

**ANÁLISIS ECONÓMICO DE LOS ECOIMPUESTOS.
ESPECIAL REFERENCIA A UNA «ECOTASA» TURÍSTICA
EN ANDALUCÍA.**



JUNTA DE ANDALUCIA

CONSEJERÍA DE TURISMO Y DEPORTE

EDITA:
JUNTA DE ANDALUCÍA
CONSEJERÍA DE TURISMO Y DEPORTES

ISBN: 84-699-6797-5

DEPÓSITO LEGAL: SE-3501-2001

Director:

Dr. José Emilio Villena Peña
Catedrático de Economía Aplicada

Autores* :

Dr. José Juan Benítez Rochel
Dr. Pedro Raya Mellado
Dr. José Emilio Villena Peña

Colaborador* :

Dr. Daniel Muñoz Aguilar

Mayo 2001

* Profesores del Departamento de Economía Aplicada (Política Económica) de la Universidad de Málaga.

TERCERA PARTE

**LOS GRAVÁMENES MEDIOAMBIENTALES
EN ESPAÑA**

3.1. Los gravámenes medioambientales en España.

Como hemos visto en la parte anterior, lo que realmente caracteriza a los ecoimpuestos es su *finalidad extrafiscal*, la cual quedó recogida —en el caso de España— en el artículo 4 de la Ley General Tributaria de 1963, al asignar a los tributos dos finalidades distintas: una principal, la recaudatoria y otra secundaria, para cumplir posibles objetivos de política económica¹, entre los que cabrían —como es lógico— los medioambientales.

De todas formas, el Sistema Tributario Español adolece de una legislación que establezca con claridad esa finalidad medioambiental y, quizás por ello, —como señala J. M. Castillo (1999)— la influencia del mismo sobre el estado del medio ambiente es nítidamente negativa. Según este autor, «a la escasa implantación de tributos explícitamente ecológicos hay que añadir que algunos de los existentes ...son claramente ineficaces». Para P. Dopazo (1995), la escasa existencia de tributos con finalidad ecológica en España, en comparación con otros países europeos, se debe a «que la tradición española en lo que a la protección medioambiental se refiere es reciente (años 70), en comparación con la amplia tradición mantenida en otros países —vgr. Alemania y Países Nórdicos—; y no sólo a nivel legislativo, sino también a nivel de ejecución de programas políticos para la protección medioambiental, incenti-

¹ La posibilidad de una aplicación extrafiscal de los impuestos ha sido refrendada en 2 sentencias del Tribunal Constitucional: STC 37/1987, de 26 de marzo, en la que se reconoce que esta función está recogida implícitamente en el Texto Constitucional, en los artículos 40.1 y 130.1, aunque no lo esté explícitamente; y la STC 186/1993, de 7 de junio, en la que se abre la posibilidad a las Comunidades Autónomas de establecer tributos con este carácter.

vados con un alto grado de información y de educación en este sentido... y carecemos de un programa coordinado de intervenciones económico-fiscales con una finalidad específicamente medioambiental».

En esta misma línea de pensamiento, se expresaban A. Gago y X. Labandeira (1999, pág. 92) cuando afirman que «esta limitada receptividad del sistema fiscal español ha tenido su reflejo en el uso de instrumentos de perfil ambiental muy bajo, en ausencia de ciertas figuras y en la utilización de soluciones fiscales que incluso hacen prever repercusiones ambientales negativas».

Con una situación de partida como la descrita, España podría introducir el denominado ecoimpuesto europeo —sobre el contenido y emisiones de CO₂ y SO₂— sin una sobrecarga de la fiscalidad ambiental, como es el caso de otros países europeos. Sin embargo, ya expusimos las razones por la que los Gobiernos de la nación se han opuesto a ello desde la primera propuesta realizada en 1991. Esta actitud poco receptiva a la implantación de ecoimpuestos se observa especialmente en los Gobiernos central y locales, que por motivos económicos y electorales no han querido asumir los principios de una reforma fiscal verde. Por su parte, las experiencias a nivel autonómico —salvo algún caso, que referiremos posteriormente— son escasas y con objetivos más recaudadores que medioambientales.

3.2. La fiscalidad medioambiental estatal.

La primera característica que destaca —en relación con este tipo de fiscalidad en el ámbito estatal— es su escasez y la poco clara vincu-

lación de los tributos existentes con los objetivos ambientales². La segunda, que su problemática gira en torno a lo que podríamos llamar Régimen Fiscal de las Aguas, que ha sufrido una gran transformación tras la aprobación de la Ley 29/1985 de Aguas, de 2 de agosto³, y la Ley 22/1988 de Costas, de 28 de julio⁴.

La fiscalidad referida al régimen de las aguas está centrada en la consideración del agua dulce como un recurso escaso, que podríamos encuadrar en el artículo 45.2 de nuestra Constitución que establece que «los poderes públicos velarán por la utilización racional de todos los recursos naturales, con el fin de proteger y mejorar la calidad de vida y defender y restaurar el medio ambiente, apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva».

En este mismo sentido, en la Exposición de Motivos de la actual Ley del Plan Hidrológico Nacional se puede leer que «constituyendo el agua un recurso natural, su disponibilidad debe de ser objeto de una adecuada planificación que posibilite su uso racional en armonía con el medio ambiente⁵... En un país como España en el que el agua es un recurso escaso, marcado por graves desequilibrios hídricos debidos a su irregular distribución, la adecuada planificación de la política hidráulica

² Véanse —al respecto— T. Rosembuj (1995) y J. Pàges (1995).

³ El título VI de esta Ley regula el régimen económico-financiero de las aguas, a través de los artículos 104 a 107. Desarrollada por el Real Decreto 849/1986, de 11 de abril, por el que se aprueba el Reglamento de Dominio Público Hidráulico.

⁴ Completada por el Real Decreto 1471/1989, de 1 de diciembre, por el que se aprueba el correspondiente Reglamento para su ejecución.

⁵ Como se señala más adelante, si bien la planificación es un instrumento que siempre ha gozado de arraigo en lo referente a los temas hidráulicos, con la aprobación de la Ley de Aguas adquiere una naturaleza normativa, que la convierte en un instrumento básico de la ordenación de las aguas.

se impone como una necesidad, que no puede permanecer ajena a esta realidad y como un instrumento de superación de la misma ... Esta planificación no puede entenderse en nuestros días sin que el medio ambiente sea la principal referencia de su contenido».

En este sentido P. Dopazo (1995) ya señaló —con respecto al anterior proyecto de Plan Hidrológico Nacional— que, «resulta lógico que haya que pagar por el agua, y no sólo su coste como bien de uso, sino por las inversiones necesarias para mantener su calidad, su regularidad (imprescindible en épocas de cambio climático) y otros aspectos medioambientales ligados al agua; paisajísticos, de recuperación de márgenes y riberas, funciones sociales, etc.».

Como resultado de esta Ley, nos encontramos —en la práctica— con cuatro tasas a través de las cuales la Administración Central aplica los cánones de Ocupación del Dominio Público y Vertidos, que se incluyen, tanto en la Ley de Aguas como en la de Costas, y en el Canon de Regulación y en la Tarifa de Utilización del Agua, que se incluyen específicamente en la Ley de Aguas.

No es el objeto del presente informe el análisis jurídico de estas tasas, simplemente apuntamos su existencia y señalamos algunas peculiaridades ligadas a su finalidad medioambiental. Así, por lo que respecta al **Canon de Ocupación de Dominio Público** se señala —en la Ley de Aguas— que los ingresos obtenidos se destinarán a la protección y mejora del dominio correspondiente⁶, pero en la Ley de Costas no se

⁶ En el artículo 104, párrafo primero, de la citada Ley se dice: «La ocupación o utilización que requiera autorización o concesión de los bienes del dominio público hidráulico, a los que se refieren los apartados b) y c) del artículo 2 de esta ley, se gravará con un canon destinado a la protección y mejora de dicho dominio...». En este sentido viene a incidir —asimismo— la Ley 27/1992, de 24 de noviembre, de Puertos del Estado y de la Marina Mercante y la Sentencia del Tribunal Constitucio-

señala una finalidad concreta⁷, por lo que, en el primer caso, algunos juristas⁸ prefieren hablar de una tasa parafiscal, dado que su gestión y recaudación se encomienda a órganos diferentes de la Administración Tributaria, quedando los ingresos obtenidos afectados a unos fines concretos, mientras que, en el segundo caso, se habla de una tasa fiscal, pues la Ley no establece ningún tipo de vinculación para los ingresos obtenidos. En este sentido, según A. Vaquera (1999), «en el caso de la Ley de Aguas podría deducirse que se trata de una tasa con un fin no fiscal de protección medioambiental, gracias a ese destino de los ingresos, pero, en nuestra opinión, ... la motivación del tributo es la de procurar unos recursos derivados de la cesión del dominio público a los particulares, con los que se proceda a ayudar a la financiación de los organismos de cuenca; para que se diseñase con un auténtico fin extrafiscal ... es preciso que en la fórmula del gravamen se tenga en cuenta la motivación ecológica de una forma patente».

nal 40/1998, de 19 de febrero, en la que se establece que, aunque el dominio público hidráulico corresponde al Estado, no implica que las competencias que se ejerzan correspondan totalmente al mismo, sino que habrá que considerar lo preceptuado en el artículo 7.1 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) y los Estatutos de Autonomía de las Comunidades Autónomas. Por lo tanto, según dicha sentencia, queda claro que las Comunidades Autónomas pueden establecer tasas sobre la utilización de su dominio público, mientras que al Estado correspondería el establecimiento de tasas que graven el uso del dominio público estatal.

⁷ En el artículo 84.1 se dice: «Toda ocupación o aprovechamiento del dominio público marítimo-terrestre estatal, en virtud de una concesión o autorización, cualquiera que fuere la Administración otorgante devengará el correspondiente canon a favor de la Administración del Estado, sin perjuicio de los que sean exigibles por aquélla».

⁸ Véanse, a título de ejemplos, los trabajos de J. Arrieta (1991), J. Pagès (1995) y A. Vaquera (1999).

