

PANORAMA DE LA TRIBUTACIÓN MEDIOAMBIENTAL SOBRE VERTIDOS A LAS AGUAS EN ESPAÑA

PANORAMA OF REGIONAL ENVIRONMENTAL TAXATION OF WATER LANDFILL TAXES IN SPAIN

Autoras: Olga Carreras Manero y Sabina de Miguel Arias, Profesoras Contratadas Doctoras de Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Zaragoza (España)

Resumen:

La tributación ambiental en España ha sido desarrollada por las Comunidades Autónomas en relación, de forma destacada, con la contaminación de las aguas. Desde esta perspectiva, el objeto del presente trabajo se centrará en el análisis del actual panorama normativo regulador de la tributación medioambiental sobre vertidos a las aguas en España. Con esta finalidad, examinaremos, en primer término, aquellos aspectos que caracterizan la tributación autonómica sobre el medio ambiente, para centrarnos, a continuación, en los concretos tributos que recaen sobre los vertidos a las aguas.

Abstract:

Spanish environmental taxes have been developed by Regions, in a prominent place to avoid waters pollution. From that point of view, the aim of this paper is to analyse the current environmental regional taxation legislation about water landfill taxes. To this end, we will examine, firstly, characteristic features of environmental regional taxation, focusing, then, in specific water landfill taxes.

Palabras clave: Tributación autonómica, medio ambiente, tributos sobre vertidos a las aguas

Key-words: Regional taxation, environment, water landfill taxes

Sumario:

1. Introducción
2. Aspectos característicos de la tributación autonómica sobre el medio ambiente
 - 2.1. La competencia normativa de las Comunidades Autónomas en relación con la tributación medioambiental
 - 2.2. La dudosa consideración de los tributos extrafiscales
 - 2.3. El caso concreto del agua como objeto de protección medioambiental
3. Los tributos sobre vertidos a las aguas
 - 3.1. Tributos que gravan los vertidos a las aguas litorales
 - 3.2. Tributos sobre vertidos de aguas residuales
4. Conclusiones
5. Bibliografía

Summary:

1. Introduction
2. Characteristic features of environmental regional taxation
 - 2.1. Environmental regional taxation legislative competence
 - 2.2. The doubtfully consideration about non-fiscal functions taxes
 - 2.3. Water as objective of environmental protection
3. Water landfill taxes
 - 3.1. Coastal waters landfill taxes
 - 3.2. Continental waters taxes
4. Conclusions
5. Bibliography

1. INTRODUCCIÓN

Como es bien sabido, el creciente deterioro del medio ambiente ha hecho necesario que, tanto desde el campo de la economía como del derecho, hayan venido diseñándose modelos económicos y figuras jurídicas con el fin de alcanzar la sostenibilidad ambiental. En este contexto, presentan un lugar destacado los llamados tributos ambientales, cuyo desarrollo ha sido manifiesto en el ámbito de la Unión Europea a lo largo de las últimas décadas.

En términos generales, los tributos medioambientales constituyen instrumentos a través de los cuales se pretende contribuir a la protección y defensa del medio ambiente, pues con ellos se trata tanto de prevenir, como de restaurar los daños ocasionados en el entorno natural por la realización de determinadas actividades¹.

En este sentido, puede definirse la tributación ambiental como el conjunto de elementos tributarios que son previstos en un sistema fiscal y cuyo objeto primordial es la consecución de un fin extrafiscal, como es la preservación y mejora del medio ambiente. Por tanto, y en palabras de ALARCÓN GARCÍA, un tributo ambiental es la “*prestación pecuniaria de carácter obligatorio, cuya finalidad o legitimación se encuentra en la mejora o protección del medioambiente, por lo que sus elementos estructurales habrán de estar relacionados con el nivel de perjuicio que determinados comportamientos humanos puedan procurar al medio natural*”².

Siendo esto así, la fiscalidad ambiental en España ha venido desarrollándose a través de una *triple vía*: en primer lugar, con la inclusión de determinados incentivos fiscales a la protección del medio ambiente con ciertas deducciones en impuestos; en segundo término, mediante el establecimiento de impuestos directamente relacionados con aquél –como, por ejemplo, sobre la electricidad, los hidrocarburos o los vehículos– y, por fin, con la creación de tributos propios de las Comunidades Autónomas en esta materia específica³.

Sea como fuere, cabe destacar que el Estado sólo ha mostrado interés en la fiscalidad ambiental en los últimos años, aprobando cinco nuevos tributos de tal índole, como consecuencia de la recomendación de la Unión Europea para que España lleve a cabo una revisión del sistema tributario, adoptando medidas en lo que respecta a los impuestos medioambientales y sobre los carburantes⁴.

¹ Así, los tributos ambientales son instrumentos a medio camino entre las medidas preventivas y resarcitorias, ya que se exigen los mismos porque se contamina –función resarcitoria–, pero deben incitar a la reducción de la contaminación –función preventiva– (LÓPEZ DÍAZ, A., “Tributación medioambiental en España a nivel subcentral: CC.AA. y CC.LL.”, *Dereito*, vol. 22, 2013, pág. 228).

² ALARCÓN GARCÍA, G., “La tributación ambiental. Necesidad de una tributación específica sobre la emisión de vertidos a las aguas marítimas en España”, *Crónica Tributaria*, núm. 126, 2008, pág. 12.

