

EL SISTEMA
TRIBUTARIO COMO
COMPLEMENTO
DE LOS
INSTRUMENTOS
ECONÓMICOS
PREVISTOS EN EL
PROTOCOLO
DE KYOTO

Impuestos con finalidad verde

¿Cómo puede el sistema tributario de un país ayudar a combatir el cambio climático en el planeta? En este artículo se explica cómo los impuestos, empleados en una función extrafiscal como un complemento del régimen de comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero, pueden actuar como un poderoso incentivo o desincentivo de las conductas de las personas y los agentes económicos en la lucha contra el calentamiento global del planeta.

Por **IÑAKI BILBAO ESTRADA**, Titular de la Cátedra ENDESA de «Fiscalidad y Cambio Climático»,
Instituto CEU de Derecho y Ética Ambiental

Prima facie, y antes de adentrarnos en el estudio de cómo puede coadyuvar el sistema tributario a combatir el cambio climático como complemento del régimen de comercio, cabe incidir en que ya un gran número de medidas tributarias afectan a las emisiones de gases de efecto invernadero¹. Por esta razón, resulta fundamental, a la hora de establecer nuevas medidas, articularlas de forma coordinada a efectos de evitar la mera superposición de instrumentos con más que probables efectos negativos. Teniendo en cuenta esta premisa, vamos a intentar demostrar cómo el sistema tributario puede ser empleado con finalidad complementaria para colaborar en la lucha contra el cambio climático. Es decir, cómo los impuestos pueden actuar como incentivo o desincentivo de las conductas de los particulares para la consecución del fin men-

cionado. Como a continuación veremos, esta posibilidad de utilizar el sistema tributario para la consecución de determinados fines públicos es la que nuestro Tribunal Constitucional ha denominado la función extrafiscal del tributo.

Llegados a este punto, queremos subrayar que la implantación del régimen de comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero no implica la exclusión de las restantes políticas medioambientales, ni siquiera de la fiscal. En este sentido, cabe señalar que no es incompatible con un régimen de comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero, al ser éste un instrumento económico que carece de naturaleza tributaria, sin perjuicio de las implicaciones que, en la citada materia, puede tener su implantación². Por el contrario, somos partidarios de aprovechar la sinergia que se puede producir entre las mismas a efectos de que los reglamentos técnicos, la fiscalidad³ y los acuerdos medioambientales puedan complementar los nuevos instrumentos previstos en el Protocolo de Kyoto.

En concreto, y con respecto a la fiscalidad sobre las emisiones atmosféricas,

juzgamos que ésta debería asumir una función complementaria con respecto al régimen de comercio de los derechos de emisión respecto de aquellos sectores no sometidos al ámbito de aplicación de la Ley 1/2005: transporte, residencial, etc. Esta vertiente de la función extrafiscal del tributo resulta especialmente indicada para el gravamen de las emisiones difusas, dada su exclusión del régimen de comercio por las dificultades de su control. A este respecto, podemos hacer referencia entre, otras medidas, al nuevo Impuesto Especial Sobre Determinados Medios de Transporte, a la fis-

(1) Fondo Monetario Internacional: *The Fiscal Implications of Climate Change*, Fondo Monetario Internacional, Washington, 2002, pág. 3.

(2) A este respecto, vid. Bilbao Estrada, I. y Mateos Ansótegui, A. I.: «Régimen tributario de los derechos de emisión de CO₂», *Tribuna Fiscal*, núms. 190-191, págs. 36 a 39.

(3) Buñuel González, M.: «Tributos medioambientales frente a permisos de emisión negociables en la lucha de la Unión Europea contra el cambio climático: la Directiva sobre comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero», en la obra colectiva *Tributación medioambiental: teoría, práctica y propuestas*, Civitas, 2004, págs. 405 y ss.

calidad sobre la energía, a un impuesto sobre el CO₂ para el sector de la aviación, a un impuesto que grave la internalización de los derechos de emisión asignados gratuitamente por las empresas eléctricas, etc.

En cambio, en relación con el empleo de la fiscalidad como elemento incentivador de conductas favorecedoras de un desarrollo sostenible a través de la previsión de beneficios fiscales, podemos hacer referencia a las deducciones en el Impuesto sobre Sociedades por inversiones medioambientales, incentivos fiscales para las energías limpias, exenciones para los medios de transporte menos contaminantes, etc.

Como ya veremos, la lucha contra el cambio climático no puede dejarse únicamente en manos de los Estados, sino que también debe implicar a otros entes territoriales como son las comunidades autónomas y los ayuntamientos. A mayor abundamiento, los destinatarios de las medidas tendentes a combatir el calentamiento global del planeta no pueden ser únicamente los agentes económicos y los principales sectores industriales contaminantes, sino que debe seriamente involucrarse al conjunto de los ciudadanos de forma individual. A este respecto, cabe destacar la especial idoneidad de las comunidades autónomas y los municipios para el logro de este último objetivo, principalmente, respecto de aquellos sectores difusos como son el transporte, el comercial y el residencial. Empero, cabe subrayar que la adopción de algunas medidas se verán condicionadas por nuestra pertenencia a la UE, aumentando su dificultad por afectar a impuestos armonizados y por ser necesario que se adopten a nivel comunitario. Sin embargo, la consecución de este propósito debe partir necesariamente de la premisa de su adecuada coordinación con las medidas vigentes a nivel comunitario, estatal y re-



Latinstock

Medidas como el Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte, la fiscalidad sobre la energía o el impuesto sobre el CO₂ para el sector de la aviación están dirigidas a combatir el cambio climático.

gional, en aras de evitar supuestos de superposición de instrumentos con efectos distorsionadores y contraproducentes con la finalidad perseguida.

