

Análisis desde la **perspectiva ambiental de la tributación** de la Comunidad Autónoma de Andalucía en el entorno de las restantes Comunidades Autónomas y la Unión Europea

Francisco D. Adame Martínez

Universidad de Sevilla

Resumen Ejecutivo

IEHPA

F.P.A. INSTITUTO DE ESTUDIOS SOBRE LA
HACIENDA PÚBLICA DE ANDALUCÍA, M.P.


Junta de Andalucía
Consejería de Hacienda
y Financiación Europea

Análisis desde la **perspectiva ambiental de la tributación** de la Comunidad Autónoma de Andalucía en el entorno de las restantes Comunidades Autónomas y la Unión Europea

Francisco D. Adame Martínez

Universidad de Sevilla

Resumen Ejecutivo

**Este trabajo de investigación ha sido financiado por la
Consejería de Hacienda y Financiación Europea de la Junta
de Andalucía, a través de una subvención nominativa
prevista en la Ley 6/2019, de 19 de diciembre, del
presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía
para el año 2020.**

Edita:
Fundación Pública Andaluza Instituto de Estudios sobre la Hacienda
Pública de Andalucía
IEHPA

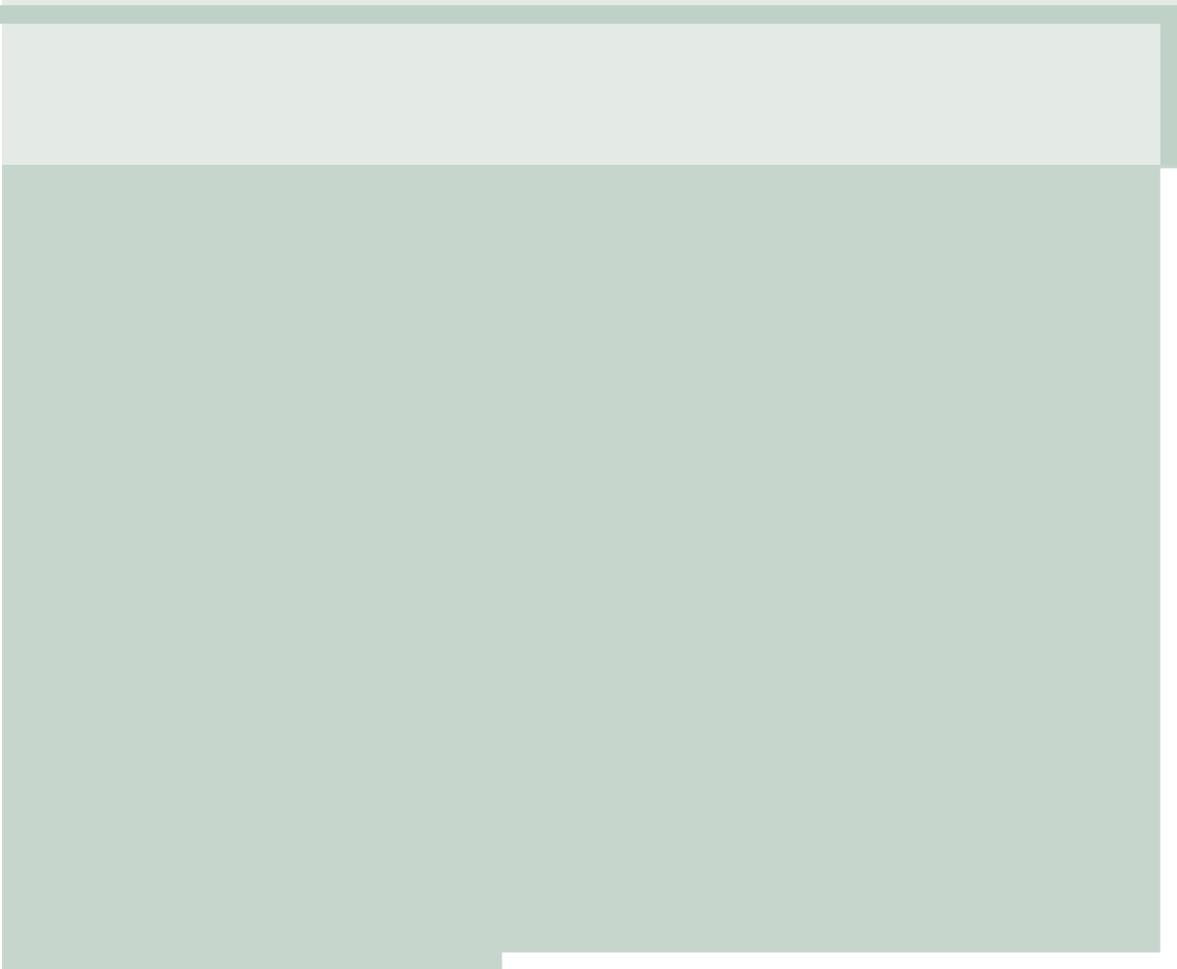
© De la publicación: IEHPA
C/Inca Garcilaso 3. Edif. Expo-Isla de la Cartuja
41092 Sevilla
www.iehpas.es
ISBN: 978-84-09-27486-4

Diseño y maquetación: Lumen Gráfica SL

ÍNDICE

Introducción	7
CAPÍTULO PRIMERO. Aspectos teóricos de la Fiscalidad ambiental y análisis de la recaudación de los impuestos ambientales de las Comunidades Autónomas.....	11
CAPÍTULO SEGUNDO. Tributos sobre el agua	17
1. Tributos estatales.....	19
2. Tributos autonómicos	21
2.1. Impuestos sobre vertido de aguas residuales.....	21
2.2. Impuesto sobre vertidos al litoral. Propuestas de reforma.....	23
2.3. Impuestos sobre la afección medioambiental causada por determinados aprovechamientos del agua embalsada	24
CAPÍTULO TERCERO. Impuestos sobre emisiones contaminantes.....	27
1. Impuestos autonómicos sobre emisiones de óxidos de azufre, nitrógeno o dióxido de carbono de Galicia, Andalucía, Aragón, Castilla-La Mancha, Comunidad Valenciana y Cataluña. Propuestas de reforma	29
2. Otros impuestos sobre emisiones: el impuesto catalán sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial	33
3. El proyectado impuesto de Cataluña sobre las actividades económicas que generan gases de efecto invernadero y sobre las emisiones portuarias de grandes barcos	34
CAPÍTULO CUARTO. Impuestos autonómicos sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente.....	35
CAPÍTULO QUINTO. Tributos sobre vehículos	39
1. Creación de un nuevo impuesto autonómico en sustitución del Impuesto Local sobre Vehículos de Tracción Mecánica	41
2. Creación de un impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica similar al creado por Cataluña	41
CAPÍTULO SEXTO. Impuestos sobre la energía	43
1. Impuestos estatales.....	45
2. Impuestos autonómicos: los cánones eólicos	45

CAPÍTULO SÉPTIMO. Impuestos sobre residuos	47
1. Los anunciados impuestos estatales sobre envases de plástico de un solo uso y sobre la eliminación de residuos mediante depósito en vertederos y la incineración de residuos	49
2. El impuesto andaluz sobre residuos peligrosos. Propuestas de reforma	52
CAPÍTULO OCTAVO. Otros posibles impuestos y medidas Fiscales ambientales ..	57
1. Tributos sobre el consumo de productos con efectos perjudiciales en la salud de la población	59
2. Impuestos sobre grandes establecimientos comerciales	60
3. Impuestos sobre estancias en establecimientos turísticos	61
4. Otros tributos ambientales que podrían crearse en el futuro en Andalucía: impuesto sobre fertilizantes y pesticidas, impuesto sobre los recursos naturales e impuesto sobre actividades extractivas	63
5. Medidas fiscales ambientales en el ISD, IRPF e ITPAJD. Propuestas de reforma	64



Introducción

La Fundación Pública Andaluza Instituto de Estudios sobre la Hacienda Pública de Andalucía nos ha solicitado un Informe sobre la situación actual de la fiscalidad ambiental en España y en Derecho comparado, prestando especial atención al análisis de los tributos ambientales existentes en la Comunidad Autónoma de Andalucía, con el fin de efectuar propuestas *de lege ferenda* tanto de nuevas figuras tributarias que pudieran crearse en nuestra Comunidad Autónoma como de otras medidas fiscales (deducciones, reducciones o bonificaciones) o mejoras que pudieran introducirse en los impuestos ya existentes en ejercicio de su poder tributario y todo ello con el fin de dar cumplimiento a los compromisos ambientales adoptados en el marco, en primer lugar, del Pacto verde europeo [COM (2019) 640 final], que es la hoja de ruta con acciones para impulsar el uso eficiente de los recursos y dotar a la Unión Europea de una economía limpia y circular y en consecuencia sostenible y convertirla en el primer continente climáticamente neutro de aquí a 2050.

El Informe se estructura en ocho capítulos. El primero se dedica al estudio de los aspectos teóricos de la fiscalidad ambiental. A partir del capítulo segundo se ofrecerá una completa panorámica de la situación de la fiscalidad ambiental en España, prestando especial atención a los impuestos establecidos por las Comunidades Autónomas. Llama desde luego la atención el número tan elevado de impuestos propios que han establecido estos entes territoriales, situación que no tiene parangón alguno en el Derecho comparado ni siquiera en países federales como Alemania, Canadá o Estados Unidos. Los tributos ambientales existentes se han clasificado en siete grandes bloques que se corresponden con los capítulos segundo al octavo: tributos sobre el agua, tributos sobre emisiones contaminantes, tributos sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente, tributos sobre vehículos, tributos sobre la energía, tributos sobre residuos y otros tributos ambientales. En el último capítulo se presta especial atención a otros posibles tributos que podría introducir la Comunidad Autónoma de Andalucía que no han sido creados por ninguna Comunidad Autónoma hasta el momento, inspirándonos para ello en la experiencia de otros países europeos. Nos referimos concretamente al Impuesto sobre fertilizantes, plaguicidas y pesticidas, el Impuesto sobre los recursos naturales y el Impuesto sobre actividades extractivas. Este capítulo concluye con un apartado en el que se proponen medidas fiscales para la protección de espacios naturales o el fomento de la conservación de la naturaleza que podrían aprobarse en el ámbito del ISD, IRPF e ITPAJD.