³ *Cfr.* PORTILLO NAVARRO, M.J., “Los impuestos ambientales propios de las Comunidades Autónomas”, *Impuestos*, núm. 14, 2006.

⁴ En concreto: Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica, Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas, Canon por la utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica, Impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero e Impuesto sobre

Centrándonos en la última de las citadas vías, las Comunidades Autónomas han venido desarrollando una tributación ambiental que se ha llevado a cabo, en gran medida, alrededor de la contaminación de las *aguas*⁵. Así, en un primer momento, su labor se centró en el establecimiento de los denominados “cánones de saneamiento”, proliferando, ya con posterioridad, la creación de distintos impuestos que, en mayor o menor medida, presentan una finalidad de protección medioambiental.

Ahora bien, cabe señalar que el marco normativo de la fiscalidad ambiental en España resulta, cuanto menos, fragmentario, puesto que los mecanismos aislados de incentivos fiscales conviven con diversidad de tributos autonómicos sobre emisiones, vertidos o residuos, entre otras muchas materias⁶.

Desde esta perspectiva, el objeto del presente trabajo se centrará en el análisis del actual panorama normativo regulador de la tributación medioambiental sobre vertidos a las aguas en España. Con esta finalidad, examinaremos, en primer término, aquellos aspectos que caracterizan la tributación autonómica en relación con el medio ambiente, para centrarnos, a continuación, en los concretos tributos que recaen sobre los vertidos a las aguas.

2. ASPECTOS CARACTERÍSTICOS DE LA TRIBUTACIÓN AUTONÓMICA SOBRE EL MEDIO AMBIENTE

A la hora de abordar un estudio sobre la tributación autonómica medioambiental en materia de vertidos es preciso detenernos, en un primer momento, en el examen del diseño competencial previsto en nuestro ordenamiento jurídico en esta esfera, así como en la posibilidad de regular tributos de naturaleza extrafiscal.

el valor de la extracción de gas, petróleo y condensados. *Cfr.* ADAME MARTÍNEZ, F., “Panorama de la fiscalidad ambiental en España”, en *Fiscalidad ambiental en España: situación actual y perspectivas de futuro*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2015, pág. 22.

⁵ En este sentido, ALARCÓN GARCÍA (“La tributación ambiental. Necesidad de una tributación específica sobre la emisión de vertidos a las aguas marítimas en España”, *op. cit.*, pág. 10) ha señalado que “*la idoneidad como medio para proteger y preservar el medio ambiente se vincula a un elemento natural de especial sensibilidad social digno de protección en todo el planeta, pero especialmente en nuestro país: el agua*”.

⁶ GALAPERO FLORES, R., “Poder tributario de las Comunidades Autónomas para crear tributos que recaigan sobre las energías renovables”, en *Fiscalidad y energías renovables*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2013, pág. 174.

2.1. La competencia normativa de las Comunidades Autónomas en relación con la tributación medioambiental

Como es bien sabido, el artículo 133.1 de la Constitución (en adelante, CE) atribuye al Estado la potestad originaria para establecer tributos y, a su vez, reconoce a las Comunidades Autónomas la posibilidad de exigir tributos con los límites previstos en dicha norma y en las leyes⁷. Ahora bien, a la hora de crear un impuesto autonómico, junto con esta competencia fiscal, es preciso que concorra competencia por razón de la *materia*⁸.

A estos efectos, el artículo 45 de la CE viene a establecer que “1. Todos tienen el derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona, así como el deber de conservarlo. 2. Los poderes públicos velarán por la utilización racional de todos los recursos naturales, con el fin de proteger y mejorar la calidad de la vida y defender y restaurar el medio ambiente, apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva. 3. Para quienes violen lo dispuesto en el apartado anterior, en los términos que la ley fije se establecerán sanciones penales o, en su caso, administrativas, así como la obligación de reparar el daño causado”⁹.

Así, la CE reconoce el derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado y prevé la necesidad de reparar el daño causado –base del principio “*quien contamina paga*”–, junto a lo cual se incluye, a su vez, la ejecución de medidas preventivas para conservar el medio ambiente¹⁰.

⁷ De acuerdo con el artículo 156.1 de la 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”. Junto a lo cual, el artículo 157.1 del mismo texto normativo establece que “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. c) Transferencias de un Fondo de Compensación interterritorial y otras asignaciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado”.

⁸ MATA SIERRA, M.T., y CALVO VÉRGEZ, J., *La reforma fiscal verde*, Lex Nova, 2015, pág. 81.

⁹ A estos efectos, LÓPEZ RAMÓN (*La conservación de la naturaleza: los espacios naturales protegidos*, Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 1980, págs. 48 y 49) vino ya advertir que la protección de la naturaleza tiene un amplio alcance en la CE, pero ello contrasta con los limitados instrumentos que el Derecho positivo ofrece para obtener tal protección; de hecho, las técnicas jurídicas se han limitado a seleccionar algunos pedazos de la naturaleza para garantizar su conservación, como los espacios naturales protegidos, el suelo, la contaminación de las aguas, la contaminación atmosférica y la protección de la flora.

¹⁰ LÓPEZ DÍAZ, A., “Tributación medioambiental en España a nivel subcentral: CC.AA. y CC.LL.”, *op. cit.*, pág. 226 y SERRANO ANTÓN, F., “Presente y futuro de la tributación ambiental autonómica”, en *Fiscalidad ambiental en España: situación actual y perspectivas de futuro*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2015, pág. 83.

