el Estado y las Comunidades Autónomas, en adelante CCAA, la podemos observar normativamente en el artículo 133.2 CE, que expresa que las Comunidades Autónomas podrán establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las Leyes.

De igual forma, la vemos en el art. 157.2 CE, que limita este poder tributario autonómico con los principios de territorialidad y unidad de mercado, y el art. 157.3 CE, que remite a la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) para regular el ejercicio coordinado de poder tributario por parte del Estado y de las CCAA.

Respecto del fin extra-fiscal buscado con los tributos medioambientales, las CCAA tienen reconocida la competencia material de protección del medioambiente en el art. 148.1. 9º CE. Este precepto se localiza en el Capítulo Tercero, de las CCAA, del mencionado Título VIII, relativo a la Organización Territorial del Estado. El artículo consagra lo siguiente: *“1. Las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias en las siguientes*

materias: [...] 9.^a *La gestión en materia de protección del medio ambiente*”. Por lo tanto, señala expresamente que las CCAA pueden llevar a cabo la gestión de aquellos asuntos que tengan relación con el fin protector del entorno.

Adicionalmente, nuestra norma suprema presenta en el mismo Capítulo el artículo 149.1. 23^o, que reza: “1. *El Estado tiene competencia exclusiva sobre las siguientes materias: [...] 23.^a Legislación básica sobre protección del medio ambiente, sin perjuicio de las facultades de las Comunidades Autónomas de establecer normas adicionales de protección. La legislación básica sobre montes, aprovechamientos forestales y vías pecuarias*”⁴¹. Este artículo nos viene a señalar que los aspectos más básicos son exclusivos del Estado y que las CCAA no deben interferir en la base de la normativa protectora del medioambiente, pero que, sin embargo, tienen competencia en todas aquellas materias que sirvan como complemento y desarrollo de la legislación base del Estado, que ejercerán a través de los correspondientes Estatutos de Autonomía.

En materia fiscal, como ya se ha dicho, las Comunidades Autónomas tienen reconocida de manera expresa competencia para establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes, en el artículo 133.2 CE⁴². Por lo tanto, en el ámbito que nos ocupa, las CCAA tienen competencia para establecer tributos propios y, como también tienen competencia material en materia de medioambiente (arts. 148.1. 9^o CE y 149.1. 23^o CE), entonces pueden establecer y exigir tributos medioambientales. Como expresa la profesora Julia M^a DÍAZ CALVARRO, entre los tributos que pueden establecer y exigir las CCAA se encuentran “los tributos extra-fiscales autonómicos específicamente orientados a la protección del medio ambiente”⁴³. De hecho, es muy importante esta afirmación ya que los impuestos autonómicos medioambientales a tratar en el presente trabajo tienen un fin extra-fiscal, como se ha explicado *in supra*, y con este precepto queda claro que las Comunidades Autónomas tienen incluidos estos impuestos dentro de su competencia. Si bien es cierto que la Constitución no indica en qué tipo de impuestos son en los que tienen competencia, sí lo hacen instrumentos jurisprudenciales como la Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987, que ya hemos tratado en el Capítulo

⁴¹ Constitución Española de 1978 (BOE núm. 311, de 29 de diciembre de 1978).

⁴² Art. 133.2 CE: “*Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes*”.

⁴³ Calvarro, J. M. (2020). *La valoración de los tributos medioambientales de las Comunidades Autónomas: ¿fiscalidad “verde”?* Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales; p. 45.

anterior, que consagra lo siguiente: *“es cierto que la función extra-fiscal del sistema tributario estatal no aparece explícitamente reconocida en la Constitución, pero dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica”*.⁴⁴

Otro precepto constitucional que reconoce la competencia de las CCAA en forma de recursos de los que éstas disponen para ejercer la potestad tributaria es el artículo 157.1 a) y b) CE: *“Los recursos de las Comunidades Autónomas estarán constituidos por: a) Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado; recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado. b) Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales”*.

Por otro lado, en la LOFCA, en su primer articulado, apartado primero, se comprueba que *“las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de las competencias que, de acuerdo con la Constitución, les atribuyan las Leyes y sus respectivos Estatutos”*.⁴⁵ En la misma línea, el art. 156.1 CE⁴⁶ deja constancia de esa autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de las competencias que por Ley le han sido atribuidas. La Sentencia 37/1987 también hace referencia a la autonomía financiera para *“incidir a través de instrumentos fiscales de ordenación en el desarrollo y ejecución de su ámbito de competencias materiales reflejadas en la Constitución y en los Estatutos de Autonomía”*.⁴⁷

De esta forma, se puede afirmar que los impuestos medioambientales son tributos propios de las Comunidades Autónomas ya que, por diversos instrumentos legales, tienen la autonomía financiera y la competencia de establecer tributos con la protección al medio ambiente como fin extra-fiscal siempre y cuando no entren a regular los aspectos más básicos que son competencia exclusiva del Estado, de acuerdo con el art. 149.1. 23º CE.

⁴⁴ Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 de marzo, sobre la Ley de Reforma Agraria Andaluza.

⁴⁵ Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

⁴⁶ Art. 156.1 CE: *“Las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles”*.

⁴⁷ Calvarro, J. M. (2020). *La valoración de los tributos medioambientales de las Comunidades Autónomas: ¿fiscalidad “verde”?* Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales; p. 47.

El art. 6 de la LOFCA corrobora lo explicado de la siguiente forma: “Uno. Las Comunidades Autónomas podrán establecer y exigir sus propios tributos de acuerdo con la Constitución y las Leyes”. 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”.

Este artículo se puede poner en relación con la STC 49/1995, de 16 de febrero, que indica que la potestad tributaria de las CCAA no es una potestad absoluta, sino que está sometida a límites intrínsecos y extrínsecos que para nada son incompatibles con la competencia que se les reconoce en la Constitución en los preceptos que hemos estudiado⁴⁸. Uno de los límites es el del apartado segundo y tercero del art. 6 de la LOFCA, que consagra que la potestad tributaria ejercida por las CCAA no puede recaer en un hecho imponible que haya sido regulado por el Estado, ya que éste tiene la potestad originaria para crear tributos, como establece el art. 133 CE, *in supra*.

El art. 9 de la LOFCA completa al art. 6 de la misma Ley, expresando que, además de los límites impuestos en el sexto precepto, las Comunidades Autónomas deberán respetar de igual manera principios de no sujetarse a elementos patrimoniales situados fuera del respectivo territorio, ni gravar negocios, actos o hechos fuera de la Comunidad ni comportar cargas trasladables a otras Comunidades,⁴⁹, de igual forma lo hace el art. 157.2

⁴⁸ Sentencia del Tribunal Constitucional 49/1995, de 16 de febrero, Fundamento Jurídico 4º.

⁴⁹ Art. 9 LOFCA: “Las Comunidades Autónomas podrán establecer sus propios impuestos, respetando, además de lo establecido en el artículo sexto de esta Ley, los siguientes principios: a) No podrán sujetarse elementos patrimoniales situados, rendimientos originados ni gastos realizados fuera del territorio de la respectiva Comunidad Autónoma. b) No podrán gravarse, como tales, negocios, actos o hechos celebrados o realizados fuera del territorio de la comunidad impositora, ni la transmisión o ejercicio de bienes, derechos y obligaciones que no hayan nacido ni hubieran de cumplirse en dicho territorio o cuyo

CE (Las Comunidades Autónomas no podrán en ningún caso adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios). A estos principios hay que añadir los señalados en el art. 156.1 CE, de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad con todos los españoles.

Evidentemente, los órganos de las CCAA serán controlados por el Tribunal Constitucional, por el Gobierno, por la jurisdicción contencioso-administrativa y por el Tribunal de Cuentas, tal y como deja constancia el artículo 153 CE⁵⁰.

2. DESCRIPCIÓN Y CLASIFICACIÓN DE LOS PRINCIPALES IMPUESTOS MEDIOAMBIENTALES PROPIOS AUTONÓMICOS

Como ya hemos explicado previamente, el principio de capacidad económica del artículo 31 CE debe ser guía y fundamento de los impuestos medioambientales además de compatible con la finalidad extra-fiscal de estos. Pero, al tratarse de unos impuestos con un fin extra-fiscal, la finalidad de su imposición va más allá de la idea de riqueza unida al principio de capacidad económica, sino que se basa en el principio de “quien contamina paga” (art. 191.2 TFUE), independientemente de la capacidad económica o de pago de quien realiza el hecho imponible a gravar. En este apartado se van a analizar los impuestos propios con fin medioambiental de las Comunidades Autónomas siguiendo como criterio de clasificación el utilizado por Francisco D. ADAME MARTÍNEZ en función de los distintos tipos de hechos imponibles y del tipo de actividad contaminante o dañina para el medioambiente.

adquirente no resida en el mismo. c) No podrán suponer obstáculo para la libre circulación de personas, mercancías y servicios capitales, ni afectar de manera efectiva a la fijación de residencia de las personas o a la ubicación de Empresas y capitales dentro del territorio español, de acuerdo con lo establecido en el artículo segundo, uno, a), ni comportar cargas trasladables a otras Comunidades”.

⁵⁰ Art. 153 CE: “El control de la actividad de los órganos de las Comunidades Autónomas se ejercerá: a) Por el Tribunal Constitucional, el relativo a la constitucionalidad de sus disposiciones normativas con fuerza de ley. b) Por el Gobierno, previo dictamen del Consejo de Estado, el del ejercicio de funciones delegadas a que se refiere el apartado 2 del artículo 150. c) Por la jurisdicción contencioso-administrativa, el de la administración autónoma y sus normas reglamentarias. d) Por el Tribunal de Cuentas, el económico y presupuestario”.

2.1. Impuestos sobre los residuos

Un tipo de residuo es el plástico que, en diversas Comunicaciones de la Comisión Europea, como en la de 2015,⁵¹ se ha establecido la importancia de reciclarlo para que no acabe en los océanos ni en vertederos y de reutilizar los envases. Este tipo de impuestos no se encontraban regulados a nivel estatal y por ello las CCAA establecieron sus propios tributos, que estudiaremos a continuación, tal y como les permite el art. 6 de la LOFCA. Sin embargo, y como breve mención, resaltar que en 2020 el Estado anunció la creación del Impuesto sobre los Envases de Plástico No Reutilizables, tomando la primera iniciativa fiscal relativa a los residuos y que, actualmente, tenemos el Proyecto de Ley 121/000056, de Residuos y Suelos Contaminados, de 28 de mayo de 2021 que tiene como finalidad cumplir con las directivas comunitarias establecidas en el paquete de medidas sobre la economía circular que ha establecido la UE. A pesar de estas iniciativas estatales en cuanto a los residuos como el plástico, hasta el día de hoy, no ha habido ninguna sentencia que estime la vulneración del art. 6 LOFCA por haber sido regulado un mismo hecho imponible entre las autonomías (que llevan más tiempo legislando en esta materia) y el Estado que ha comenzado recientemente a hacerlo.

Cataluña es la Comunidad Autónoma que más impuestos medioambientales tiene (ver Anexo I). Con respecto a los impuestos por los residuos y vertidos, tiene vigentes el canon sobre la deposición controlada de residuos municipales, el canon sobre la incineración de residuos municipales, el canon sobre la deposición controlada de residuos de la construcción y el canon sobre la deposición controlada de residuos industriales. Le sigue Andalucía, con tres impuestos en esta materia: el impuesto sobre depósito de residuos radioactivos, actualmente sin efecto (Ley 18/2003, de 29 de diciembre), el impuesto sobre depósito de residuos peligrosos (Ley 18/2003, de 29 de diciembre) y los impuestos sobre las bolsas de plástico de un solo uso (Ley 11/2010, de 3 de diciembre).

Cantabria tiene en vigor el impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos. La Rioja, Extremadura y Castilla y León poseen el impuesto sobre la eliminación de residuos en

⁵¹ Unión Europea: Comisión Europea, *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones sobre cerrar el círculo: un plan de acción de la UE para la economía circular*, 2 diciembre 2015, COM (2015) 614 final, disponible en esta dirección: https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:8a8ef5e8-99a0-11e5-b3b7-01aa75ed71a1.0011.02/DOC_1&format=PDF [Accesado el 13 de enero de 2022].

vertederos. Canarias aprobó el canon de vertido y la Comunidad de Madrid el impuesto sobre depósito de residuos. La Comunidad Valenciana, tiene el impuesto sobre la eliminación de residuos en vertederos, incineración, co-incineración y valorización energética. Y, por último, encontramos en vigor el impuesto sobre almacenamiento o depósito de residuos en la Región de Murcia y el canon sobre el vertido y la incineración de residuos de las Islas Baleares, (ver Anexo I).⁵²

En estos casos, la cuota tributaria se calcularía aplicando los respectivos tipos impositivos sobre la base imponible. En el caso de Cantabria, (artículo 1, apartado trece, de la Ley 6/2009, de 28 de diciembre), por el depósito de residuos hay que pagar una cuota de 7 euros por tonelada prorrateándose la parte correspondiente a cada fracción de tonelada. O, por ejemplo, en Extremadura, en la Ley 2/2012, de 28 de junio, concretamente el artículo 27 indica lo siguiente: *“La cuota tributaria será el resultado de aplicar a la base imponible los siguientes tipos impositivos: a) Residuos peligrosos 15 euros por tonelada prorrateándose la parte correspondiente a cada fracción de tonelada. b) Residuos no peligrosos 10 euros por tonelada prorrateándose la parte correspondiente a cada fracción de tonelada. c) Residuos inertes 3 euros por tonelada prorrateándose la parte correspondiente a cada fracción de tonelada”*.