La finalidad extrafiscal del tributo

Como hemos apuntado, esta función de complemento del sistema tributario respecto al régimen de comercio de derechos de emisión es posible gracias a su función extrafiscal. En esta línea, el Tribunal Constitucional ha afirmado, en su Sentencia 37/87, de 26 de marzo, que «es constitucionalmente admisible que el Estado, y las comunidades autónomas en el ámbito de sus competencias, establezcan impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica o de pago, respondan principalmente a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de interés públicos que la Constitución preconiza o garantiza», indicando con mayor rotundidad en la STC 186/1993, de 7 de junio (FJ 4), que «constitucionalmente nada cabe objetar a que, en general, a los tributos pueda asignárseles una finalidad extrafiscal».

En este sentido, y a tenor de las exigencias constitucionales de protección

del medio ambiente⁴ y, en especial, con el deber de los poderes públicos de velar 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, resulta plenamente justificada la utilización del sistema tributario en el objetivo de la protección ambiental⁵ y, en concreto, en la lucha contra el cambio climático. A mayor abundamiento, cabe añadir que en el Tratado de la Unión Europea, el artículo 191 (antiguo artículo 174 TCE) de la versión consolidada del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea establece que la política de la Unión en el ámbito del medio ambiente se basará, entre otros principios, en el de «quien contamina, paga».

Llegados a este punto, y si bien no se trata de un principio constitucional tri-

(4) Vid. nota 2 (pág. 5).

(5) Bokobo Moiche, S.: «Gravámenes e incentivos fiscales ambientales», Civitas, Madrid, 2000; Herrera Molina, P.M.: «Derecho tributario ambiental: la introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario», Marcial Pons, 2000; Vaquera García, A.: «Fiscalidad y medio ambiente», Lex Nova, 1999.

butario, queremos resaltar su importancia y la necesidad de estudiar su relación con el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, pero prescindiendo de su ligazón con el sistema tributario. Esto es debido a que, dadas las necesidades en la lucha contra el cambio climático, el empleo de nuevos instrumentos económicos cada vez tiene más difícil encaje en las figuras tributarias actuales. Tal y como señala Villar Ezcurra, «tal vez no podemos encajar las fórmulas financieras de hoy en el repertorio de instrumentos tributarios de ayer. Se está intentando liberar a la Hacienda Pública de obligaciones futuras en la prestación de servicios públicos y de interés general, y para ello se encomienda a la propia colectividad una cooperación que evite o haga innecesaria la intervención directa de las Administraciones públicas en época futura»⁶.

En relación con la citada finalidad, y tal y como hemos apuntado, cabe dis-

tinguir una doble vertiente, bien sea de imposición, bien de desgravación⁷. En el primer caso, cobra especial importancia la configuración del correspondiente tributo ambiental atendiendo al principio de «quien contamina, paga» y la idoneidad del gravamen «para devolver, a través de un tributo ambiental, los gastos y daños causados al medio ambiente»⁸. No obstante, el principal objetivo que debe perseguir esta clase de tributos no es otra que la de creación de un desincentivo de una magnitud tal que

El Tribunal Constitucional español justifica el empleo del sistema tributario para proteger y mejorar la calidad de vida y para defender y restaurar el medio ambiente

sea suficiente para producir un cambio en la conducta de los particulares y de los agentes económicos.

Por esta razón, resulta fundamental realizar una adecuada cuantificación del gravamen, a fin de que el objetivo ambiental no quede relegado a un segundo plano y el tributo se mantenga con una finalidad meramente recaudatoria. En este sentido, la doctrina económica ha afirmado en relación con determinados impuestos ambientales que «la propia evolución de la recaudación parece indicar que no se están induciendo conductas correctoras. Los contaminadores se limitan a pagar el impuesto y a seguir emitiendo, lo que probablemente está relacionado con el bajo tipo impositivo empleado. De hecho, las empresas eléctricas (que son las que pagan a práctica totalidad del Impuesto) han apuntado que los efectos ambientales son casi nulos porque no es rentable para ellas introducir tecnologías correctoras»⁹.



Latinstock

(6) Vid. Villar Ezcurra, M., «Exigencias del derecho comunitario a la metodología del derecho financiero y tributario», *Crónica Tributaria*, núm. 100, 2001, págs. 23 y ss.

(7) Casado Ollero, G.: «Los fines no fiscales de los tributos», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 213, 1991, págs. 455 y ss.

(8) Bokobo Moiche, S.: «Tributación ambiental. Una respuesta a las necesidades económicas de los municipios turísticos», en la obra colectiva *Municipios turísticos, tributación y contratación empresarial, formación y gestión del capital humano*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2000, págs. 279 y ss.

(9) Labandeira, X.: «Instrumentos económicos para el control de fenómenos de lluvia ácida. Una ilustración para el caso español», *Información Comercial Española. Revista de Economía*, núm. 761, 1997, pág. 171.

En cambio, en el segundo, el objetivo consiste en la introducción de un incentivo fiscal lo suficientemente atractivo para generar determinados comportamientos acordes con un desarrollo sostenible y con el freno del calentamiento global. Por esa razón, debe insistirse en el estudio de la eficacia y efectividad real de los beneficios fiscales para que no se queden en un mero brindis al sol que complique nuestro ya de por sí complejo ordenamiento tributario. Llegados a este punto, cabe recordar que el significado negativo del principio de generalidad prohíbe la concesión de beneficios fiscales, en sentido lato, sin cobertura constitucional en casos de manifestación de capacidad económica. Sin embargo, es plenamente legítimo que el legislador dispense a determinados contribuyentes de su deber de contribuir o minore sus cargas tributarias para conseguir el cumplimiento de otros fines constitucionales como son los del Capítulo III de nuestra Constitución y, en concreto, en el caso que nos ocupa, el medio ambiente.