Durante la elaboración de este Informe y con el fin de conocer de primera mano los problemas que se plantean en la aplicación de los impuestos ambientales que existen en Andalucía y así poder efectuar propuestas de reforma lo más útiles posibles nos hemos reunido o hemos mantenido conversaciones telefónicas con funcionarios de las Consejerías de Hacienda y Financiación Europea, Agricultura, Ganadería, Pesca y Desarrollo Sostenible, y Agencia Tributaria de Andalucía. Todas estas reuniones y contactos me han sido de enorme utilidad para la redacción del Informe, por lo que aprovecho para agradecerles públicamente su colaboración.

Finalmente me gustaría dejar constancia de mi agradecimiento a la Fundación Pública Andaluza Instituto de Estudios de Hacienda Pública de Andalucía y a la Secretaría General de Hacienda de la Junta de Andalucía por la confianza depositada al realizarme este importante encargo.

CAPÍTULO PRIMERO

**Aspectos teóricos
de la fiscalidad
ambiental y análisis de
la recaudación de los
impuestos ambientales
de las Comunidades
Autónomas**

Hoy en día no hay duda de que los impuestos ambientales están avalados a nivel internacional. Pero esto no fue siempre así, pues el impuesto ambiental contó con dificultades para ser admitido en el conjunto de instrumentos fiscales. Tras un breve epígrafe dedicado al análisis de la evolución en los últimos años desde la preocupación por la protección ambiental hasta llegar a la implantación de Planes de Acción para la Economía Circular --expresión con la que se alude a una estrategia basada en reducir el uso de materias primas, reparar o reutilizar los componentes y reciclar los desechos y que está inspirada en el modelo cíclico de la naturaleza, donde nada se desperdicia y todo toma una nueva utilidad--, examinamos los requisitos que debe cumplir un tributo para merecer el calificativo de ambiental y ello se hace a la luz de la doctrina que ha venido elaborando el Tribunal Constitucional con ocasión de los numerosos recursos de inconstitucionalidad que se han planteado contra las Leyes de creación de impuestos propios autonómicos desde la introducción del primer impuesto propio pretendidamente ambiental por parte de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares en 1991, el llamado Impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente. Este tributo fue declarado inconstitucional por el Tribunal Constitucional en su Sentencia 289/2000, de 30 de noviembre, porque el análisis de la estructura de dicho impuesto no permitía llegar a la conclusión de que realmente gravase las actividades contaminantes, sino más bien la titularidad de las instalaciones y estructuras que inciden en el medio ambiente y el hecho de que el valor de esas instalaciones se calculase mediante la capitalización de los ingresos no trasmataba lo que era un impuesto sobre unos elementos patrimoniales en un impuesto sobre actividades contaminantes.

Hay un cierto consenso entre los hacendistas y los tributaristas sobre cuándo estamos ante un impuesto ambiental. Para ello el impuesto debe cumplir dos funciones: una función disuasoria y una función reparadora. En relación con la primera y más allá de la internalización de las externalidades negativas que los tributos ambientales posibilitan, éstos deben gravar una actividad contaminante y se debe gravar más al que más contamina y menos al que contamina menos. En este sentido, el impuesto ambiental puede contemplar incentivos para dejar de contaminar a través de la adopción de conductas beneficiosas para el medio. En efecto, como después se explicará, sólo se puede decir que estamos ante un auténtico tributo ambiental cuando éste establezca un incentivo para reducir la contaminación o cuando evite aquellas conductas o actividades que impliquen un perjuicio para el medio. Esto es, el gravamen ambiental será un instrumento o mecanismo útil a disposición de la política ambiental cuando vaya encaminado a cumplir los objetivos que ésta persigue (preservar la biodiversidad, reducir el volumen de residuos, fomentar el reciclaje en el marco de una economía circular, mejorar las condiciones de vida, entre otros).

En segundo lugar está la función reparadora que implica que el impuesto ambiental debe contribuir a subsanar el daño ambiental causado. Desde esta perspectiva podríamos preguntarnos si sería un impuesto ambiental simplemente porque su recaudación se dedique a reparar el daño ambiental. Este problema que no lo hemos resuelto en términos conceptuales se ha superado por el impulso europeo a través de diversos programas ambientales y la consagración de la competencia ambiental en los Tratados de la Unión Europea.

En consonancia con lo anterior, sólo pueden calificarse como verdaderos tributos ambientales aquellos que en sus elementos esenciales (hecho imponible, sujetos pasivos, base imponible, base liquidable, tipo impositivo, cuota tributaria, deducciones sobre la cuota) incorporan con claridad objetivos ambientales; de no ser así, no estaremos ante un tributo ecológico por mucho que haya sido así definido o que haya sido creado bajo un propósito ambiental

A continuación se efectúa en el Informe un repaso por los límites establecidos por el bloque de la constitucionalidad (Constitución, Ley Orgánica 8/1980 de Financiación de las Comunidades Autónomas y Estatuto de Autonomía) al establecimiento de tributos propios por parte de la Comunidad Autónoma de Andalucía y ello por supuesto también a la luz de la doctrina del Tribunal Constitucional sobre todo la referida al artículo 6 de dicha Ley Orgánica 8/1980, que establece varias reglas de conflicto en la distribución del poder tributario entre los diversos entes territoriales titulares de dicho poder. En este epígrafe dejamos indicado que los impuestos ambientales tuvieron inicialmente problemas de legitimidad –afortunadamente hoy ya superados como hemos indicado antes– porque no encajan dentro de la definición constitucional de lo que son instrumentos para el sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica. Es verdad que el Tribunal Constitucional en su Sentencia 37/1987 sobre el Impuesto andaluz sobre Tierras Infrutilizadas ya avaló el fin extrafiscal de los tributos y dijo que los impuestos extrafiscales deberían contemplar la capacidad contributiva, real o potencial, como después comentaremos, viniendo a decir que si no la contemplan dejan de ser impuestos. Es decir, que serán instrumentos económicos pero no son impuestos. Esto planteaba otro problema adicional porque se trata de impuestos que en el culmen de la paradoja se considera que funcionan mejor cuanto menos recaudan, algo inaudito en una figura tributaria. Esto obligó a buscar el anclaje de estos impuestos en otros principios y en este sentido se apeló al anclaje de estos impuestos en principios que sean claros. Se buscó el anclaje en la Unión Europea primero en el principio quien contamina paga, consagrado en el artículo 191.2 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, pero que ciertamente no es un principio tributario. En el ámbito autonómico, los impuestos ambientales fueron avalados por el Tribunal Constitucional, que desde sus primeros pronunciamientos sobre estos impuestos autonómicos se mostró claramente favorable a su constitucionalidad haciendo una interpretación extremadamente laxa de la prohibición contenida en el artículo 6.2 de la LOFCA, de manera que cualquier impuesto que tuviera carácter medioambiental pasaba el test de dicho artículo 6.2.

De todos modos, del análisis de la jurisprudencia constitucional dictada en materia de tributación ambiental se extrae que la afectación no es el único criterio para determinar si estamos ante un tributo extrafiscal es algo que ha sido confirmado, a nuestro juicio con buen criterio, por el Tribunal Constitucional en su Sentencia 179/2006, de 13 junio, que estableció una doctrina que ha sido confirmada posteriormente por su Sentencia 22/2015 de fecha 16 de febrero de 2015, que declaró inconstitucional la Ley extremeña 7/1997, que creó el Impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente siguiendo el modelo del tributo balear, afirmando que “la afectación del gravamen a la finalidad que se dice perseguida no es más que uno de los varios indicios –y no precisamente el más importante– a tener en cuenta a la hora de calificar la verdadera naturaleza del tributo, esto es, de determinar si en el tributo autonómico prima el carácter contributivo o una finalidad extrafiscal”. Es decir, que las manifestaciones genéricas no garantizan por sí solas el carácter extrafiscal de un impuesto, sino que tal carácter tendrá que deducirse del análisis conjunto de sus elementos estructurales. No es suficiente, por tanto, con una declaración generalista sobre la finalidad medioambiental del impuesto y menos aún con una simple afectación de la recaudación –aparte de que en la práctica sea muy difícil controlar si la afectación se lleva a término–, sino que tal finalidad debe materializarse en la regulación efectiva de éste.

El capítulo primero concluye con un análisis de la recaudación de los impuestos ambientales de las Comunidades Autónomas en el período 2012-2019. Como allí se explica las Comunidades Autónomas se han centrado en el medio ambiente a la hora de establecer tributos básicamente por dos razones: la primera porque este espacio fiscal estaba vacante ya que el Estado no había establecido tributos sobre esta materia y la segunda porque en este caso no se produce un rechazo social por el establecimiento de este tipo de tributos. En efecto, la creación de tributos que graven las actividades contaminantes socialmente no está mal visto, sino incluso todo lo contrario; en efecto, hoy en día la sociedad está muy concienciada con el problema ambiental y el cambio climático e incluso el principio quien contamina paga como antes ya se ha indicado está expresamente consagrado en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Actualmente están vigentes 54 impuestos autonómicos propios que podemos calificar como ambientales o pretendidamente ambientales. No hemos computado los impuestos que han sido declarados inconstitucionales, los que están suspendidos y los que se han dejado sin efecto porque el Estado ha establecido impuestos que recaen sobre el mismo hecho imponible. La Comunidad Autónoma de Cataluña ha sido la más activa pues cuenta en este momento con 13 impuestos vigentes vinculados al medio ambiente, le sigue Andalucía con 5, Galicia y Aragón con 5 y Murcia con 4. Hay después un grupo de Comunidades formado por el Principado de Asturias, La Rioja, Comunidad Valenciana y Extremadura que tienen 3, si bien como después explicaré algunos de ellos tienen una indudable importancia en términos recaudatorios. Finalmente tendríamos un grupo de Comunidades que tienen dos impuestos vigentes relacionados con el medio ambiente en el que se incluyen Cantabria, Castilla-La Mancha, Islas Baleares, Madrid y Castilla y León.