En consecuencia, dicho precepto incluye la protección del medio ambiente dentro de los principios rectores de la política social y económica, siendo ello la base legal suficiente para la utilización de los tributos con finalidades extrafiscales orientadas a dicho objetivo¹¹.

A la vista de lo anterior, el artículo 149.1.23º del citado texto prevé que la *competencia* en materia de legislación básica sobre protección del medio ambiente corresponde al Estado, sin perjuicio de las facultades de las Comunidades Autónomas para establecer normas adicionales de protección del mismo, siempre que ello se encuentre recogido en los correspondientes Estatutos de Autonomía. Asimismo, conforme al artículo 148.1.9º de la CE las Comunidades Autónomas pueden asumir competencias en relación con la gestión en materia de protección del medio ambiente. Por su parte, y ya en el ámbito de las entidades locales, la competencia sobre esta materia se atribuye a las mismas en el ámbito de su territorio (art. 25.2 b Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local).

Ahora bien, de conformidad con el Tribunal Constitucional, el Estado sólo está facultado para regular los aspectos esenciales de la protección del medio ambiente, sin agotar la regulación de tal materia, pudiendo las Comunidades Autónomas aprobar sus propias normas y completar dicha normativa básica sobre protección medioambiental¹².

En consecuencia, y según se deriva de las competencias previstas en la CE, las Comunidades Autónomas pueden establecer tributos propios para la protección y defensa del medio ambiente, con los límites establecidos en sede normativa. Así, resulta preciso que dicha facultad se halle prevista en el correspondiente Estatuto de Autonomía y que se desarrolle conforme a lo recogido en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante, LOFCA).

Más en concreto, el apartado segundo del artículo 6 de la LOFCA prevé que “*Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por el Estado*”, indicando a continuación su apartado tercero que “*Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por los tributos locales*”. Como es bien sabido, con base en tal precepto se ha venido cuestionando la efectiva constitucionalidad o no

¹¹ LÓPEZ DÍAZ, A., “Tributación medioambiental en España a nivel subcentral: CC.AA. y CC.LL.”, *op. cit.*, pág. 233.

¹² Sentencias del Tribunal Constitucional 170/1989, de 19 de octubre y 194/2004, de 4 de noviembre.

del correspondiente impuesto autonómico, en la medida en que debe garantizarse la ausencia de supuestos de doble imposición.

Junto a ello, cabe recordar que el artículo 9 de la LOFCA¹³ exige asegurar el respeto de la libre circulación de mercancías capitales y servicios y del principio de territorialidad¹⁴, a la hora de crear tributos propios.

Por tanto, a fin de adoptar medidas tributarias resulta fundamental que exista una coordinación adecuada entre las distintas Administraciones, tanto para superar las limitaciones geográficas del ente que las lleve a término, como para diseñar instrumentos que no incidan sobre los mismos hechos imposables; junto a lo cual, debe evitarse que la superposición de impuestos anule el efecto de protección ambiental buscado¹⁵.

Por lo demás, cabe destacar que los límites previstos han provocado, en la práctica, por un lado, una concepción residual de la imposición propia de las Comunidades Autónomas y, por otro, una evidente dispersión de las materias gravadas en aquéllas¹⁶.

2.2. La dudosa consideración de los tributos extrafiscales

Pasando ya a analizar la posibilidad de crear tributos autonómicos con una finalidad medioambiental, cabe señalar que tradicionalmente los mismos se han venido encuadrando dentro de los denominados *tributos extrafiscales*, en la medida en que, salvo excepciones, pretenden compensar los daños ambientales que provocan determinadas actividades.

¹³ A tenor del cual: “Las Comunidades Autónomas podrán establecer sus propios impuestos, respetando, además de lo establecido en el artículo 6º 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 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 de la ubicación de empresas y capitales dentro del territorio español, de acuerdo con lo establecido en el artículo 2, 1, a), ni comportar cargas trasladables a otras Comunidades”.

¹⁴ En este sentido, téngase en cuenta que el apartado segundo del artículo 157 de la CE establece que “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”.

¹⁵ LÓPEZ DÍAZ, A., “Tributación medioambiental en España a nivel subcentral: CCAA. y CC.LL.”, *op. cit.*, pág. 237.

¹⁶ SERRANO ANTÓN, F., “Presente y futuro de la tributación ambiental autonómica”, *op. cit.*, pág. 78.

Así, el artículo 2.1 *in fine* de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) reconoce la posibilidad de establecer este tipo de tributos, al indicar que “*Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución*”¹⁷.

Dicho precepto concuerda con la doctrina de nuestro Tribunal Constitucional sobre este particular, en cuya Sentencia 37/1987, de 26 de marzo, vino a señalar que “*si la función extrafiscal del sistema tributario estatal no aparece explícitamente reconocida en la Constitución, dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen los principios rectores de política social y económica. A ello no se opone el principio de capacidad económica establecido en el artículo 31 CE, pues el respecto de dicho principio no impide que el legislador pueda configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones extrafiscales*”. A mayor abundamiento, el citado órgano precisó que no existe “*ni en la constitución, ni en la LOFCA, precepto alguno que prohíba a las Comunidades Autónomas actuar su potestad tributaria (...) en relación con la consecución de objetivos no fiscales*”, dentro del marco de sus competencias y los principios constitucionales.