Elemento incentivador de conductas favorecedoras de un desarrollo sostenible (beneficios fiscales)

Como hemos apuntado, junto a la obtención de los ingresos necesarios para cubrir las diferentes necesidades públicas, está plenamente legitimada la utilización del sistema tributario para la consecución de otros fines reconocidos constitucionalmente. Así, aunque desde el punto de vista de la capacidad económica no sería aceptable la previsión de un determinado beneficio fiscal en presencia de la misma, el logro de otros fines previstos en la Constitución legitima su establecimiento. En este sentido, la concesión de diversos incentivos fiscales ambientales se justifica en los beneficios que la actividad incentivada reporta en aras del logro de un desarrollo sostenible que frene el calentamiento global del pla-

neta. En definitiva, el sistema tributario en el que este último es empleado como instrumento de política económica al servicio de los intereses públicos¹⁰.

En estos casos, la merma de ingresos viene compensada por el ahorro por parte de los poderes públicos a la hora de afrontar el problema del cambio climático. Esta afirmación debe matizarse y ligarse a la necesidad de que estos incentivos sean «capaces de mover o dirigir la actuación de los particulares hacia aquellas actividades en que se materializa el interés promovido. De no ser así, nos encontraremos ante incentivos que no incentivan»¹¹. Por esta razón, debe incidirse en la eficacia y efectividad real de estas medidas fiscales en la inversión privada, dado que, en caso de que los incentivos fiscales sean simbólicos, esto no hace más que



(10) Cayón Galiardo, A.: «Los incentivos fiscales y su legitimación finalista» en la obra colectiva *Xornadas sobre fiscalidade no Camiño de Santiago*, Xunta de Galicia, 1994, págs. 39 y ss. Asimismo, vid. por todas la STC 87/1987, de 26 de marzo, establece que «la función extrafiscal del sistema tributario estatal no aparece explícitamente reconocida en la Constitución, pero dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen los principios rectores de política social y económica, dado que tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados».

(11) Barberena Belzunze, I.: «La protección fiscal del Camino de Santiago en el ordenamiento tributario navarro», en la obra colectiva *Xornadas sobre fiscalidade no Camiño de Santiago*, Xunta de Galicia, 1994, pág. 37.

(12) López Díaz, A.: «Conclusiones-II. La fiscalidad y el Camino de Santiago: propuestas de futuro», en la obra colectiva *Xornadas sobre fiscalidade no Camiño de Santiago*, Xunta de Galicia, 1994, pág. 169.



LatinStock

La concesión de incentivos fiscales ambientales se justifica en los beneficios que la actividad incentivada reporta para lograr un desarrollo sostenible que frene el calentamiento global del planeta

puesto sobre Sociedades (IS). En concreto, entre las deducciones previstas en el capítulo IV del Título VI de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, el art. 39 prevé una deducción del 10% en la cuota del IS para tres tipos de actuaciones: la inversión en instalaciones destinadas a la protección del medio ambiente, la adquisición de nuevos vehículos industriales o comerciales de transporte por carretera y, por último, la inversión en instalaciones y equipos para el aprovechamiento de fuentes de energías renovables¹⁴. No obstante, tras la reforma operada del IS a través de la Ley 35/2006, estas deducciones van a ir progresivamente reduciendo hasta su total desaparición en el año 2011, eliminándose todo incentivo fiscal en el citado impuesto para las actuaciones de naturaleza ambiental.

Frente a esta situación, cabe destacar la Proposición de Ley sobre los incentivos fiscales para las inversiones destinadas a la protección del medio ambiente (núm. 122/000067), presentada por el Grupo Parlamentario de Esquerra Republicana-Izquierda Unida-Iniciativa per Catalunya Verds. Esta propuesta ha sido recientemente admitida a trámite –23 de abril de 2008– y prevé la reinstauración de las citadas deducciones así como una modificación en las mismas a efectos de su mejora. En este sentido, la finalidad que se persigue con la citada

Proposición es la del mantenimiento del incentivo para las empresas que hagan un esfuerzo económico en inversiones para proteger y mejorar el medio ambiente a efectos de introducir diferencias respecto de aquellas que no realicen inversión ambiental alguna. En este sentido, señalan que, debido a la disminución paulatina de las subvenciones a fondo perdido para inversiones dirigidas a la reducción de la contaminación, a partir de 2011 los únicos «incentivos» para invertir en mejora ambiental serán de tipo coactivo. En relación con la modificación del art. 39 del TRLIS, proponen su ampliación a actividades no necesariamente industriales como pueden ser la ganadería intensiva o la agricultura, o centros comerciales con una importante producción de residuos.

Asimismo, se contemplan, igualmente, las mejoras en el diseño y fabricación del producto que reducen la contaminación en su fase de uso¹⁵.

De experiencias de Derecho comparado, podemos hacer referencia a la necesidad de estudio de las siguientes medidas:

- Amortización acelerada para activos que permitan un desarrollo sostenible y frenen el calentamiento global del planeta.
- Arancel cero para la importación de bienes que permitan un desarrollo sostenible y frenen el calentamiento global del planeta, siempre y cuando la misma clase de bienes no exista en España.
- Regímenes fiscales especiales en el IS para aquellas actividades que permitan un desarrollo sostenible y frenen

complicar el sistema tributario sin que contribuya al logro de los fines que los justifican¹². En este caso, será conveniente sustituir el sistema de incentivos fiscales por un sistema de subvenciones¹³.

A continuación, vamos a realizar un somero análisis de los beneficios fiscales que, en aras de la lucha contra el cambio climático, se están empleando o pueden emplearse en nuestro sistema tributario. A la hora de abordar este estudio, iniciaremos el mismo con los incentivos existentes a nivel estatal así como otros susceptibles de introducción en el citado ámbito, para posteriormente seguir el mismo esquema a nivel autonómico y local.