Por lo que respecta al **Canon de Vertidos Autorizados**⁹ su establecimiento es —asimismo— competencia del Estado, y su finalidad ecológica es mucho más clara, ya que sigue el principio marcado por los Organismos Internacionales de que ‘quien contamina, paga’. Este canon posee —por tanto— una vocación ambiental, pues trata de desincentivar este tipo de actividades, intentando reducirlas y estimulando la aplicación de tecnologías menos contaminantes y, además, afecta los ingresos obtenidos a tareas de descontaminación de dichas aguas¹⁰.

La Ley de Aguas establece que la deuda tributaria será el resultado de multiplicar la carga contaminante del vertido —expresada en unidades de contaminación¹¹—, por un coeficiente variable que depende de la clase de vertidos según tipos y zonas¹². El Reglamento de Dominio Público Hidráulico fijó —con carácter transitorio— la unidad de contaminación en un valor de 500.000 pesetas, pero dicho valor es revisable cada 4 años. Por otra parte, cabe la posibilidad de que el Estado llegue a acuerdos con las Comunidades Autónomas y Entidades Locales para la realización de proyectos de mejora de las aguas, lo que permitiría a éstas participar —asimismo— proporcionalmente en la recaudación del Canon de Vertidos Autorizados. En la Ley de Costas se

⁹ Establecido en los artículos 105 de la Ley de Aguas y 85 de la Ley de Costas.

¹⁰ En cualquier caso, se trata de vertidos regulados por la normativa legal y en ningún caso de vertidos ilegales.

¹¹ Se entiende por unidad de contaminación una medida referida al vertido de aguas domésticas correspondientes a 1.000 habitantes en el periodo de un año, y se establece que la carga contaminante por habitante y día es de 90 gramos de materias en suspensión y 61 gramos de materiales oxidables.

¹² Estos valores se revisarán según lo establecido en los Planes Hidrológicos Nacionales, para cubrir las inversiones necesarias explicitadas en los objetivos de calidad establecidos por los mismos.

establece de una forma más clara el reparto de competencias entre las distintas Administraciones Públicas, pues será la Administración que otorgue la licencia del vertido, la que obtenga los ingresos recaudados, pero —también— quien atienda a la corrección del daño causado.

Como puede deducirse, se trata de una tasa de tipo parafiscal, pues el objetivo de la misma es la creación de un tributo medioambiental con carácter finalista, ya que la recaudación obtenida quedará afectada a «la protección y mejora del medio receptor de cada cuenca hidrográfica».

Ahora bien, si teóricamente la anterior calificación parece correcta, en la práctica, el carácter medioambiental de estos tributos deja mucho que desear, pues los tipos impositivos no permiten cubrir totalmente los costes de la descontaminación. Según J. M. Castillo (1998), los ingresos obtenidos de la recaudación del Canon sólo representan una parte reducida del total facturado. Así, por ejemplo, en 1987, primer año de su aplicación, las cantidades recaudadas efectivas sólo representaron el 61% de las facturadas. Posteriormente, hasta 1990, la recaudación aumenta, pero la proporción entre lo facturado y lo cobrado se mantuvo constante. Y desde 1993, la recaudación siguió aumentando, pero el porcentaje que representó respecto de lo facturado se redujo hasta llegar a un 25% en 1993. El citado autor señala que estas reducciones espectaculares de lo realmente recaudado sobre lo facturado se han debido a diversas razones, técnicas, administrativas, jurídicas, etc. Pero muy especialmente a los recursos interpuestos —con éxito, en muchos casos— por los Ayuntamientos arguyendo que en la determinación mo-

netaria de la unidad de contaminación no se tiene en cuenta el tipo de municipio.

Por otro lado, el valor de la recaudación potencial también se ha reducido al no actualizarse el valor de la unidad de contaminación de acuerdo con las subidas del IPC, que se han producido desde que se aprobó el Reglamento en 1986. Además, habría que añadir —asimismo— el desconocimiento del censo real de agentes vertedores, del volumen de los mismos y las desviaciones de los objetivos generales que pueden producirse debido a las características de los tributos parafiscales, que son gestionados por organismos autónomos, que pueden tener una visión distinta gracias a sus propios intereses. Todo lo cual pone de manifiesto el fracaso de este tributo como tasa de carácter ambiental y ello sin hablar *de los vertidos ilegales*, pues —según J. M. Castillo (1998)— los primeros resultados obtenidos de la aplicación de las nuevas tecnologías de control de vertidos desvelan que tan sólo el 20 por ciento de los vertidos que se realizan en España, cuentan con algún tipo de autorización. Esto es así, porque el riesgo de la multa es inferior al coste de las inversiones necesarias para no contaminar o incluso al pago del Canon. Pero, además, de estos vertidos previamente autorizados —finalmente— sólo el 5,12 por ciento de los vertidos realizados poseen un autorización definitiva y, por lo tanto, están —completamente— regulados y controlados. Lo cual es muy grave y viene a mostrar la permisividad de la legislación vigente.

Este autor señala —asimismo— que «una base más realista para la fijación de la unidad de contaminación sería relacionarla con el costo por m³ de agua. Esto es, mientras que la actual unidad de contaminación

supone 5 ptas./m³ de agua contaminada, simplemente las necesidades de inversión en instalaciones de depuración de aguas residuales urbanas, sin computar los gastos de explotación, se sitúan en torno a 15-20 ptas./m³, por lo que la unidad de contaminación más en consonancia con las necesidades reales tendría que situarse bastante por encima de la obtenida como resultado de multiplicar por 3 o 4 veces la actual».

Por lo que respecta al **Canon de Regulación y a la Tarifa de Utilización** son figuras ya clásicas, que se establecen como consecuencia de las inversiones en infraestructuras que la Administración competente realiza con el objetivo de mantener los caudales fluviales superficiales y subterráneos y su calidad. En el primer caso, las personas que se vean favorecidas como consecuencia de estas inversiones deberán satisfacer un canon con carácter temporal. El plazo correspondiente para la amortización técnica de las inversiones se fija en 50 años y dado que las inversiones por regulación beneficiarán a diversos sujetos pasivos es necesario realizar un reparto de la carga tributaria entre ellos, de forma proporcional a los beneficios producidos por dichas obras y según los siguientes criterios: los gastos de funcionamiento, conservación y administración de las obras se repartirán entre los beneficiarios actuales obligados al pago del Canon; y el 4% de las inversiones realizadas, se repartirán entre los beneficiarios actuales y los previsibles.

Por lo que respecta a la Tarifa de Utilización, aunque es una figura que cumple una finalidad similar al Canon de Regulación, el legislador ha establecido —sin embargo— *diferencias* entre ambas. En el caso de este último, la obligación tributaria surge del beneficio que obtienen los particulares de las obras públicas realizadas, mientras que en el caso

de la Tarifa de Utilización la obligación tributaria deriva de la realización de obras hidráulicas específicas que les permitan el aprovechamiento o la disponibilidad del agua. Los sujetos pasivos del tributo serán las personas naturales o jurídicas, y demás Entidades titulares de derechos al uso del agua, que utilicen esas obras específicas realizadas por el Estado. En este sentido, en el primer supuesto, nos referimos a una contribución especial, por la que se paga un canon, y en el segundo, a una tasa.

Al igual que en los cánones precedentes, nos encontramos con *dos figuras de escaso valor medioambiental*, pues en forma alguna contribuyen a un uso más racional de agua, dado que fallan los mecanismos administrativos que posibiliten un incremento de la recaudación¹³ y faltan —además— los incentivos para procurar cambios en los comportamientos¹⁴.

En resumen, el Régimen de las Aguas no parece un terreno propicio para introducir un tributo de carácter ambiental, salvo en los casos —ya existentes— de las tasas por la obtención de licencias de vertidos y de depuración y tratamiento de las aguas residuales, sometidos a tributos autonómicos y locales.

¹³ Según A. Gago y X. Labandeira (1999), el principal inconveniente para ello puede ser el carácter parafiscal de estos tributos, que suponen renunciar al apoyo de las estructuras centrales de control y gestión.

¹⁴ Hecho en el que incide, como causa predominante, A. Vaquera (1999).

Finalmente, en el ámbito estatal nos encontramos con los **Impuestos Especiales** sobre determinados consumos específicos, de los que sólo algunos —especialmente el de **Hidrocarburos**— pueden tener algún tipo de finalidad medioambiental. Los Impuestos Especiales tienen como objetivo el desalentar el consumo de ciertos productos que se suponen negativos desde el punto de vista sanitario o energético. Así, en la Exposición de Motivos de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, se puede leer: «Se configuran como impuestos sobre consumos específicos, gravando el consumo de unos determinados bienes, además de lo que lo hace el IVA en su condición de impuesto general. Este doble gravamen se justifica en razón de que el consumo de los bienes que son objeto de estos impuestos generan unos costes sociales, no tenidos en cuenta a la hora de fijar sus precios privados, que deben ser sufragados por los consumidores, mediante una imposición específica que grave selectivamente estos consumos, cumpliendo, además de su función recaudatoria, una finalidad extrafiscal como instrumento de las políticas sanitaria, energética, de transporte, de medio ambiente, ...». Aunque, en esta exposición de motivos, se menciona expresamente la finalidad ambiental, en la práctica, aún en el caso de los Impuestos Especiales que sí serían susceptibles de la misma, está primando la finalidad recaudatoria.

La prueba evidente de ello es la no aceptación por parte del Gobierno de la nación de un impuesto sobre las emisiones a la atmósfera de productos contaminantes. La única excepción —entre los Impuestos Especiales— podría ser el referido a los Hidrocarburos. No obstante, gracias a la inflexibilidad de la demanda de este tipo de productos, su

finalidad sigue siendo básicamente recaudatoria, aunque hay que reconocer que constituye una salvedad la existencia de tipos impositivos distintos en función de la presencia o no de plomo en las gasolinas.

El Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transportes (que grava la matriculación de los vehículos) tiene —asimismo— una clara función recaudatoria, quizás la más clara de todos los casos considerados, a pesar de que el legislador atribuya este gravamen a los costes sociales que este tipo de bienes genera, basta con mencionar su origen para comprender que lo que se pretendía era compensar la reducción del antiguo Impuesto sobre el Lujo, que gravaba las compras de automóviles con el 28%, y que pasó a un IVA del 16%. Otro hecho que llama la atención es que el Impuesto conserva la misma técnica de valoración que el IVA, por lo que hubiera podido ser incompatible con las normas comunitarias¹⁵. El legislador podía haber establecido distintos tipos impositivos en función de las características más o menos contaminantes de los vehículos y no lo hizo, sino que gravó su precio con independencia de estas circunstancias ambientales, con el objetivo de mantener la alícuota aumentada del antiguo Impuesto sobre el Lujo¹⁶.

Por lo que respecta, al **Impuesto Específico sobre la Electricidad**, la Exposición de Motivos de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, deja clara su finalidad cuando dice: «En el ámbito

¹⁵ Sin embargo, la Unión Europea sí consideró —en este caso— compatible el establecimiento de este impuesto con el sistema común del IVA y las normas sobre la imposición indirecta.

¹⁶ Es más, incluso la exención que tenían —hasta entonces— los vehículos denominados ‘todo terreno’, por su uso en el medio rural, desapareció y fueron considerados como cualquier otro vehículo de turismo. Véase —a este respecto— J. Ruiz-Beato (1993).

de los Impuestos Especiales se introduce una nueva figura, el Impuesto de la Electricidad, que tiene como objetivo básico la obtención de los ingresos necesarios para compensar la supresión del recargo en concepto de ‘coste específico asignado a la minería del carbón’, que gira en la actualidad sobre la facturación eléctrica».

Los otros Impuestos Especiales sobre el Alcohol o sobre el Tabaco, tienen una clara función social y sanitaria, que le alejan de la finalidad ambiental.

En definitiva, los Impuestos Especiales en España, y a pesar de las intenciones manifestadas, en algunos casos, por el legislador, tienen —sobre todo— una función recaudatoria y sólo en el de los Hidrocarburos, cabe una mínima posibilidad ambiental.

Por lo tanto, las posibilidades de establecer ecoimpuestos desde el ámbito estatal son muchas. En la parte anterior vimos la relación de Impuestos Especiales con fines ecológicos que están estableciendo algunos países europeos.

Entre éstos destaca el caso de **Bélgica** que grava —mediante una Ley de 1993— con tributos que sí tienen un auténtico carácter de ecoimpuestos, la fabricación de ciertos bienes, cuyo proceso de producción, uso o abandono tiene consecuencias negativas para el medio ambiente; tales como los plaguicidas, las pilas, los envases para bebidas, algunos productos desechables, como las cuchillas de afeitarse, los plásti-

cos, etc. Buscando una clara finalidad de reducción de uso en el primer caso, y de reciclaje y reutilización, en los demás.

En el caso de **Italia**, hemos comentado —asimismo— que se utiliza la vía de los Impuestos Especiales para gravar las pilas, las bolsas de plásticos o los aceites lubricantes, también, con una clara finalidad ambiental. **Suecia**, sobre otros productos ya reseñados. Y el caso de **Dinamarca** parece el más avanzado incluyendo —además— gravámenes sobre los clorofluorocarbonos (CFCs) y otros halones que tan perjudiciales dicen los científicos que son para la capa de ozono de la atmósfera.

Como puede comprobarse los Impuestos Especiales de las características de los recordados —a título de ejemplo— tienen poco que ver con la tributación de carácter especial aprobada en España hasta ahora. De todas formas, de cara al futuro, podría ser interesante considerar y valorar la propuesta de A. Vaquera (1999), para quien sería preferible un impuesto único sobre la fabricación o importación, de carácter monofásico, con una denominación expresa de «Impuesto sobre la Fabricación de Bienes Contaminantes», que asuma de forma clara la finalidad incentivadora y la concienciación ambiental, que deberá ser acorde con la legislación comunitaria, que tan estricta es en lo relativo a la política de la competencia.

Para este autor, el elenco de sustancias sobre las que podría recaer el tributo quedaría en manos de los ambientalistas, pero debería depender de dos circunstancias: su peligrosidad ambiental y la posibili-

dad de que la base imponible pueda ser medida en unidades ecológicas¹⁷.

En este orden de medidas generales, quisiéramos sólo señalar, pues no corresponde a ningún tipo de ecoimpuesto —y ha sido tratada en la primera parte de este informe— la existencia de una **Ley 38/1972**, de 22 de diciembre, **de Protección del Ambiente Atmosférico**. En este caso, el legislador optó por no considerar el gravar la emisión de sustancias contaminantes —que es la esencia de los ecoimpuestos— y sí la regulación directa de las cantidades máximas de estas emisiones; además de conceder una serie de beneficios por los esfuerzos realizados para contaminar menos (como subvenciones, libertad de amortización durante el primer quinquenio, bonificaciones tributarias y acceso privilegiado al crédito oficial).

Por lo que respecta a **medidas de carácter sectorial**, en primer lugar, nos encontramos con una reciente **Ley 11/1997**, de 24 de abril, **de Envases y Residuos de Envases**, que pretende adaptar la legislación española a las exigencias comunitarias¹⁸ en este tema.

El *objeto y ámbito de aplicación* queda establecido en el *artículo 1* de la misma, que dice:

¹⁷ A título de ejemplo, y por la experiencia europea, este autor cita los casos más emblemáticos: los envases y embalajes, los electrodomésticos en desuso, las pilas, los materiales de construcción, el papel según su procedencia, los repuestos de maquinarias, los aceites lubricantes, los pesticidas altamente contaminantes y otros compuestos fosforados acumulables y no desechables, los productos con componentes de clorofluorocarbono (CFC) y otros productos halogenados, etc.

¹⁸ Directiva 94/62/CE, del Parlamento Europeo y aprobada por el Consejo Europeo el 20 de diciembre.

«1. Esta ley tiene por objeto prevenir y reducir el impacto sobre el medio ambiente de los envases y la gestión de los residuos de envases a lo largo de su ciclo de vida.

Para alcanzar los anteriores objetivos se establecen medidas destinadas, como primera prioridad, a la prevención de la producción de residuos de envases y, en segundo lugar, a la reutilización de los envases, al reciclado y demás formas de valorización de residuos de envases, con la finalidad de evitar o reducir su eliminación.

2. Quedan dentro del ámbito de aplicación de esta ley todos los envases y residuos de envases puestos en el mercado y generados, respectivamente, en el territorio del Estado.

3. Lo establecido en esta ley lo será sin perjuicio de las disposiciones de carácter especial referentes a seguridad, protección de la salud e higiene de los productos envasados, medicamentos, transportes y residuos peligrosos».

El alcance y objetivos planteados quedan reflejados en el *artículo 5* de la Ley, donde se establece:

«Antes del 30 de junio del año 2001 deberán cumplirse, en el ámbito de todo el territorio del Estado, los siguientes objetivos de reducción, reciclado y valorización:

- a) Se valorizará el 50 por 100 como mínimo y el 65 por 100 como máximo, en peso, de la totalidad de residuos de envases generados.
- b) En el marco del anterior objetivo global, se reciclará el 25 por 100 como mínimo, y el 45 por 100 como máximo, en peso, de

la totalidad de los materiales de envasado que formen parte de todos los residuos de envases generados, con un mínimo de un 15 por 100 en peso de cada material de envasado.

Como objetivo intermedio al señalado en el párrafo anterior, antes de que transcurran treinta y seis meses de la entrada en vigor de esta ley, se reciclará un mínimo del 15 por 100 en peso de la totalidad de los materiales de envasado que formen parte de todos los residuos de envase generados, con un mínimo de un 10 por 100 en peso por cada tipo de material envasado.

- c) Se reducirá, al menos el 10 por 100 en peso de la totalidad de los residuos de envase generados».

El mecanismo para obtener dichos objetivos se llevará a cabo a través de un sistema de depósitos por envases, por lo que las cantidades satisfechas en el momento de la adquisición del envase no tienen la consideración de tributo.

Una posterior **Ley 10/1998**, de 21 de abril, **de Residuos** venía a completar las actuaciones en esta materia de la Ley de Envases. Sobre ella, queremos —únicamente— destacar que «impone la obligación al productor, importador, adquirente intracomunitario, agente o intermediario o cualquier otra persona responsable de la puesta en el mercado de productos, que con su uso se conviertan en residuos, de hacerse cargo directamente de la gestión de dichos residuos o de participar en un sistema organizado de tratamiento de los mismos; en caso de que no se pudiera realizar dicha gestión, los sujetos indicados deberán aceptar un sistema de depósito, devolución y retorno de los residuos derivados de

sus productos, con el fin de recuperar los materiales degradantes del entorno natural, todo ello en una línea prácticamente idéntica a la Ley de Envases», en cuyo caso devengarán las correspondientes tasas¹⁹.

En definitiva, lo que caracteriza al Sistema Tributario Español en materia medioambiental es la ausencia de tributos que puedan ser catalogados como ecoimpuestos; es decir, básicamente tributos que penalicen las emisiones contaminantes y los productos peligrosos para la Naturaleza. Esto se debe —quizás— a que sólo cuando se alcanza un nivel de vida lo suficientemente elevado, como ocurre en la mayor parte de los países de la Unión Europea, se es más sensible a los problemas ambientales, mientras tanto priman más los objetivos del máximo crecimiento industrial y económico que los del crecimiento sostenible.

Finalmente, coincidimos con J. M. Castillo (1998), para quien una *reforma fiscal verde* en España debería de tener en cuenta *dos líneas de actuación*: la adaptación del sistema tributario existente a objetivos de protección medioambiental²⁰, de una parte, y el establecimiento de nuevos tributos ecológicos²¹, con la finalidad de obtener un doble

¹⁹ Recogido de A. Vaquera (1999, pág. 338).

²⁰ Que el autor recomienda que vaya en la línea de una discriminación positiva respecto de las actividades de protección ecológica y la diferenciación de los tipos impositivos de los impuestos existentes —cuando sea posible—, especialmente del IVA, pero también de otros.

²¹ Entre éstos señala los relacionados con el uso del automóvil, el desarrollo de actividades contaminantes (ruidos, congestión urbana, contaminación visual), el uso de pesticidas y nitratos en la agri-

dividendo, a través de una redistribución de todo el sistema fiscal español.