Se observa una relativa armonización fiscal entre las CCAA, ya que su hecho y su base imponibles suelen coincidir a rasgos generales, aunque en los tipos impositivos sí que hay más diversidad entre las autonomías.

Por otra parte, las Comunidades Autónomas que no tienen impuestos propios sobre los residuos son Galicia y Aragón. Mientras que, por otro lado, el Principado de Asturias y Castilla La Mancha aprobaron un impuesto que grava el desarrollo de actividades que inciden en el medioambiente. Sin embargo, Asturias no hace referencia a los residuos en su Decreto Legislativo 1/2014, de 23 de julio. Castilla La Mancha sí que regula los residuos en el artículo 2 de la Ley 16/2005, de 29 de diciembre, donde recoge los hechos imponibles entre los que se encuentran el almacenamiento de residuos.

⁵² Ministerio De Hacienda y Función Pública. (2021, octubre). *Tributos Propios Autonómicos: Ministerio de Hacienda*. Portal Institucional Del Ministerio De Hacienda y Función Pública. Recuperado 3 de enero de 2022, de <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/tributospropiosautonomicos.aspx>

2.2. Impuestos sobre emisiones de gases

En 1990, Finlandia fue el primer país en aprobar un impuesto que gravara la emisión de carbono⁵³. Al igual que ocurre con los tributos sobre residuos, no hay legislación a nivel estatal de impuestos con respecto a la emisión de gases contaminantes a la atmósfera y, por ello, las autonomías se han encargado de regular este aspecto a nivel fiscal. En el ámbito nacional, Galicia fue la primera Comunidad Autónoma en establecer un impuesto de este tipo, y lo hizo a través de la Ley 12/1995, de 29 de diciembre, que en su artículo 6 regula el hecho imponible, siendo este la emisión a la atmósfera de dióxido de nitrógeno y de dióxido de azufre. El sujeto pasivo se encuentra armonizado entre las autonomías y se trata de los particulares o las entidades titulares de todas las instalaciones o actividades que emitan gases (art. 7).

En esta categoría, al igual que con los impuestos sobre residuos, Cataluña ha sido la Comunidad Autónoma que más tributos ha aprobado sobre la emisión de gases, y estos son los siguientes: impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial, impuestos sobre la emisión de gases y partículas a la atmósfera producida por la industria (ambos regulados en la Ley 12/2014, de 10 de octubre), e impuestos sobre las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica (que se verá más en detalle en el Capítulo 4). Galicia tiene en vigor el impuesto sobre contaminación atmosférica, que hemos mencionado *in supra* (Ley 12/1995, de 29 de diciembre), en Andalucía encontramos el impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera (Ley 18/2003, de 29 de diciembre) y en la Región de Murcia y Aragón está el impuesto por emisiones de gases contaminantes a la atmósfera (Ley 9/2005, de 29 de diciembre y Ley 13/2005, de 30 de diciembre, respectivamente), (ver Anexo I).

La Comunidad Valenciana, aunque no tiene una Ley aprobada específicamente para este tipo de contingencia medioambiental, sí que tiene en vigor la Ley 10/2012, de 21 de

⁵³ Pérez Bernabeu, B. (2020). *El mecanismo de ajuste de carbono en frontera como impuesto medioambiental en el marco de la transición ecológica*. Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales; p. 137.

diciembre, en la que en su artículo 2.1, párrafo c), recoge como hecho imponible “las que emitan a la atmósfera óxidos de nitrógeno (NO) o dióxido de azufre (SO₂)”.⁵⁴

Lo mismo ocurre con Castilla-La Mancha, que, en su segundo articulado, apartado primero, de la Ley 16/2005, de 29 de diciembre, recoge como hecho imponible la emisión de gases: “*Constituye el hecho imponible del impuesto la contaminación y los riesgos que en el medio ambiente son ocasionados por la realización en el territorio de Castilla-La Mancha de cualquiera de las actividades siguientes: a) Actividades cuyas instalaciones emiten a la atmósfera dióxido de azufre, dióxido de nitrógeno o cualquier otro compuesto oxigenado del azufre o del nitrógeno*” [...].⁵⁵

En este caso, no hay ninguna homogeneidad entre las autonomías. No todas coinciden en el hecho imponible ya que algunas Comunidades gravan la emisión de amoníaco, otras las de dióxido de carbono y otras las de dióxido de azufre y óxidos de nitrógeno. Por ejemplo, Andalucía y Aragón gravan la emisión de dióxido de carbono, de azufre y de nitrógeno (art. 23 de la Ley 18/2003, de 29 de diciembre), mientras que la Región de Murcia lo hace sólo sobre los óxidos de nitrógeno. En segundo lugar, la base imponible también difiere de una autonomía a otra. En algunas se grava según las unidades contaminantes y otras en función de las toneladas emitidas, y lo mismo ocurre con los tipos impositivos.

Para verlo de una manera más práctica, en el art. 12 de la Ley 12/1995, de Galicia, se establecen las tarifas impositivas de la siguiente manera: “*1. El gravamen sobre la contaminación atmosférica se exigirá con arreglo a la siguiente tarifa por tramos de base: 1.º De cero a 1.000 toneladas anuales: Cero pesetas/tonelada. 2.º De 1.001 a 50.000 toneladas anuales: 5.000 pesetas/tonelada. 3.º De 50.001 toneladas anuales en adelante: 5.500 pesetas/tonelada*”.

Por último, las autonomías que no regulan los impuestos sobre emisiones de gases contaminantes a la atmósfera son: el Principado de Asturias, Cantabria, La Rioja,

⁵⁴ Ley 10/2012, de 21 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera y de Organización de la Generalitat.

⁵⁵ 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.

Canarias (debido a que la aplicación del impuesto sobre el impacto medioambiental por determinadas actividades se encuentra suspendido), Extremadura, las Islas Baleares, la Comunidad de Madrid y Castilla y León.

2.3. Impuestos sobre el agua

A diferencia de los dos tipos de impuestos anteriores, aquí el Estado sí que ha regulado tributos estatales como (i) tributos sobre el uso privativo de bienes de dominio público, (ii) tributos recuperadores del coste de las infraestructuras hidráulicas y (iii) canon de control de vertidos.⁵⁶ Debemos hacer mención que estos tributos pueden ser, a veces, tasas en vez de impuestos.

Si bien es cierto que en el artículo 2 LGT no aparece el canon como tipo de tributo (sólo habla de tasas, contribuciones especiales e impuestos), en la mayoría de los casos las autonomías les han dado a estos impuestos el nombre de “canon”. No por ello, dejan de tener una naturaleza tributaria y se les debe considerar como tributos de igual manera.

La STC 85/2003, de 11 de abril, dice que estos cánones son impuestos y no tasas y lo deja claro de la siguiente forma: “[...] examinada la estructura del denominado “canon del agua”, se comprueba que en su hecho imponible no aparece ningún servicio administrativo u ocupación del dominio público con carácter principal, sino que lo que se grava, primordialmente, es la capacidad económica puesta de manifiesto por el uso del agua, junto al daño ambiental. Se trata, como ya hemos advertido, de un impuesto ambiental de naturaleza extra-fiscal con el que se persigue incentivar el uso eficiente del agua. A diferencia de la tasa municipal ofrecida como contraste, en el canon del agua no media actividad administrativa de carácter prestacional, [...]”.

En el caso de los impuestos sobre el agua es Andalucía la que más tributos ecológicos tiene, a diferencia de lo que ocurría con los impuestos sobre residuos y emisiones de gases que Cataluña era la que lideraba en el número de tributos aprobados. Cataluña cuenta con un canon del agua (Decreto legislativo 3/2003, de 4 de noviembre), al igual que Galicia

⁵⁶ Adame Martínez, F. D. (2021). *Perspectiva ambiental de la tributación*. Instituto de Estudios Públicos sobre la Hacienda Pública de Andalucía. Recuperado 3 de enero de 2022, de https://www.iehpa.es/assets/files/repositorios_digitales/-1618503944_es-inf.pdf

que posee además impuestos sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada (Ley 15/2008, de 19 de diciembre). Andalucía no se queda atrás, siendo también la autonomía que más impuestos ha creado en esta materia, contando con impuestos sobre vertidos a las aguas litorales y el canon de mejora de infraestructuras hidráulicas de interés de la Comunidad Autónoma (Ley 18/2003, de 29 de diciembre). El Principado de Asturias aprobó impuestos sobre las afecciones ambientales del uso del agua y Cantabria un canon del agua residual. La Región de Murcia y Canarias cuentan con un impuesto sobre vertidos a las aguas litorales⁵⁷.

Aragón ha aprobado los impuestos sobre la contaminación de las aguas y el impuesto medioambiental sobre determinados usos y aprovechamientos de agua embalsada (Decreto Legislativo 1/2007, de 18 de septiembre). Parecido a este último, tiene Castilla y León el 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 (Ley 6/2018, de 13 de noviembre). Además, las Islas Baleares, Extremadura, La Rioja y la Comunidad Valenciana cuentan con un canon de saneamiento de aguas, (ver Anexo I).⁵⁸ Por último, la Comunidad de Madrid aprobó la Ley 10/1993, de 26 de octubre, sobre vertidos líquidos industriales al sistema integral de saneamiento.

Este listado deja fuera a la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, convirtiéndose de esta forma en la única que no ha regulado la protección del agua a nivel fiscal, aunque cuenta con la Ley 12/2002, de 27 de junio, que se encarga de regular el ciclo del agua de la Comunidad.⁵⁹

⁵⁷ Ministerio De Hacienda y Función Pública. (2021, octubre). *Tributos Propios Autonómicos: Ministerio de Hacienda*. Portal Institucional Del Ministerio De Hacienda y Función Pública. Recuperado 3 de enero de 2022, de <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/tributospropiosautonomicos.aspx>

⁵⁸ Ministerio De Hacienda y Función Pública. (2021, octubre). *Tributos Propios Autonómicos: Ministerio de Hacienda*. Portal Institucional Del Ministerio De Hacienda y Función Pública. Recuperado 3 de enero de 2022, de <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/tributospropiosautonomicos.aspx>

⁵⁹ Adame Martínez, F. D. (2021). *Perspectiva ambiental de la tributación*. Instituto de Estudios Públicos sobre la Hacienda Pública de Andalucía. Recuperado 3 de enero de 2022, de https://www.iehpa.es/assets/files/repositorios_digitales/-1618503944_es-inf.pdf

Como se puede observar, algunos de los tributos gravan los vertidos a las aguas del literal mientras que otros se encargan de hacerlo respecto de los usos y aprovechamientos de agua embalsada, por lo que el hecho imponible no es uniforme.

El sujeto pasivo en estos impuestos suelen ser personas físicas o jurídicas del art. 35.4 LGT que realicen actividades industriales de aprovechamiento del agua embalsada (hecho imponible).

2.4. Impuestos sobre la energía

A nivel estatal encontramos tributos que gravan la energía⁶⁰, pero en este TFG nos vamos a centrar en los regulados por las CCAA.

Las autonomías regulan los tributos sobre la energía, sin incurrir en una doble imposición vedada por el art. 6.2 de la LOFCA. La Rioja aprobó un impuesto sobre el impacto visual producido por los elementos de suministro de energía eléctrica y elementos fijos de redes de comunicaciones telefónicas o telemáticas (Ley 7/2012, de 21 de diciembre) y Aragón un impuesto medioambiental sobre las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión (Ley 10/2015, de 28 de diciembre)⁶¹. Ambos regulan más las instalaciones con incidencia en el medioambiente (apartado 2.5) que la energía, pero aún así relacionan de forma directa en el hecho imponible (i) la utilización de una instalación que produce efectos en el entorno natural con (ii) el suministro de energía eléctrica mediante elementos fijos de alta tensión.

⁶⁰ A nivel estatal, la energía se encuentra regulada a través de cinco instrumentos: (i) el Impuesto sobre la Electricidad, (ii) el Impuesto sobre el Valor de la producción de la energía eléctrica, (iii) el canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica, (iv) el Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero y (v) el Impuesto sobre el Valor de la Extracción de Gas, Petróleo y Condensados. El primero lo podemos encontrar en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, que en la Exposición de Motivos señala el fin extra-fiscal que tiene el impuesto sobre la energía y cómo, por tanto, es uno de los tributos medioambientales más importantes que hay y por ello es digno de ser parte de la clasificación fiscal que nos ocupa: “[...] mediante una imposición específica que grave selectivamente estos consumos, cumpliendo, además de su función recaudatoria, una finalidad extra-fiscal como instrumento de las políticas sanitarias, energéticas, de transportes, de medio ambiente, etc., [...]”.