El total de impuestos propios vigentes asciende según la web del Ministerio de Hacienda a 65 (<https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/FinanciacionTerritorial/Autonomica/Cap%C3%ADtulo%20III%20Tributaci%C3%B3n%20Auton%C3%B3mica%202020.pdf>). No hemos computado los impuestos que han sido declarados inconstitucionales, los que están suspendidos y los que se han dejado sin efecto porque el Estado ha establecido impuestos que recaen sobre el mismo hecho imponible. Esto último ocurre con el Impuesto sobre depósitos en entidades de crédito de Andalucía, Extremadura y Canarias y con el Impuesto sobre depósito de residuos nucleares de Andalucía. Tampoco incluimos en el cómputo, aunque sí vienen en el documento que figura en la web del Ministerio, los recargos sobre el Impuesto sobre Actividades Económicas de las Comunidades Autónomas uniprovinciales del Principado de Asturias, Cantabria, La Rioja, Murcia y Madrid.

La mayoría de los impuestos propios creados hasta la fecha y sobre todo de los vigentes en la actualidad son de naturaleza ambiental o pretendidamente ambiental y gravan por ejemplo determinadas instalaciones o el ejercicio de determinadas actividades que inciden en el medio ambiente (producción, transporte y suministro de energía), la emisión de gases a la atmósfera o la producción, abandono o depósito de residuos en instalaciones controladas. Pero sin duda los más importantes desde el punto de vista recaudatorio son los que recaen sobre el agua con distintas denominaciones y estructuras. Junto a estos impuestos propiamente ambientales son varias las Comunidades Autónomas que han establecido otros tributos pretendidamente ambientales como son los impuestos sobre grandes superficies comerciales, sobre agua embalsada o los cánones eólicos.

CAPÍTULO SEGUNDO

Tributos sobre
el agua

1. Tributos estatales

Los tres niveles de gobierno titulares de poder tributario en España han establecido tributos sobre el agua en el ámbito de sus respectivas competencias aunque ciertamente sin ningún tipo de orden ni coordinación. En el ámbito de las Comunidades Autónomas los impuestos sobre el agua son los tributos propios más importantes desde el punto de vista recaudatorio, como acabamos de explicar.

Dadas las características y objetivos del Informe nos hemos centrado básicamente en el análisis de los impuestos autonómicos sobre el agua. No obstante se estimó oportuno hacer breve repaso por las distintas figuras establecidas por el Estado sin entrar en profundidad en el análisis de su régimen jurídico ni tampoco en el estudio de sus aspectos más conflictivos con el fin de clarificar qué materias imponibles no podrían ser ocupadas por las Comunidades Autónomas. Los tributos creados por el Estado se han clasificado en tres grupos: tributos sobre el uso del dominio público, tributos recuperadores del coste de las infraestructuras hidráulicas y el canon de control de vertidos.

Dentro de los tributos sobre el uso del dominio público se incluyen el canon por ocupación, utilización y aprovechamiento de los bienes de dominio público hidráulico del artículo 112 del Texto refundido de la Ley de Aguas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio, y el canon de ocupación del dominio público marítimo-terrestre del artículo 84 de la Ley 22/1988, de 28 de julio, de Costas.

En el grupo que hemos denominado tributos recuperadores del coste de las infraestructuras hidráulicas se incluyen el tradicional canon de regulación y la tarifa de utilización del agua, regulados en el artículo 114 del Texto refundido de la Ley de Aguas. Son figuras que persiguen repercutir sobre el usuario el coste de inversión en infraestructuras hidráulicas y los gastos de mantenimiento o explotación de tales infraestructuras. El canon de regulación se aplica a los beneficiados por las obras de regulación de las aguas superficiales o subterráneas financiadas, total o parcialmente con cargo al Estado, con el fin de compensar los costes de la inversión que soporte la Administración estatal y atender a los gastos de explotación y conservación de tales obras. Por su parte, la tarifa de utilización del agua grava a los beneficiados por otras obras hidráulicas específicas realizadas, incluidas las de corrección del deterioro del dominio público hidráulico, derivado de su utilización, con la finalidad de compensar los costes de inversión que soporte la Administración y atender a los gastos de explotación y conservación de tales obras.

La Comunidad Autónoma de Andalucía viene ejercitando sus funciones como organismo de cuenca tanto en la vertiente atlántica como en la mediterránea, haciendo así uso de la posibilidad que se le brinda por la transferencia de competencias de la autoridad de cuenca. La Ley 9/2010, de 20 de julio, de Aguas de Andalucía, dedica los artículos 97 a 99 al canon de regulación y a la tarifa de utilización, para calificarlos como ingreso propio de la Comunidad Autónoma y para regular con detalle el período impositivo, el devengo y su cuantificación. En concreto, estos tributos se devengarán el 31 de diciembre de cada año, coincidiendo el período impositivo con un año natural, excepto el ejercicio en el que se produzca el otorgamiento de la concesión o autorización sobre el dominio público hidráulico o su cese, en cuyo caso, se calcularán proporcionalmente al número de días de vigencia de la

concesión o autorización sobre el dominio público hidráulico. Pero la principal novedad que introduce la Ley andaluza es que no se tendrán en cuenta los gastos de administración a los que se refiere el artículo 114.3,b) del Texto refundido de la Ley de Aguas creándose para ello el canon de servicios generales. Dada la dificultad que presentaba la aplicación de los cánones regulados en la Ley estatal de aguas Andalucía decidió sacar de las bases de los cánones y tarifas los gastos de administración y crear este nuevo tributo, que aún no se ha desarrollado reglamentariamente. Su desarrollo tendría que liderarlo la Dirección General de Planificación y se ha debatido sobre este tema y se ha incluido una propuesta de síntesis en el Pacto Andaluz por el Agua, Fase III, concretamente en el documento que lleva por título “Propuestas de los Agentes y propuestas de Síntesis”, Septiembre 2020, en su página 128. Dicha propuesta dice lo siguiente:

“Para una moderna y eficiente gestión del dominio público hidráulico es imprescindible implementar el canon de servicios generales previsto en el Título VIII de la Ley Andaluza de Aguas, no solo como herramienta tributaria para dotarse de los recursos humanos y tecnológicos necesarios, sino también como mecanismo para incentivar el uso sostenible del agua y las buenas prácticas.”

En el tercer bloque de impuestos estatales sobre el agua se incluye el canon de control de vertidos del artículo 113 del Texto refundido de la Ley de Aguas, cuya redacción procede de la modificación realizada por la Ley 46/1999, de 13 de diciembre. La propia Ley lo califica como tasa destinada al estudio, control, protección y mejora del medio receptor de cada cuenca hidrográfica. Grava a los sujetos que lleven a cabo el vertido y es compatible con otras figuras que pueden establecer las Comunidades Autónomas o las Entidades Locales en el ámbito de sus respectivas competencias.

En las cuencas intracomunitarias andaluzas (cuenca atlántica y cuenca mediterránea) este impuesto se liquida por la Consejería de Agricultura, Ganadería, Pesca y Desarrollo Sostenible de la Junta de Andalucía. Concretamente por la Coordinación de Tributos sobre el Agua de la Secretaría General de Medio Ambiente, Agua y Cambio Climático en el caso de las cuencas atlánticas y por la Cuenca mediterránea andaluza en el caso de las mediterráneas. Para las cuencas atlánticas la Coordinación de Tributos solicita anualmente a las Delegaciones Territoriales afectadas (Huelva y Cádiz) la información necesaria sobre las liquidaciones. Con los datos recibidos se preparan las liquidaciones a través del Sistema Unificado de Recursos (SUR) de Hacienda y se notifica a los titulares. La Cuenca Mediterránea lo hace de forma similar para los vertidos a su cuenca.

Al igual que ocurre en el caso del canon de regulación y la tarifa de utilización la Comunidad Autónoma de Andalucía podría haber legislado en materia de canon de control de vertido para las cuencas intracomunitarias pero no lo ha hecho.

2. Tributos autonómicos

Los tributos autonómicos sobre el agua pueden dividirse en tres bloques: impuestos que gravan el saneamiento y depuración de aguas residuales; impuestos que gravan los vertidos al litoral e impuestos que gravan el agua embalsada.

2.1. Impuestos sobre vertido de aguas residuales

Con estos tributos se pretende básicamente allegar recursos para financiar las infraestructuras de depuración que han de construir en el ámbito de sus respectivas competencias con el fin de dar cumplimiento a las previsiones contenidas en la normativa comunitaria en la materia. En el momento actual todas las Comunidades Autónomas excepto Castilla-La Mancha han creado un tributo de este tipo.

Se trata de los impuestos propios más relevantes desde el punto de vista recaudatorio, estando afectada su recaudación mayoritariamente a la financiación de las actuaciones de política hidráulica realizada por la Comunidad Autónoma. Así por ejemplo, para la Comunidad de Cantabria el canon del agua residual representó en 2018 un 98,8% del total recaudado en dicha Comunidad con impuestos propios y para Andalucía el Canon de mejora representó en 2019 algo más del 95% del total de la recaudación total de sus impuestos propios. Para tener una idea de la importancia en términos recaudatorios de estos impuestos autonómicos basta citar el caso del canon del agua de Cataluña con el que se recaudó en 2018 algo más de 504 millones de euros, por lo que sin duda estamos ante un impuesto de gran potencial recaudatorio.

Andalucía creó a través de su Ley 9/2010, de 30 de julio, de Aguas para Andalucía, dos impuestos distintos bajo la denominación común de canon de mejora. El primero de ellos es el canon de mejora de infraestructuras hidráulicas de depuración de interés de la Comunidad Autónoma y el segundo el canon de mejora de infraestructuras hidráulicas competencia de las Entidades Locales. Andalucía es la única Comunidad en la que simultáneamente se exige un tributo por las infraestructuras hidráulicas competencia de las Entidades Locales que así lo hayan solicitado y que ya existía desde 1996 y un tributo autonómico por las infraestructuras de depuración de interés de la Comunidad Autónoma.

Resulta llamativo que en la mayoría de las Comunidades Autónomas este tributo se denomina canon. El término canon no se corresponde con ninguna de las categorías tributarias admitidas por la Ley General Tributaria, que únicamente contempla tres clases de tributos: impuestos, tasas y contribuciones especiales. Por tanto, cualquier tributo que puedan crear las Comunidades Autónomas deberá reconducirse a una de estas tres categorías, con independencia de cuál sea su denominación.