3.3. Los tributos medioambientales en el ámbito de las Comunidades Autónomas.

En el ordenamiento jurídico español es destacable la dificultad para establecer tributos a nivel autonómico. Como se explicita en el Informe jurídico, estos obstáculos derivan de la propia Constitución española y de la LOFCA. El resultado es que las Comunidades Autónomas pueden establecer sus propios tributos, pero no pueden hacerlo sobre hechos imponibles ya gravados a nivel estatal, ni invadiendo las competencias de las Entidades Locales. Como es lógico, tampoco pueden gravarse actividades que no han sido generadas en el territorio de la propia Comunidad, ni que supongan una traslación de la carga tributaria entre distintas Comunidades Autónomas²². Además, la legislación fiscal comunitaria impone muchas limitaciones en los campos de la imposición indirecta y los de la libre competencia, que afecten a bienes, servicios o factores productivos.

cultura, sustancias peligrosas como pilas, aceites pesados, plásticos, con sistemas de consignación para los mismos, etc. Y como contrapartida, el establecimiento de subvenciones para la instalación de depuradoras y el uso de energías limpias, y 'ecoetiquetas' para los productos obtenidos por procedimientos respetuosos con el medio ambiente. Véase, *ob. cit.*, pág 125.

²² Sobre el carácter extrafiscal que poseen los tributos ecológicos y como se han desarrollado en las Comunidades Autónomas puede consultarse J. Jiménez (1996).

**La oportunidad de establecer tributos medioambientales
en las Comunidades Autónomas**

Dada la escasa atención que el Sistema Tributario Español dedica a la finalidad medioambiental, es en este campo donde las Comunidades Autónomas pueden encontrar mayores posibilidades para establecer sus propios tributos²³ y algunas así lo han hecho²⁴.

Sin ánimo de ser exhaustivo, recogemos a continuación —en el cuadro 3.1— aquellas disposiciones de carácter autonómico, que poseen una pretendida actuación medioambiental, dejando al margen aquellas que incorporan la aplicación de algunos tipos de gravámenes, que comentaremos —posteriormente— de una forma más detallada:

²³ La Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 de marzo, citada con anterioridad, abría la posibilidad para que las Comunidades Autónomas establezcan impuestos propios con fines no recaudatorios, para crear incentivos y modificar conductas, que es un aspecto esencial en el diseño de los ecoimpuestos.

²⁴ Aunque A. Vaquera (1999) mantiene un punto de vista más pesimista al respecto, puesto que señala que la mayoría de las materias imponibles están ya copadas por la acción del Estado central, de ahí que el legislador autonómico haya tenido que dirigir su atención hacia sectores marginales, difíciles de justificar desde el punto de vista de la capacidad económica. Sin embargo, OCDE (1995) destaca la tendencia a crear ecoimpuestos en el ámbito regional, y F. Adame (1993a) y A. Gago y X. Labandeira (1999) señalan —precisamente, para el caso español— como la tributación medioambiental se ha concretado —casi exclusivamente— al ámbito regional, en la última década.

Cuadro 3.1

Leyes autonómicas con pretendido carácter ambiental

- En Andalucía, el Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas²⁵ y La Ley 7/1994, de 18 de mayo, de Protección Ambiental.
- En Aragón, la Ley 6/1998, de 19 de mayo, de Espacios Naturales Protegidos.
- En Asturias, Ley 5/1991, de 5 de abril, de Protección de Espacios Naturales.
- En Baleares, Ley 1/1991, de 30 de enero, de Espacios Naturales y de Régimen Urbanístico de las Áreas de Especial Protección.
- En Cantabria, Ley 8/1993, de 18 de noviembre, del Plan de Gestión de Residuos Sólidos Urbanos.
- En Castilla-La Mancha, Ley 2/1988, de 31 de mayo, de Conservación del Suelo y Protección de Cubiertas Vegetales Naturales.
- En Castilla y León, Ley 8/1991, de 10 de mayo, de Espacios Naturales y la Ley 8/1994, de 24 de junio, de Evaluación de Impacto Ambiental y Auditorías Ambientales (modificada por Ley 5/1998, de 9 de julio).
- En Cataluña, la Ley 22/1983, de 21 de noviembre, de Protección del Espacio Atmosférico (modificada por Ley 6/1996, de 18 de julio); la Ley 12/1985, de 6 de junio, de Espacios Naturales; la Ley 3/1998, de 27 de febrero, de la Intervención Integral de la Administración Ambiental y la Ley 5/1998, de 17 de abril, de Puertos de Cataluña.
- En Extremadura, la Ley 8/1998 de 26 de junio, de Conservación de la Naturaleza y de Espacios Naturales.
- En Galicia, la Ley 1/1995, de 2 de enero, de Protección Ambiental; la Ley 7/1997, de 11 de agosto, de Protección contra la Contaminación Acústica y la Ley 10/1997, de 22 de agosto, de Residuos Sólidos Urbanos.

²⁵ De dudoso carácter medioambiental, dado que su finalidad última corresponde al terreno de la política agrícola y aparece ligado a la filosofía propia de las antiguas políticas de reforma agraria.

- En Madrid, la Ley 3/1988, de 13 de octubre, para la Gestión del Medio Ambiente; la Ley 10/1991, de 4 de abril, para la Protección del Medio Ambiente; la Ley 10/1993, de 26 de octubre, sobre Vertidos Líquidos Industriales al Sistema Integral de Saneamiento y la Ley 16/1995, de 4 de mayo, Forestal y de Protección de la Naturaleza.
- En Murcia, la Ley 1/1995, de 8 de marzo, de Protección del Medio Ambiente.
- En Navarra, la Ley 13/1990, de 31 de diciembre, de Protección y Desarrollo del Patrimonio Forestal; la Ley 1/1993, de 17 de febrero, de creación del Consejo Navarro de Medio Ambiente y la Ley 9/1996, de 17 de junio, de Espacios Naturales.
- En el País Vasco, la Ley 16/1994, de 30 de junio, de Conservación de la Naturaleza.
- En La Rioja, la Ley 2/1995, de 10 de febrero, de Protección y Desarrollo del Patrimonio Forestal.
- En Valencia, la Ley 2/1989, de 3 de marzo, de Impacto Ambiental.

Fuente: A. Vaquera (1999). Elaboración propia.

Por lo que respecta a las normas que conllevan la utilización de instrumentos fiscales, vamos dividirlos en los siguientes bloques:

En primer lugar, nos encontramos con un conjunto de tributos relacionados con el **tratamiento, depuración y vertido de las aguas**. Son los siguientes:

- Cánones de Saneamiento²⁶: de Aragón²⁷, Asturias²⁸, Baleares²⁹, Cataluña³⁰, Galicia³¹, La Rioja³², Navarra³³ y Valencia³⁴.
- Canon de Infraestructura Hidráulica: Cataluña³⁵.
- Tarifa de Saneamiento: Madrid³⁶.
- Cánones de Vertidos: Andalucía³⁷, Canarias³⁸ y Murcia³⁹.

En la mayor parte de estos tributos —cánones de saneamiento—, la medición de la base imponible no se realiza según los vertidos reali-

²⁶ Véase —al respecto— M. Magadán (1995).

²⁷ Ley de la Comunidad Autónoma de Aragón 9/1997, de 7 de noviembre.

²⁸ Ley de la Comunidad Autónoma de Asturias 1/1994, de 21 de febrero.

²⁹ Ley de la Comunidad Autónoma de Baleares 9/1991, de 27 de noviembre.

³⁰ Tuvo su origen en la Ley 5/1981, de 4 de junio, y actualmente en la Ley 19/1991, de 7 de noviembre (modificada por Ley de 7/1994, de 18 de mayo).

³¹ Ley de la Comunidad Autónoma de Galicia 8/1993, de 23 de junio.

³² Ley de la Comunidad Autónoma de La Rioja 7/1994, de 19 de julio.

³³ Ley Foral 10/1988, de 29 de diciembre, y Decreto Foral 82/1990, de 4 de abril.

³⁴ Ley de la Comunidad Autónoma de Valencia 2/1992, de 26 de marzo.

³⁵ Ley de la Comunidad Autónoma de Cataluña 5/1990, de 9 de marzo, de Infraestructuras Hidráulicas.

³⁶ Ley de la Comunidad Autónoma de Madrid 17/1994, de 20 de diciembre.

³⁷ Ley de la Comunidad Autónoma de Andalucía 7/1994, de 18 de mayo.

³⁸ Ley de la Comunidad Autónoma de Canarias 12/1990, de 26 de julio.

³⁹ Ley de la Comunidad Autónoma de Murcia 1/1995, de 8 de marzo.

zados, sino que en aras de la practicidad, se relaciona exclusivamente con el consumo de agua realizado por el sujeto pasivo⁴⁰. Las dificultades técnicas para utilizar otros criterios han actuado de forma paralizante; incluso, en normativas legales que en sus exposiciones de motivos señalan la posibilidad de establecer algún método indirecto de medición de los vertidos. Es más, en algún caso, como ocurre en el Canon de Saneamiento de aguas residuales de Cataluña, el artículo 2.1 de la correspondiente Ley es suficientemente claro y puede servir como ejemplo de los demás casos, cuando señala que «el hecho imponible... está constituido por cualquier consumo potencial o real de agua de cualquier procedencia, por razón de la contaminación que pueda producir».

El sujeto pasivo es la persona natural o jurídica que solicita el vertido de sustancias contaminantes. Sin embargo —y a pesar de que los temas relacionados con los saneamientos son fundamentales para el medio ambiente—, la fiscalidad soportada tiene una finalidad más recaudadora que establecedora de incentivos para reducir la cantidad de aguas residuales.

Por lo que respecta al **almacenamiento, recogida y tratamiento de los residuos sólidos**, que tanta importancia tienen desde el punto de vista medioambiental, tan sólo tres Comunidades Autónomas han abordado esta problemática mediante el uso de los instrumentos fiscales, con el carácter de tasa: Cataluña⁴¹, Galicia⁴² y Murcia⁴³. Su finalidad

⁴⁰ Lo cual es criticado por L. Alonso (1995), ya que se grava por un hecho anterior al vertido que es el consumo de agua, que se supone que dará origen a la necesidad de saneamiento, pero quien consume y no contamine, no quedaría libre, sin embargo, del gravamen.