⁶¹ Ministerio De Hacienda y Función Pública. (2021, octubre). *Tributos Propios Autonómicos: Ministerio de Hacienda*. Portal Institucional Del Ministerio De Hacienda y Función Pública. Recuperado 3 de enero de 2022, de <https://www.hacienda.gob.es/ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/tributospropiosautonomicos.aspx>

La Comunidad Valenciana tiene el impuesto sobre la eliminación de residuos en vertederos e incineración, coincineración y valorización energética (Ley 21/2017, de 28 de diciembre), y Castilla y León, el 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 (Ley 6/2018, de 13 de noviembre), ambos mencionados anteriormente. Por último, en Castilla-La Mancha está en vigor el canon eólico, al igual que en Galicia (Ley 8/2009, de 22 de diciembre), y el impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente, que en el artículo 2.1, párrafo b) de la Ley 16/2005, de 29 de diciembre, recoge como hecho imponible la producción termonuclear de energía eléctrica. Galicia vuelve a ser la Comunidad Autónoma pionera de aprobación de este tipo de tributos, aprobando en 2010 el canon eólico.

Por otro lado, en esta categoría fiscal se vuelve a dar una heterogeneidad en los tipos impositivos establecidos. Hay Comunidades en las que se establece la tarifa según el número de aerogeneradores instalados, como ocurre con la Comunidad gallega y otras que lo hacen según la potencia del aerogenerador, siendo el caso de Castilla y León.

Además de diferenciar en los tipos impositivos en los cánones eólicos, también hay hechos imponibles distintos del eólico. Cataluña, por ejemplo, aprobó un impuesto sobre la energía con la Ley 12/2014, de 10 de octubre, del impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial, del impuesto sobre la emisión de gases y partículas a la atmósfera producida por la industria y del impuesto sobre la producción de energía eléctrica de origen nuclear, expresando como hecho imponible en su artículo 23 que *“la producción de energía eléctrica de origen nuclear es la utilización de combustible nuclear para la producción de energía eléctrica, por el efecto que puede tener en el medio ambiente y por el daño que eventualmente puede producir en él”*. Por lo tanto, el supuesto que se grava es la producción de energía nuclear. Sin embargo, el impuesto catalán sobre la producción de energía eléctrica de origen nuclear⁶² fue declarado inconstitucional por la STC 74/2016, de 14 de abril,⁶³ por vulnerar

⁶² Ministerio De Hacienda y Función Pública. (2021, octubre). *Tributos Propios Autonómicos: Ministerio de Hacienda*. Portal Institucional Del Ministerio De Hacienda y Función Pública. Recuperado 3 de enero de 2022, de <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/tributospropiosautonomicos.aspx>

⁶³ Blanco Martín, J. J., Maurenza García, M., & Ortiz Calle, E. (2020). *El contexto de la fiscalidad medioambiental en España*. Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales; p. 90.

el artículo 6, apartado segundo, de la LOFCA, al regular un hecho imponible previamente regulado por el Estado en el impuesto localizado en el Título II de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, que se trata de Impuestos sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica y el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas.

El Tribunal Constitucional deja constancia en la Sentencia de esta inconstitucionalidad de la siguiente forma: “[...] *la coincidencia entre los elementos esenciales permite concluir no sólo que se grava la misma actividad, sino que se hace también desde la misma perspectiva, sin que obste a la anterior conclusión la parcial afectación de su recaudación a la necesidad de financiar actuaciones de protección civil que, en todo caso, sería esencialmente coincidente en ambos tributos*”.⁶⁴

Como dato interesante y adicional a la energía nuclear de la Ley catalana⁶⁵, el 31 de diciembre de 2021, Bruselas mandó una propuesta a la Comisión Europea determinando que, tanto la energía nuclear como el gas natural sean considerados como “verde”, de forma que Bruselas “exigirá que no se pueda cubrir esa necesidad con renovables y que las nuevas plantas sustituyan a una que sea más contaminante”.⁶⁶

2.5. Impuestos sobre instalaciones con incidencia en el medioambiente

En las Islas Baleares, la Sentencia del Tribunal Constitucional 289/2000, de 30 de noviembre, declaró inconstitucional su impuesto sobre instalaciones con incidencia en el medioambiente recogido en la Ley 12/1991, de 20 de diciembre. La Comunidad balear fue la primera en aprobar un impuesto de este tipo. Como explica el Instituto de Estudios Públicos sobre la Hacienda Pública de Andalucía, “su hecho imponible estaba constituido por la titularidad por el sujeto pasivo, en el momento del devengo, de los elementos

⁶⁴ Sentencia del Tribunal Constitucional 74/2016, de 14 de abril.

⁶⁵ Ministerio De Hacienda y Función Pública. (2021, octubre). *Tributos Propios Autonómicos: Ministerio de Hacienda*. Portal Institucional Del Ministerio De Hacienda y Función Pública. Recuperado 3 de enero de 2022, de <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/tributospropiosautonomicos.aspx>

⁶⁶ Del Palacio, G. (2022, 5 enero). *El «lío» de la taxonomía: ¿por qué quiere Bruselas que la nuclear sea verde y por qué se niega España?* El Mundo. Recuperado 5 de enero de 2022, de <https://www.elmundo.es/ciencia-y-salud/medio-ambiente/2022/01/05/61d47e9ffdddf8c478b4594.html>

patrimoniales situados en el territorio de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares que se encuentren afectos a la realización de las actividades que integran el objeto del tributo. A estos efectos, se consideraban elementos patrimoniales afectos todo tipo de instalaciones y estructuras que se destinasen a las actividades de producción, almacenaje, transformación, transporte efectuado por elementos fijos y suministro de energía eléctrica y de carburantes y combustibles sólidos, líquidos o gaseosos, así como a las de comunicaciones telefónicas o telemáticas”.⁶⁷

La razón por la que el TC se decantó en su fallo por declarar la inconstitucionalidad de esta Ley 12/1991 fue porque no consideraba que el impuesto balear gravase el fin extra-fiscal protector del medioambiente de forma directa, sino que más bien gravaba la titularidad del bien o instalación que producía ese daño. Esto último vulneraba el artículo 6.3 de la LOFCA debido a que gravaba el hecho imponible de Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), ya regulado por las Corporaciones locales al tratarse de un tributo local.

Algo parecido ocurrió con el impuesto sobre instalaciones que inciden en el medioambiente de Extremadura ya que esta autonomía aprobó, no sólo una Ley sobre dicho tributo muy similar a la de las Islas Baleares⁶⁸, sino también un tributo con un hecho imponible igual al del Impuesto sobre Actividades Económicas, que es un tributo local y por ello, en ambos casos se planteó una vulneración del art. 6.3 de la LOFCA. En este caso, finalmente, la Sentencia 120/2018, de 31 de octubre, del Tribunal Constitucional, declara que el impuesto extremeño es constitucional debido a que no podía resolverse la cuestión en base a las Sentencias previamente falladas por el Tribunal al no tener en cuenta la redacción del precepto sexto de la LOFCA posterior a la LO 3/2009. Esta Sentencia desestimatoria del recurso de inconstitucionalidad asegura que “[...] hemos puesto de relieve las sustanciales diferencias que existen entre el IIIMA y el IAE, a lo que habría que añadir, además y como factor complementario para destacar aquella diferenciación, el de la finalidad extra-fiscal de protección del medio ambiente a la que tiende el tributo autonómico, que incluye una afectación específica de la recaudación

⁶⁷ Instituto de Estudios Públicos sobre la Hacienda Pública de Andalucía. (2021). *Perspectiva ambiental de la tributación*. Recuperado 3 de enero de 2022, de https://www.iehpa.es/assets/files/repositorios_digitales/-1618503944_es-inf.pdf

⁶⁸ Instituto de Estudios Públicos sobre la Hacienda Pública de Andalucía. (2021). *Perspectiva ambiental de la tributación*, pág. 143. Recuperado 3 de enero de 2022, de https://www.iehpa.es/assets/files/repositorios_digitales/-1618503944_es-inf.pdf

obtenida por la exacción de este impuesto a los fines que recoge el art. 12.3 del texto refundido, amén de los supuestos de no sujeción que también especifica el art. 13". En Cataluña se encuentra en vigor también un impuesto sobre instalaciones que inciden en el medioambiente, (Ley 5/2020, de 29 de abril).

En Castilla y León tenemos el impuesto, ya mencionado anteriormente pero que también es digno de ser citado como impuesto sobre instalaciones que inciden en el medioambiente, que versa 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 regulado en el Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre.

En Canarias encontramos la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales que, en el artículo 39, recoge el Impuesto de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre el Impacto Medioambiental Causado por los Grandes Establecimientos Comerciales. Su hecho imponible se encuentra en el artículo 39, apartado cuatro, que consiste en utilizar instalaciones y elementos afectos a la actividad y al tráfico producido en grandes establecimientos comerciales, que causan un impacto en el territorio, en las infraestructuras de la isla y en el medioambiente. El sujeto pasivo será aquella persona física o jurídica del art. 35.4 LGT que sea titular de la licencia del establecimiento comercial (art. 39, seis de la Ley 4/2012).

En Aragón, en la Ley 10/2015, de 26 de mayo, se regula el impuesto medioambiental sobre las instalaciones de transporte de energía eléctrica en alta tensión y en La Rioja se aprobó en la Ley 7/2012, de 21 de diciembre, el impuesto sobre el impacto visual producido por los elementos de suministro de energía eléctrica y elementos fijos de redes de comunicaciones telefónicas o telemáticas. La finalidad de la Ley 7/2012 es según el art. 63 de la misma *"hacer efectivo el principio comunitario de «quien contamina paga», contribuir a compensar a la sociedad el coste que soporta y frenar el deterioro del entorno natural*". Además, el hecho imponible en la Ley riojana es *"el impacto visual y medioambiental que se produce por los elementos fijos destinados al suministro de energía eléctrica, así como los elementos fijos de las redes de comunicaciones telefónicas o telemáticas"* (art. 64).

Por último, en la Comunidad Valenciana encontramos el impuesto sobre actividades que inciden en el medioambiente, con la Ley 10/2012, de 21 de diciembre, que en el art. 154.1 recoge *“el impuesto sobre actividades que inciden en el medio ambiente es un tributo propio de la Generalitat que grava la incidencia, alteración o riesgo de deterioro que sobre el medio ambiente ocasiona la realización de determinadas actividades, a través de las instalaciones y demás elementos patrimoniales afectos a aquéllas que se encuentren radicadas en el territorio de la Comunitat Valenciana, con el fin de contribuir a compensar a la sociedad el coste que soporta y a frenar el deterioro del entorno natural”*, (ver Anexo II).

La Comunidad de Madrid y Andalucía no tienen en vigor ningún tipo de impuesto sobre instalaciones con incidencia en el medioambiente.

2.6. Impuestos sobre los vehículos

Ya hemos mencionado el principio de “quien contamina paga” y este principio es visible en el artículo 92 del TFUE sobre el transporte en el ámbito comunitario. La Comisión Europea presentó la Propuesta de Directiva sobre los impuestos aplicables a los automóviles de turismo, de 5 de julio de 2005. Esta Propuesta no tenía como finalidad la creación de nuevos tributos sobre los vehículos, sino que pretendía reestructurar los que ya existían. Se propuso eliminar los impuestos relacionados con la matriculación de los vehículos y con respecto a los impuestos anuales de circulación, expresó que los Estados miembros que ya tuvieran implementado este tipo de impuesto lo mantuvieran pero que, no era un tributo de carácter obligatorio en la Unión Europea.

En nuestro país, los vehículos se encuentran gravados por dos tipos de tributos: el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IEDMT) y el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM). El primero es de titularidad estatal, aunque su recaudación se ha cedido a las CCAA, mientras que el segundo es un impuesto local. Si la Propuesta de 2005 de la Comisión Europea no hubiera sido retirada finalmente, el IEDMT tendría que haber sido eliminado⁶⁹, esto es, se ha puesto de manifiesto la necesidad de coordinación entre estos dos impuestos.

⁶⁹ González-Gaggero, P. (2018, julio). *Imposición medioambiental: reflexiones para una futura reforma*. Fundación Impuestos y Competitividad.

De cualquier forma, consideramos imperante aclarar que no existen en nuestro país impuestos autonómicos ambientales sobre vehículos debido a la existencia de los impuestos mencionados, el IEDMT estatal y el IVTM local. Por lo tanto, por el tenor del art. 6 de la LOFCA, queda vedado que las CCAA creen impuestos sobre la titularidad o matriculación de vehículos.

En el artículo 25.1 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, párrafo n), se recoge como tributo cedido a las CCAA el IEDMT y en el artículo 26.1 dice que *“se entiende por rendimiento cedido de los tributos que se señalan en el artículo anterior: A) El importe de la recaudación líquida derivada de las deudas tributarias correspondientes a los distintos hechos imponibles cedidos, en el caso de: [...] e) El Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte”*. Por lo tanto, el IEDMT se cede a las CCAA en lo que corresponda al importe recaudado de las deudas tributarias relativas a los supuestos de hecho que se han cedido a las autonomías.

Por otro lado, el artículo 43 de la misma Ley trata el alcance de esta cesión y establece que el rendimiento del artículo 26 debe ser producido en el territorio de la Comunidad Autónoma correspondiente y que se considerará dentro del territorio cuando el domicilio fiscal se encuentre en dicha autonomía. Adicionalmente, las CCAA tienen competencia por el artículo 51 para incrementar los tipos de gravamen como máximo en un 15% del artículo 70.1 de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales.⁷⁰

En la subsección 4ª de la sección 3ª del Capítulo II del Real Decreto Legislativo 2/2004, se regula el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica. En el artículo 92 se define su naturaleza como *“un tributo directo que grava la titularidad de los vehículos de esta naturaleza, aptos para circular por las vías públicas, cualesquiera que sean su clase y categoría”*. Los vehículos a los que hace referencia el precepto normativo son a todos aquellos que hayan sido matriculados en un registro público y sólo estos serán considerados aptos para la circulación. El impuesto autonómico más relevante sobre los vehículos es el impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica, a cuya explicación se dedicará el Capítulo 4 de este trabajo.