A este respecto, cabe destacar en primer lugar las deducciones por inversiones medioambientales en el nuestro Im-

(13) Cayón Galiardo, A.: «Los incentivos fiscales y su legitimación finalista», en la obra colectiva *Xornadas sobre fiscalidade no Camiño de Santiago*, Xunta de Galicia, 1994, págs. 41, 51 y 52.

(14) Un estudio en profundidad de la citada deducción puede encontrarse en Cobos Gómez, J. M.: «Las deducciones por Inversiones medioambientales: aproximación legal, administrativa y jurisprudencial», Aranzadi, Pamplona, 2004.

el calentamiento global del planeta a semejanza de lo previsto para las entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda.

- Deducciones en el IS por la utilización de materias primas que contribuyan a frenar el calentamiento global del planeta.
- Tipos de gravámenes reducidos en el IVA para productos verdes, tal y como propuso el Gobierno francés, así como para determinados tipos de energía y/o carburantes. No obstante, cabe señalar las dificultades que conllevarán las medidas en el IVA por ser un impuesto armonizado.
- Beneficios fiscales en el Impuesto sobre Hidrocarburos para varias clases de biocarburantes (biogas, biometanol, biocarburantes sintéticos, etc.), así como en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte que los utilicen. No obstante, cabe señalar que la exención tributaria para los biocarburantes está sometida a autorización comunitaria, y debe ser objeto de un acuerdo con las comunidades autónomas, por tratarse de un impuesto cedido parcialmente a las mismas.

En el ámbito autonómico, y dada la limitada capacidad de actuación de las comunidades autónomas, el campo de actuación es más bien reducido, pudiéndose centrar más bien en beneficios fiscales, en tasas y en impuestos cedidos. Esto es debido a que, como ya veremos, el sistema tributario autonómico tiene un ámbito de actuación más propicio en la vertiente de imposición, desincentivando conductas que contribuyen al cambio climático. Aun así, podemos constatar la existencia de deducciones autonómicas en el IRPF por cantidades destinadas a inversiones para el aprovechamiento de fuentes de energía renovables en la vivienda habitual y por donaciones con finalidad ecológica¹⁶. Llegados a este punto, también podría estudiarse el estable-

cimiento de determinados beneficios fiscales en el IAJD en los supuestos de creación de sociedades mercantiles que contribuyan al freno del cambio climático, como podrían ser las empresas de energía solar fotovoltaica.

A mayor abundamiento, en caso de impuestos parcialmente cedidos, las comunidades autónomas podrían facilitar el acuerdo con el Estado para el establecimiento de determinados beneficios fiscales (ej.: impuestos sobre hidrocarburos y matriculación). Asimismo, es posible la previsión de determinados beneficios fiscales en ciertos impuestos propios de las comunidades autónomas como puede ser el Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales, bien por la previsión de medios de transporte público que eviten la necesidad de desplazamiento en transporte privado, bien por la incorporación de medidas de eficiencia energética, etc.

(15) El apartado 1 del artículo 39 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, queda redactado en los siguientes términos: «1. Las inversiones realizadas en bienes del activo material destinadas a la protección del medio ambiente consistentes en instalaciones que eviten o reduzcan la contaminación atmosférica procedente de las instalaciones industriales o equivalentes, que eviten o reduzcan la carga contaminante que se vierte en las aguas superficiales, subterráneas y marinas, que favorezcan la reducción, recuperación o tratamiento correcto, desde el punto de vista medioambiental, de residuos industriales o equivalentes, darán derecho a practicar una deducción en la cuota íntegra del 10% de las inversiones que estén incluidas en programas, convenios o acuerdos con la Administración competente en materia medioambiental, quien deberá expedir la certificación de la convalidación de la inversión.

La deducción se aplicará específicamente en el supuesto de inversiones para la reducción de los niveles de ruido de los establecimientos industriales o equivalentes, así como para las mejoras en el diseño y fabricación del producto que reducen la contaminación en su fase de uso».

(16) Algunas de estas medidas están previstas en Aragón, Canarias, Castilla y León, Comunidad Valenciana y Murcia.



Recolección de cereales para la producción de biogas.

Latinstock



Latinstock

Como es sabido, uno de los instrumentos económicos con los que cuentan las ciudades para combatir el cambio climático no es otro que los tributos, sin que su utilización conlleve necesariamente un aumento de la presión fiscal. En este sentido, la fiscalidad puede ser una conveniente herramienta mediante tanto la penalización de conductas contrarias al medio ambiente a través de su gravamen como del establecimiento de beneficios fiscales para aquellas actuaciones e inversiones dirigidas a frenar el calentamiento global. Sin embargo, este objetivo pasa por una necesaria reforma de la Ley de Haciendas Locales para liberar a los municipios del estrecho corsé que representa el régimen jurídico vigente.

A este respecto, cabe señalar que, a fecha de hoy, los municipios tienen poco margen para prever beneficios fiscales en impuestos municipales para incentivar conductas tendentes a la lucha contra el calentamiento global del planeta. Así, existe la posibilidad de establecer bonificaciones en diferentes impuestos locales:

Los ayuntamientos tienen poco margen para prever beneficios fiscales en impuestos municipales para incentivar conductas tendentes a luchar contra el cambio climático

- **Impuesto sobre Actividades Económicas:** bonificación de hasta el 50% de la cuota correspondiente para los sujetos pasivos que tributen por cuota municipal y que, bien utilicen o produzcan energía a partir de instalaciones para el aprovechamiento de energías renovables o sistemas de cogeneración, bien establezcan un plan de transporte para sus trabajadores que tenga por objeto reducir el consumo de energía y las emisiones causadas por el desplazamiento al lugar del puesto de trabajo y fomentar el empleo de los medios de transporte más eficientes, como el transporte colectivo o el compartido.