⁴¹ Ley de la Comunidad Autónoma de Cataluña 6/1993, de 15 de julio. En la que se comparten competencias con las Entidades Locales, en lo relativo a la generación de residuos.

parece —también, en este caso— dirigida a la obtención de ingresos que permitan la financiación de las tareas administrativas, pues hay una cierta insistencia por parte del legislador en el cumplimiento del objetivo de la autofinanciación del servicio.

Cuadro 3.2		
La tarifa del canon de saneamiento: dos ejemplos		
Baleares		
	Cuota de servicio (En pts./año)	Cuota de consumo (En pts./m ³)
<i>Uso doméstico</i>	320	24,5
<i>Uso industrial</i>		
• Hoteles	De 80 a 320 / plaza	24,5
• Restaurantes, cafeterías, bares	De 1.000 a 2.400	24,5
• Otras actividades	De 400 a 70.000	24,5
Valencia		
	Cuota de servicio (En pts./año)	Cuota de consumo (En pts./m ³)
<i>Uso industrial</i>	3.300	25
<i>Uso doméstico</i>		
(según la población del municipio)		
• Menos de 500	0	0
• Entre 500-3.000	1.200	10
• Entre 3.001-10.000	1.600	13
• Entre 10.001-100.000	2.000	16
• Más de 100.000	2.200	20
FUENTE: A. Gago y X. Labandeira (1999, pág.96)		

⁴² Ley de la Comunidad Autónoma de Galicia 10/1997, de 22 de agosto, que trata de los residuos sólidos urbanos, excluyendo los residuos industriales y los peligrosos.

⁴³ Ley de la Comunidad Autónoma de Murcia 1/1995, de 8 de marzo, que establece un canon por la producción, y vertidos de residuos sólidos industriales.

La imposición sobre la **contaminación atmosférica**, no considerada desde el ámbito estatal, lo es —sin embargo— en los casos de las Comunidades Autónomas de Galicia⁴⁴, Murcia⁴⁵ y muy recientemente Castilla-La Mancha⁴⁶.

En el primer caso, se trata de un auténtico ecoimpuesto, pues su finalidad es la de reducir la contaminación atmosférica, mediante el establecimiento de un impuesto que sirve de incentivo para reducir las emisiones de dióxidos de azufre (SO₂) y de óxidos de nitrógeno (NO_x), así como cualquiera de sus respectivos compuestos oxigenados (artículo 6). Para señalar más adelante que «se presumirá realizado el hecho imponible en tanto las instalaciones emisoras no cesen en su actividad y tal circunstancia sea puesta en conocimiento de la Administración». Los *sujetos pasivos* del impuesto son las personas físicas, jurídicas o entidades titulares de las instalaciones que emitan las sustancias contaminantes gravadas y la *base imponible* se mide en unidades físicas de contaminación⁴⁷; es decir, mediante un método directo de estimación, cuando sea posible, o si no por estimación objetiva. El *devengo* del impuesto se

⁴⁴ Ley de la Comunidad Autónoma de Galicia 12/1995, de 29 de diciembre. Sobre la fiscalidad medioambiental en Galicia puede consultarse R. Fernández (1996), entre otros.

⁴⁵ Ley de la Comunidad Autónoma de Murcia 1/1995, de 8 de marzo, sobre Protección del Medio Ambiente.

⁴⁶ Ley de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha 11/2000, de 26 de diciembre, del Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente.

⁴⁷ En el artículo 8, de la citada ley, se señala que: «...a) Las cantidades emitidas de dióxido de azufre y de dióxido de nitrógeno se expresarán en toneladas. b) Las cantidades emitidas de compuestos oxigenados de azufre se expresarán en toneladas equivalentes de dióxido de azufre. c) Las cantidades emitidas de compuestos nitrogenados se expresarán en toneladas equivalentes de dióxido de nitrógeno».

produce en el momento en que se realicen descargas de estas sustancias contaminantes a la atmósfera.

Por lo que respecta a la *recaudación* obtenida queda afectada a la financiación de proyectos relacionados con la protección del medio ambiente y conservación de los recursos naturales; así como la constitución de un fondo de reserva para atender daños extraordinarios y situaciones de emergencia provocadas por catástrofes naturales, hasta alcanzar la cifra de 1.000 millones de pesetas.

La tarifa del impuesto es progresiva, y posee cuatro tramos:

Toneladas anuales	Ptas./tonelada
• Entre 0 y 1.000	0
• Entre 1.001 y 50.000	5.000
• Más de 50.000	5.500
• El cuarto tramo está previsto, por si fuera necesario.	

Por lo tanto, este ecoimpuesto reúne todos los requisitos para ser denominado como tal. Galicia es, junto con la región alemana de Waden-Wutenberg, la única que cuenta con un ecoimpuesto funcionando al estilo —al menos, parcialmente— de lo que pretende la Comisión Europea, que obliga a pagar a las empresas contaminantes por las emisiones de los citados gases a la atmósfera.

En cuanto a la recaudación del ecoimpuesto gallego, ha crecido de forma paulatina. En 1996, primer año de funcionamiento, se recaudaron 2.153 millones de pesetas. En 1997, la recaudación ascendió a 2.191 millones de pesetas; en 1998, fueron 2.470 millones; y en 1999,

alrededor de 2.500 millones⁴⁸. La mayor parte de estos ingresos son obtenidos de sólo 4 empresas: las centrales térmicas de Endesa-As Pontes, de Meirama y de Repsol-Arteixo, y la papelera Ence-Pontevedra. Lo cual, ha provocado algunas críticas, dirigidas a la poca generalidad del tributo, al carácter más proporcional que progresivo del mismo (debido a la estructura de la tarifa y la no entrada del cuarto tramo), y a las posibles influencias de las grandes empresas afectadas para que la presión impositiva sea moderada.

Otra Comunidad Autónoma que consideró el establecimiento de un canon por emisiones de gases contaminantes a la atmósfera fue **Murcia**. De entrada, hay que reconocer que la Ley era más completa que la de Galicia, desde el punto de vista ambiental, pues consideraba dos cánones más para incidir en la producción de residuos y en los vertidos al mar.

La *base imponible* se calcularía mediante un método directo —parecido al utilizado en el canon estatal de Vertidos— que multiplique las cantidades de sustancias contaminantes por unas unidades de contaminación. Pero, la falta —aún— de la aprobación de un desarrollo reglamentario impide conocer el camino que tomarán dichos gravámenes en cuanto a su capacidad para controlar los niveles de contaminación.

Finalmente, nos encontramos, en este mismo ámbito de actuación, con un caso muy reciente: el de la **Comunidad de Castilla-La Mancha**. Se trata de un impuesto bastante similar al de Galicia, que

⁴⁸ Datos recogidos en el diario El Correo Gallego de 31 de enero de 2000.

—como dice en la Exposición de Motivos— pretende alcanzar una finalidad claramente ambiental, «dotando a los poderes públicos de un nuevo instrumento que, por su acción continuada en el tiempo, tenga simultáneamente efectos preventivos y disuasorios sobre los principales agentes causantes de la contaminación, y en consecuencia, contribuya, por ambas vías, a mejorar la calidad de nuestro entorno natural». Por lo tanto, se trata de un tributo que grava directamente la contaminación y los riesgos que sobre el medio ambiente ocasionan las siguientes *actividades*:

- Actividades cuyas instalaciones emiten a la atmósfera dióxido de azufre, dióxido de nitrógeno o cualquier otro compuesto oxigenado del azufre o del nitrógeno.
- Producción termonuclear de energía eléctrica.
- Almacenamiento de residuos radioactivos.

Los *sujetos pasivos* del impuesto son las personas físicas o jurídicas y las entidades propietarias de las instalaciones que realizan las actividades anteriormente reseñadas, no pudiéndose repercutir el impuesto en terceras personas.

El cálculo de la *base imponible* se realizará de la siguiente forma:

- En el caso de actividades emisoras de los contaminantes señalados, por la suma para cada instalación de las cantidades emitidas de ambos compuestos durante el período impositivo, expresadas en toneladas métricas equivalentes de dióxido de azufre y de dióxido de nitrógeno.

- En el caso de producción termonuclear de energía eléctrica, por la producción bruta de electricidad en el período impositivo, expresada en kilovatios hora.
- En el caso de almacenamiento de residuos radioactivos, por la capacidad de los depósitos a la fecha del devengo del impuesto, expresada en metros cúbicos de residuos almacenados.

En el primer caso, la base imponible podrá determinarse por el método de estimación directa, cuando fuese posible, o si no por estimación objetiva.

Por lo que respecta a los *tipos del gravamen*, serán los siguientes:

- a) En el caso de las *actividades emisoras* de los contaminantes reseñados:
 - Entre 0 y 1.000 toneladas anuales: 0 pesetas.
 - Entre 1.001 y 50.000 toneladas anuales: 3.000 pesetas por tonelada.
 - Más de 50.000 toneladas anuales: 3.500 pesetas por tonelada⁴⁹.
- b) En el caso de *centrales nucleares* de producción de energía eléctrica, el tipo será de 0,2 pesetas por kilovatio hora producido.
- c) En el caso de *almacenamiento de residuos radioactivos*, el tipo será de 100.000 pesetas por metro cúbico de residuos almacenados.

⁴⁹ Como puede observarse, con unas tarifas inferiores a las gallegas y sin cuarto tramo previsto.

La medida afectará fundamentalmente, al complejo industrial de Puertollano (Ciudad Real), las centrales nucleares de Trillo y Zorita (Guadalajara) y algunas empresas cementeras.

Este tipo de ecoimpuestos son un modelo a seguir por parte de otras Comunidades Autónomas, pues están en línea con lo que preconizan los Organismos Internacionales (NN.UU., OCDE y UE) y cumplen con las características que se les deben exigir a los tributos ambientales, que lo que realmente deben pretender es reducir los niveles de contaminación y alcanzar la meta de una ‘recaudación cero’ por ese concepto. El Ejecutivo regional de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha ha estimado recaudar —en el primer año de vigencia— unos 3.000 millones de pesetas. Pero, el Consejero de Medio Ambiente, Alejandro Alonso, ha declarado —muy atinadamente, a la prensa—, en relación con este tema: «No es una ley con un objetivo recaudatorio, porque el Gobierno estaría encantado de no recaudar nada, esto sería señal de que las empresas han dejado de contaminar».