⁷⁰ Fernández de Buján y Arranz, A. (2020). *Hacia la transición ecológica del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte*. Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales.

2.7. Cuadro-Resumen de los principales impuestos medioambientales propios autonómicos

CCAA	IMPUESTOS SOBRE LOS RESIDUOS	IMPUESTOS SOBRE EMISIONES DE GASES	IMPUESTOS SOBRE EL AGUA	IMPUESTOS SOBRE LA ENERGÍA	IMPUESTOS SOBRE INSTALACIONES CON INCIDENCIA EN EL MEDIOAMBIENTE	IMPUESTOS SOBRE VEHÍCULOS
CATALUÑA	✓	✓	✓	✗	✓	✓
GALICIA	✗	✓	✓	✓	✓	✗
ANDALUCÍA	✓	✓	✓	✗	✗	✗
PRINCIPADO DE ASTURIAS	✗	✗	✓	✓	✓	✗
CANTABRIA	✓	✗	✓	✗	✗	✗
LA RIOJA	✓	✗	✓	✓	✓	✗
REGIÓN DE MURCIA	✓	✓	✓	✗	✗	✗
COMUNIDAD VALENCIANA	✓	✓	✓	✓	✓	✗

CCAA	IMPUESTOS SOBRE LOS RESIDUOS	IMPUESTOS SOBRE EMISIONES DE GASES	IMPUESTOS SOBRE EL AGUA	IMPUESTOS SOBRE LA ENERGÍA	IMPUESTOS SOBRE INSTALACIONES CON INCIDENCIA EN EL MEDIOAMBIENTE	IMPUESTOS SOBRE VEHÍCULOS
ARAGÓN						
CASTILLA LA MANCHA						
CANARIAS						
EXTREMADURA						
ISLAS BALEARES						
COMUNIDAD DE MADRID						
CASTILLA Y LEÓN						

3. PRINCIPALES PROBLEMAS DE LA ACTUAL CONFIGURACIÓN DE LOS TRIBUTOS PROPIOS CON FINES AMBIENTALES

En este apartado del Capítulo 3 vamos a analizar los problemas que la configuración de los impuestos propios de las Comunidades Autónomas estudiados hasta ahora plantean, no sólo a nivel nacional con respecto al Estado, sino también con la Unión Europea.

Es clave empezar con el hecho de que el medioambiente y el entorno natural que nos incumbe proteger abarca todo el territorio español y, por tanto, afecta a España en su conjunto. Sin embargo, la Constitución y las Leyes otorgan la competencia a nivel regional. Es por ello que, la Comisión de Expertos, llevó a cabo un Informe para la Reforma del Sistema Tributario español en marzo de 2014 en el cual se pretendía eliminar los tributos autonómicos sobre emisión de dióxido de carbono. El motivo era claro: no era eficiente conseguir la finalidad que tenía este tipo de impuestos a nivel regional. Además, la coordinación de las CCAA “con los permisos de emisiones plantea problemas difíciles de resolver a la luz de la prohibición de ayudas de Estado”.⁷¹

El artículo 107.1 TFUE establece la prohibición de las ayudas de Estado que falseen o que amenacen con falsear la competencia de forma que se produzca una ventaja en producciones o en empresas determinadas con respecto a otras ya que esto es considerado incompatible con el mercado interior de la UE.

Ha habido discusiones sobre si existe una incompatibilidad entre los tributos autonómicos con el Derecho comunitario y con la Constitución española. El Profesor Jesús RAMOS PRIETO expresa que “un riesgo evidente en el campo de las ayudas de Estado es el actual desarrollo de una tributación ambiental a nivel autonómico no coordinada, mediante impuestos propios en lugar de tributos estatales cedidos, hecho que multiplica las posibles violaciones del Derecho de la UE, especialmente si no existe un mínimo control previo sobre su contenido [...] un impuesto con teórica finalidad medioambiental debe justificar cualquier diferencia de trato en dichos motivos ambientales, pues de excluir a cualquier actividad o empresa sin dicha justificación se estaría produciendo una ayuda de Estado

⁷¹ Calvo Vérguez, J. (2020). *El impuesto catalán sobre emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica y su declaración de constitucionalidad*. Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales.

incompatible con los fines de los Tratados”. Este autor hace una puntualización muy relevante en cuanto a que los impuestos propios en vez de tributos cedidos por el Estado generan poca coordinación entre las autonomías lo que hace más posible y fácil la vulneración del Derecho de la Unión Europea.

En el artículo 107.3, párrafo d), dice que se consideran compatibles con el mercado interior las ayudas que se destinan a promover la cultura y la conservación del patrimonio. Algunas de las ayudas proporcionadas a las autonomías se enmarcan en este precepto por lo que se consideran compatibles a nivel europeo con la legislación comunitaria. Sin embargo, no todas las ayudas tienen una finalidad cultural. Es importante regular y supervisar que el Estado español no dé incentivos fiscales o ayudas directas a las Comunidades incompatibles con el mercado interior.

Un ejemplo en el que sí hay cumplimiento por parte de estos impuestos propios con los límites derivados del Derecho de la UE se encuentra en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de 12 de septiembre de 2018, acerca de los impuestos sobre grandes superficies comerciales, en Cataluña. Se planteó una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en adelante TJUE, que resolvió con la Sentencia de 26 de abril de 2018 (asunto C-233/16). Esta última falla diciendo que el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales tiene como finalidad la corrección y compensación del impacto medioambiental que genera la actividad llevada a cabo en ellos y que no vulnera el art. 107 TFUE sobre las ayudas de Estado ya que el establecimiento está exonerado del tributo por tener una superficie menor a los 2.500 metros cuadrados y eso, a pesar de que puede dar una ventaja económica a algunas empresas, no vulnera los límites del Derecho comunitario porque el impacto medioambiental que tienen sí que depende de las dimensiones y el área de estos establecimientos y como éste es inferior a los 2.500 metros cuadrados, su impacto medioambiental es menor. Por tanto, el hecho de que los establecimientos con superficies menores a lo ya expresado estén exonerados fiscalmente no les proporciona una ventaja selectiva que vaya en contra del mercado interior.

Además de la prohibición de ayudas de Estado, las Comunidades Autónomas deben respetar las libertades fundamentales recogidas en el ámbito comunitario en los arts. 26 y 49 TFUE. El artículo 26, antiguo artículo 14 del Tratado de la Comunidad Europea (TCE), establece que la UE adoptará las medidas que sean necesarias para garantizar un

adecuado funcionamiento del mercado interior en el organismo supranacional y trata los principios de libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales.⁷² Por otro lado, el art. 49, antiguo artículo 43 TCE, recoge la libertad de establecimiento por la que se prohíbe que otros Estados miembros lleven a cabo restricciones que vulneren esta libertad.⁷³

La razón por la que estos principios son relevantes es porque la normativa fiscal afecta de forma particular a la libre circulación de capitales recogida en el mencionado art. 26 TFUE. De forma más detallada, se encuentra regulada en el Capítulo IV de este Tratado. Para relacionar el Derecho comunitario con los impuestos propios autonómicos vamos a mencionar el artículo 65 TFUE. Éste dice que los Estados miembros pueden “*aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital, [...]*”. Este precepto deja constancia de un margen de libertad que poseen los Estados miembros para aplicar su propio Derecho tributario. De aquí se extrae de igual manera el principio de no discriminación por el que la normativa estatal y, por tanto, la autonómica “*no deberán constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos*”.⁷⁴

El TJUE, analizó la Directiva 88/361/CEE, de 24 de junio de 1988 para la aplicación del artículo 67 del Tratado. El TJUE asegura que para que se vulnere el principio de no discriminación debe de haber un trato diferenciado que no tenga su razón en motivos de

⁷² Art. 26 TFUE: “1. La Unión adoptará las medidas destinadas a establecer el mercado interior o a garantizar su funcionamiento, de conformidad con las disposiciones pertinentes de los Tratados. 2. El mercado interior implicará un espacio sin fronteras interiores, en el que la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales estará garantizada de acuerdo con las disposiciones de los Tratados. 3. El Consejo, a propuesta de la Comisión, definirá las orientaciones y condiciones necesarias para asegurar un progreso equilibrado en el conjunto de los sectores considerados”.

⁷³ Art. 49 TFUE: “En el marco de las disposiciones siguientes, quedarán prohibidas las restricciones a la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro en el territorio de otro Estado miembro. Dicha prohibición se extenderá igualmente a las restricciones relativas a la apertura de agencias, sucursales o filiales por los nacionales de un Estado miembro establecidos en el territorio de otro Estado miembro. La libertad de establecimiento comprenderá el acceso a las actividades no asalariadas y su ejercicio, así como la constitución y gestión de empresas y, especialmente, de sociedades, tal como se definen en el párrafo segundo del artículo 54, en las condiciones fijadas por la legislación del país de establecimiento para sus propios nacionales, sin perjuicio de las disposiciones del capítulo relativo a los capitales”.

⁷⁴ Art. 65.3 TFUE.

interés general y que, aunque efectivamente esté motivado, las consecuencias derivadas de ese trato son desproporcionadas.⁷⁵

Debemos plantear la posibilidad de que surjan determinados conflictos a nivel estatal como, por ejemplo, que haya casos en los que se superponen impuestos y, por tanto, se produce una doble imposición entre las AAPP, como hemos comprobado con algunos tributos propios como el impuesto catalán sobre la producción de energía eléctrica de origen nuclear. Otro ejemplo de cuestión problemática que ha surgido con los impuestos medioambientales fue el estudiado con el tributo balear sobre instalaciones con incidencia en el medioambiente, que fue declarado inconstitucional por la STC 289/2000, en el cual se creaba lo que la Profesora Julia DÍAZ CALVARRO llama un “falso tributo medioambiental”, ya que su finalidad no era la protección del medioambiente, es decir, no tenía la finalidad extra-fiscal caracterizadora de este tipo de impuestos, sino que era una finalidad meramente recaudatoria. A esto se suma el hecho de corroborar y garantizar que los impuestos propios aprobados por las autonomías efectivamente contribuyen al fin protector deseado y no se exceden en los tipos impositivos.

En el art. 19.2 de la LOFCA también se plantea el principio de solidaridad: *“en el ejercicio de las competencias normativas a que se refiere el párrafo anterior, las Comunidades Autónomas observarán el principio de solidaridad entre todos los españoles, conforme a lo establecido al respecto en la Constitución; no adoptarán medidas que discriminen por razón del lugar de ubicación de los bienes, de procedencia de las rentas, de realización del gasto, de la prestación de los servicios o de celebración de los negocios, actos o hechos; y mantendrán una presión fiscal efectiva global equivalente a la del resto del territorio nacional”*.

Hay una gran variedad de autores que dudan de que la finalidad de las Comunidades Autónomas sea verdaderamente proteger el entorno natural y el hecho de que “en España los ingresos provenientes de los impuestos ambientales son de los más bajos de Europa, un 1,8% del PIB en el 2016 frente a un 2,4% de la media de los Estados Miembros de la Unión Europea” no lo hace más fácil.⁷⁶ Para una mayor credibilidad de los tributos

⁷⁵ Ramos Prieto, J., García Martínez, A., Martín Rodríguez, J.M. & Macarro Osuna, J.M. (2019). “A propósito de la reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen general: problemas y propuestas”. Instituto de Estudios Fiscales, Documentos de Trabajo 2/2019, pág. 19.

⁷⁶ Calvarro, J. M. (2020). *La valoración de los tributos medioambientales de las Comunidades Autónomas: ¿fiscalidad “verde”?* Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales.

propios, las CCAA deben analizar cuál es el perjuicio medioambiental que verdaderamente quieren erradicar, delimitarlo detalladamente y establecer una relación directa entre el daño y el impuesto a crear. Es recomendable la inserción de estos tributos en sectores como el turístico para comprobar el impacto medioambiental que generan.

Con la reforma de la LO 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, se ve la luz de estos problemas a través del principio por responsabilidad establecido por incumplir normas comunitarias, además de con la reforma de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre), a través de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, modificativa de la anterior, que crea el Título VII sobre recuperación de ayudas de Estado que afecten al ámbito tributario.⁷⁷

La Comisión de Expertos realizó un informe en julio del año 2017 que tenía como objetivo reformar la financiación de las Comunidades Autónomas. Como ya se ha visto, ha habido numerosas sentencias resolviendo conflictos producidos por los impuestos propios de las autonomías en relación con la protección del medioambiente y es por ello por lo que esta Comisión decidió elaborar un informe en el que hubiera una mejor coordinación entre el Estado y las CCAA. Las soluciones propuestas van desde establecer mejores mecanismos de comunicación a la hora de aprobar proyectos de impuestos autonómicos hasta crear una ley marco donde se vean reflejados los aspectos más importantes y básicos de cada tipo de tributo o fijando la base liquidable, por ejemplo.

Adicionalmente, debemos valorar si estos impuestos propios medioambientales están estructurados de una manera apta para lograr su fin medioambiental. Por ejemplo, hemos analizado que CCAA como Galicia o Castilla La-Mancha, poseen un canon eólico por el cual se grava la existencia de aerogeneradores eólicos. El problema reside en que este gravamen de la energía renovable puede provocar el favorecimiento del uso de combustibles fósiles.