Según hemos indicado, los tributos medioambientales encuentran su fundamento en el principio “*quien contamina paga*”, si bien resulta imprescindible que todo instrumento tributario recaiga, en último término, sobre alguna manifestación de capacidad económica¹⁸. En suma, el principio de capacidad económica del artículo 31.1 de la CE impide que el legislador establezca tributos cuyo objeto imponible no constituya una manifestación de riqueza real o potencial, y no autoriza a gravar riquezas, meramente virtuales o ficticias, inexpresivas de capacidad económica¹⁹.

¹⁷ Ya el artículo 4 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria reconocía que “*Los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumento de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional*”.

¹⁸ En este sentido, CASADO OLLERO (“Los fines no fiscales de los tributos”, *Revista de derecho financiero y de hacienda pública*, núm. 213, 1991, pág. 113) ha señalado que “*el hecho de que tales fines se persigan directamente por el tributo, esto es, sin recorrer el iter normal imposición-ingreso-gasto, para nada hace desaparecer ni la función propia ni la naturaleza del tributo, sino que únicamente provoca la aceleración del resultado final, simplificando el procedimiento de realización*”. En esta misma línea, SERRANO ANTÓN (“Presente y futuro de la tributación ambiental autonómica”, *op. cit.*, pág. 88) considera que para que podamos hablar de “*tributos extrafiscales, debe mantenerse una cierta función contributiva, la cual, sin embargo, puede mostrar una enorme flexibilidad para adaptar el instituto tributario a los fines perseguidos, pero sin que llegue a desaparecer en su totalidad*”.

¹⁹ Sentencia del Tribunal Constitucional 193/2004, de 4 de noviembre.

Sea como fuere, en el establecimiento de cualquier tributo ambiental es preciso que se identifique de forma clara el daño ambiental que pretende evitarse, definiendo sus elementos esenciales de forma que guarden una relación directa con dicho perjuicio, junto a lo cual resulta deseable que este último pueda ser, a su vez, susceptible de corrección²⁰. De hecho, para el Tribunal Constitucional la extrafiscalidad se encuentra presente en aquellos tributos que persigan disuadir o desincentivar actividades que se consideren nocivas para el medio ambiente, o estimular actuaciones protectoras del mismo, sin que ello sea incompatible con un propósito recaudatorio, el cual es consustancial al propio concepto de tributo *ex* artículo 31.1 de la CE²¹.

En este sentido, va de suyo que la calificación de un tributo como medioambiental depende de su configuración y de su régimen jurídico, sin que baste con la mera calificación de tal o de la declaración de intenciones prevista en la exposición de motivos de su ley de creación²².

2.3. El caso concreto del agua como objeto de protección medioambiental

A la hora de examinar la imposición sobre los vertidos a las *aguas*, no sólo ha de tenerse presente el reparto de funciones entre los tres niveles territoriales de gobierno –estatal, autonómico y local–, sino que, como bien indica JIMÉNEZ COMPAIRED, en el ámbito hídrico debe respetarse la unidad de cuenca hidrográfica, al ser la misma uno de los principios rectores de la gestión en materia de aguas²³.

A estos efectos, de acuerdo con dicho autor, la *cuenca hidrográfica* se define como la superficie de terreno cuya “*escorrentía superficial fluye en su totalidad a través de una serie de corrientes, ríos y eventualmente lagos hacia el mar por una única desembocadura, estuario o delta*”. Ahora bien, cabe señalar que esta figura constituye una unidad de gestión del agua indivisible, por ello podemos acuñar el término de *demarcación hidrográfica*, esto es, “*la zona terrestre y marina compuesta*

²⁰ LÓPEZ DÍAZ, A., “Tributación medioambiental en España a nivel subcentral: CC.AA. y CC.LL.”, *op. cit.*, pág. 238.

²¹ Sentencias del Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 de marzo, y 194/2000, de 19 de julio.

²² ADAME MARTÍNEZ, F., “Panorama de la fiscalidad ambiental en España”, en *Fiscalidad ambiental en España: situación actual y perspectivas de futuro*, *op. cit.*, pág. 21.

²³ JIMÉNEZ COMPAIRED, I., “Cuestiones actuales de la fiscalidad de las aguas continentales”, en *Fiscalidad ambiental en España: situación actual y perspectivas de futuro*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2015, pág. 114.

*por una o varias cuencas hidrográficas vecinas y las aguas de transición, subterráneas y costeras asociadas a dichas cuencas*²⁴.

Siendo eso así, los usuarios de los servicios del agua han de contribuir a la recuperación de los costes financieros en que incurren las autoridades implicadas en su gestión. En concreto, existen diversos instrumentos de Derecho público que inciden en este sistema atendiendo a las distintas fases del ciclo del agua: producción, almacenamiento y transporte; distribución a los destinatarios finales; recogida y tratamiento y, por fin, control de vertidos²⁵. Centrándonos, en el presente trabajo, exclusivamente en los tributos que inciden en la última de las fases citadas –control de vertidos–.

3. LOS TRIBUTOS SOBRE VERTIDOS A LAS AGUAS

Una vez llevada a cabo esta panorámica general acerca de los aspectos característicos de la tributación autonómica medioambiental, es el momento de pasar a examinar lo que concierne, en concreto, a la imposición sobre los vertidos a las aguas, tanto litorales, como continentales.