La mayor parte de los tributos sobre el saneamiento y vertido de aguas residuales establecidos por las Comunidades Autónomas están configurados, como impuestos y su hecho imponible está constituido por el consumo real o potencial del agua, por la afección al medio que su utilización pudiera producir, si bien su formulación varía de una Comunidad a otra, siendo sujetos pasivos los consumidores de

agua. No obstante y con el fin de simplificar la gestión del tributo se atribuye la condición de sustitutos del contribuyente a las entidades suministradoras de agua. Su base imponible está constituida por el volumen de agua consumido o, si se desconoce, por el volumen de agua estimado, expresado, en todo caso, en metros cúbicos, y la cuota se determina aplicando una cantidad por metro cúbico consumido o bien existe una cuota fija y una cuota variable, distinguiendo entre usuarios domésticos e industriales. Para los consumos domésticos se contempla generalmente un precio por metro cúbico sin tener en cuenta la carga contaminante y para los industriales existen métodos distintos para su determinación, pero por regla general sí se atiende a la contaminación producida. Para la determinación de esa carga contaminante se tendrán en cuenta entre otros los siguientes parámetros: materias en suspensión, sales solubles, materias oxidables, metales y materias inhibidoras.

El Informe dedica un apartado a realizar consideraciones sobre los problemas que se han detectado en la aplicación del canon andaluz de mejora, un impuesto cuya gestión es complicada, dado que cada factura de agua es un hecho imponible. Hay municipios que no lo repercuten y otros que lo repercuten mal. La tipología en Andalucía es muy diversa pues son 778 municipios, de los que 29 superan los 50.000 habitantes y 12 los 100.000 habitantes. Los municipios grandes lo presentan normalmente bien porque tienen más personal.

La regulación del canon de mejora de infraestructuras hidráulicas de depuración de interés de la Comunidad Autónoma de Andalucía contenida en la Ley 9/2010 se ha modificado en varias ocasiones a través de las Leyes de Presupuestos. Así por Ley 6/2014, de 30 de diciembre, del Presupuesto para 2015 se modificó la redacción del artículo 74.1 que regula el hecho imponible. Por Ley 10/2016, de 27 de diciembre, del Presupuesto para 2017 se modificó el artículo 75.1 que regula la base imponible. Y a través de la disposición final duodécima de la Ley 3/2019, de 22 de julio, del Presupuesto de la Comunidad Autónoma para el año 2019 se introdujeron diversas modificaciones; así, se modificó el artículo 80 en materia de afectación, el 81 que quedó suprimido (regulaba los supuestos de exención), el 87 en relación con la cuota variable para los períodos de facturación en que se produzcan fugas de agua para establecer que el consumo que se tendrá en cuenta será el estimado y fijar cómo será gravado el exceso de consumo real sobre el estimado, el 88 en materia de período impositivo y devengo, estableciendo un modelo similar al del IVA, con el devengo en el momento en que resulte exigible la contraprestación correspondiente al suministro, entendiéndose a estos efectos como tal la fecha de emisión de la factura y se introdujo un artículo 89 bis en materia de rectificación de las cuotas impositivas repercutidas.

Hay una cuestión que está pendiente aún de desarrollo reglamentario en este canon de mejora andaluz como es el gravamen de las pérdidas.

En cuanto al canon de mejora de infraestructuras hidráulicas de competencia de las Entidades Locales, son los Ayuntamientos los interesados en recaudarlo. Las Órdenes de aprobación de los cánones, fijación de su cuantía, régimen de aplicación y determinación del tiempo necesario de vigencia de los mismos para lograr con su rendimiento el fin al que iban dirigidos, eran competencia de la Consejería de Agricultura, Ganadería, Pesca y Desarrollo Sostenible. Se establecían controles para ver qué se estaba recaudando. A través del Decreto Ley 2/2020, de 9 de marzo, de mejora y simplificación de la regulación para el fomento de la actividad productiva de Andalucía, se ha introducido una importante modificación en el artículo 91 de la Ley andaluza de aguas para devolver al ámbito de las entidades locales la capacidad de financiar las infraestructuras hidráulicas del ciclo integral de agua de uso urbano de su competencia sin que sea precisa para ello la intervención de la Comunidad Autónoma, de manera que ya la Consejería no interviene en la aprobación de esos cánones. A partir del 13 de marzo

de 2020 serán las entidades locales las que, previa comunicación a la Consejería de Hacienda, deberán acordar la imposición del canon y aprobar las oportunas ordenanzas fiscales reguladoras de éste en orden a la fijación de los elementos necesarios para la determinación de las respectivas cuotas tributarias conforme a las determinaciones contenidas en el artículo 94 de la Ley de aguas de Andalucía. En la Orden que históricamente aprobaba la Consejería venían controles que tenía que hacer la Consejería y que conllevaba un trabajo importante. Se trataba de un esfuerzo inútil en un canon cuya recaudación además no era para la Administración autonómica.

2.2. Impuesto sobre vertidos al litoral. Propuestas de reforma

Andalucía y Murcia, que han creado un impuesto que recae sobre los vertidos al litoral, que va destinado a financiar las actuaciones de la Comunidad en materia de protección medioambiental y conservación de los recursos naturales. El impuesto andaluz sobre vertidos a las aguas litorales se introdujo por la Ley 18/2003 con la finalidad de sustituir al canon por autorización de vertidos introducido por la Ley 7/1994, de 18 de mayo, de Protección Ambiental y su desarrollo reglamentario se contiene en el 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.

El Impuesto sobre vertidos al litoral creemos que debe mantenerse vigente, si bien dado el tiempo transcurrido desde la aprobación de la Ley 18/2003 convendría realizar algunas modificaciones para su actualización que se traducen en las siguientes propuestas:

PROPUESTA 1: Exención de los vertidos de las plantas desaladoras

Se podría estudiar la posibilidad de introducir una norma para declarar exentos del impuesto los vertidos a aguas litorales de las plantas desaladoras situadas en la Comunidad Autónoma de Andalucía. En la línea de lo establecido en el artículo 33 de la Ley 9/2005, de 29 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de Murcia, se podrían declarar exentos estos vertidos. Este supuesto de exención está redactado en términos muy amplios ya que abarca al vertido de agua desalada que vaya destinada a la agricultura, riego, industria o consumo humano.

PROPUESTA 2: Modificación de la redacción del artículo 43 de la Ley 18/2003

Esta propuesta de modificación deriva de la falta de adaptación de la redacción de este precepto a la vigente Ley 58/2003, de 18 de diciembre, General Tributaria. Esta falta de adecuación deriva de que cuando se redactó la Ley 18/2003 aún no había entrado en vigor la Ley 58/2003.

Con el fin de adaptar la redacción del artículo 43 a la actual Ley General Tributaria debería modificarse la redacción de este precepto para sustituir la referencia al artículo 33 de dicha Ley General Tributaria por una referencia al artículo 35.4 de la vigente Ley General Tributaria, que es el precepto que atribuye la condición de obligados tributarios a las entidades sin personalidad jurídica.

No entendemos que sea suficiente la referencia que se hace en el artículo 25 de la Ley andaluza a “la Ley General Tributaria o norma que la sustituya”.

PROPUESTA 3: Modificación de la redacción del artículo 53 de la Ley 18/2003

Con el fin de adaptar la redacción del artículo 53 a la actual Ley General Tributaria debería modificarse la redacción del segundo párrafo de su apartado 3 de dicho precepto para sustituir la referencia al artículo 58.2, c) de la Ley General Tributaria por una referencia al artículo 58.2, a) de la vigente Ley General Tributaria, que es el precepto que configura al interés de demora como un componente de la deuda tributaria porque la letra c) se refiere a los recargos del período ejecutivo.

2.3. Impuestos sobre la afección medioambiental causada por determinados aprovechamientos del agua embalsada

El último grupo de tributos autonómicos sobre el agua está constituido por los que recaen sobre el daño o afección medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada. Hasta la fecha han establecido un tributo de este tipo las Comunidades Autónomas de Galicia (Ley 15/2008, de 19 de diciembre, del Impuesto sobre el daño medioambiental sobre el del agua embalsada de Galicia), Castilla y León (artículo 50 a 56 del Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de tributos propios y cedidos en Castilla y León) y Aragón (artículos 23 a 27 del Decreto Legislativo 1/2007, de 18 septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Legislación sobre los impuestos medioambientales de esta Comunidad Autónoma). Se trata de tributos que gravan el daño medioambiental causado a los ríos que discurren por estas Comunidades Autónomas por actividades industriales en cuyo proceso productivo se emplean instalaciones consideradas de alto impacto ambiental sobre los ecosistemas a ellos asociados. Su base imponible en algunos casos está constituida por la capacidad volumétrica máxima del embalse que esté ubicado en su totalidad o en parte en el territorio de estas Comunidades Autónomas, medida en hectómetros cúbicos, así sucede por ejemplo en el impuesto gallego que fue el pionero, donde el tipo de gravamen es una cantidad trimestral por hectómetros cúbicos, sobre la que se aplicará un coeficiente que incrementará la cuota en función del salto bruto del aprovechamiento y, que en su caso, la minorará en función de la potencia instalada del aprovechamiento hidroeléctrico.

El debate sobre la constitucionalidad de estos impuestos ha generado mucha conflictividad porque desde el mes de octubre de 2017 hasta el mes de marzo de este año fueron admitidos a trámite por parte del Tribunal Supremo más de una decena de recursos de casación contra Sentencias sobre todo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia por considerar que las cuestiones planteadas presentaban interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia. El Tribunal Supremo ha desestimado finalmente estos recursos invocando para ello la doctrina sentada en su Sentencia de 10 de marzo de 2020, dictada en el recurso de casación núm. 3891/2017, aunque no se ha pronunciado si se trataba de un impuesto ambiental.

Los impuestos sobre determinados usos y aprovechamiento del agua embalsada no son el mejor modelo de lo que debe ser un tributo ambiental. No obstante, sí que hay algunos aspectos de su regulación que aparentemente podrían hacernos pensar que podemos estar ante lo que sería un impuesto de naturaleza ambiental. Así, en primer lugar, la recaudación del impuesto gallego queda afectada, una vez deducidos los costes de gestión, a financiar las actuaciones y medidas encaminadas a la prevención y

protección de los recursos naturales, así como a la conservación, reparación y restauración del medio ambiente y, en especial, a la conservación del patrimonio natural fluvial de esta Comunidad directa o indirectamente afectado por los daños medioambientales gravados. Pero el tributo ambiental, como hemos explicado, para merecer tal calificativo, debe incorporar en sus elementos esenciales (hecho imponible, sujetos pasivos, base imponible, base liquidable, tipo impositivo, cuota tributaria, deducciones sobre la cuota) objetivos ambientales. En estos impuestos sólo podemos encontrar en su regulación una referencia si cabe indirecta a los hipotéticos daños ambientales y en todo caso sin capacidad para generar cambios de comportamiento y tecnologías para reducir los impactos contaminantes.