La imposición sobre **las instalaciones que incidan negativamente en el medio ambiente** ha sido utilizada en los casos de las Comunidades Autónomas de Baleares⁵⁰ y de Extremadura⁵¹.

La **Ley balear** era la única con un desarrollo reglamentario y los autores que la han tratado —desde el punto de vista jurídico— han resaltado la multitud de incongruencias sobre la que el legislador la había sustentado. Así, por ejemplo, en la Exposición de Motivos de la Ley se

⁵⁰ Ley de la Comunidad Autónoma de Baleares 12/1991, de 20 de diciembre.

⁵¹ Ley de la Comunidad Autónoma de Extremadura 7/1997, de 29 de mayo.

señala como finalidad del impuesto el gravar a los sujetos que atentan contra el paisaje, pues se dice que «lo distorsionante para el paisaje son estructuras e instalaciones que contrarían la armonía de los espacios naturales», y con esta excusa se pretendía gravar los elementos patrimoniales afectos a instalaciones y estructuras destinadas a las actividades de producción, almacenaje, transformación y transporte de energía eléctrica, de carburantes, de combustibles sólidos, líquidos y gaseosos, así como de las comunicaciones telefónicas y telemáticas. Como si no existiesen otros tipos de estructuras e instalaciones, que perjudiquen al paisaje más que esas⁵².

No tiene mucho sentido especificar los elementos determinantes de esta figura impositiva, puesto que el 21 de marzo de 1992, el Abogado del Estado —en representación del Gobierno de España— interpuso un recurso de inconstitucionalidad contra la totalidad de esta Ley balear. Para el Abogado del Estado dicha Ley vulneraba el artículo 6.3 de la LOFCA, que prohíbe a las Comunidades Autónomas establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación reserve a las Corporaciones Locales, salvo expresa autorización de dicha legislación⁵³ y aquí es donde el Abogado del Estado basaba el recurso, cuando

⁵² En este sentido, nos parece bastante acertadas las opiniones de F. Adame (1993b), J. Martín (1994), M. Gómez y M. Martínez (1996), C. Borrero (1997) y A. Vaquera (1999), sobre dicho aspecto de esa Ley.

⁵³ Con ello, la LOFCA trata de impedir que existan elementos de riqueza que estén simultáneamente gravados por varias Administraciones. En este sentido, el artículo 57.3 del Estatuto de Autonomía de las Islas Baleares establece que «la Comunidad Autónoma podrá establecer y gestionar tributos sobre materias que la legislación de régimen local reserve a las Corporaciones Locales, en los supuestos en que dicha legislación lo prevea y en los términos que la misma contemple. En cualquier 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».

afirmaba que el impuesto Balear somete a tributación, sin habilitación legal previa y sin medidas de compensación o coordinación, la misma materia imponible que resulta gravada por el Impuesto Municipal de Bienes Inmuebles. Con anterioridad habíamos comentado el estrecho margen de actuación que les queda a las Comunidades Autónomas para poder establecer tributos propios⁵⁴.

Finalmente, el Tribunal Constitucional ha dictado una sentencia⁵⁵ en contra de dicha Ley balear. Aclarando, con respecto a la *materia imponible*, que «aunque el IBI se refiera a ‘bienes inmuebles’ y el IBIA-MA⁵⁶ a ‘instalaciones’, éstas no son más que una especificación o una parte de aquellos ... no cabe duda de que el solapamiento en cuanto a la materia imponible entre ambos impuestos se produce en la absoluta generalidad de los supuestos imaginables». Por lo que respecta a la *base imponible*, dice la sentencia: «A la misma conclusión debe llegarse, como se acaba de decir, respecto de la base imponible de ambos tributos ya que en los dos casos se gravan los bienes inmuebles con relación a su ‘valor’, aunque, eso sí, cada norma elige una forma distinta de cuantificación: el IBI un valor administrativo como es el ‘valor catastral’ y el IBIA-MA, una suerte de ‘valor contable’ derivado de la capitalización del promedio de los ingresos.

⁵⁴ Ya que el artículo 6.2 de la LOFCA establece —por su parte— la imposibilidad para las Comunidades Autónomas de creación de tributos sobre hechos imposables que ya estén —asimismo— regulados por el Estado.

⁵⁵ Sentencia del Tribunal Constitucional 289/2000, de 30 de noviembre.

⁵⁶ Parece que la STC quiere referirse —puesto que no se aclara en el texto— al Impuesto Balear sobre Instalaciones que Alteran el Medio Ambiente.

La base imponible del IBIAMA la constituye, conforme a su normativa reguladora, ‘el valor de los elementos patrimoniales’ (artículo 8 Ley balear 12/1991) mientras que la base imponible del IBI está configurada ‘por el valor de los bienes inmuebles’ (artículo 66 de la LRHL) ... Es decir, en ambos casos se ha tomado como módulo de referencia el ‘valor’ de los bienes inmuebles, aunque la forma de llegar a su determinación sea diferente».

**La STC 289/2000, de 30 de noviembre, marcará el camino
que no ha de seguirse en la imposición de tributos
ambientales autonómicos**

Porque, además, la sentencia es especialmente dura con los legisladores que quieren aprovechar la existencia de una sensibilidad social por la protección del medio ambiente, para implantar tributos estrictamente recaudatorios, cuando afirma que «el IBIAMA no grava realmente la actividad contaminante, ya que la capacidad de contaminar no depende de la cuantía de los ingresos brutos, sino de otros factores como, por ejemplo, de las inversiones realizadas para evitar precisamente la afectación del medio ambiente».

En este sentido, J. M. Castillo (1998) ya criticaba este aspecto de la Ley balear cuando decía que «el principio predominante en la fiscalidad ambiental de *quien contamine pague* ha sido sustituido por el de

que el que más produce pague, independientemente de lo que contamine».

Por lo que respecta al establecimiento de un impuesto sobre instalaciones que incidan en el Medio Ambiente de la Comunidad Autónoma de **Extremadura**, su regulación es prácticamente idéntica a la balear⁵⁷ y según C. Borrero (1998) adolece —por lo tanto— de los mismos problemas de posible inconstitucionalidad. Después de la Sentencia del Tribunal Constitucional, sobre el caso de la Ley de Baleares, es de prever que la ley extremeña seguirá el mismo camino, y —por lo tanto— no merece la pena entrar en más detalles sobre la misma.

Finalmente, nos encontramos con una Ley de **Impuesto sobre Estancias en Empresas Turísticas de Alojamiento en Baleares**⁵⁸, que ha suscitado una gran polémica y errores conceptuales acerca de la finalidad que persigue⁵⁹, y quizás por ello merezca la pena tratarlo con especial atención.

⁵⁷ Salvo que sólo tiene en cuenta a la energía eléctrica, con la excepción de la producción de energía solar y eólica, que no se gravarán si no se produce una incidencia grave en el medio ambiente. Era, por lo tanto, más restrictiva que la ley balear.

⁵⁸ Ley 7/2001, de 23 de abril.

⁵⁹ Véase —a título de ejemplo— el siguiente comentario de prensa sobre su objeto: «Instituir una tasa, una especie de billete de entrada que todo turista debería abonar al llegar a las Baleares, como contribución al desgaste que la presencia de millones de visitantes representa para el ecosistema insular ... Por resumir: habría que dejar de promover el turismo de cantidad para dar prioridad al de calidad según el envidiable ejemplo práctico que representa la Costa Azul francesa. Pero es que, además, se hace difícil concebir cómo podría aplicarse una ecotasa. ¿Se aplicaría a todos los visitantes de Baleares o sólo a los turistas? ¿Y cómo se puede establecer quién es un turista, *sensu stricto*, y quién no lo es? ¿Es turista el que va a Baleares por negocios pero se queda un día más? ¿Lo es quien va, pero se aloja en casa de un amigo? ¿Y si no ha ido para disfrutar de las playas y el entorno natural, sino sólo para ver a su amigo?», publicado en el diario El Mundo el 9 de septiembre de 1.999. «La ecotasa y el consumo de agua abren importantes brechas en la sociedad de Baleares», titular del diario La Vanguardia, de 21 de febrero de 2000, o «La batalla de la ecotasa turística balear» titular del diario Expansión, de 26 de junio de 200, por citar sólo tres ejemplos, entre muchos.

En la Exposición de Motivos se habla del turismo como principal motor de la actividad económica de Baleares y que éste se ha cimentado sobre un producto estandarizado, con una buena relación calidad-precio y que —durante años— su principal producto fueron el sol y la playa, pero que el mantenimiento de la competitividad del producto turístico exige —ahora— un esfuerzo que garantice su desarrollo sostenible.

El objeto de esta Ley es crear un impuesto directo⁶⁰ que grava las estancias (artículo 4), por días o fracción (artículo 11), de las personas físicas (artículo 8)⁶¹ realizadas en empresas turísticas de alojamiento (artículo 5) y que deberán devengarse al inicio de la estancia (artículo 12). De todas formas, a pesar de lo que se diga o matice jurídicamente, desde el punto de vista económico, se trata —en nuestra opinión— de un impuesto indirecto que grava el consumo de alojamientos en empresas turísticas.

La *cuota tributaria* (artículo 14) se establecerá de acuerdo con una tarifa fija en euros, por días o fracción de estancia, como sigue:

- Hoteles y apartamentos de 5 estrellas: 2
- Hoteles y apartamentos de 4 estrellas: 1
- Hoteles y apartamentos de 3 estrellas: 1
- Hoteles y apartamentos de 2 estrellas: 0,5
- Hoteles y apartamentos de 1 estrella: 0,5
- Apartamentos turísticos de 4 llaves: 2

⁶⁰ El legislador lo establece así, pues de otra forma, el tributo caería en el ámbito de los impuestos indirectos que están controlados por la Unión Europea.