Por último, los impuestos medioambientales aumentaron un 37,1% en el año 2020 con respecto al 2019 pero sólo porque en este último año los ingresos fiscales disminuyeron como consecuencia del RD Legislativo 15/2018, que versa sobre la protección de los

⁷⁷ Ramos Prieto, J., García Martínez, A., Martín Rodríguez, J.M. & Macarro Osuna, J.M. (2019). “A propósito de la reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen general: problemas y propuestas”. Instituto de Estudios Fiscales, Documentos de Trabajo 2/2019, pág. 23.

consumidores de electricidad. Los ingresos fiscales se redujeron como motivo de que “*se procede a exonerar del Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica a la electricidad producida e incorporada al sistema eléctrico durante seis meses, coincidentes con los meses de mayor demanda y mayores precios en los mercados mayoristas de electricidad*”.⁷⁸ Si no tenemos en cuenta la comparación con el año 2019, en el que sobre todo se vio afectado el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, podemos afirmar que 2020 fue el año en el que dichos ingresos tuvieron la menor recaudación desde el 2013, aunque es posible relacionar esta disminución a la pandemia producida por la COVID-19. Además, los ingresos del Impuesto sobre Gases Fluorados fueron menores a los de 2019, concretamente un 16,7%, ver Anexo III.⁷⁹

⁷⁸ Real Decreto Legislativo 15/2018, de 5 de octubre, de medidas urgentes para la transición energética y la protección de los consumidores (BOE núm. 242, de 6 de octubre de 2018), VIII.

⁷⁹ Agencia Tributaria. (2020). *Informe anual de recaudación tributaria*. Recuperado 18 de enero 2022, de https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/AEAT/Estudios/Estadisticas/Informes_Estadisticos/Informes_Anuales_de_Recaudacion_Tributaria/Ejercicio_2020/IART20_es_es.pdf

CAPÍTULO IV. EL IMPUESTO CATALÁN SOBRE EMISIONES DE CO2 EN VEHÍCULOS DE TRACCIÓN MECÁNICA

Como se ha explicado en el apartado 3.2, en España tenemos dos tipos de impuestos sobre vehículos: el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IEDMT), de titularidad estatal cedido a las CCAA, y el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM), de competencia local. El IEDMT se encuentra regulado en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales y el IVTM lo encontramos en el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

Según las estadísticas de la Agencia Tributaria, en el año 2016, un porcentaje superior al 75% de vehículos directamente no tributaba por el impuesto de matriculación, es decir, el IEDMT, y el resto lo hacía en el primer tramo que gravaba al 4,75%, lo que hizo que la recaudación fiscal disminuyera notablemente.⁸⁰

1. EL IMPUESTO CATALÁN SOBRE EMISIONES DE CO2 EN VEHÍCULOS DE TRACCIÓN MECÁNICA COMO UN TIPO DE “CARBON TAX”

El impuesto catalán sobre emisiones de dióxido de carbono (CO₂) en vehículos de tracción mecánica, creado por el Capítulo IX de la Ley 5/2017, de 28 de marzo y regulado en la Ley 16/2017, de 1 de agosto, del cambio climático, es el tributo español más parecido que tenemos al *Carbon Tax*. Es un sistema de gravamen directo a la emisión de dióxido de carbono y de GEI a la atmósfera. Empezó siendo considerado como un impuesto puro que gravaba la contingencia de CO₂ por parte de las energías primarias como la solar o la geotérmica. A partir del año 2011 empezó a considerarse el *Carbon Tax* como un impuesto cuya finalidad es gravar el carbono presente en los combustibles fósiles que se utilizan en el sector del transporte, en la calefacción y en el sector eléctrico. Finlandia fue el país pionero en la aprobación de un *Carbon Tax*, en el año 1990. Como expresa Francisco D. ADAME MARTÍNEZ “se trata de un verdadero impuesto ambiental que tiene por objeto la sustitución de combustibles fósiles por nuevas fuentes

⁸⁰ Datos extraídos de *Estadística del impuesto sobre matriculación de vehículos automóviles*, 2016, disponible en: https://www.agenciatributaria.es/AEAT/Contenidos/Comunes/La_Agencia_Tributaria/Estadisticas/Publicaciones/sites/matriculaciones/2016/home.html

de energía limpias, hasta el punto de que la electricidad producida sin generar emisiones a la atmósfera y la biomasa se gravan, pero las cuotas ingresadas por este concepto son devueltas a los contribuyentes”.⁸¹ ¿Por qué el impuesto catalán es un tipo de *Carbon Tax*? Esto es debido a que se encarga de gravar el mismo hecho imponible que tiene como finalidad el *Carbon Tax* desde 2011: gravar el CO2 de los combustibles fósiles que se utilizan en los vehículos.

2. REGULACIÓN NORMATIVA

El impuesto catalán sobre emisiones de CO2 en vehículos de tracción mecánica es un tributo que genera obligación para el sujeto pasivo por el simple hecho de ser titular de un vehículo y para ello (i) el vehículo debe poder circular por las vías públicas, es decir, ser apto para ello conforme a la ley y (ii) se debe tratar de un medio de transporte que produzca emisiones de dióxido de carbono. En la Ley 5/2017, de 28 de marzo, creadora de este tributo, podemos observar en su art. 84.1 que el objeto imponible de este impuesto es “*gravar las emisiones de dióxido de carbono que producen estos vehículos y que inciden en el incremento de las emisiones de gases con efecto invernadero*”.

Centrándonos en el tributo protagonista del Capítulo, debemos empezar por establecer que este impuesto empezó a ser exigible a partir del 1 de enero de 2018, aunque para las motocicletas empezó un año después, siendo este el 1 de enero de 2019. Este tributo fue creado por la mencionada Ley 5/2017, de 28 de marzo, de medidas fiscales, administrativas, financieras y del sector público y de creación y regulación de los impuestos sobre grandes establecimientos comerciales, sobre estancias en establecimientos turísticos, sobre elementos radiotóxicos, sobre bebidas azucaradas envasadas y sobre emisiones de dióxido de carbono. Concretamente, podemos verlo recogido en el Capítulo IX, donde, además del art. 84 visto *in supra*, encontramos el artículo 85 que establece el hecho imponible del tributo: “*1. Constituyen el hecho imponible del impuesto las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos aptos para circular por las vías públicas incluidos en las siguientes categorías: a) Turismos de la categoría M1: Vehículos de motor de como mínimo cuatro ruedas, diseñados y*

⁸¹ Adame Martínez, F. D. (2021). *Perspectiva ambiental de la tributación*. Instituto de Estudios Públicos sobre la Hacienda Pública de Andalucía. Recuperado 3 de enero de 2022, de https://www.iehpa.es/assets/files/repositorios_digitales/-1618503944_es-inf.pdf

fabricados para el transporte de personas, de hasta un máximo de ocho asientos. b) Comerciales ligeros de la categoría N1: Vehículos destinados al transporte de mercancías con una masa máxima admisible no superior o igual a 3,5 toneladas. c) Motocicletas: Vehículos de motor de como mínimo dos ruedas, diseñados y fabricados para el transporte de personas. [...]”.

Los sujetos pasivos que deben tributar por este impuesto se reducen a las personas físicas y jurídicas residentes en Cataluña, y/o personas jurídicas que, no siendo residentes, dispongan de un establecimiento, sucursal u oficina en la autonomía (art. 86). Sin embargo, algunos vehículos se encuentran exentos de esta tributación como podemos ver en el art. 43 de la Ley 16/2017 (posteriormente explicada). Entre estos vehículos observamos los vehículos oficiales del Estado, de las comunidades autónomas y de las entidades locales, los vehículos con matrícula del cuerpo diplomático o de oficina consular y de su personal técnico administrativo y los vehículos que corresponda por la aplicación de disposiciones contenidas en tratados o convenios internacionales, entre otros. La recaudación resultante tiene como destino el Fondo climático y el Fondo de Patrimonio Natural y de la Biodiversidad.

Profundizando en el análisis del impuesto sobre emisiones de CO₂ en vehículos debemos hacer referencia a la cuota tributaria del artículo 88 de la Ley 5/2017. La cuota se establece en función de los gramos de emisiones oficiales de dióxido de carbono (mediante un certificado expedido por el fabricante o importador) por kilómetro del vehículo. Esta afirmación viene recogida igualmente en el nuevo art. 43 *bis* de la Ley 16/2017, que veremos a continuación.

GRÁFICO 2

“Cuota tributaria de los Turismos de la categoría M1”

Emisiones oficiales de dióxido de carbono	Tipo marginal (euros/g CO₂/km)
Hasta 95 g/km	0
Más de 95 g/km y hasta 120 g/km	0,70
Más de 120 g/km y hasta 140 g/km	0,85
Más de 140 g/km y hasta 160 g/km	1,00
Más de 160 g/km y hasta 200 g/km	1,20
Más de 200 g/km	1,40

Fuente: Artículo 88.1, a) de la Ley 5/2017, de 28 de marzo.

GRÁFICO 3

“Cuota tributaria de los Comerciales ligeros de la categoría N1”

Emisiones oficiales de dióxido de carbono	Tipo marginal (euros/g CO ₂ /km)
Hasta 140 g/km	0
Más de 140 g/km	0,70

Fuente: Artículo 88.1, b) de la Ley 5/2017, de 28 de marzo.

GRÁFICO 4

“Cuota tributaria de las motocicletas”

Emisiones oficiales de dióxido de carbono	Tipo marginal (euros/g CO ₂ /km)
Hasta 75 g/km	0
Más de 75 g/km y hasta 100 g/km	0,70
Más de 100 g/km y hasta 120 g/km	0,85
Más de 120 g/km y hasta 140 g/km	1,00
Más de 140 g/km	1,20

Fuente: Artículo 88.1, c) de la Ley 5/2017, de 28 de marzo.

Con respecto a la recaudación que supone el impuesto catalán, su importe medio se encuentra en el rango de quince y veinte euros por año. Sin embargo, para aquellos vehículos de mayor categoría el importe puede llegar a superar los ochenta euros. Como nos detalla Juan CALVO VÉRGUEZ “la Generalidad estimó recaudar unos 77 millones de euros anuales”.⁸² Por otro lado, el Impuesto local sobre Vehículos de Tracción Mecánica⁸³, es uno de los tributos que más ingresos genera a los Ayuntamientos. La Agencia Estatal de Administración Tributaria, en adelante AEAT, calculó una recaudación del IEDMT (Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, más conocido como impuesto de matriculación), de 23.043.000 euros en el año 2016 mientras que en ese mismo año se recaudó del IVTM un importe de 2.737.000.000.⁸⁴

⁸² Calvo Vérguez, J. (2020). *El impuesto catalán sobre emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica y su declaración de constitucionalidad*. Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales.

⁸³ Recordemos lo explicado sobre el IVTM en el epígrafe 3.2.6., *in supra*.

⁸⁴ Ministerio de Hacienda. (2016). *Recaudación líquida obtenida y aplicada por tributos cedidos gestionado por las comunidades autónomas de régimen común y recaudación líquida obtenida y aplicada por tributos concertados, convenidos y propios de las comunidades forales*. Agencia Tributaria. Recuperado 16 de enero de 2022, de <https://www.hacienda.gob.es/CDI/impuestos/recaudaciondefinitiva2016.pdf>

La Comunidad Autónoma de Cataluña aprobó la Ley 16/2017, de 1 de agosto, del cambio climático, que regula este impuesto también en la sección segunda del Capítulo V de la mencionada ley, con el objetivo de conseguir una menor emisión de GEI a la atmósfera y de coordinar los medios de planificación sectorial y a las AAPP para conseguir una mayor eficiencia en la tarea medioambiental. Crea para Cataluña un tributo sobre las actividades que producen CO₂ y otro que versa sobre las emisiones portuarias generadas por los barcos. Una consecuencia que puede derivar del establecimiento del impuesto de emisiones de barcos en Cataluña es que el tráfico marítimo emigre a otros puertos como el valenciano. Igual que ocurrió con numerosos titulares de vehículos en Cataluña que, debido a la aprobación del gravamen sobre emisiones de CO₂ en vehículos, los matricularon fuera de la Comunidad Autónoma ya que el impuesto afecta a los vehículos domiciliados en Cataluña.

Esta Ley se vio modificada por la Ley 9/2019, de 23 de diciembre, cuyo objetivo es garantizar una mayor seguridad jurídica a través de la adecuación de la normativa fiscal al Derecho de la Unión Europea. Esta última normativa creó un tipo de bonificación para aquellos sujetos pasivos que domiciliasen el pago del tributo gracias a que en el artículo 47 de la Ley 16/2017 se estableció la gestión del tributo mediante el padrón de contribuyentes⁸⁵.

Por otro lado, hay que destacar que este impuesto autonómico no se vio exento de litigios. El Estado interpuso un recurso de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional porque consideraba que los artículos del 40 al 50 y algunos apartados del art. 51 de la Ley 16/2017 vulneraban la Constitución y la LOFCA. Fue resuelto por la Sentencia 87/2019, de 20 de junio, que finalmente dispuso que el impuesto catalán respetaba los artículos 6.2 y 6.3 de la LOFCA.