CAPÍTULO TERCERO

**Impuestos sobre
emisiones contaminantes**

1. Impuestos autonómicos sobre emisiones de óxidos de azufre, nitrógeno o dióxido de carbono de Galicia, Andalucía, Aragón, Castilla-La Mancha, Comunidad Valenciana y Cataluña. Propuestas de reforma

Tras un breve repaso por los impuestos sobre emisiones existentes en el Derecho comparado (Finlandia, Dinamarca, Suecia y Canadá) se analizan los impuestos sobre emisiones contaminantes que están vigentes en España y que han sido creados siguiendo un orden cronológico por las Comunidades Autónomas de Galicia, Castilla-La Mancha, Andalucía, Aragón, Murcia, la Comunidad Valenciana y Cataluña.

Estos tributos autonómicos se puede afirmar que persiguen fines extrafiscales y concretamente de ordenación medioambiental, porque cuanto más eficaces son sus objetivos de protección medioambiental menores serán, a su vez, las cantidades recaudadas por la Administración financiera autonómica. Como después se explicará, la tarifa impositiva del impuesto gallego intenta disuadir de la emisión de las sustancias gravadas por encima de las 1.000 toneladas anuales, ya que sólo por debajo de dicho límite la cuota a pagar es cero. Esta circunstancia es uno de los indicadores que permiten calificar al tributo como extrafiscal, puesto que al exonerar a los focos que no sean grandes emisores está creando un estímulo para la puesta en marcha de tecnologías capaces de reducir las emisiones por debajo de las 1.001 toneladas/año.

Siguiendo el modelo del impuesto gallego Andalucía creó el Impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera, a través de su Ley 18/2003, de 29 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas. En el caso de Andalucía el tributo recae sobre la emisión a la atmósfera de dióxido de carbono, óxidos de nitrógeno y óxidos de azufre, que se realice desde fuentes puntuales de instalaciones situadas en la Comunidad Autónoma de Andalucía, donde se desarrollen alguna o algunas de las actividades industriales incluidas en el Anexo I de la Ley 16/2002, de 1 de julio, de Prevención y Control Integrados de la Contaminación. Su base imponible se va a determinar a partir de magnitudes directamente relacionadas con el impacto medioambiental, como son la actividad desarrollada por las distintas instalaciones, así como por el volumen y composición del combustible empleado, de manera que se mide el nivel de la carga contaminante, determinándose en estimación directa cuando las instalaciones industriales “en virtud de la normativa vigente” estén obligadas a incorporar monitores para la medición en continuo de la concentración de las sustancias emitidas y medidores de caudal.

Estos impuestos ambientales no plantean problemas de constitucionalidad ni desde la perspectiva de los principios de justicia material de los tributos, ni tampoco de compatibilidad con las prohibiciones contenidas en los apartados 2 y 3 del artículo 6 LOFCA. No presentan problemas de doble imposición con el Impuesto estatal sobre Electricidad, ni tampoco con el Impuesto municipal sobre Actividades Económicas.

Tras analizar los aspectos que han resultado conflictivos en la aplicación del Impuesto andaluz sobre emisión de gases a la atmósfera se formulan diversas propuestas para la actualización de la regulación de dicho tributo. En concreto se efectúan propuestas de nueva redacción para diversos preceptos de la Ley 18/2003 y se propone la simplificación de su gestión que en el momento actual es costosa y se lleva a cabo de forma artesanal.

Las propuestas concretas que se formulan de modificación legislativa de la regulación de este impuesto son las siguientes:

PROPUESTA 1: Ampliación del hecho imponible

En primer lugar, podría ampliarse el hecho imponible con el fin de gravar también las emisiones de partículas, como hace por ejemplo el impuesto catalán sobre emisiones, o el NH₃ y los compuestos orgánicos volátiles como sucede en el caso del impuesto murciano.

Para ello bastaría con dar nueva redacción al artículo 23 de la Ley 18/2003.

PROPUESTA 2: Ampliación de la aplicación del impuesto para gravar las emisiones procedentes de otras instalaciones distintas a las contempladas en el artículo 22 de la Ley 18/2003

La segunda propuesta consiste en ampliar la aplicación del impuesto a otras instalaciones distintas a las previstas en el artículo 22 de la Ley 18/2003 y que también producen emisiones destacadas de las sustancias contaminantes que se encuentran gravadas por el tributo en este momento. En la actualidad el impuesto sólo grava las emisiones producidas por instalaciones en las que se desarrollen una o más de las actividades industriales enumeradas en inicialmente en el anejo 1 de la Ley 16/2002, de 1 de julio, de Prevención y Control Integrados de la Contaminación y tras la derogación de esta norma en el anejo 1 del Real Decreto Legislativo 1/2016, de 16 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de prevención y control integrados de la contaminación. Esta propuesta se justifica en cuanto que existen instalaciones y focos de emisión con mayores emisiones al aire que las afectadas por el Real Decreto Legislativo 1/2016. Convendría por otra parte en el propio texto del artículo 22 eliminar la referencia a la Ley 16/2002 y mencionar en su lugar al precitado Real Decreto Legislativo 1/2016.

Además, se podría ampliar el ámbito de aplicación del impuesto para gravar las emisiones procedentes de instalaciones que cuenten con actividades potencialmente contaminadoras de la atmósfera de los grupos A y B, conforme a la definición que se contiene en el Anexo del Real Decreto 100/2011, de 28 de enero, por el que se actualiza el Catálogo de actividades potencialmente contaminadoras de la atmósfera y se establecen las disposiciones básicas para su aplicación. De conformidad con lo previsto en su artículo 4 las actividades potencialmente contaminadoras, así como las actividades asimilables a las mismas, e independientemente de que puedan generar emisiones de contaminantes a la atmósfera de forma canalizada o difusa, pertenecerán al grupo indicado en el precitado catálogo—denominado CAPCA-2010—, de acuerdo en su caso, a las consideraciones específicas contenidas en el catálogo de actividades potencialmente contaminadoras de la atmósfera del Anexo IV de la Ley 34/2007, de 15 de noviembre, de calidad del aire y protección de la atmósfera.

El Real Decreto 100/2011 complementa a la Ley 34/2007, de 15 de noviembre, de calidad del aire y de la atmósfera y actualiza el catálogo de actividades potencialmente contaminadoras de la atmósfera del Anexo IV de dicha Ley, sometiendo a ciertas instalaciones en las que se desarrollan actividades con ese

potencial contaminador a un régimen de intervención administrativo específico. Para ello identifica y asigna en su caso a alguno de los tres grupos A, B y C que recoge la Ley, a aquellas actividades que considera deben ser objeto de un control específico individualizado.

Hay que indicar que el Real Decreto 100/2011 ha sido modificado posteriormente por el Real Decreto 115/2017, de 17 de febrero, por el que se regula la comercialización y manipulación de gases fluorados y equipos basados en los mismos, así como la certificación de los profesionales que los utilizan y por el que se establecen los requisitos técnicos para las instalaciones que desarrollen actividades que emitan gases fluorados.

En definitiva la propuesta consistiría en incluir en el ámbito de aplicación del impuesto más instalaciones con emisiones destacadas de las sustancias contaminantes gravadas y no sólo las afectadas por el precitados Real Decreto Legislativo 1/2016. Igualmente se podrían incluir en dicho ámbito de aplicación las emisiones de instalaciones que cuenten con actividades potencialmente contaminadoras de la atmósfera de los grupos A y B según se definen en los Reales Decretos 100/2011 y 115/2017.

PROPUESTA 3: Dotación del Fondo para atender situaciones de emergencia provocadas por catástrofes ambientales previsto en el artículo 15.2 de la Ley 18/2003

El artículo 15 de la Ley 18/2003 regula en su apartado 1 la afectación de ingresos procedentes de los impuestos ecológicos a financiar actuaciones de la Administración de la Junta de Andalucía en materia de protección medioambiental y conservación de los recursos naturales. En su apartado 2 dispone:

“Sin perjuicio de la imputación que deba realizarse de los gastos ocasionados, con la finalidad de atender situaciones de emergencia provocadas por catástrofes medioambientales, se constituirá un fondo de reserva cuya dotación anual ascenderá al 5% de los ingresos efectivamente recaudados a que se refiere el apartado anterior, en los términos y hasta el límite que se determine reglamentariamente.”

Salvo error por nuestra parte hasta la fecha no se ha dotado este Fondo de para situaciones de emergencia del 5% de los ingresos. Acudiendo a la legislación de otras Comunidades Autónomas encontramos en la Ley gallega reguladora del impuesto sobre emisiones que en su artículo 4.3 se dice que “Del destino de los recursos a que se refiere el apartado 1 anterior será informado el Consejo Gallego de Medio Ambiente, a los efectos de sus funciones.” Pero quizás pueda ser más aconsejable y operativo seguir el modelo establecido por Aragón que en el artículo 5 del Texto Refundido de esta Comunidad aprobado por Decreto Legislativo 1/2007, de 18 de septiembre, tiene una redacción más simple que no contempla un Fondo de reserva y habilita a las Leyes de Presupuestos a establecer los criterios de afectación. En la línea de potenciar el Presupuesto verde, tal vez podría seguirse el ejemplo de Aragón y establecer en su Ley reguladora estos criterios de afectación.

PROPUESTA 4: Simplificación del procedimiento de cuantificación del Impuesto

El procedimiento de determinación de la base imponible y el cálculo de la cuota tributaria del impuesto andaluz es demasiado complejo. No puede servirnos de justificación pensar que eso es así también en otros impuestos autonómicos como, por ejemplo, el impuesto aragonés, donde esa complejidad responde al mimetismo legislativo respecto al tributo andaluz. Pese a que se tiene conciencia en la Administración de esta excesiva complejidad, la redacción artículos 28 al 30 de la Ley 18/2003 que regulan la determinación de la base imponible del impuesto en estimación directa, objetiva o indirecta no han sido modificados desde su aprobación.