⁶¹ Quedan exentas las estancias realizadas por niños menores de 12 años y las subvencionadas por programas sociales de una Administración Pública de cualquier Estado miembro de la Unión Europea (artículo 7).

- Apartamentos turísticos de 3 llaves: 1
- Apartamentos turísticos de 2 llaves: 1
- Apartamentos turísticos de 1 llave: 0,5
- Viviendas turísticas de vacaciones: 1
- Arrendamiento de bienes con servicios complementarios 1
- Camping o campamentos de turismo 0,75
- Hotel rural 1
- Hotel de interior 1
- Agroturismo 0,25

La *recaudación* (artículo 19) se destinaría a la dotación de un fondo para la financiación de actuaciones destinadas a:

- Remodelación y rehabilitación de zonas turísticas.
- Recuperación de recursos y espacios rurales y naturales.
- Revalorización de los recursos patrimoniales de relevancia social, cultural y turística.
- Revitalización de la agricultura como actividad competitiva económicamente⁶².
- Gestión sostenible de los espacios naturales que permita la conservación duradera de su biodiversidad. En especial, el desarrollo de las figuras de Reserva de la Biosfera, Parques Naturales y otras previstas en la legislación vigente.

⁶² Este punto no se entiende desde la perspectiva de un fondo medioambiental, como señalan los autores del Informe jurídico.

Para conseguir un desarrollo turístico sostenible

«Para conseguir un desarrollo turístico sostenible es necesario, antes que proponer pagos de impuestos indiscriminados, una serie de medidas, a las que se deberían comprometer todas las administraciones y los empresarios del sector turístico:

- a) Parece obvio, pero lo primero que hay que hacer es cumplir las leyes y normativas vigentes.
- b) Es necesario evaluar la capacidad de carga turística del litoral y de los espacios naturales protegidos. Como consecuencia de ese estudio, podrían deducirse medidas normativas como moratorias urbanísticas e, incluso, disminuir en determinadas zonas de nuestra geografía dicha carga.
- c) De igual modo se hace imprescindible establecer e implementar criterios de ordenación del territorio, limitando el crecimiento residencial (2ª vivienda) a favor del hotelero.
- d) La oferta turística tiene que diversificarse, potenciando la asociación entre cultura, naturaleza, ocio y descanso.
- e) Hay que concienciar sobre la importancia del medio ambiente para el turismo, a través de campañas informativas dirigidas a empresarios, ayuntamientos, turistas y consumidores.
- f) Las empresas turísticas deben implantar, a corto plazo, sistemas de gestión ambiental.»

FUENTE: Ecologistas en Acción (2000).

La Consejería de Turismo del Gobierno de Baleares ha estimado una recaudación entre 12.000 y 15.000 millones de pesetas anuales⁶³, por este tributo, lo que contrasta con los 53.000 millones de pesetas estimados del hipotético IVA turístico⁶⁴.

A pesar de la finalidad ambiental que se señala en esta Ley, no debería rechazarse la *finalidad* estrictamente *recaudatoria* de la misma, pues de una parte, al igual que el anterior «Impuesto sobre Instalaciones que inciden en el medio ambiente», declarado inconstitucional, no se establece una relación directa entre el que contamina y el que paga, sino entre el que se aloja y el que paga. De todas formas, el camino del establecimiento de este impuesto no está claro, pues algunos sectores políticos y económicos han anunciado su intención de recurrirlo ante el Tribunal Constitucional.

Como se puede comprobar, los impuestos autonómicos con una finalidad ambiental son muy pocos en España y siendo estrictos, tan sólo los tributos sobre la contaminación atmosférica de Galicia, Murcia y Castilla-La Mancha merecen la calificación de ecoimpuestos, los demás —a pesar de lo manifestado en las Exposiciones de Motivos de sus leyes reguladoras— son meros instrumentos recaudatorios, que con la excusa de la finalidad medioambiental abren una puerta a la posibilidad de establecer nuevos tributos que coadyuven a la reducción de los déficit presupuestarios de las Administraciones Autonómicas.

⁶³ Recogido en el diario Expansión, de 25 de mayo de 2000.

⁶⁴ Véase —asimismo— el diario Expansión, de 2 de junio de 2000.

Cuadro 3.3
Gravámenes autonómicos con finalidad ambiental

	Canon saneamiento de aguas	Canon vertidos	Canon residuos sólidos	Canon contaminación atmosférica	Impuesto instalaciones	Impuesto combustibles	Impuesto alojamientos
Andalucía		1994					
Aragón	1997						
Asturias	1994						
Baleares	1991				1991 ⁶⁵		2001
Canarias		1990				1986	
Castilla-La Mancha				2001			
Cataluña	1981		1993				
Extremadura					1997		
Galicia	1993		1997	1995			
Madrid	1984						
Murcia		1995	1995	1995			
Navarra	1988						
La Rioja	1994						
Valencia	1992						

FUENTE: M. Magadán y J. Rivas (1998). Elaboración propia.

⁶⁵ Declarado inconstitucional por el Tribunal Constitucional.

3.4. Los tributos medioambientales en el ámbito de las Entidades Locales⁶⁶.

Las Entidades Locales no tienen potestad legislativa y —por lo tanto— no pueden crear tributos nuevos. Su capacidad fiscal les viene delegada y regulada por ley⁶⁷. En este sentido, la capacidad de los municipios para poseer tributos ambientales es muy limitada. Sin embargo, las tasas que cobran los municipios por los servicios que prestan —en algunos casos— tienen una relación muy directa con el medio ambiente: agua, alcantarillado, basura, otros residuos, etc⁶⁸.

La cuestión estriba en que estas tasas no han sido establecidas en el marco de una política ambiental, sino que —desde hace tiempo— se ha intentado obtener unos ciertos niveles de recaudación para cubrir los costes de estos servicios.

La prestación del servicio de **alcantarillado y recogida de basuras** es una competencia y una obligación de todos los municipios⁶⁹. Los *sujetos pasivos* son las personas físicas o jurídicas que utilizan la red de colectores y recipientes dispuestos para tal efecto y el pago se realiza a través de una tasa fija, determinada en función de algún criterio, como la categoría de la calle en la que radique el inmueble. Y en muchos ca-

⁶⁶ Véase T. Rosembuj (1996).

⁶⁷ Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local y Ley 39/1988, de 22 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales.

⁶⁸ Véase N. Bosh y M. Islas (1992).

⁶⁹ Además de otras actividades como el alumbrado público, cementerio, limpieza viaria, abastecimiento domiciliario de agua potable, accesos a los núcleos de población, pavimentación de las vías públicas y control de alimentos y bebidas (artículo 26 de la LRBHL).

sos, la tasas de alcantarillado se hacen depender del consumo de agua potable. Sin embargo, no se distingue el tipo de vertidos que se realiza a la red, y aquí radica un aspecto muy importante desde el punto de vista ecológico, pues en el caso de vertidos de residuos industriales o peligrosos, el municipio se vería obligado al tratamiento y reciclado posterior de los mismos⁷⁰. Pero no existe la posibilidad de vincular el coste necesario para el tratamiento o reciclaje de residuos, con las personas que lo generaron. En este sentido, el tema merece un debate por parte de los juristas.

Por lo que respecta a las actuales tasas de recogida de basuras, el servicio suele ser deficitario y como opinan A. Gago y X. Labandeira (1999): «Si los municipios españoles, en general, no son capaces de financiar la recogida, transporte y almacenamiento de los residuos sólidos urbanos, plantear mayores objetivos ambientales queda lejos del marco fiscal actualmente existente».

Por otra parte, vamos a reseñar —brevemente— el caso de las tasas cobradas por los municipios cuando conceden licencias para ejercer **actividades molestas, insalubres, nocivas y peligrosas**⁷¹. La cuantificación de la tasa depende de la superficie y destino del local, o en función del valor catastral del mismo, si es en régimen de propiedad, o del

⁷⁰ La reciente Ley 10/1998, de 21 de abril, de Residuos, señala la obligación —para los municipios mayores de 5.000 habitantes— de establecer un sistema selectivo de recogida de residuos domésticos y otros tipos de residuos, para posibilitar su reciclado, a partir del 1 de enero de 2001.

⁷¹ Según Decreto 2414/1961, de 30 de noviembre, de Reglamento de Actividades Molestas, Insalubres, Nocivas y Peligrosas, completado por las normativas legales de carácter autonómico a este respecto. En su artículo 1 se especifica que se trata de actividades que «produzcan incomodidades, alteren las condiciones normales de salubridad e higiene del medio ambiente y ocasionen daños a la riqueza pública o privada o impliquen riesgos graves para las personas o los bienes».

alquiler anual. Por lo tanto, se puede afirmar que estamos hablando de una tasa con una finalidad estrictamente recaudatoria, cuando se trata, precisamente, de actividades, que debieran tener un tratamiento claro desde la perspectiva medioambiental.

Finalmente, nos encontramos con el **Impuesto sobre la Circulación Urbana**, que se establece sobre una de las actividades responsable de la mayor parte de la contaminación en las grandes ciudades: el tráfico de automóviles privados.

Como señaló el economista británico E. Mishan (1971), la mala calidad del transporte público ha provocado que muchas personas usen el transporte privado y las ciudades se han congestionado de tal suerte, que la vuelta al transporte público es muy difícil, pues la calidad de éste es ahora mucho peor. España es una de las grandes potencias productoras de automóviles y los criterios económicos han primado en la apuesta por el transporte privado. Pero llegados a esta situación, en la que se ha creado una cultura del uso del automóvil en las ciudades, los Ayuntamientos deben estudiar soluciones creativas, para cambiar este orden de las cosas.

El Impuesto sobre Circulación responde a la necesidad de recaudar para financiar los costes asociados a las nuevas necesidades de infraestructuras viarias, pero no responde adecuadamente a la solución de los problemas de contaminación que tienen las grandes ciudades, que pasarían por conceder prioridad al transporte público y a la utilización de los instrumentos fiscales para incentivar el necesario cambio de conductas. Así, por ejemplo, J. Rozas (1997) propone la reducción del impuesto cuando los vehículos posean determinadas características favo-

rables para el medio ambiente, como usen catalizador, que sean menos ruidosos, que usen combustibles menos contaminantes; es decir, que sean más respetuosos con el medio natural.