- **Impuesto sobre Bienes Inmuebles:** bonificación de hasta el 50% de la cuota íntegra del impuesto para los bienes inmuebles en los que se hayan instalado sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía proveniente del sol.
- **Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica:** bonificación de hasta el 75% en función de la clase de carburante que consuma el vehículo, en razón a la incidencia de la combustión de dicho carburante en el medio ambiente.
- **Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras:** bonificación de hasta el 95% a favor de las construcciones, instalaciones u obras en las que se incorporen sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar.

A pesar de estas posibilidades, creemos que es necesaria una mayor autonomía normativa que permita prever gravámenes o beneficios fiscales adicionales a fin de modificar la conducta de los ciudadanos respecto a aquellos sectores difusos que escapan a los instrumentos económicos basados en el mercado. Por último, en aquellos casos en que el éxito de la reforma fiscal local conlleve una merma de los ingresos para los municipios, será necesario prever una compensación financiera por parte del Estado, atendiendo al ahorro que, para este último, supone la consecución de estos objetivos ambientales.

Como reflexión final, queremos poner de manifiesto la necesidad de mantener ciertas cautelas en materia de adopción de beneficios fiscales, a fin de no malograr los objetivos pretendidos. Así, en primer lugar, y tal y como hemos apuntado, es necesario que su previsión se realice atendiendo a la normativa y jurisprudencia comunitaria en materia de ayudas de Estado. En segundo lugar, debe comprobarse que sus efectos no conduzcan a desvirtuar los efectos de otros

instrumentos económicos adoptados en la lucha contra el cambio climático.

Elemento desincentivador de conductas contrarias al medio ambiente (gravámenes adicionales o más elevados)

Como hemos apuntado, los tributos ambientales han sido los principales instrumentos económicos utilizados hasta fechas recientes como solución a los acuciantes problemas de contaminación. Nos encontramos ante una manifestación de la vertiente de imposición de la finalidad extrafiscal del tributo que da cumplimiento al principio de «quien contamina, paga». Sin embargo, llegados a este punto, debe precisarse que para que un tributo sea calificado como ambiental no es suficiente que la recaudación obtenida por un determinado impuesto se destine a un fin de carácter medioambiental. Por el contrario, es necesario, además, que el tributo actúe sobre los incentivos de los agentes económicos, de forma que éstos reduzcan los efectos nocivos que sobre el medio ambiente tienen sus actividades¹⁷. De esta forma, y dado que los citados tributos tienen una incidencia recaudatoria escasa¹⁸, cabe destacar su finalidad extrafiscal y, en concreto, orientada a la protección del medio ambiente mediante el establecimiento de un desincentivo a actuar en contra del mismo.

Abundando en este planteamiento, la introducción de tributos ambientales en un ordenamiento ha sido calificada por la doctrina económica como reforma fiscal verde. A este respecto, una de las principales características de la misma es la utilización de los ingresos para reducir otros impuestos relacionados con el factor trabajo así como las cotizaciones a la Seguridad Social. Mediante esta política tributaria, se consigue una neutralidad fiscal a pesar de la introducción de nuevos tributos y se evitan pérdidas de competitividad por parte

de las empresas. No obstante, queremos alertar del riesgo que esta política puede suponer en el supuesto de que los tributos ambientales cumplan su objetivo. En este caso, la reducción de los ingresos como consecuencia de la función desincentivo junto a la reducción de otros impuestos puede generar colapsos presupuestarios.

No obstante, y frente a otros países que han emprendido verdaderas reformas fiscales verdes¹⁹, España ha optado por una vía diferente. A este respecto, cabe distinguir diversos marcos de actuación: el estatal, el autonómico y el local. No obstante, cabe destacar las iniciales reticencias estatales a la implantación de tributos ambientales de carácter estatal, así como las dificultades para su aplicación en los restantes ámbitos territoriales –comunidades autónomas y entes locales– dadas las limitaciones derivadas de la Constitución y la legislación estatal y la consiguiente tensión institucional²⁰.

En el primero de ellos, y como ya hemos apuntado, el Estado español se ha decidido básicamente por la previsión de diversos beneficios fiscales en los impuestos directos –Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y, principalmente, Impuesto sobre Sociedades²¹– para influir en la conducta de los agentes económicos, declinando el establecimiento de nuevos tributos²² para evitar poner en peligro el empleo y la productividad, así como por la preexistencia de impuestos autonómicos ambientales. No obstante, podemos constatar cambios en esta tendencia con la reciente modificación del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte²³.

A nivel estatal, cabe señalar como principal manifestación de la vertiente de imposición de la finalidad extrafiscal del tributo, hasta fechas relativamente recientes, la fiscalidad energética, destacando fundamentalmente el Impuesto sobre la Electricidad y el Impuesto sobre Hidro-

(17) En el mismo sentido, Ordóñez de Haro, C. y Rivas Sánchez, C.: «Los nuevos impuestos ecológicos andaluces», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 71, 2005, págs. 52 y ss.

(18) Gago A., Labandeira, X., Picos, F. y Rodríguez, M.: «La imposición ambiental autonómica» (Regional Environmental Taxation in Spain), en la obra colectiva *La financiación de las comunidades autónomas: Políticas tributarias y solidaridad interterritorial*. Edicions i Publicacions de la Universitat de Barcelona, Barcelona, 2005. Los citados autores indican que, en el año 2002, los tributos propios ambientales representaban únicamente un 2% de los ingresos tributarios ante el gran peso de los tributos cedidos por el Estado.