Los motivos estatales se justificaban en que se vulneraba el art. 149.1.13 CE sobre la competencia del Estado en materia de bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica, el art. 149.1.23 sobre la exclusividad del Estado de regulación de

⁸⁵ Art. 47 Ley 16/2017: “1. El impuesto se gestiona mediante padrón, que es elaborado y aprobado por la Agencia Tributaria de Cataluña a partir de los datos de los que dispone. 2. Los datos y elementos tributarios que configuran el padrón del impuesto son los referenciados a 31 de diciembre de cada año, y recogen la situación correspondiente a la fecha de devengo del impuesto, determinada por el artículo 46.3. [...]”.

la legislación básica de protección del medioambiente, además de otros preceptos constitucionales.

El TC decidió admitir el recurso de inconstitucionalidad y, por tanto, la vigencia del impuesto catalán quedó en suspenso, aunque el Auto 36/2018, de 21 de marzo, permitió de nuevo su aplicabilidad, con la excepción del art. 19.4 de la Ley 16/2017.

El problema residía en que, según el Estado, la Ley del Cambio Climático catalana vulneraba el art. 6.2 de la LOFCA debido a que este prohíbe el solapamiento de un impuesto autonómico con un impuesto estatal, en este caso, el IEDMT, a lo que el TC respondió argumentando que los elementos esenciales entre la Ley 16/2017 y el IEDMT diferían sustancialmente ya que la primera no gravaba el mismo hecho imponible que el segundo impuesto. El IEDMT es un tributo instantáneo cuyo hecho imponible reside en el acto de adquisición de los bienes objeto de dicho gravamen, mientras que el impuesto recurrido es periódico y lo que grava es la titularidad de todos aquellos vehículos emisores de dióxido de carbono independientemente del precio de estos, por lo que lo único que toma en consideración es esa finalidad extra-fiscal relacionada con las emisiones y no con el valor del vehículo.

Además, no solo hay diferencias en el hecho imponible sino también en los bienes gravados. El IEDMT grava las embarcaciones y los aviones mientras que el Impuesto catalán sobre emisiones de CO₂ en vehículos de tracción mecánica no grava dichos bienes. Con respecto a los automóviles, como dice el TC “no toma en consideración, para excluirlos de gravamen, su destino para uso comercial, como sí hace el impuesto estatal”.

Por tanto, el impuesto autonómico recurrido no vulnera el art. 6.2 de la LOFCA debido a que el hecho imponible y los bienes gravados entre este y el IEDMT difieren en sus elementos sustanciales además de que el IEDMT tiene una naturaleza puramente fiscal, aunque tenga pinceladas extra-fiscales, mientras que el tributo catalán sí que tiene una naturaleza más extra-fiscal.

Sin embargo, no sólo se cuestionaba la vulneración del art. 6.2 de la LOFCA sino también la del art. 6.3 de la misma Ley. La configuración del impuesto catalán se parece más al impuesto local estudiado en el apartado 3.2.6, esto es, al IVTM, en lugar del IEDMT. La razón de esta similitud reside en la coincidencia del sujeto pasivo y del objeto material.

A diferencia del carácter instantáneo del IEDMT, en este caso, tanto el impuesto recurrido como el IVTM son periódicos. El lector podría preguntarse entonces dónde está la diferencia entre ambos. La respuesta la encontramos en el cálculo de la cuota tributaria, que en el caso del impuesto municipal se hace atendiendo a la potencia y a la clase del vehículo a gravar, es decir, tiene en cuenta el principio de capacidad económica. Debido a la diferencia existente a la hora de calcularla es por lo que tampoco se estaría vulnerando con el impuesto catalán al art. 6.3 de la LOFCA. El impuesto local supone una finalidad esencialmente orientada a la recaudación mientras que, como hemos visto en la comparación con el IEDMT, el impuesto autonómico tiene una finalidad destinada a reducir las emisiones de CO₂ y, por ello, su intención va más allá de lo meramente recaudatorio.

En la STC 87/2019 se declararon nulos determinados artículos de la Ley del Cambio Climático de Cataluña como, por ejemplo, el art. 19.1, c) sobre materia energética o el art. 7.3 que trataba los presupuestos del carbono. Se declararon nulos por haber excedido su competencia. Con la salvedad de estos artículos, finalmente, el impuesto catalán sobre emisiones de CO₂ en vehículos de tracción mecánica se declaró conforme a la CE y a la LOFCA porque cuantifica en función del tipo de vehículo y de las emisiones.

Por último, vamos a establecer la relación existente entre el IVTM y el impuesto catalán. En el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales se recogen las tarifas del IVTM. Concretamente, el artículo 95 establece las cuotas del impuesto en relación directa con la potencia y la clase del vehículo. En el apartado cuarto de dicho artículo vemos reflejada la competencia local de los Ayuntamientos los cuales *“podrán incrementar las cuotas fijadas en el apartado 1 de este artículo mediante la aplicación sobre ellas de un coeficiente, el cual no podrá ser superior a 2”*.

Podemos observar una relación entre el IVTM y la protección al medioambiente a través de las bonificaciones fiscales del art. 95.6 del mencionado Real Decreto-Legislativo 2/2004: *“las ordenanzas fiscales podrán regular, sobre la cuota del impuesto, incrementada o no por la aplicación del coeficiente, las siguientes bonificaciones: a) Una bonificación de hasta el 75 por ciento en función de la clase de carburante que consuma el vehículo, en razón a la incidencia de la combustión de dicho carburante en el medio*

ambiente. b) Una bonificación de hasta el 75 por ciento en función de las características de los motores de los vehículos y su incidencia en el medio ambiente. c) Una bonificación de hasta el 100 por cien para los vehículos históricos o aquellos que tengan una antigüedad mínima de veinticinco años, contados a partir de la fecha de su fabricación o, si ésta no se conociera, tomando como tal la de su primera matriculación o, en su defecto, la fecha en que el correspondiente tipo o variante se dejó de fabricar”.

Sin embargo, la Comisión de Expertos de 2017 tiene como propuesta la eliminación de la última bonificación correspondiente al apartado c) sobre los vehículos históricos o con una edad superior a los 25 años ya que el nivel de contaminación que producen es mucho mayor. Se observa, por tanto, una contracción en la normativa del IVTM al establecer una protección del medioambiente con una bonificación de hasta el 75%, mientras que los vehículos con más años de antigüedad, que contribuyen con mucho más peso en el daño al entorno natural, pueden llegar a recibir hasta una bonificación del 100%, es decir, un beneficio mayor que los vehículos más modernos.

Además, la Comisión de Expertos llevó a cabo un informe de julio de 2017 en el cual se revisaba el modelo de financiación local y se explicaba la necesidad de “ambientalizar” el IVTM para conseguir una mayor creación de instrumentos fiscales como el impuesto catalán protagonista. La manera en que la Comisión de Expertos lo propone es (i) con una cuota fija por hacer uso el sujeto pasivo de las infraestructuras locales y (ii) con una cuota variable según la eficiencia medioambiental que tenga el transporte en concreto, es decir, según el perjuicio que cause al entorno natural⁸⁶.

⁸⁶ Comisión de Expertos para la revisión del sistema de financiación local. (2017). *Análisis de propuestas de reforma del sistema de financiación local*; pág. 42. Obtenido el 16 de febrero de 2022 de http://www.hacienda.gob.es/CDI/sist%20financiacion%20y%20deuda/informacioneells/2017/informe_fin_al_comisi%C3%B3n_reforma_sfl.pdf

CAPÍTULO V. CONCLUSIONES

En este Trabajo de Fin de Grado se perseguía el análisis y la explicación del concepto y de la finalidad extra-fiscal de los tributos medioambientales autonómicos. Principalmente, ha sido clave el entendimiento de la situación actual que experimenta el sector tributario autonómico medioambiental para llegar a una explicación de porqué tienen lugar determinados problemas jurídicos relacionados con la incompatibilidad existente con el Derecho comunitario y con los solapamientos de tributos que ocurren entre el Estado y las Comunidades Autónomas.

El motivo de la importancia otorgada a los tributos medioambientales reside en la protección jurídica que se otorga al medioambiente como interés general e interés público. La naturaleza debe ser protegida a través de instrumentos fiscales que favorezcan un mayor cuidado del entorno, de forma que los particulares y empresas opten por contribuir más con su protección y no tanto con la recaudación de estos tributos. Por ello, los impuestos medioambientales deben tener una finalidad extra-fiscal, cuya intención vaya más allá de la mera recaudación fiscal de manera que tenga un propósito protector de la naturaleza y el entorno. Es por ello, que un verdadero impuesto medioambiental gravará aquellas conductas dañosas para el medioambiente que, a la larga, se traducirá en un entorno más limpio y sano, y en una favorecedora competitividad empresarial más contribuyente.

Es evidente que, cuanto menos daño se produzca en el entorno, menos recaudación se producirá por parte de esta categoría tributaria. De hecho, se ha visto que España es uno de los países que menos recauda con respecto a los impuestos medioambientales, aunque precisamente por esta baja recaudación es por lo que hay autores que dudan de que las intenciones de estos instrumentos fiscales sean verdaderamente la protección del medioambiente. Es más, hemos comprobado cómo ha habido casos en los que los tributos medioambientales propios de las CCAA han producido situaciones de presentación de recursos de inconstitucionalidad ante el TC.

Es bastante claro que las Comunidades Autónomas tienen competencia suficiente por los artículos 148.1. 9º CE y 149.1. 23º CE para regular la protección del medioambiente

través de impuestos propios, aunque el artículo 149.1. 23º CE consagra que el Estado es el único competente de la legislación básica en esta materia.

Entre los recursos con los que cuentan las CCAA están, no sólo los impuestos propios sino también los tributos cedidos total o parcialmente por el Estado y uno de los problemas que defiende la doctrina, como Jesús RAMOS PRIETO, es que la protección del medioambiente no debería hacerse como se está haciendo actualmente con impuestos propios, sino que sería más eficiente si se llevara a cabo dicha protección con tributos cedidos ya que, de esta forma, es más fácil evitar vulneraciones al Derecho de la UE, como en el régimen de ayudas a los Estados que sean incompatibles con los Tratados, además de que existe una opinión generalizada de que la protección del medioambiente no es eficaz hacerla desde un nivel regional ya que el entorno natural es algo que incumbe a nivel nacional y hay mucha dispersión en la normativa fiscal entre las distintas CCAA, como ocurre con los impuestos sobre emisiones de gases, con la consiguiente necesidad de coordinación entre todas ellas, a nivel estatal, por lo que tal vez sería aconsejable que el Estado asumiera ese hecho imponible. En caso de que el Estado, efectivamente, asumiera el hecho imponible mencionado, según la LOFCA, las consecuencias jurídicas serían las derivadas de su art. 6, por las cuales las CCAA se podrían ver compensadas por el Estado siempre y cuando el hecho imponible hubiera sido regulado previamente por ellas y que, además, les suponga una disminución de ingresos a las autonomías.

Es muy importante tener cuidado con la posible y potencial vulneración e incompatibilidad que los impuestos propios de las autonomías pueden tener sobre el Derecho comunitario. Es necesario respetar las libertades fundamentales del artículo 26 TFUE, especialmente la libre circulación de capitales, y el mercado interior de la UE, además de evitar caer en la prohibición de ayudas de Estado que, como se ha explicado, es más fácil entrar en esta incompatibilidad con la creación de impuestos propios en vez de tributos estatales cedidos, produciéndose una escasa coordinación entre Comunidades Autónomas.

Adicionalmente, hemos comprobado cómo en la práctica el artículo 6 de la LOFCA se ha visto vulnerado por regular impuestos que han recaído sobre un hecho imponible gravado por el Estado y por los municipios. Si bien en cierto que Cataluña es la autonomía que más tributos ambientales tiene, no se ha librado de que uno de sus impuestos haya sido

declarado inconstitucional por la STC 74/2016, por regular un hecho imponible que ya había sido gravado previamente por el Estado en la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética.

No sólo ha habido declaraciones de inconstitucionalidad por este motivo, sino que también la STC 289/2000 anuló el impuesto balear sobre instalaciones con incidencia en el medioambiente porque la finalidad de este tributo no era proteger el medioambiente realmente, sino una mera recaudación fiscal y, por tanto, estaba gravando el mismo hecho imponible que un impuesto local, el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, que ya estaba regulado por las Corporaciones locales, entrando en una duplicidad vedada por el artículo 6.3 de la LOFCA.

En el impuesto catalán sobre emisiones de CO₂ en vehículos de tracción mecánica podemos desarrollar como hipótesis el hecho de que los contribuyentes, es decir, los sujetos pasivos, decidan matricular sus vehículos en CCAA limítrofes en vez de en Cataluña. Además, podría provocar un “efecto huida” de las empresas que prefieran dirigirse hacia Comunidades donde no existan impuestos de este tipo, como Madrid.

Con todo esto, se pone de relieve la gran cantidad de problemas que plantea la regulación autonómica de los impuestos medioambientales en las Comunidades Autónomas de régimen común. Entonces, ¿cómo podemos solucionar estos conflictos? Pues bien, entre las soluciones propuestas debemos destacar algunas de las formuladas por la Comisión de Expertos de 2014⁸⁷, entre las que podemos ver la eliminación de los tributos autonómicos encargados de gravar las emisiones de CO₂ por el motivo expuesto anteriormente, que es que no es eficiente regular las emisiones de este tipo a nivel autonómico cuando el medioambiente abarca todo el territorio nacional.