3.1. Tributos que gravan los vertidos a las aguas litorales

Los tributos que gravan los *vertidos de residuos a las aguas litorales* se exigen en ciertas Comunidad Autónomas que tienen costa, con el objeto de gravar la carga contaminante de los vertidos autorizados al litoral y proteger la calidad ambiental de las aguas²⁶.

A este respecto, cabe señalar que no todas las Comunidades Autónomas con litoral han establecido esta figura impositiva en su territorio, pues en la actualidad la misma sólo se regula en Andalucía, Murcia y Canarias.

En concreto, el *Impuesto andaluz* sobre vertidos a las aguas litorales se creó por obra de la Ley 13/2003, de 29 de diciembre, del Parlamento de Andalucía por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas, desarrollándose a través del Decreto 503/2004, de 13 de octubre, por el que se regulan determinados aspectos para la aplicación de los Impuestos sobre emisión de gases a la atmósfera y sobre vertidos a las aguas litorales.

²⁴ JIMÉNEZ COMPAIRED, I., “Cuestiones actuales de la fiscalidad de las aguas continentales”, *op. cit.*, pág. 115.

²⁵ *Vid.* JIMÉNEZ COMPAIRED, I., “Cuestiones actuales de la fiscalidad de las aguas continentales”, *op. cit.*, pág. 119 y ss.

²⁶ *Vid.* MATA SIERRA, M.T., y CALVO VÉRGEZ, J., *La reforma fiscal verde*, *op. cit.*, pág. 96.

Así, el hecho imponible de este impuesto lo constituye el vertido a las aguas litorales que se realice desde tierra a cualquier bien de dominio público marítimo terrestre o a su zona de servidumbre de protección²⁷, siendo sujetos pasivos a título de contribuyentes las personas físicas o jurídicas y las entidades sin personalidad jurídica (a que se refiere el artículo 35.4 de la LGT) que realicen el vertido²⁸.

Por su parte, la base imponible viene determinada por la cuantía de la carga contaminante del vertido realizado durante el periodo impositivo, esto es, la suma de las unidades contaminantes del vertido. Dicho impuesto presenta un tipo impositivo de 10 euros por unidad contaminante, determinándose la cuota íntegra aplicando el mismo a la base imponible y el coeficiente multiplicador que corresponda en función del tipo de vertido, de la zona de emisión y su conducción.

En lo que se refiere a los incentivos fiscales previstos, se regula una deducción en la cuota íntegra por las inversiones realizadas en el periodo impositivo en infraestructuras y bienes de equipo orientados al control, prevención y corrección de la contaminación hídrica. Esta circunstancia, como ha puesto de relieve ADAME MARTÍNEZ, confirma la configuración de este impuesto como de naturaleza ambiental, debiendo obtenerse el certificado acreditativo de la idoneidad medioambiental de la inversión efectuada en estas hipótesis²⁹.

Los sujetos pasivos estarán obligados a presentar una declaración anual por cada vertido, dentro del plazo de los veinte días naturales siguientes a la conclusión del periodo impositivo (en general, el 31 de diciembre), debiéndose efectuar tres pagos fraccionados a lo largo del ejercicio.

A su vez, y ya en la Región de *Murcia*, la regulación del Impuesto sobre vertidos a las aguas litorales se lleva a cabo en sede de la Ley 9/2005, de 29 de

²⁷ A este respecto, el Anexo I de la citada Ley establece los concretos parámetros de dichos vertidos.

²⁸ Ahora bien, se hallan exentos del impuesto la Junta de Andalucía y sus Organismos Autónomos de carácter administrativo. Además, se establece expresamente que no estarán sujetos al impuesto los vertidos que se realicen al dominio público hidráulico, definido en la correspondiente legislación estatal, esto es, los cauces de corrientes naturales, continuas o discontinuas y los lechos de lagos, lagunas y embalses superficiales, en cauces públicos (de acuerdo con el Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Aguas).

²⁹ ADAME MARTÍNEZ, F., “Panorama de la fiscalidad ambiental en España”, en *Fiscalidad ambiental en España: situación actual y perspectivas de futuro*, *op. cit.*, pág. 59.

diciembre, de Medidas Tributarias en materia de Tributos Cedidos y Tributos Propios³⁰.

Siento esto así, dicho Impuesto sobre vertidos a las aguas litorales constituye un tributo propio de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, de carácter indirecto y naturaleza real, que grava la carga contaminante de los vertidos autorizados, con el fin de promover la calidad ambiental de sus aguas litorales.

Al igual que sucede con el correspondiente impuesto andaluz, el objeto del mismo es gravar la carga contaminante de los vertidos autorizados. Así, su hecho imponible se halla constituido por cualquier vertido que se produzca a las aguas litorales desde tierra a cualquier bien de dominio público marítimo terrestre o a su zona de servidumbre de protección.

A estos efectos, también será sujeto pasivo quien realice los vertidos³¹ y la base imponible está constituida por el valor de las unidades de contaminación producidas durante el periodo impositivo, siendo su precio el tipo impositivo³².