Podría analizarse conjuntamente con los funcionarios del área de Medio Ambiente la posibilidad de modificar el procedimiento de cuantificación siguiendo el modelo catalán en el que la base imponible está constituida por las emisiones másicas de cada una de las sustancias contaminantes a la atmósfera emitidas por una misma instalación durante el período impositivo correspondiente y la misma se calcula mediante una fórmula establecida en función de la concentración media anual, el caudal medio anual de cada foco emisor y el tiempo anual de funcionamiento de cada foco.

Por otra parte, para adaptar la redacción del artículo 30 de la Ley 18/2003 a la actual Ley General Tributaria debería modificarse la redacción del apartado 1 de dicho precepto para sustituir la referencia al artículo 50 de dicha Ley General Tributaria por una referencia al artículo 54 de la vigente Ley General Tributaria, que es el precepto que actualmente regula la estimación indirecta de la base imponible.

PROPUESTA 5: Elevación de la cuota tributaria del Impuesto de emisión de gases a la atmósfera

Tanto si se opta por mantener la regulación actual del impuesto andaluz como si finalmente se decide modificar la base imponible sería conveniente elevar el tipo de gravamen aplicable pudiendo tomar como referencia el modelo catalán donde el tipo de gravamen es de 45 euros por tonelada de dióxido de azufre, 75 euros por tonelada de óxidos de nitrógeno, 60 euros por tonelada de partículas y 45 euros por tonelada de carbono orgánico total –en este impuesto se contempla un mínimo exento de manera que se sólo se gravan las emisiones de dióxido de azufre superiores a 150 toneladas, las de óxidos de nitrógeno a 100 toneladas, las de partículas a 50 toneladas y las de carbono orgánico total a 150 toneladas–, o el aragonés donde en los dos primeros casos, es decir, en emisiones de dióxido de azufre y óxidos de nitrógeno, el tipo de gravamen es de 50 euros por tonelada, mientras que para las emisiones de carbono es de 200 euros por tonelada.

PROPUESTA 6: Modificación de los supuestos de no sujeción del artículo 24 de la Ley 18/2003

El artículo 24 de la Ley 18/2003 regula los supuestos de no sujeción y menciona en su letra a) las emisiones procedentes de los vertederos de todo tipo de residuos a que se refiere el apartado 5.4 del Anejo I de la Ley 16/2002, es decir, los vertederos de todo tipo de residuos que reciban más de 10 toneladas por día o que tengan una capacidad total de más de 25.000 toneladas con exclusión de los vertederos de residuos inertes, así como las procedentes de instalaciones destinadas a la cría intensiva de aves de corral y de cerdos recogidas en el apartado 9.3 de dicho Anejo I.

En primer lugar, si se desea mantener estos supuestos de no sujeción debería modificarse la actual redacción del artículo 24 para en lugar de hacer referencia al Anejo I de la Ley 16/2002 hacerla al Anejo 1 del Real Decreto Legislativo 1/2016, que derogó a dicha Ley. En concreto los vertederos de todo tipo de residuos que reciban más de 10 toneladas por día o que tengan una capacidad total de más de 25.000 toneladas con exclusión de los vertederos de residuos inertes se encuentran recogidos en el apartado 5.5 del citado Anejo I del Real Decreto Legislativo 1/2016. Por su parte, las emisiones procedentes de instalaciones destinadas a la cría de aves de corral se mantiene en el apartado 9.3 pero del Anejo I de dicho Real Decreto Legislativo 1/2016.

Pero al margen de lo anterior, cabría analizar la posibilidad de suprimir la no sujeción de las emisiones procedentes de instalaciones destinadas a la cría de aves de corral. Aparte de que técnicamente se trataría más que un supuesto de no sujeción de una auténtica exención, en alguno de los impuestos sobre emisiones contaminantes establecidos por otras Comunidades Autónomas no están excluidas de tributación estas instalaciones. Así no lo están en Aragón, que declara no sujetas la emisión de dióxido de

carbono por la combustión de biomasa, biocarburante o biocombustible, así como las realizadas desde instalaciones sujetas al régimen del comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero que constituyan emisiones en exceso respecto de las asignaciones individuales según su normativa reguladora. Sí lo están, en cambio, en el impuesto murciano, que sigue miméticamente en este punto la redacción del impuesto andaluz. En todo caso, se trataría de analizar si está justificado desde el punto de vista ambiental mantener la no tributación de ese tipo de instalaciones.

PROPUESTA 7: Modificación de la redacción del artículo 25 de la Ley 18/2003

Esta propuesta de modificación deriva de la falta de adaptación de la redacción de este precepto a la vigente Ley 58/2003, de 18 de diciembre, General Tributaria. Esta falta de adecuación deriva de que cuando se redactó la Ley 18/2003 aún no había entrado en vigor la Ley 58/2003.

Con el fin de adaptar la redacción del artículo 25 a la actual Ley General Tributaria debería modificarse la redacción del apartado 1 de dicho precepto para sustituir la referencia al artículo 33 de dicha Ley General Tributaria por una referencia al artículo 35.4 de la vigente Ley General Tributaria, que es el precepto que atribuye la condición de obligados tributarios a las entidades sin personalidad jurídica.

En esta misma línea debería modificarse la redacción del apartado 2 del artículo 25 para hacer referencia al artículo 35.7 de la Ley General Tributaria en lugar de mencionar el artículo 34 de la misma.

No entendemos que sea suficiente la referencia que se hace en el artículo 25 de la Ley andaluza a “la Ley General Tributaria o norma que la sustituya”.

PROPUESTA 8: Modificación de la redacción del artículo 36 de la Ley 18/2003

Con el fin de adaptar la redacción del artículo 36 a la actual Ley General Tributaria debería modificarse la redacción del apartado 3 de dicho precepto para sustituir la referencia al artículo 58.2, c) de la Ley General Tributaria por una referencia al artículo 58.2, a) de la vigente Ley General Tributaria, que es el precepto que configura al interés de demora como un componente de la deuda tributaria porque la letra c) se refiere a los recargos del período ejecutivo.

2. Otros impuestos sobre emisiones: el impuesto catalán sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial

La última Comunidad que ha creado un tributo que puede incluirse dentro del bloque de impuestos sobre emisiones ha sido Cataluña, a través de su Ley 12/2014, de 10 de octubre. Se trata del Impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial, que grava la emisión de óxidos de nitrógeno de las aeronaves en vuelos comerciales de pasajeros en los aeropuertos pertenecientes a municipios declarados zonas de protección especial del ambiente durante el ciclo LTO (*landing and take-off*) -que comprende las fases de rodaje de entrada al aeropuerto, de rodaje

de salida del aeropuerto, de despegue y de aterrizaje-, por el riesgo que provoca en el medio ambiente atmosférico por la normativa vigente. No están sujetos al tributo los vuelos efectuados por aeronaves medicalizadas, por helicópteros destinados al transporte de enfermos, ni los destinados a servicios públicos, como la toma de imágenes del tráfico, la cartografía o la lucha contra incendios y se declaran exentos del impuesto las aeronaves con un factor de emisión inferior a dos kilogramos de óxidos de nitrógeno por ciclo LTO, así como los vuelos que se dan en situaciones excepcionales, como los aterrizajes inducidos por problemas de operatividad en aeródromos próximos, los aterrizajes de emergencia o las acciones específicas de apoyo a zonas donde se realizan campañas solidarias y humanitarias. Su base imponible está constituida por la cantidad, en kilogramos, de óxidos de nitrógeno emitida durante el ciclo LTO de las aeronaves durante el período impositivo y la cuota íntegra es el resultado de aplicar sobre la base un tipo de 3,5 euros (inicialmente 3 euros) por kilogramo de óxidos de nitrógeno.

La **Propuesta** que formulamos es que se estudie la posibilidad de crear en Andalucía un impuesto similar al catalán sobre la emisión de óxidos de nitrógeno producidos por la aviación civil, que rindió una recaudación en 2018 de 4,7 millones de euros.

3. El proyectado impuesto de Cataluña sobre las actividades económicas que generan gases de efecto invernadero y sobre las emisiones portuarias de grandes barcos

La Ley catalana 16/2017, de 1 de agosto, del cambio climático, contempla en su artículo 39 la futura creación en esta Comunidad Autónoma de un impuesto sobre las emisiones portuarias de grandes barcos. Gravaría las emisiones de óxidos de nitrógeno (NOx) durante las maniobras de atraque y durante la estancia del barco en el muelle. Los ingresos derivados del mismo se destinarían a la dotación del Fondo para la Protección del Ambiente Atmosférico. La base imponible estaría constituida por los kilogramos de óxidos de nitrógeno emitidos por el barco durante las maniobras y durante su estancia en el puerto. La cuota del tributo se determinaría en función de la base imponible y del tipo impositivo, que debería situarse en un valor estimado de 1.000 euros/t NOx.

La **Propuesta** que formulamos es que se estudie la posibilidad de crear en Andalucía un impuesto sobre las emisiones de óxidos de nitrógeno (NOx) durante las maniobras de atraque y durante la estancia del barco en el muelle al estilo del proyectado impuesto catalán. Podría ser acertado, tal y como se ha planteado en el caso del impuesto catalán, que los ingresos derivados del mismo se destinasen a la dotación de un Fondo para la Protección del Ambiente Atmosférico.

CAPÍTULO CUARTO

**Impuestos autonómicos
sobre instalaciones
que inciden en el
medio ambiente**

En este capítulo se analizan los Impuestos sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente creados por las Comunidades Autónomas de Baleares, Extremadura y Castilla-La Mancha, en un primer momento y posteriormente por Castilla y León, Canarias, La Rioja, Comunidad Valenciana, Asturias, Aragón y Cataluña.