Otra opción para no caer en un falso impuesto verde, como el impuesto balear estudiado, es delimitar de forma muy concreta el daño que se está produciendo en el entorno y que el impuesto creado tenga una relación directa con ese perjuicio que se quiere erradicar. Una manera de hacerlo es aprobando este tipo de instrumentos fiscales en sectores como

⁸⁷ Comisión de Expertos. (2014, febrero). *Informe Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español*. Ministerio de Hacienda y Función Pública. Recuperado enero de 2022, de <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Prensa/En%20Portada/2014/Documents/Informe%20expertos.pdf>

el turístico para comprobar en la práctica cómo de eficiente está siendo. En mi opinión, considero conveniente generalizar una medida de este tipo en todas y cada una de las CCAA de régimen común para ver cómo, en este sector concreto, se desarrolla la medida propuesta y así comprobar el efecto que tiene a un nivel más global que, como expresábamos anteriormente, el medioambiente abarca a todo el territorio español y no sólo a las CCAA.

Se necesita una mayor coordinación entre el Estado y las CCAA para no caer en dobles imposiciones. Otra de las soluciones es conseguir mejores mecanismos de comunicación entre ambas Administraciones o crear una ley marco que fijase unos márgenes concretos a partir de los cuales las autonomías tengan una seguridad jurídica por la que puedan regular medidas protectoras del entorno natural sin incurrir en inconstitucionalidades. Para llevar a cabo esta solución, propondría que se hiciera un especial hincapié en lo establecido en el art. 150.1 CE⁸⁸ sobre las leyes marco. Se evitarían numerosos casos de dobles imposiciones en esta materia si el Estado, junto con la competencia exclusiva que posee en la legislación básica en protección del medioambiente por el art. 149.1. 23º, proporcionase una ley marco a todas las CCAA de régimen común que marcase unas directrices a seguir por estas a la hora de legislar. Además, se permite establecer un sistema de control por parte del poder legislativo estatal sobre la legislación de las autonomías, lo que permite un mayor seguimiento de los hechos impondibles regulados por éstas.

En definitiva, el objetivo de este trabajo busca la persecución de medidas y soluciones que se puedan implantar frente a la descoordinación que genera la división territorial de España en un tema como el medioambiente que abarca más allá del ámbito regional, teniendo como añadido el respeto a las directrices del organismo supranacional de la Unión Europea.

⁸⁸ Art. 150.1 CE: “Las Cortes Generales, en materias de competencia estatal, podrán atribuir a todas o a alguna de las Comunidades Autónomas la facultad de dictar, para sí mismas, normas legislativas en el marco de los principios, bases y directrices fijados por una ley estatal. Sin perjuicio de la competencia de los Tribunales, en cada ley marco se establecerá la modalidad del control de las Cortes Generales sobre estas normas legislativas de las Comunidades Autónomas”.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. LEGISLACIÓN

Constitución Española de 1978 (BOE núm. 311, de 29 de diciembre de 1978).

Directiva 88/361/CEE, de 24 de junio de 1988, para la aplicación del artículo 67 del Tratado.

Ley 10/2012, de 21 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera y de Organización de la Generalitat (BOE núm. 21, de 24 de enero de 2013).

Ley 12/1995, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Contaminación Atmosférica (BOE núm. 113, de 9 de mayo de 1996).

Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (BOE núm. 124, de 24 de mayo de 2002).

Ley 12/2014, de 10 de octubre, del impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial, del impuesto sobre la emisión de gases y partículas a la atmósfera producida por la industria y del impuesto sobre la producción de energía eléctrica de origen nuclear (BOE núm. 281, de 20 de noviembre de 2014).

Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética (BOE núm. 312, de 28 de diciembre de 2012).

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 (BOE núm. 46, de 23 de febrero de 2006).

Ley 16/2017, de 1 de agosto, del cambio climático (BOE núm. 7426, de 3 de agosto de 2017).

Ley 2/2012, de 28 de junio, de medidas urgentes en materia tributaria, financiera y de juego de la Comunidad Autónoma de Extremadura (BOE núm. 166, de 12 de julio de 2012).

Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (BOE núm. 310, de 27 de diciembre de 1990).

Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE núm. 312, de 29 de diciembre de 1992).

Ley 5/2017, de 28 de marzo, de medidas fiscales, administrativas, financieras y del sector público y de creación y regulación de los impuestos sobre grandes establecimientos comerciales, sobre estancias en establecimientos turísticos, sobre elementos radiotóxicos, sobre bebidas azucaradas envasadas y sobre emisiones de dióxido de carbono (BOE núm. 152, de 27 de junio de 2017).

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2003).

Ley 6/2009, de 28 de diciembre, de Medidas Fiscales y de Contenido Financiero (BOE núm. 18, de 21 de enero de 2010).

Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (BOE núm. 236, de 1 de octubre de 1980).

Real Decreto Legislativo 15/2018, de 5 de octubre, de medidas urgentes para la transición energética y la protección de los consumidores (BOE núm. 242, de 6 de octubre de 2018).

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 (BOE núm. 59, de 9 de marzo de 2004).

Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (DOUE núm. 83, de 30 de marzo de 2010).

Tratado de la Unión Europea (DOUE núm. 83, de 30 de marzo de 2010).

2. JURISPRUDENCIA

Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 120/2018, de 31 de octubre, FJ 5º, apartado e).

Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 289/2000, de 30 de noviembre.

Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 37/1987, de 26 de marzo, sobre la Ley de Reforma Agraria Andaluza.

Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 49/1995, de 16 de febrero, FJ 4º.

Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 74/2016, de 14 de abril, FJ 4º.

Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 85/2003, de 11 de abril, FJ 4º.

Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 87/2019, de 20 de junio.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña núm. 645, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 12 de septiembre de 2018.

Sentencia del Tribunal Supremo núm. 3.852, Sala Segunda de lo Penal, de 30 de noviembre de 1990.

3. OBRAS DOCTRINALES

Adame Martínez, F. D. (2021). *Perspectiva ambiental de la tributación*. Instituto de Estudios Públicos sobre la Hacienda Pública de Andalucía. Recuperado 3 de enero de 2022, de https://www.iehpa.es/assets/files/repositorios_digitales/-1618503944_es-inf.pdf

Bastida Peydro, M., & Bordón Valiente, J. (2020). *Fiscalidad de la energía y los productos energéticos*. Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales.

Bergareche, J. C. (2019). *La fiscalidad energética autonómica y local: Problemática y posibles soluciones*. Estudios sobre la Economía Española, Fedea, 21.

Blanco Martín, J. J., Maurenza García, M., & Ortiz Calle, E. (2020). *El contexto de la fiscalidad medioambiental en España*. Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales.

Buñuel González, M. (2011). “El precio de la electricidad y la política de cambio climático: ¿qué papel puede jugar un impuesto sobre el carbono en España?” / “The Price of Electricity and Climate Change Policy: ¿What Role May a Carbon Tax Play in Spain?” *Estudios de Economía Aplicada*, 29.

Calvarro, J. M. (2020). *La valoración de los tributos medioambientales de las Comunidades Autónomas: ¿fiscalidad “verde”?* Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales.

Calvo Vérguez, J. (2020). *El impuesto catalán sobre emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica y su declaración de constitucionalidad*. Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales.

Camargo Mayorga, D. A., Ruiz Acosta, L. E., & Cardona García, O. (2020). “Impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono: un análisis para el caso europeo”. *Semestre Económico*, 23(54).

Carbajo Vasco, D. (2020). *Algunas consideraciones sobre un impuesto medioambiental: el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero*. Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales.

Cobos Gómez, J. M. (2021). *El impuesto sobre envases de plástico no reutilizables y otras medidas fiscales en el Anteproyecto de Ley de Residuos*. Crónica tributaria.

Comunicación de la Comisión “El Pacto Verde Europeo”, COM (2019) 640 final.

Deloitte Asesores Tributarios & EY Abogados. (2018, julio). *Imposición medioambiental: reflexiones para una futura reforma*. Fundación Impuestos y Competitividad.

Del Palacio, G. (2022, 5 enero). *El «lío» de la taxonomía: ¿por qué quiere Bruselas que la nuclear sea verde y por qué se niega España?* El Mundo. Recuperado 5 de enero de 2022, de <https://www.elmundo.es/ciencia-y-salud/medio-ambiente/2022/01/05/61d47e9ffdddf8c478b4594.html>

Diago, S. M. D. V. (2021, 13 mayo). *El Banco de España ve un agujero fiscal de 30.000 millones con la UE*. Economía Digital. Recuperado noviembre de 2021, de <https://www.economiadigital.es/economia/banco-de-espana-situa-en-30-000-millones-la-brecha-recaudatoria-con-la-ue.html>

Fernández de Buján y Arranz, A. (2020). *Hacia la transición ecológica del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte*. Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales.

García, A. V. (2021). “La tributación de los envases de plástico no reutilizables. La relación entre la protección ambiental en la Constitución española de 1978, la economía circular y la fiscalidad.” / “The taxation of non-reusable plastic packaging. The relationship between environmental protection in the 1978 Spanish Constitution, the circular economy and taxation”. *Revista Jurídica de la Universidad de León*, (8).

García de Pablos, J. F. (2021). Los nuevos impuestos sobre residuos y envases de plástico. *Quincena fiscal*, (11).

González-Gaggero, P. (2018, julio). *Imposición medioambiental: reflexiones para una futura reforma*. Fundación Impuestos y Competitividad.

González, M. B. (2011). “El precio de la electricidad y la política de cambio climático: ¿Qué papel puede jugar un impuesto sobre el carbono en España?” *Estudios de Economía Aplicada*, 29(2).

López Gordo, J. F.: “¿Qué son los tributos ambientales?”; Medio ambiente comunitario y protocolo de Kioto: La armonización de la imposición energética o un mercado sobre emisiones de gases de efecto invernadero; *La Ley Digital*; Madrid; 2008.

Macarena Larrea Basterra, Jorge Fernández Gómez, Roberto Álvaro Hermana. Revista ICADE, nº 108 septiembre-diciembre 2019.

Martos Núñez, J. A. (2005). La protección jurídico-penal del medio ambiente. *Bioética y derechos humanos: Implicaciones sociales y jurídicas*. Universidad de Sevilla.

Ministerio de Hacienda. (2016). *Recaudación líquida obtenida y aplicada por tributos cedidos gestionado por las comunidades autónomas de régimen común y recaudación líquida obtenida y aplicada por tributos concertados, convenidos y propios de las comunidades forales*. Agencia Tributaria. Recuperado 16 de enero de 2022, de <https://www.hacienda.gob.es/CDI/impuestos/recaudaciondefinitiva2016.pdf>

Ministerio De Hacienda y Función Pública. (2021, octubre). *Tributos Propios Autonómicos: Ministerio de Hacienda*. Portal Institucional Del Ministerio De Hacienda y Función Pública. Recuperado 3 de enero de 2022, de <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/tributospropiosautonomicos.aspx>

Muñoz Villarreal, A.: “Fiscalidad y medioambiente: estado de la cuestión (II)”;*Anuario Jurídico y Económico Escorialense*, XLVII; Real Centro Universitario Escorial – M.^a Cristina; Madrid; 2014.

Palacios, J. M. *El Pacto Verde Europeo y su importancia actual*. Breve articulación (The European Green Deal and its current importance. Brief joint.

Peñas, S. L. (2009). “La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común: por qué y cómo avanzar”. *Revista de estudios regionales*, 8.

Pérez Bernabeu, B. (2020). *El mecanismo de ajuste de carbono en frontera como impuesto medioambiental en el marco de la transición ecológica*. Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales.

Planelles, M. (2021, 25 octubre). *La mayor multa de la historia de la UE a España sigue creciendo: ya van 53,4 millones por las aguas residuales*. El País. Recuperado noviembre de 2021, de <https://elpais.com/clima-y-medio-ambiente/2021-10-25/la-mayor-multa-de-la-historia-de-la-ue-a-espana-sigue-creciendo-ya-van-534-millones-por-las-aguas-residuales.html>

Ramos Prieto, J., García Martínez, A., Martín Rodríguez, J.M. & Macarro Osuna, J.M. (2019). “A propósito de la reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen general: problemas y propuestas”. Instituto de Estudios Fiscales, *Documentos de Trabajo* 2/2019.

Renieblas Dorado, P. (2020). Definiciones relevantes y consideraciones generales a efectos del estudio. *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*.