Por su parte, cabe señalar que la normativa murciana no recoge ningún tipo de deducción, pero sí declara exenta del impuesto el vertido a las aguas litorales ocasionado por la actividad propia de las plantas desaladoras de titularidad pública situadas en esta Región, cuya producción de agua desalada vaya destinada a la agricultura, riego, industria o consumo humano³³. Ello, como han venido a señalar MATA SIERRA y CALVO VÉRGEZ, constituye un claro ejemplo de cómo cada Comunidad Autónoma establece sus tributos

³⁰ Cabe señalar que la disposición adicional 8ª.2 de la Ley 4/2009, de 14 de mayo, de protección ambiental integrada, reguló en su momento los cánones por vertidos al mar. No obstante, ésta fue derogada por la Ley 13/2009, 23 diciembre, de medidas en materia de tributos cedidos, tributos propios y medidas administrativas para el año 2010, quedando expresamente vigente la regulación de los Impuestos Medioambientales establecida en la Ley 9/2005, en la redacción dada por la Ley 12/2006, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social para 2007 y la Ley 11/2007, de 27 de diciembre, de Medidas Tributarias en materia de Tributos Cedidos y Tributos Propios, año 2008.

³¹ Ahora bien, cuando no coincida la figura de sujeto pasivo y titular de la conducción de vertido, este último se considerará responsable solidario del pago de este impuesto.

³² Por precio de la unidad de contaminación se entiende el resultado de multiplicar el valor de 6.000 euros por el baremo de equivalencia *K*, que tendrá un valor en función de la naturaleza del vertido y las concentraciones vertidas con respecto a los valores límites autorizados, según los valores establecidos en la norma.

³³ Asimismo, se hallan exentos del impuesto el Instituto Español Oceanográfico, el Centro Oceanográfico de Murcia y el Instituto Murciano de Investigación y Desarrollo Agrario y Alimentario.

propios medioambientales en función de sus intereses y características, pues la exención prevista deriva de la necesidad de responder a la escasez de agua en la Región de Murcia, interés que prevalece sobre el cumplimiento de la finalidad medioambiental de gravar aquellas actividades más contaminantes – como la que llevan a cabo las plantas desalinizadoras—³⁴.

Por fin, y al igual que en el caso del impuesto andaluz, se establece la obligación de presentar la declaración anual por cada vertido, previéndose la realización de pagos fraccionados a lo largo del periodo impositivo.

En lo que concierne ya a la regulación del llamado Canon de vertido en *Canarias*, se encuentra en la Ley 12/1990, de 26 de julio, de Aguas y en el Decreto 174/1994, de 28 de julio, por el que se aprueba el reglamento de control de vertidos para la protección del dominio público hidráulico.

Así, el citado canon grava los vertidos autorizados para la protección y mejora del dominio público hidráulico, de conformidad con lo previsto en la planificación hidrológica. En concreto, el importe de dicho canon es el resultado de multiplicar la carga contaminante, expresada en unidades de contaminación, por el valor que se le asigne a la unidad³⁵. El obligado al pago del mismo será el titular de una autorización de vertidos, debiendo satisfacerlo con carácter anual.

Por fin, cabe señalar que la *Comunicad Valenciana* ha establecido una tasa por autorización y control de vertidos a las aguas marítimas litorales, cuya regulación se encuentra en el Capítulo III del Título IX del Decreto Legislativo 1/2005, de 25 de febrero, del Consell de la Generalitat, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Tasas de la Generalitat³⁶.

Siendo esto así, el hecho imponible de la tasa se centra, en primer lugar, en la solicitud de autorización de todos los vertidos contaminantes que se realicen desde tierra a cualquier bien del dominio público marítimo terrestre, incluido el dominio público portuario, o la zona de servidumbre de protección –salvo que dicha autorización forme parte de una autorización ambiental integrada–. Junto a lo anterior, y en segundo término, la tasa se exigirá en relación con el

³⁴ MATA SIERRA, M.T., y CALVO VÉRGEZ, J., *La reforma fiscal verde*, *op. cit.*, pág. 98.

³⁵ A este respecto, la Unidad de Contaminación constituye un patrón convencional de medida, que relaciona el total de elementos o sustancias contaminantes contenidos en un vertido cualquiera, y los valores medios de un tipo de aguas domésticas correspondiente a un número de habitantes y período. Además, la carga contaminante ha de calcularse conforme al artículo 48 del Decreto 174/1994.

³⁶ Dicha tasa fue incluida a través de la Ley 10/2012, de 21 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera y de organización de la Generalitat.

control de vertidos, con independencia de que se encuentren o no autorizados por la Administración o de que la autorización del vertido forme parte de una autorización ambiental integrada.

Serán sujetos pasivos de la tasa por la solicitud de autorización quien la efectúe, así como el titular de la autorización de vertido, o el responsable del mismo –en el caso de que no pudiera atribuirse a un titular autorizado–. Asimismo, se declara responsable subsidiario del pago de la tasa al titular de la conducción utilizada para dicho vertido³⁷.

La cuota es una cuantía fija en el caso de la tasa por solicitud de autorización (de entre 500 y 1.500 euros), si bien la cuota es variable en relación con el control de vertidos, tomando en consideración en estos casos la concreta carga contaminante. Por su parte, y al igual que en los tributos anteriores, el devengo es periódico, fijándose el mismo el 31 de diciembre de cada año, con carácter general.

Por lo demás, es importante señalar que el carácter medioambiental de la normativa ahora analizada queda reflejado, a su vez, en el hecho de que los ingresos procedentes de tales tributos se destinarán a financiar actuaciones de protección del medio ambiente y conservación de los recursos naturales –por ejemplo, como ocurre en el caso de Murcia y Valencia, la financiación de actuaciones, obras de saneamiento y mejora de la calidad de las aguas litorales–.