Baleares fue la pionera pero su impuesto fue declarado inconstitucional por el Tribunal Constitucional en la precitada Sentencia 289/2000 más que la propia declaración de inconstitucionalidad del tributo balear lo que debe destacarse de esta Sentencia es el esfuerzo que en ella realiza el Tribunal para tratar de poner un poco de orden en el complejo y disperso campo de la fiscalidad ambiental. El Tribunal llega a la conclusión de que por mucho que la exposición de motivos exteriorice esa pretendida finalidad protectora del medio ambiente, estamos “en presencia de un tributo que no grava directamente la actividad contaminante, sino la titularidad de unas determinadas instalaciones y (...) el hecho de que el valor de esas instalaciones se calcule mediante la capitalización de los ingresos no trasmuta lo que es impuesto sobre unos elementos patrimoniales en un impuesto sobre actividades contaminantes”. Para el Tribunal, este tributo “bajo la aparente finalidad protectora del medio ambiente, no arbitra instrumento alguno que se dirija a la consecución de ese fin, con lo que, a la postre, no grava la capacidad económica pretendidamente sometida a imposición, como una forma de contribuir al sostenimiento del gasto público que genera la indebida, o incluso debida, utilización del medio ambiente (manifestación concreta del principio de quien contamina paga)”. Si lo efectivamente gravado fuese la actividad contaminante, prosigue el Tribunal, “se habrían sometido a imposición todas aquellas instalaciones, cualquiera que fuese la clase de actividad a la que se hallasen afectas, que de alguna manera pudiesen atentar contra ese medio ambiente, buscando un efecto disuasorio o estimulante de la realización de conductas dañinas o protectoras del entorno ecológico en el que se desenvuelve la actividad”. En base a todo lo anterior, el Tribunal concluye que el tributo balear es inconstitucional por configurarse como un “impuesto sobre el patrimonio inmobiliario” y gravar la misma materia imponible que el Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Por tanto, si este impuesto balear hubiese gravado realmente la actividad contaminante ninguna objeción cabría hacerle desde la perspectiva del artículo 6.3 LOFCA en relación con el Impuesto municipal sobre Bienes Inmuebles, ya que según el Tribunal “ambos impuestos gravarían fuentes de riqueza distintas y, en consecuencia, afectarían a materias imponibles dispares”.

Otros de los impuestos citados también fueron recurridos ante el Tribunal Constitucional y sin duda el extremeño es el tributo autonómico que ha generado más litigiosidad pues hasta en tres ocasiones se ha pronunciado el Tribunal Constitucional sobre sucesivas regulaciones de este tributo. Lo cierto es que en la actualidad el impuesto extremeño se mantiene vigente gravando en la actualidad según el artículo 13 del Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de Tributos Propios, aprobado por Decreto Legislativo 2/2006, de 12 de diciembre, tanto las actividades de producción, almacenaje o transformación de energía eléctrica como las actividades (redes) de transporte de energía eléctrica, telefonía y telemática efectuada por los elementos fijos del suministro de energía eléctrica o de las redes de comunicaciones.

Propuesta: Estos dos hechos imponibles –producción y redes de transporte– pasaron el filtro del Tribunal Constitucional y en cualquier momento podría crearse un impuesto de este tipo por la Comunidad Autónoma de Andalucía. La última en sumarse a este grupo de Comunidades ha sido Cataluña que ha establecido su impuesto sobre esta materia a través de su Ley 5/2020, de 29 de abril. Ahora bien, si se sigue el modelo de los impuestos existentes sería un tributo más recaudatorio que ambiental. En el caso de Extremadura, por ejemplo, los datos de 2018 arrojan una recaudación de 99,3 millones de euros.

CAPÍTULO QUINTO

Tributos sobre vehículos

1. Creación de un nuevo impuesto autonómico en sustitución del Impuesto Local sobre Vehículos de Tracción Mecánica

Si el Gobierno de la Comunidad Autónoma de Andalucía decidiera gravar los vehículos de tracción mecánica dada su incidencia ambiental tendría dos opciones. La primera consistiría en transformar el Impuesto local sobre Vehículos de Tracción Mecánica en un impuesto autonómico propio y la segunda pasaría por establecer un nuevo impuesto autonómico similar al creado por Cataluña.

La primera posibilidad está prevista en la disposición adicional primera del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo). En ella se dispone que, de conformidad con el artículo 6.3 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), éstas se hallan facultadas para establecer y exigir un impuesto sobre la materia imponible gravada por el impuesto municipal, siempre y cuando articulen las medidas de compensación oportunas a favor de los municipios comprendidos en su ámbito territorial. Estas compensaciones revestirán la fórmula de subvenciones incondicionadas o de participaciones en los tributos de la Comunidad Autónoma.

2. Creación de un impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica similar al creado por Cataluña

La segunda alternativa consistiría en crear un impuesto propio al estilo del introducido por la Ley catalana 16/2017, de 1 de agosto, de Cambio Climático, con la intención de gravar las emisiones de dióxido de carbono que producen estos vehículos y que inciden en el incremento de las emisiones de gases de efecto invernadero. Su hecho imponible está constituido por las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos aptos para circular por las vías públicas. Su base imponible está constituida por las emisiones oficiales de dióxido de carbono de los vehículos, medidas en gramos de dióxido de carbono por kilómetro, que constan en el certificado expedido por el fabricante o el importador del vehículo. La cuota íntegra se obtiene de aplicar la tarifa que corresponda a las emisiones oficiales de dióxido de carbono por kilómetro del vehículo, de acuerdo con las tablas que allí se contemplan. Sobre la cuota íntegra así calculada se pueden aplicar dos bonificaciones, una del 100% de dicha cuota íntegra para vehículos considerados históricos y otra del 2% de la misma por domiciliación del pago de los recibos. El impuesto se gestiona mediante padrón, que es elaborado por la Agencia Tributaria de Cataluña. El Decreto ley 14/2020, de 28 de abril, por el que se adoptan medidas en relación al Sistema sanitario

integral de utilización pública de Cataluña, en el ámbito tributario y social, para paliar los efectos de la pandemia generada por la COVID-19 y de adopción de otras medidas urgente, ha decidido posponer las fechas de publicación de los padrones provisional y definitivo de los ejercicios 2019 y 2020, de manera que el impuesto aún no se ha aplicado.

La Propuesta que formulamos es que se estudie la posibilidad de crear en Andalucía un impuesto sobre las emisiones de las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica al estilo del proyectado impuesto catalán. Este impuesto tiene ya la bendición del Tribunal Constitucional que en su Sentencia 87/2019, de 20 de junio, declaró que el impuesto catalán no vulnera las prohibiciones contenidas en el artículo 6, apartados 2 y 3 de la LOFCA. Por lo que respecta a la posible coincidencia con el Impuesto sobre determinados medios de transporte el Tribunal llega a la conclusión de que este tributo y el impuesto catalán presentan diferencias sustanciales en relación con la definición de su hecho imponible y de sus restantes elementos esenciales. Y también llega a esa misma conclusión tras comparar este impuesto catalán con el Impuesto local sobre vehículos de tracción mecánica. Podría ser acertado, tal y como se ha planteado en el caso del impuesto catalán, que los ingresos derivados del mismo se destinasen a nutrir algún tipo de Fondo de Protección Ambiental.

CAPÍTULO SEXTO

Impuestos sobre
la energía

1. Impuestos estatales

En el ámbito estatal existen cinco impuestos sobre la producción de energía eléctrica: Impuesto sobre la electricidad; Impuesto sobre el Valor de la producción de la energía eléctrica; Canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica; Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero y el Impuesto sobre el Valor de la Extracción de Gas, Petróleo y Condensados. Junto a ellos y también en el ámbito estatal se crearon los Impuestos sobre la producción de combustible nuclear y residuos radiactivos y sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas. Estos impuestos son analizados brevemente en el Informe.

2. Impuestos autonómicos: los cánones eólicos

La primera Comunidad Autónoma que estableció un impuesto de este tipo fue Galicia a través de su Ley 8/2009, que lo define como prestación patrimonial pública de naturaleza finalista y extrafiscal concebida como instrumento adecuado destinado a internalizar los costes sociales y ambientales mencionados y dirigido a estimular y promover la incorporación de las nuevas tecnologías en los aerogeneradores, de tal modo que la mayor potencia unitaria de estas repotenciaciones dé lugar a la reducción de su número, en definitiva, a proteger el medio ambiente. Siguiendo el modelo de Galicia han establecido impuestos similares las Comunidades de Castilla-La Mancha y Castilla y León. Su hecho imponible está constituido por la generación de afecciones e impactos visuales y ambientales adversos sobre el medio natural y sobre el territorio, como consecuencia de la instalación en parques eólicos de aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica y situados en el territorio. Su base imponible se determina por la suma de unidades de aerogeneradores existentes en un parque eólico y su cuota tributaria se calcula aplicando sobre esa base el tipo de gravamen que corresponda en función del número de aerogeneradores del que disponga el parque eólico.

Estos tributos han generado una importante litigiosidad y sobre ellos se ha pronunciado incluso el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en respuesta a la cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha. En su Sentencia de 20 de septiembre de 2017 (asuntos acumulados C-215/16, C-216/16, C-220/16 y C-221/16) el Tribunal europeo declara que estos impuestos son compatibles con la Directiva 2009/28/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2009, relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables, con la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, puesto que dicho canon no grava los productos energéticos ni la electricidad en el sentido del artículo 1 y del artículo 2, apartados 1 y 2, de esa Directiva, por lo que no está comprendido en el ámbito de aplicación de ésta Directiva y con

la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, dado que dicho canon no constituye un impuesto que grava el consumo de productos energéticos o de electricidad, por lo que no está comprendido en el ámbito de aplicación de esta Directiva.

Se trata de impuestos bien diseñados, que denotan bastante imaginación de sus creadores y que aparentemente podrían calificarse como ambientales. Sin embargo, resulta paradójico que gravan una energía limpia y con indudables beneficios ambientales como es la energía eólica. Sólo se justificaría su establecimiento por razones recaudatorias.

CAPÍTULO SÉPTIMO

Impuestos sobre
residuos

1. Los anunciados impuestos estatales sobre envases de plástico de un solo uso y sobre la eliminación de residuos mediante depósito en vertederos y la incineración de residuos

En este capítulo se analizan los impuestos autonómicos sobre residuos que han sido establecidos aprovechando que el Estado no había ocupado esta materia imponible. Los impuestos establecidos hasta el momento son poco homogéneos en cuanto a los residuos gravados y además los tipos impositivos aplicados se encuentran por debajo de la media de los que se exigen en otros países de la Unión Europea. El vertido de residuos industriales está gravado por todos los impuestos establecidos hasta el momento y en cuatro de ellos se incluyen los residuos municipales y en ocho los residuos de la construcción y demolición.