4. RECURSOS DE INTERNET

Agencia Tributaria. (2020). *Informe anual de recaudación tributaria*. Recuperado 18 de enero de 2022, de https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/AEAT/Estudios/Estadisticas/Informes_Estadisticos/Informes_Anuales_de_Recaudacion_Tributaria/Ejercicio_2020/IART20_es_es.pdf

Agencia Tributaria. (2021, 9 octubre). *Agencia Tributaria: 6. Otros impuestos*. Recuperado 16 de enero de 2022, de <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/estadisticas/recaudacion-tributaria/informe-anual/ejercicio-2020/6-otros-impuestos.html>

Comisión de Expertos. (2014, febrero). *Informe Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español*. Ministerio de Hacienda y Función Pública. Recuperado enero de 2022, de <https://www.hacienda.gob.es/ES/Prensa/En%20Portada/2014/Documents/Informe%20expertos.pdf>

Comisión de Expertos para la revisión del sistema de financiación local. (2017). *Análisis de propuestas de reforma del sistema de financiación local*. Obtenido el 16 de febrero de 2022 de http://www.hacienda.gob.es/CDI/sist%20financiacion%20y%20deuda/informacioneells/2017/informe_fin_al_comisi%C3%B3n_reforma_sfl.pdf

Comisión Europea. (2019, 12 octubre). *Un Pacto Verde Europeo*. Comisión Europea / European Commission. Recuperado 21 de diciembre de 2021, de https://ec.europa.eu/info/strategy/priorities-2019-2024/european-green-deal_es

Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Humano, 5 a 16 de junio de 1972, Estocolmo. Recuperado 18 de noviembre de 2021 de <https://www.un.org/es/conferences/environment/stockholm1972>

Magallón Santander, E. (2019, 21 junio). *La Airef calcula que igualar la fiscalidad de los carburantes aportaría 1.300 millones más*. La Vanguardia. Recuperado diciembre de 2021, de <https://www.lavanguardia.com/economia/20190621/463017704271/airef-escriva-medioambiente-fiscalidad-gasolina.html>

Manos Unidas. (2020, 26 junio). *Protocolo de Kioto*. ONG Manos Unidas. Recuperado 3 de enero de 2022, de <https://www.manosunidas.org/observatorio/cambio-climatico/protocolo-kioto>

Naciones Unidas. (2015). *Acuerdo de París*. Recuperado enero de 2022, de https://unfccc.int/sites/default/files/spanish_paris_agreement.pdf

Naciones Unidas. (s. f.). *Transforming our world: the 2030 Agenda for Sustainable Development* | Department of Economic and Social Affairs. Recuperado enero de 2022, de <https://sdgs.un.org/2030agenda>

RAE. (2020, 25 junio). *medioambiente* | Diccionario panhispánico de dudas. Diccionario panhispánico de dudas. Recuperado noviembre de 2021, de <https://www.rae.es/dpd/medioambiente>

Redacción. (2021, 3 septiembre). *Los 74 impuestos propios y exclusivos de cada comunidad autónoma (listado)*. Bankinter. Recuperado 3 de enero de 2022, de <https://www.bankinter.com/blog/finanzas-personales/impuestos-propios-exclusivos-comunidad-autonoma-listado>

Presión fiscal en España, en la UE y en la OCDE, impuestos, dato y estadísticas. (2021, 9 diciembre). EpData. Recuperado 26 de diciembre de 2021, de <https://www.epdata.es/datos/presion-fiscal-espana-ocde-impuestos-dato-estadisticas/485>

Unión Europea: Comisión Europea, *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones sobre cerrar el círculo: un plan de acción de la UE para la economía circular*, 2 diciembre 2015, COM (2015) 614 final, disponible en esta dirección: https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:8a8ef5e8-99a0-11e5-b3b7-01aa75ed71a1.0011.02/DOC_1&format=PDF [Accesado el 13 de enero de 2022].

United Nations. (2015, 12 diciembre). *El Acuerdo de París* | Naciones Unidas. Recuperado 20 de diciembre de 2021, de <https://www.un.org/es/climatechange/paris-agreement>

United Nations. (s. f.). *Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Humano, Estocolmo 1972* | Naciones Unidas. Recuperado 19 de noviembre de 2021, de <https://www.un.org/es/conferences/environment/stockholm1972>

ANEXOS

ANEXO I. Relación de impuestos propios y recargos sobre tributos estatales vigentes en las Comunidades Autónomas de régimen común⁸⁹

COMUNIDAD AUTÓNOMA	NOMBRE DEL TRIBUTO
CATALUÑA	Gravamen de protección civil
	Canon del agua
	Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales
	Canon sobre la deposición controlada de residuos municipales
	Canon sobre la incineración de residuos municipales
	Canon sobre la deposición controlada de residuos de la construcción
	Canon sobre la deposición controlada de residuos industriales
	Impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos
	Impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial
	Impuesto sobre la emisión de gases y partículas a la atmósfera producida por la industria
	Impuesto sobre las viviendas vacías
	Impuesto sobre bebidas azucaradas envasadas
	Impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica
	Impuesto sobre los activos no productivos de las personas jurídicas
Impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente	
GALICIA	Canon del agua
	Impuesto sobre contaminación atmosférica
	Impuesto sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada
	Canon eólico

² No se incluyen en el listado impuestos propios cuya inconstitucionalidad haya sido declarada mediante Sentencia del Tribunal Constitucional, a excepción de los que han sido declarados mediante Sentencias dictadas a lo largo del ejercicio 2021.

⁸⁹ Ministerio De Hacienda y Función Pública. (2021, octubre). *Tributos Propios Autonómicos: Ministerio de Hacienda*. Portal Institucional Del Ministerio De Hacienda y Función Pública. Recuperado 3 de enero de 2022, de <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/tributospropiosautonomicos.aspx>

COMUNIDAD AUTÓNOMA	NOMBRE DEL TRIBUTO
	Impuesto compensatorio ambiental minero
	Canon de inmuebles en estado de abandono
ANDALUCÍA	Impuesto sobre tierras infrautilizadas
	Impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera
	Impuesto sobre vertidos a las aguas litorales
	Impuesto sobre depósito de residuos radiactivos (<i>sin efecto</i>)
	Impuesto sobre depósito de residuos peligrosos
	Canon de mejora de infraestructuras hidráulicas de interés de la Comunidad Autónoma
	Impuesto sobre los depósitos de clientes en las Entidades de Crédito (<i>sin efecto</i>)
	Impuesto sobre las bolsas de plástico de un solo uso
PRINCIPADO DE ASTURIAS	Impuesto sobre fincas o explotaciones agrarias infrautilizadas
	Impuesto sobre el juego del bingo
	Impuesto sobre las afecciones ambientales del uso del agua
	Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales
	Impuesto sobre el desarrollo de determinadas actividades que inciden en el medio ambiente
	Recargo sobre las cuotas mínimas del Impuesto sobre Actividades Económicas
CANTABRIA	Canon del agua residual
	Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos
	Recargo sobre las cuotas mínimas del Impuesto sobre Actividades Económicas
LA RIOJA	Canon de saneamiento
	Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertederos
	Impuesto sobre el impacto visual producido por los elementos de suministro de energía eléctrica y elementos fijos de redes de comunicaciones telefónicas o telemáticas
	Recargo sobre las cuotas mínimas del Impuesto sobre Actividades Económicas
REGIÓN DE MURCIA	Impuesto sobre los premios del juego del bingo
	Impuesto sobre vertidos a las aguas litorales

COMUNIDAD AUTÓNOMA	NOMBRE DEL TRIBUTO
	Impuesto por emisiones de gases contaminantes a la atmósfera
	Impuesto sobre el almacenamiento o depósito de residuos en la Región de Murcia
	Canon de saneamiento
	Recargo sobre las cuotas mínimas del Impuesto sobre Actividades Económicas
COMUNITAT VALENCIANA	Canon de saneamiento
	Impuesto sobre actividades que inciden en el medio ambiente
	Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertederos e incineración, co-incineración y valorización energética
	Impuesto sobre viviendas vacías
ARAGÓN	Impuesto sobre la contaminación de las aguas
	Impuesto medioambiental sobre la emisión de contaminantes a la atmósfera
	Impuesto medioambiental sobre las grandes áreas de venta
	Impuesto medioambiental sobre determinados usos y aprovechamientos de agua embalsada
	Impuesto medioambiental sobre las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión
CASTILLA-LA MANCHA	Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente
	Canon eólico
CANARIAS	Canon de vertido
	Impuesto especial sobre combustibles derivados del petróleo
	Impuesto sobre las Labores del Tabaco
	Impuesto sobre el impacto medioambiental causado por determinadas <i>actividades (aplicación suspendida)</i>
	Impuesto sobre los depósitos de clientes en las Entidades de Crédito (<i>sin efecto</i>)
EXTREMADURA	Canon de saneamiento
	Impuesto sobre aprovechamientos cinegéticos
	Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente
	Impuesto sobre depósitos de las entidades de crédito (<i>sin efecto</i>)

COMUNIDAD AUTÓNOMA	NOMBRE DEL TRIBUTO
	Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertedero
ILLES BALEARS	Impuesto sobre los premios del juego del bingo
	Canon de saneamiento de aguas
	Impuesto sobre estancias turísticas
	Canon sobre el vertido y la incineración de residuos de las Illes Balears
COMUNIDAD DE MADRID	Impuesto sobre la instalación de máquinas en establecimientos de hostelería autorizados
	Impuesto sobre depósito de residuos
	Recargo sobre el Impuesto sobre Actividades Económicas
CASTILLA Y LEÓN	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
	Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertederos.

ANEXO II. Impuestos sobre Instalaciones que inciden en el Medioambiente⁹⁰

Denominación	CC.AA.	Hecho imponible	Base imponible
Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente	Extremadura (Ley 7/1997; Ley 8/2005)	Realización mediante instalaciones y elementos patrimoniales afectos de actividades de producción, almacenaje o transformación de electricidad; o de transporte de electricidad, telefonía y telemática	Producción bruta media en los últimos tres años Extensión de las estructuras fijas
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*	Castilla y León (Ley 1/2012)	Afecciones e impactos visuales y ambientales por los elementos fijos suministro de electricidad en alta tensión	km de tendido eléctrico en redes de ≥ 220 kv
Impuesto sobre el impacto visual producido por los elementos de suministro de energía eléctrica y elementos fijos de redes de comunicaciones telefónicas o telemáticas	La Rioja (Ley 7/2012)	Impacto visual y medioambiental producido por los elementos fijos de suministro de energía eléctrica y de las redes de comunicaciones telefónicas o telemáticas	Extensión de las estructuras fijas
Impuesto sobre actividades que incidan el medio ambiente**	C. Valenciana (Ley10/2012)	Daños, impactos, afecciones y riesgos para el medio ambiente derivados de la producción de electricidad	Producción
Impuesto medioambiental sobre las instalaciones de transporte de energía eléctrica en alta tensión	Aragón (Ley10/2015)	Daño medioambiental causado por la generación de afecciones e impactos ambientales y visuales derivados de la realización de actividades de transporte de electricidad para el suministro a través de elementos fijos de alta tensión	km de tendido eléctrico en redes de ≥ 220 kv
Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente	Cataluña (Ley 5/2020)	Incidencia, alteración o riesgo de deterioro que ocasiona sobre el medio ambiente la realización de actividades de producción, almacenaje o transformación de energía eléctrica, transporte de energía eléctrica efectuada por los elementos fijos del suministro de energía eléctrica, transporte de telefonía efectuada por los elementos fijos de las redes de comunicación y alojamiento y gestión de elementos radiantes para el transporte de las comunicaciones electrónicas efectuadas por los elementos fijos que configuran las diferentes redes.	En actividades de producción, almacenaje o transformación de energía eléctrica: producción bruta en Kw/h. En actividades de transporte de energía eléctrica: extensión del cableado aéreo en Km En actividades de transporte de telefonía y telemática: extensión del cableado aéreo en km En actividad de alojamiento y gestión de elementos radiantes: número de torres de telecomunicaciones en la fecha de devengo

⁹⁰ Instituto de Estudios Públicos sobre la Hacienda Pública de Andalucía. (2021). *Perspectiva ambiental de la tributación*. Recuperado 3 de enero de 2022, de https://www.iehpa.es/assets/files/repositorios_digitales/-1618503944_es-inf.pdf

ANEXO III. Impuestos medioambientales en millones de euros por año desde el año 2013 hasta el año 2020⁹¹

	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019 (p)	2020 (p)
Impuesto devengado (D)								
Fiscalidad Medioambiental	2.103	1.703	1.827	1.587	1.797	1.518	1.405	1.407
Valor producción energía eléctrica	1.771	1.470	1.554	1.308	1.488	1.229	1.103	1.138
Prod. combustible nuclear gastado y residuos	324	227	264	273	300	280	292	261
Almac. combustible nuclear gastado y residuos	8	6	9	6	10	9	11	8
Impuesto sobre Gases Fluorados		69	98	99	119	92	74	62
Paso a caja (C-D)								
Fiscalidad medioambiental	-533	-78	37	-12	10	354	-386	35
Desplazamiento temporal devengo-ingreso	-473	37	51	-8	-16	392	-311	22
Otros desfases entre el devengo y el ingreso	-61	-115	-14	-4	25	-38	-75	12
Impuesto sobre gases fluorados		-39	0	-5	1	18	7	6
Desplazamiento temporal devengo-ingreso		-35	4	-4	1	14	0	3
Otros desfases entre el devengo y el ingreso		-3	-3	-1	0	4	7	3
Ingresos tributarios (C)								
Fiscalidad Medioambiental	1.570	1.625	1.864	1.574	1.807	1.872	1.019	1.441
Valor producción energía eléctrica	1.261	1.459	1.605	1.285	1.510	1.586	717	1.146
Prod. combustible nuclear gastado y residuos	303	160	250	284	287	277	292	286
Almac. combustible nuclear gastado y residuos	6	6	9	6	9	9	10	9
Impuesto sobre Gases Fluorados		31	99	95	120	110	81	67

(p) Datos provisionales (sombreados en azul).

⁹¹ Agencia Tributaria. (2021, 9 octubre). *Agencia Tributaria: 6. Otros impuestos*. Recuperado 16 de enero de 2022, de <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/estadisticas/recaudacion-tributaria/informe-anual/ejercicio-2020/6-otros-impuestos.html>