3.2. Tributos sobre vertidos de aguas residuales

Pasando ya a examinar la tributación de los *vertidos de aguas residuales*, es preciso señalar que el artículo 111 *bis* del Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Aguas, viene a indicar que “*las Administraciones públicas competentes, en virtud del principio de recuperación de costes y teniendo en cuenta proyecciones económicas a largo plazo, establecerán los oportunos mecanismos para repercutir los costes de los servicios relacionados con la gestión del agua, incluyendo los costes ambientales y del recurso, en los diferentes usuarios finales*”.

Siendo esto así, en el ámbito estatal, el artículo 113 del texto legal arriba citado regula el *canon de control de vertidos al dominio público hidráulico*, estableciendo una

³⁷ Junto a ello, el artículo 260 prevé la exención del pago de la tasa a determinados vertidos (de aguas de retorno de riegos y de aguas pluviales).

tasa destinada al estudio, control, protección y mejora del medio receptor de cada cuenca hidrográfica³⁸.

Asimismo, distintas Comunidades Autónomas han recogido diferentes tributos propios denominados “cánones autonómicos sobre vertidos” – Impuestos sobre el vertido de aguas residuales o, en su nomenclatura tradicional “cánones de saneamiento” –³⁹.

A estos efectos, la diversidad de figuras existentes impide efectuar su análisis pormenorizado en un trabajo de estas características. En términos generales dichos tributos autonómicos suelen configurarse como impuestos afectados a financiar instalaciones de saneamiento, que se exigen por el consumo de agua (generalmente en atención a los vertidos), distinguiendo entre usuarios domésticos e industriales⁴⁰.

Así, y más en concreto, para los usuarios domésticos la cuantía del impuesto se determina en función del consumo del agua (aplicándose ciertos coeficientes por concentración de población), mientras que para los industriales se aplican coeficientes relacionadas con la contaminación de los vertidos o midiendo directamente los vertidos⁴¹.

En consecuencia, el objetivo pretendido a través de estas figuras es triple: regular el vertido de aguas residuales, financiar los gastos de inversión y explotación de las infraestructuras necesarias para el tratamiento de las aguas y, por fin, gravar el consumo de agua como indicador de los vertidos potenciales de aguas residuales⁴².

³⁸ Dicha tasa constituye una carga anual, que se determina aplicando sobre la base imponible (volumen de vertido) un tipo fijo (precio básico), ponderándose mediante un coeficiente vinculado a las características contaminantes del vertido y a las condiciones ambientales del cuerpo receptor (JIMÉNEZ COMPAIRED, I., “Cuestiones actuales de la fiscalidad de las aguas continentales”, *op. cit.*, pág. 123).

³⁹ En concreto: Andalucía, Aragón, Asturias, Baleares, Canarias, Cantabria, Cataluña, Extremadura, Galicia, La Rioja, Murcia, y Valencia, junto con Navarra y el País Vasco. Por su parte, Madrid y Castilla-La Mancha han establecido tasas sobre este particular.

⁴⁰ Muchos de estos tributos contemplan exenciones para los usos públicos del agua, regadíos agrícolas o usos ganaderos, siempre y cuando en estos supuestos no se produzcan situaciones especialmente contaminantes (MATA SIERRA, M.T., y CALVO VÉRGEZ, J., *La reforma fiscal verde*, *op. cit.*, pág. 60). Para un estudio exhaustivo sobre esta materia puede consultarse la obra de JIMÉNEZ COMPAIRED, I., *Los impuestos sobre el vertido de aguas residuales*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2016.

⁴¹ Informe de la comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español, 2014, pág. 345.

⁴² DE LA HUCHA CELADOR, F., “El poder tributario de las Comunidades Autónomas en materia medioambiental”, en *Tributación medioambiental*, Volumen I, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2008, pág. 298.

Ahora bien, la finalidad de dichos tributos presenta, en la práctica, un carácter más recaudatorio que medioambiental⁴³, habiéndose propuesto, a estos efectos, la modificación de la regulación de su base imponible para que responda a la contaminación realizada⁴⁴.

A mayor abundamiento, aunque nos encontramos ante tributos teóricamente adecuados, resultan ineficientes debido a que presentan una gran dispersión normativa. Por ello, sería deseable efectuar su simplificación y armonización a través de la creación de un impuesto estatal cedido que absorbiera los actuales tributos sobre vertidos⁴⁵.

4. CONCLUSIONES

Como hemos tenido ocasión de señalar, el gravamen de aquellas actividades que inciden sobre el medio ambiente por parte de las Comunidades Autónomas ha revestido una importancia creciente en el desarrollo de su poder tributario, siendo destacable el establecimiento de tributos sobre vertidos a las aguas (ya sea sobre las aguas litorales, como sobre las aguas interiores).

En consecuencia, va de suyo que los usuarios de los servicios hídricos han de contribuir a la recuperación de los costes financieros en que incurren las autoridades implicadas en su gestión, en las diferentes fases del ciclo del agua. En especial, el *control de vertidos* constituye la tarea implícita en los tributos que han sido examinados en el presente trabajo.