(19) Vid. con respecto al concepto de reforma fiscal verde, Gago, A. y Labandeira, X.: «La reforma fiscal verde. Teoría y práctica de los impuestos ambientales» (Green Tax Reform. Theory and Practice of Environmental Taxation), Mundi Prensa, Madrid, 1999.

(20) Gago A., Labandeira, X., Picos, F. y Rodríguez, M.: «La imposición ambiental autonómica» (Regional Environmental Taxation in Spain), en la obra colectiva *La financiación de las comunidades autónomas: Políticas tributarias y solidaridad interterritorial*. Edicions i Publicacions de la Universitat de Barcelona, Barcelona, 2005.



carburos. En este sentido, su función de desincentivo es secundaria, respondiendo a una armonización de mínimos de la fiscalidad energética en el ámbito de la Unión Europea. Así, atendiendo a la Exposición de Motivos de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, debe indicarse que principalmente tienen una función recaudatoria derivada de la armonización comunitaria antes reseñada, sin perjuicio de que cumplan una finalidad extrafiscal como instrumento de las políticas energéticas y de medio ambiente.

Como ya hemos apuntado en epígrafes anteriores, el principal problema de estos instrumentos es la superposición de medidas que conlleva y los problemas que genera en materia de competitividad pa-

ra las empresas. Circunstancias éstas que puede llevar a la toma de decisiones en las que se relegue el objetivo de protección ambiental mediante el mantenimiento de las asignaciones gratuitas de derechos, frente a otras soluciones más controver-

Para influir en la conducta medioambiental de los agentes económicos, el Estado español ha optado por prever beneficios fiscales en los impuestos directos, en vez de establecer nuevos impuestos

tidas a nivel político como son los ajustes en frontera. Por esta razón, el *Libro Verde sobre la utilización de instrumentos de mercado en la política de medio ambiente y otras políticas relacionadas* recomienda, en relación con la fiscalidad energética, que las modificaciones en la misma se realicen preferentemente a nivel comunitario y no a nivel nacional, no sin antes alertar de las dificultades que conlleva la necesidad de unanimidad.

Sin embargo, como hemos indicado, con la reciente modificación del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, éste se erige como el principal tributo ambiental de carácter estatal. A este respecto, se siguen las recomendaciones del *Libro Verde sobre la utilización de instrumentos de mercado en la política de medio ambiente y otras políticas relacionadas*, que sugiere la modificación de los impuestos sobre matriculación y circulación en el ámbito de la UE. Asimismo y atendiendo al *Libro Verde sobre el comercio de los derechos*



Latinstock

(21) Vid. La deducción para incentivar las inversiones medioambientales del art. 39 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. En concreto, se prevé una deducción del 10% para las inversiones realizadas en bienes del activo material destinadas a la protección del medio ambiente consistentes en instalaciones que eviten la contaminación atmosférica procedente de instalaciones industriales, contra la contaminación de aguas superficiales, subterráneas y marinas para la reducción, recuperación o tratamiento de residuos industriales para la mejora de la normativa vigente en dichos ámbitos de actuación.

(22) No obstante, cabe señalar que, si bien no podemos localizar ningún impuesto estatal que tenga por objetivo principal influir en comportamientos contaminantes o en el fomento del uso eficiente de la energía, sí existen impuestos que gravan distintas fuentes de energías. En concreto, deben destacarse el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos y el Impuesto Especial sobre la Electricidad.

(23) Vid. al respecto Cornejo Pérez, A.: «La reestructuración del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte en el contexto de la implantación de una fiscalidad verde por el Estado», *Estudios financieros. Revista de Contabilidad y Tributación* núm. 302, 2008, págs. 3 y ss.

de emisión de gases de efecto invernadero en la Unión Europea, supone una utilización de los impuestos para el gravamen de las fuentes menores o las móviles cuyas emisiones son más difíciles o caras de supervisar.

Los principales puntos de esta reforma pueden resumirse, según Cornejo Pérez²⁴, en los siguientes aspectos: los tipos de gravamen se fijan en función de las emisiones de CO₂ por kilómetro recorrido; el tipo para los vehículos menos emisores es cero; el tipo para los vehículos más emisores es superior al tipo más alto vigente el 30 de junio de 2007, y las motos acuáticas y los *quads* tienen el tipo más alto. A estos principios debe añadirse el principio de neutralidad impositiva, dado que la recaudación obtenida por el impuesto una vez modificado fuera la misma que antes de dicha reestructuración. Al analizar esta reforma, cabe objetar, siguiendo a Cornejo Pérez, el mantenimiento de la base imponible *ad valorem*, dado que, en caso de coches muy contaminantes pero de precio muy económico, el impuesto a pagar será muy reducido²⁵.

En relación con las propuestas de futuro, cabe reseñar que las subastas de derechos de emisión por parte del Estado español pueden recaer dentro del concepto de tasa, en el caso de que consideremos que la atmósfera es un bien de dominio público, tal y como apuntábamos al hablar de las *global commons*. Asimismo, y si bien la propuesta se ha realizado desde el ámbito de los impuestos mundiales, también cabe hacer referencia al gravamen tanto de los billetes de avión como un impuesto sobre el CO₂ que emiten los aviones. En este caso, el carácter armonizado que tendría esta clase de impuestos nos lleva a realizar una mención en el presente epígrafe, aunque su tratamiento se haya realizado en epígrafes anteriores.