En definitiva, y dado que los municipios no poseen capacidad para crear nuevos tributos, la solución pasaría por la estructuración de los tributos existentes desde la perspectiva de una política medioambiental. A título de ejemplo, recogemos la *tasa verde* introducida por el ayuntamiento de Cerceda (La Coruña), que grava la emisión de contaminantes a la atmósfera y que ha sido declarada legal siempre que la recaudación se ajuste a los costes sociales derivados de la misma⁷². Por otra parte, A. Vaquera (1999) ofrece algunas pistas para la remodelación del **Impuesto de Bienes Inmuebles**, en el que se podrían admitir deducciones o incluso una exención total cuando se lleven a cabo actuaciones que implique un beneficio desde el punto de vista ambiental, como «la creación de zonas verdes privadas, la utilización de sistemas de calefacción más ecológicos o la facilitación de las tareas municipales de limpieza o recogida de residuos», relación a la que se podría añadir el respecto de las construcciones a la masa forestal urbana, y probablemente otras soluciones imaginativas.

⁷² Como recogen A. Gago y X. Labandeira (1999). Los autores señalan —asimismo— que dicha decisión judicial, rebajó sustancialmente el tipo del gravamen, por considerar —en esa diferencia— la existencia de una finalidad más recaudatoria que ambiental.

3.5. A modo de resumen.

Lo primero que se observa en el Sistema Tributario Español es la práctica *ausencia de figuras con finalidad medioambiental*. Esto es lógico, pues la estructura del mismo ha sido diseñada, casi con el único propósito de procurar ingresos fiscales a las arcas del Estado; por lo tanto, no se puede pedir que sea eficaz en la obtención de otros objetivos distintos de éste.

En general, la existencia de tributos que recaen sobre actividades que afectan al medio ambiente, no significa que puedan ser considerados como ecoimpuestos, pues la mayoría de ellos no han sido diseñados para modificar los mecanismos de asignación del mercado, reduciendo las actividades contaminantes.

Desde el **punto de vista estatal**, podríamos resaltar dos cuestiones: a) la práctica escasez de figuras tributarias que merezcan la calificación de ecoimpuestos y b) los tributos que recaen sobre actividades muy sensibles al medio ambiente giran —en general— en torno al Régimen Fiscal de las Aguas, basado en dos leyes: la de Aguas de 1985 y la de Costas de 1988.

La fiscalidad referida al *régimen de las aguas* está encuadrada, fundamentalmente en la consideración del agua dulce como un recurso escaso, que hay que conservar y mejorar su calidad. El desarrollo reglamentario de las citadas leyes ha definido la estructura de cuatro tasas: el Canon de Ocupación del Dominio Público, el Canon de Vertidos Autorizados, el Canon de Regulación y la Tarifa de Utilización del Agua. En los dos primeros casos se puede hablar de tasas parafiscales,

con objetivos parcialmente vinculados al medio ambiente, pero —en líneas generales— salvo en el caso del Canon de Vertidos Autorizados, la finalidad ecológica es muy dudosa y dichas tasas se comportan —en la práctica— como meros instrumentos recaudadores para financiar parcialmente los servicios correspondientes.

En resumen, la fiscalidad de las aguas no parece un campo propicio para el establecimiento de ecoimpuestos, salvo en el caso de los vertidos, y en el de la depuración y tratamiento de las aguas residuales; pero para ello habría que modificar los objetivos y la estructura de dichas tasas.

El otro campo en el que algunos países europeos han introducido figuras fiscales relacionadas con el medio ambiente ha sido en el de los *impuestos especiales*. Aunque, en el caso de España, el único al que se le podría atribuir una finalidad relacionada con el medio ambiente sería el *Impuesto Especial sobre Hidrocarburos*. Sin embargo, debido a la gran inflexibilidad de la demanda de los combustibles, este tributo se comporta —en la práctica— como un instrumento muy útil desde el punto de vista de la recaudación —al menos— en el corto plazo. Y aunque hay que reconocer la existencia de tipos impositivos distintos en función de la clase de gasolina, especialmente si es con o sin plomo, se podía haber ido mucho más lejos, si el objetivo último fuese más estrictamente ecológico, pero hay que reconocer la existencia de circunstancias que han propiciado la necesidad de primar un criterio económico en el pasado.

El resto de los Impuestos Especiales cumplen todos una función recaudatoria y social, pero en ningún caso ecológica. Por lo que las po-

sibilidades de establecer ecoimpuestos utilizando esta vía —permitida por la normativa supranacional comunitaria— son muchas.

Al parecer, será cuestión de tiempo que —al menos— el denominado «ecoimpuesto europeo sobre la contaminación atmosférica», termine por implantarse en nuestro país, para reducir las emisiones de los gases que se consideran causantes del cambio climático y poder cumplir así con los compromisos internacionales adquiridos.

En el **ámbito de las Comunidades Autónomas**, las posibilidades de establecer nuevos gravámenes es mucho más limitada, pues queda constreñida por la imposibilidad legal de gravar hechos imposables ya sujetos a la fiscalidad estatal y no invadir las competencias de las Entidades Locales.

Las disposiciones autonómicas con un pretendido carácter ambiental son muchas, las principales han sido reflejadas en el texto del presente informe, pero los mecanismos fiscales para reducir las actividades contaminantes, como hemos apuntado, son —por el contrario— escasos.

Los *Cánones de Saneamiento y los de Vertidos Autorizados* establecidos en algunas Comunidades Autónomas tienen los mismos *pros* y *contras*, que hemos señalado para estos tributos en el ámbito estatal.

Por lo que se refiere al *almacenamiento, recogida y tratamiento de residuos sólidos*, que tanta importancia tienen desde un punto de vista ambiental, las Comunidades Autónomas de Cataluña, Galicia y Murcia han abordado esta problemática, pero primando —asimismo— un objetivo recaudador.

Por lo que respecta al establecimiento de *auténticos ecoimpuestos*, sólo las Comunidades Autónomas de Galicia y Castilla-La Mancha poseen tributos que tratan de penalizar y reducir las emisiones de gases contaminantes a la atmósfera. Este camino parece bastante prometedor, en los momentos actuales.

En este sentido, la ausencia —a nivel estatal— de ecoimpuestos sobre estas emisiones y sobre productos altamente nocivos para el medio ambiente, permitiría posibilidades legislativas para las Comunidades Autónomas en estos campos y la obtención de un doble dividendo, que éstas deberían —al menos— considerar. Las Comunidades Autónomas, al igual que los otros entes territoriales del Estado, precisan —desde este año— cumplir con el objetivo del equilibrio presupuestario y, por lo tanto, no les vendría mal obtener nuevas fuentes de ingreso que no posean un alto coste político. Algunas Comunidades Autónomas, como Galicia y Castilla-La Mancha, a nuestro entender, ya han comenzado a hacerlo, mientras que otras, o aún no lo han considerado, como es el caso de Andalucía, o por unas formulaciones jurídicas incorrectas y erróneas han apuntado con desatino, como es el caso de Baleares.

Así, el Impuesto sobre las *Instalaciones que inciden negativamente en el medio ambiente*, aprobados en Baleares y Extremadura, se encuentran con una Sentencia del Tribunal Constitucional en contra, como consecuencia de que inciden sobre un hecho imponible cuya competencia recae en los Ayuntamientos (Impuesto sobre Bienes Inmuebles) y lo que es más interesante desde el punto de vista ecologista, el Tribunal Constitucional es especialmente duro con la ley balear al

afirmar que el impuesto «no grava realmente la actividad contaminante, pues la capacidad para contaminar no depende de la cuantía de los ingresos brutos». Por lo tanto, se puede sospechar —en la misma— un fin subrepticio, que lo que pretende es establecer un nuevo mecanismo de recaudación. En este sentido, se acaba de crear una jurisprudencia que evitará este tipo de veleidades en otros casos.

Por lo que respecta al proyecto de ley de *Impuesto sobre Estancias en Empresas Turísticas de Alojamiento* de Baleares, se trata de un gravamen catalogado jurídicamente como directo, pero que en la práctica se comporta como un impuesto indirecto sobre los alojamientos en empresas turísticas, por lo que podría caer en el ámbito de la Comisión Europea su consideración y ‘plácet’; y —además— puede ser recurrida ante el Tribunal Constitucional, según ha anunciado el Gobierno de la nación, con lo que su hipotética aplicación se dilataría en el tiempo (la anterior ley balear era de 1991 y ahora ha tenido una sentencia desfavorable). Por todo ello, su futuro y el de otras leyes similares —al menos— debe ser incierto.

Por lo que respecta al **ámbito local**, las posibilidades de establecer ecoimpuestos es —también— muy limitada. Su capacidad para establecer tributos le viene delegada por leyes generales, como son la Ley Reguladora de las Bases del Régimen Local, de 1985, y la Ley Reguladora de las Haciendas Locales de 1988.

Y aunque los municipios tengan la obligación y la capacidad de gestionar tasas que recaen sobre actividades tan importantes para el medio ambiente como el alcantarillado, la recogida de basuras y las actividades molestas, insalubres, nocivas y peligrosas, éstas no operan como

ecoimpuestos, sino como tasas que pretenden financiar los servicios, y aún así, la mayor parte de las veces, no consiguen ni ese objetivo.

En el Sistema Fiscal Local sería necesario un cambio profundo en la estructura de sus tributos, para perseguir una finalidad ecológica, que no sólo precisaría abarcar a las tasas establecidas sobre las actividades anteriormente reseñadas, sino que debería incidir en el Impuesto sobre la Circulación Urbana, que recae sobre una actividad que es la responsable de la mayor parte de la contaminación que se sufre en las grandes ciudades. Por ejemplo, este Impuesto debería considerar la capacidad de contaminación de los vehículos y no sólo la capacidad económica de los propietarios, que es lo que ocurre al considerar la base imponible en función de su potencia. E incluso, en el Impuesto de Bienes Inmuebles se podría premiar, las actuaciones, que derivan de la construcción de los inmuebles, cuando sean respetuosas con el medio ambiente y mejoren su calidad, así como otras posibles soluciones imaginativas.