⁴³ De hecho, la Asociación Española de Abastecimientos de Agua y Saneamiento (AEAS) ha denunciado que en los últimos años de crisis económica este tipo de figuras ha comenzado a desviarse de su fin primario, asumiendo una clara finalidad recaudatoria, produciéndose incrementos notables en las cuotas aplicables. *Vid.* Informe AEAS sobre Tarifas de los Servicios Urbanos de Agua en España 2009, realizado en colaboración de la Asociación Gestora de los Servicios de Agua a Poblaciones y DE LA HUCHA CELADOR, F., “El poder tributario de las Comunidades Autónomas en materia medioambiental”, *op. cit.*, pág. 298 y 299.

⁴⁴ En opinión de VAQUERA GARCÍA (*Fiscalidad y medio ambiente*, Lex Nova, Valladolid, 1999, pág. 361), “*el legislador autonómico ha pretendido obtener un ingreso de fácil gestión y de seguros recursos dinerarios –debido a la rigidez de la demanda del agua– y para evitar los inconvenientes referidos, ha tratado de enmascararlo dotándolo de una finalidad no fiscal de protección del medio hídrico, vinculándolo a los vertidos contaminantes que se tienen muy poco en cuenta para determinar la cuota a pagar*”.

⁴⁵ *Vid.* Informe de la comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español, *op. cit.*, pág. 344 y ss.

En este sentido, en teoría se trata de tributos en los cuales se contribuye, no en función de la renta o la riqueza, sino en la medida en que se contamina, puesto que al emplear gratuitamente el medio ambiente se reducen los costes productivos generando un mayor beneficio fiscal⁴⁶. Ahora bien, en la práctica la creación de estos tributos se debe, en último término, a la necesidad de incrementar los recursos de las Comunidades Autónomas.

Así, la finalidad ambiental de los tributos sobre el control de vertidos a las aguas litorales es patente en aquellas figuras en las cuales se prevén incentivos fiscales para las inversiones orientadas al control, prevención y corrección de la contaminación hídrica.

Empero, cabe destacar que cada Comunidad Autónoma establece sus tributos propios medioambientales en función de sus intereses y características, previéndose exenciones y bonificaciones en las que no siempre prevalece el interés medioambiental.

En cualquier caso, y a la vista de la heterogeneidad de estas figuras, sería deseable la creación de un marco de política fiscal medioambiental, en el cual se incluyan la totalidad de las acciones ambientales de carácter fiscal⁴⁷. A estos efectos, a la hora de adoptar medidas tributarias resulta fundamental que exista una coordinación adecuada entre las distintas Administraciones, evitando que la superposición de impuestos anule el efecto de protección ambiental buscado.

5. BIBLIOGRAFÍA

ADAME MARTÍNEZ, F., “Panorama de la fiscalidad ambiental en España”, en *Fiscalidad ambiental en España: situación actual y perspectivas de futuro*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2015.

⁴⁶ ALARCÓN GARCÍA, G., “La tributación ambiental. Necesidad de una tributación específica sobre la emisión de vertidos a las aguas marítimas en España”, *op. cit.*, pág. 18. Es más, se ha llegado a afirmar que si las Comunidades Autónomas que tienen competencia para ello autorizan la implantación de empresas en sus territorios que provocan efectos contaminantes al litoral, ello no se corrige mediante el pago de un impuesto, sino llegando al cierre de las mismas si fuera necesario (DE LA HUCHA CELADOR, F., “El poder tributario de las Comunidades Autónomas en materia medioambiental”, *op. cit.*, pág. 307).

⁴⁷ PORTILLO NAVARRO, M.J., “Los impuestos ambientales propios de las Comunidades Autónomas”, *op. cit.*

ALARCÓN GARCÍA, G., “La tributación ambiental. Necesidad de una tributación específica sobre la emisión de vertidos a las aguas marítimas en España”, *Crónica Tributaria*, núm. 126, 2008.

GALAPERO FLORES, R., “Poder tributario de las Comunidades Autónomas para crear tributos que recaigan sobre las energía renovables”, en *Fiscalidad y energías renovables*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2013.

DE LA HUCHA CELADOR, F., “El poder tributario de las Comunidades Autónomas en materia medioambiental”, en *Tributación medioambiental*, Volumen I, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2008.

JIMÉNEZ COMPAIRED, I., “Cuestiones actuales de la fiscalidad de las aguas continentales”, en *Fiscalidad ambiental en España: situación actual y perspectivas de futuro*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2015.

- *Los impuestos sobre el vertido de aguas residuales*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2016.

LÓPEZ DÍAZ, A., “Tributación medioambiental en España a nivel subcentral: CC.AA. y CC.LL.”, *Dereito*, vol. 22, 2013.

LÓPEZ RAMÓN, F., *La conservación de la naturaleza: los espacios naturales protegidos*, Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 1980.

MATA SIERRA, M.T., y CALVO VÉRGEZ, J., *La reforma fiscal verde*, Lex Nova, 2015.

PORTILLO NAVARRO, M.J., “Los impuestos ambientales propios de las Comunidades Autónomas”, *Impuestos*, núm. 14, 2006.

SERRANO ANTÓN, F., “Presente y futuro de la tributación ambiental autonómica”, en *Fiscalidad ambiental en España: situación actual y perspectivas de futuro*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2015.

VAQUERA GARCÍA, A., *Fiscalidad y medio ambiente*, Lex Nova, Valladolid, 1999.