Frente a la actuación estatal, diversas comunidades autónomas han apostado

por la creación de tributos propios que recaigan sobre la materia ambiental bajo la máxima de «quien contamina, paga». Esta opción deriva del poder tributario de los citados entes territoriales que reconoce la Constitución Española en su artículo 133, aunque con las limitaciones establecidas en el artículo 6 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas²⁶. A este respecto, destaca la prohibición de crear tributos que recaigan sobre hechos imponibles gravados por el Estado, restricción ésta que no afecta a las comunidades autónomas en materia de emisiones atmosféricas ante la ausencia de un impuesto estatal. A mayor abundamiento, y como ya hemos apuntado, cabe señalar que no es incompatible con un régimen de co-

(24) Cornejo Pérez, A.: «La reestructuración del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte en el contexto de la implantación de una fiscalidad verde por el Estado», Estudios financieros. *Revista de Contabilidad y Tributación* núm. 302, 2008, págs. 3 y ss.

(25) El citado autor afirma que «conviene detenerse en este punto puesto que, idealmente, un impuesto utilizado para influir en determinados comportamientos, como en el de adquisición de vehículos poco contaminantes, debería tener una base imponible específica constituida, por ejemplo, por los gramos de CO₂ emitidos por kilómetro. Una reestructuración de la tarifa en función de dicho parámetro, pero dejando la base imponible expresada en euros, resulta menos precisa para incentivar dicha adquisición de vehículos poco contaminantes, pudiendo darse el caso de que un vehículo mal conservado y muy contaminante pero de bajo precio por su antigüedad soportara un impuesto más bajo que uno nuevo, relativamente poco contaminante pero de precio sensiblemente más elevado. Por este motivo, se ha criticado el nuevo Impuesto por parte de quienes pretendían una orientación más medioambiental del mismo. Un buen ejemplo de la distorsión que podría darse al mantener la base imponible *ad valorem* podría venir dado por el reciente lanzamiento del 'automóvil más barato del mundo', con un precio cercano a los 1.700 euros, pero que no cumple con la normativa de la UE sobre emisiones de gases de efecto invernadero. Un coche así, relativamente muy contaminante, nunca pagará un Impuesto de matriculación elevado (en caso de que se permitiera su venta en la UE), al ser *ad valorem* la base imponible, por lo que podría argumentarse que tiene poca coherencia con la nueva estructura de un impuesto que pretende favorecer la compra de vehículos poco contaminantes» («La reestructuración del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte en el contexto de la implantación de una fiscalidad verde por el Estado», Estudios financieros. *Revista de Contabilidad y Tributación* núm. 302, 2008, pág. 25).

mercio de derechos de emisión de Gases de Efecto Invernadero (GEI), al ser éste un instrumento económico que carece de naturaleza tributaria, sin perjuicio de las implicaciones que, en la citada materia, puede tener su implantación.

En el ámbito de la fiscalidad ambiental autonómica, debemos distinguir diversos tributos que recaen sobre distintos tipos de contaminación. En concreto, los podemos agrupar en cinco grupos: los que gravan instalaciones con incidencia ambiental; aquellos relacionados con las emisiones contaminantes de origen energético; los que recaen sobre productos y procesos energéticos; aquellos relacionados con las emisiones de residuos líquidos, y, por último, aquellos que gravan el depósito de residuos sólidos de distinta naturaleza. Al objeto de este trabajo, nos interesan fundamentalmente los tres primeros.

En relación con los impuestos sobre emisiones atmosféricas, destacan el impuesto gallego sobre la contaminación atmosférica, el canon murciano sobre

(26) En concreto, el art. 133 de la Constitución Española establece que «1. La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley. 2. Las comunidades autónomas y las corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes». A mayor abundamiento, el art. 6 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas establece que «1. Las Comunidades Autónomas podrán establecer y exigir sus propios tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes. 2. Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por el Estado. 3. Las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las 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 todo caso, deberán establecerse las medidas de compensación o coordinación adecuadas en 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. 4. Cuando el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria, establezca tributos sobre hechos imponibles gravados por las Comunidades Autónomas, que supongan a éstas una disminución de ingresos, instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas».



Las comunidades autónomas presentan un amplio abanico de impuestos sobre emisiones atmosféricas.

emisiones atmosféricas, el impuesto andaluz sobre emisión de gases a la atmósfera y el impuesto castellano-manchego sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente²⁷. Llegados a este punto, y como ya hemos apuntado al inicio de nuestro trabajo, cabe subrayar que la implantación del régimen de comercio de derechos de emisión de GEI no implica la exclusión de las restantes políticas medioambientales, ni siquiera de la fiscal. En concreto, y con respecto a la fiscalidad sobre las emisiones atmosféricas, juzgamos que ésta debería asumir una función complementaria con respecto al régimen de comercio de los derechos de emisión.

Así, a continuación, vamos a reseñar el hecho imponible de los impuestos autonómicos sobre emisiones atmosféricas, pudiéndose comprobar la citada función al gravar, bien las emisiones de CO₂ cubiertas por la asignación gratuita de derechos, bien las emisiones de otros gases de efecto invernadero no cubiertos por el régimen de comercio transpuesto en la Ley 1/2005. A este respecto, cabe señalar que el mismo viene constituido por la emisión de determinados gases desde las instalaciones emisoras:

■ Galicia²⁸ y Castilla-La Mancha²⁹: emisión de óxidos de nitrógeno (NO_x) y óxidos de azufre (SO_x).

- Andalucía³⁰ y Aragón³¹: emisión de óxidos de nitrógeno (NO_x), óxidos de azufre (SO_x) y dióxido de carbono (CO₂).
- Murcia³²: emisión de dióxido de azufre SO₂, óxidos de nitrógeno NO_x, compuestos orgánicos volátiles (COV) y amoníaco NH₃.

Junto a los impuestos sobre emisiones atmosféricas, destacan asimismo los que gravan instalaciones con incidencia ambiental, así como los que recaen sobre productos y procesos energéticos. En el primer caso, debemos reseñar los impuestos que gravan el daño ambiental causado por los grandes establecimiento y, en concreto, por la actividad y el tráfico desarrollados en establecimientos comerciales que, por su

(27) Un estudio detallado de estos tributos ambientales autonómicos puede encontrarse en Chico de la Cámara, P. y Herrera Molina, P.M.: «La fiscalidad de las emisiones atmosféricas en España», en la obra colectiva *Tributación medioambiental: teoría, práctica y propuestas*, Civitas, 2004, págs. 185 y ss.

(28) Art. 6 de la Ley 12/1995, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Contaminación Atmosférica.

(29) Art. 2 de la Ley 16/2005, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente y del tipo autonómico del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos.

(30) Art. 23 de la Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas y que contiene la regulación del Impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera. Vid. al respecto Casana Merino, F.: «El hecho imponible del impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera y la Directiva 96/61/CE, relativa a la prevención y control integrados de la contaminación», *Noticias de la Unión Europea* núm. 261, 2006, págs. 3 y ss., y Galán Sánchez, R. M.: «El impuesto andaluz sobre emisión de gases a la atmósfera. Análisis sistemático», *Noticias de la Unión Europea* núm. 261, 2006, págs. 19 y ss.

(31) Art. 15 de la Ley 13/2005, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas en materia de Tributos Cedidos y Tributos Propios de la Comunidad Autónoma de Aragón, que regula el Impuesto sobre el daño medioambiental causado por la emisión de contaminantes a la atmósfera.

(32) Art. 42 de la Ley 9/2005, de 29 de diciembre, de Medidas Tributarias en materia de Tributos Cedidos y Tributos Propios que regula el Impuesto por emisiones de gases contaminantes a la atmósfera en la nueva redacción dada por la Ley 12/2006, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social para el año 2007. En la antigua redacción del art. 42, los gases gravados eran los siguientes: CH₄, CO, CO₂, HFC, N₂O, NH₃, NMOV, NO_x, PFC, SF₆ y SO_x.

efecto de atracción al consumo, provoca un desplazamiento masivo de vehículos y, en consecuencia, una incidencia negativa en el entorno natural y territorial (por ejemplo, el Impuesto sobre el Daño Medioambiental causado por las Grandes Áreas de la Comunidad Autónoma de Aragón). Entre los segundos, destacan, por ejemplo, los que gravan la producción termonuclear de energía eléctrica (Impuesto sobre Actividades que inciden en el Medio Ambiente de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha) y los que gravan las actividades de producción, almacenaje o transformación de energía eléctrica así como las actividades de transporte de energía eléctrica, telefonía y telemática efectuada por los elementos fijos del suministro de energía eléctrica o de las redes de comunicaciones (Impuesto sobre Instalaciones que incidan en el Medio Ambiente de la Comunidad Autónoma de Extremadura).

En el ámbito local, las limitaciones derivadas de la Ley de Haciendas Locales dejan un estrecho margen a los municipios³³, pudiendo actuar prácticamente sólo en materia de tasas y contribuciones especiales. Así, entre las primeras³⁴, cabe destacar la proliferación de tasa por circular por la zona centro de las grandes ciudades, con el fin de promocionar el transporte público y disminuir el uso del transporte privado. Asimismo, debe hacerse referencia a la tasa por autorización de emisiones de gases de efecto invernadero y cuyo hecho imponible vendría constituido por la actividad municipal, técnica y administrativa, tendentes a verificar si se dan las condiciones necesarias para autorizar la continuación de las actividades³⁵. No obstante, en este último caso, queremos llamar la atención sobre el riesgo de proliferación de instrumentos económicos que recaen sobre las emisiones y el riesgo de superposición y efectos negativos.



A nivel local está proliferando la tasa de automóviles por circular por la zona centro de las grandes urbes, con el fin de promocionar el transporte público y disminuir el uso del privado

En relación con las contribuciones especiales, Rozas Valdés ha afirmado que es posible establecer los citados tributos «por el establecimiento o ampliación de servicios públicos para la financiación de infraestructuras y servicios locales relacionados con la preservación y mejora del medio ambiente, en tanto en cuanto pueda definirse el sector de la población específicamente mejorado por la actuación pública desarrollada», no sin alertar de las complejidades y límites en su cuantificación y gestión³⁶. No obstante, debe señalarse que difícilmente serán establecidas cuando la infraestructura o el servicio sea necesario para el municipio por una cuestión de salud. A mayor abundamiento, resulta

difícil pensar en la financiación de infraestructuras y servicios locales que puedan frenar el cambio climático y que puedan generar el citado tributo.

No obstante, junto a las afirmaciones anteriores, cabe hacer referencia a una posible modificación del Impuesto de Vehículos de Tracción Mecánica para que, en consonancia con los criterios incorporados en la reforma del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, se fije el cuadro de cuotas aplicable a los mismos sobre la base de las emisiones de CO₂, en lugar de sobre la potencia y clase del vehículo, como se dispone en la actualidad. ♦

(33) Galapero Flores, R.M.: «Tributación medioambiental en el ámbito de las haciendas locales», *Nueva Fiscalidad* núm. 9, 2003, págs. 39 y ss.

(34) Vid. Guervós Maillo, M.A.: «Tasas ambientales», en la obra colectiva *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, Dykinson, Madrid, 2007, págs. 627 y ss.

(35) Vid. la Ordenanza de la Tasa Fiscal Reguladora de Emisiones de CO₂ y SO₂ del Municipio de Cerceda. Vid. asimismo Ortega Maldonado, J.M.: *Tasas sobre molestias y riesgos permitidos*, Inv. Jurídica 1/05, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005, págs. 231 y ss.

(36) Rozas Valdés, J.A.: «Haciendas locales y medio ambiente», *Impuestos* núm. 13, tomo II, 1997, pág. 515.