Cualquier decisión que adopte Andalucía en esta materia debería tener en cuenta los objetivos establecidos por la Unión Europea en materia de tratamiento de residuos y reciclado que constan en diversos documentos como la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones, Cerrar el círculo: un plan de acción de la UE para la economía circular, de 2 de diciembre de 2015. COM (2015) 614 final o la Comisión COM (2017) 650 final, de 24 de octubre de 2017, que contiene el Programa de trabajo para 2018. Y por supuesto deberá tenerse en cuenta lo preceptuado en la futura Ley andaluza de Economía Circular.

El panorama en materia de fiscalidad de residuos se ha complicado con el anuncio de establecimiento de un Impuesto estatal sobre envases de plástico de un solo uso y otro Impuesto estatal sobre eliminación de residuos mediante depósito en vertederos y la incineración de residuos. El primer impuesto apareció en el Anteproyecto de Ley de residuos y suelos contaminados, que ya fue sometido a trámite de información pública. Este impuesto tiene por objeto la prevención de residuos, dando cumplimiento al principio de jerarquía de residuos, principio que debe gobernar la política de residuos y que es clave en el ámbito de la economía circular y conforme al cual el mejor residuo es el que no se genera. Recae sobre la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de dichos productos que vayan a ser objeto de utilización en el mercado español. Se califica como impuesto especial, aunque no es un tributo armonizado al no encontrarse el producto objeto de gravamen dentro del ámbito de aplicación de la Directiva 2008/118/CE del Consejo de 16 de diciembre de 2008 relativa al régimen general de los impuestos especiales.

La base imponible estará constituida por la cantidad, expresada en kilogramos, de plástico contenida en los envases que forman parte del ámbito objetivo de este impuesto. Se contempla una base liquidable que será el resultado de reducir de la imponible la cantidad de plástico incorporado al proceso de fabricación, expresada en kilogramos, proveniente de plástico reciclado de productos utilizados en el territorio de aplicación del impuesto. Esta medida es similar a la prevista en la norma italiana, la cual dispone que el impuesto no se exigirá sobre el material plástico que proviene de procesos de reciclaje.

Si acudimos al Derecho comparado se observa que los impuestos de este tipo se calculan en función del número de envases, del material del envase, de la capacidad del envase o del peso del plástico. Así por ejemplo en Bélgica el tipo es de 9,86 euros por hectolitro de producto envasado en envases no reutilizables individuales. En Finlandia, el tipo es de 0,51 euros por litro en el caso de envases de bebidas desechables no incluidos en sistemas de depósito y reciclado. En Estonia y Hungría el tipo varía en función del material del envase, ascendiendo, en el caso de envases de plástico, a 2,5 euros por kilogramo en Estonia y 0,1359 por kilogramo en Hungría, en este último caso con exenciones para aquellos que recolectan, recompran, reutilizan o utilizan para la producción de energía, con una tasa de reciclado mínimo del 54%. En Letonia el tipo también dependen del tipo de material, siendo de 1,22 euros por kilogramo para los plásticos, excepto bioplásticos y plásticos oxodegradables. Y en Noruega el tipo varía en función del material del envase, ascendiendo a 0,3876 euros por unidad en el caso de envases de plástico. Ahora bien, los tipos también dependen del grado de recuperación de los envases: para envases que participan en sistemas de depósito-reembolso en los que el grado de recuperación es inferior al 25% se aplica el tipo de forma íntegra; para envases en los que el grado de recuperación supera el 95%, el tipo se reduce al 0%.

Tal y como aparece configurado en el Anteproyecto se trata de un impuesto estatal sin que en principio se haya contemplado la posibilidad de configurarlo como impuesto cedido con atribución de competencias normativas a las Comunidades Autónomas para regular ciertos elementos del tributo, así como las competencias en materia de gestión, inspección y recaudación. Esta posibilidad fue sugerida en la fase de consulta pública por la Consejería de Hacienda y Relaciones Exteriores de la Comunidad Autónoma de Baleares. También se podría haber diseñado el impuesto de manera que las Comunidades Autónomas lo pudieran introducir como impuesto propio al estilo por ejemplo del que grava las bolsas de plástico de Andalucía. La Comunidad Autónoma de Cataluña propuso durante el trámite de consulta pública –durante el que por cierto se presentaron hasta un total de 135 observaciones en relación con la creación del impuesto que estamos comentando-- la aplicación de medidas de fiscalidad ambiental por medio de impuestos al vertido y la incineración, de manera armonizada mediante el establecimiento a nivel estatal de importes mínimos, que serían después modulados por las Comunidades Autónomas y cuyos ingresos serían para uso por las Comunidades Autónomas en medidas de prevención, recogida separada y reciclado. La contestación que se dio a esta observación fue la siguiente: “Se tendrá en consideración el posible establecimiento de instrumentos económicos para desincentivar el vertido en beneficio del aumento de la preparación para la reutilización y el reciclado para el cumplimiento de los objetivos comunitarios. El ámbito para el establecimiento de las bases de esta regulación se abordará en el Real Decreto específico de la operación de depósito en vertedero”. De momento y a la espera de la tramitación del Proyecto de Ley se ha optado por configurarlo como un impuesto estatal dado el tipo de problema ambiental que se pretende combatir y que no son oportunas diferenciaciones en virtud de territorios. No obstante, estas ventajas no desaparecerían si finalmente se configurase como un impuesto cedido.

Por lo que respecta a la compatibilidad de este futuro impuesto estatal con el impuesto andaluz sobre bolsas de plástico, dejamos apuntado que la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, en su Informe de 30 de julio de 2020 en el que analiza el Anteproyecto de Ley de residuos y suelos contaminados, ha advertido que de la lectura integrada de la definición de “envases de plástico” contenida en la propia ley de la inclusión en el ámbito objetivo del impuesto de otros productos de plástico no reutilizables que no cumplan tal definición no queda claro si están sometidas al impuesto las bolsas de plástico, que son un tipo de envase que tiene cabida en la definición anterior y que produce unos altos niveles de residuos dispersos. Si la respuesta fuera afirmativa, tampoco queda claro si la inclusión alcanza tanto a las bolsas ligeras (espesor inferior a 50 micras) como a las muy ligeras (espesor inferior

a 15 micras). El Informe apunta que, dado que el Real Decreto 293/2018 sobre reducción de consumo de bolsas de plástico incluye la obligación de cobrar un precio por cada bolsa de plástico ligera entregada al consumidor (no así las muy ligeras, que se entregan por higiene) puede entenderse que, de contemplarse también su sujeción al impuesto, estarían sometidos a una doble intervención o doble imposición en el caso de Andalucía donde está vigente el Impuesto sobre bolsas de plástico de un solo uso, dado que ya están sujetos a intervención en precios. Si finalmente se gravasen las bolsas de plástico el impuesto estatal absorbería al andaluz y el Estado tendría que compensar a la Comunidad Autónoma de Andalucía.

El segundo impuesto estatal anunciado, aunque en éste segundo caso no ha sido incluido en el Anteproyecto de Ley de residuos y suelos contaminados sino que tan sólo se conoce por haberse hecho eco del anuncio de su creación la prensa económica, concretamente “El Economista”, sería también un impuesto especial, si bien no armonizado al menos por el momento, que gravaría la entrega de residuos en vertederos, de titularidad pública o privada, situados en el territorio de aplicación del impuesto y autorizados conforme a la normativa estatal de eliminación de residuos mediante depósito en vertedero, la entrega de residuos en instalaciones de incineración, tanto de titularidad pública como privada, situadas en el territorio de aplicación del impuesto, el almacenamiento de residuos por un período superior a los plazos legalmente previstos en la normativa estatal sobre eliminación mediante depósito en vertederos, así como el abandono de residuos en lugares no autorizados por la normativa de residuos.

Si lo que se pretende con este anuncio es evitar que las Comunidades Autónomas puedan ocupar este espacio fiscal con el fin de conseguir una compensación futura por la creación de un impuesto estatal que recaiga sobre el mismo hecho imponible, creemos que no es suficiente con un anuncio extraoficial del Ministerio por mucho que se haga eco de él una cabecera de referencia de la prensa económica como es “El Economista”. Si ello fuera así, bastaría con hacer anuncios de futuros nuevos impuestos que pudieran crearse por el Estado para que no pudieran ser ocupados los hechos imponibles concretos por las Comunidades Autónomas.

En el borrador de redacción del articulado difundido por ese medio de comunicación se incluye una disposición adicional undécima referida a los hechos imponibles regulados en la futura Ley de residuos y suelos contaminados gravados por las Comunidades Autónomas, cuyo texto es el siguiente:

“1. En la medida en que los tributos que establece esta Ley recaigan sobre hechos imponibles gravados por las Comunidades Autónomas y esto produzca una disminución de sus ingresos, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 6.2 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

2. Lo dispuesto en el apartado anterior será únicamente de aplicación respecto de aquellos tributos propios de las Comunidades Autónomas establecidos en una Ley aprobada con anterioridad al XX de junio de 2020.”

Entendemos que mientras que no se apruebe como tal el Proyecto de Ley de residuos y se incluya un texto regulador de este nuevo impuesto en el que se fije una fecha a partir de la cual ya no sea de aplicación la compensación a que alude el artículo 6.2 de la LOFCA, no se podrá impedir que las Comunidades Autónomas aprueben un impuesto que recaiga sobre el hecho imponible que sea. El Estado no puede reservarse a futuro y *sine die* ningún hecho imponible con un simple anuncio que se publique en medios de comunicación.

2. El impuesto andaluz sobre residuos peligrosos. Propuestas de reforma

Hasta tanto el Estado apruebe el anunciado impuesto sobre residuos se propone la introducción de algunas modificaciones en la regulación actual del Impuesto sobre residuos peligrosos en Andalucía, que responden a que con el paso de los años en su regulación del impuesto sobre residuos peligrosos se han detectado algunos problemas que convendría solucionar a través de una actualización de su regulación. Para corregir esos problemas se efectúan las siguientes propuestas de reforma:

PROPUESTA 1: Modificación de la definición de vertederos del artículo 66 de la Ley 18/2003

Un problema importante que no está bien regulado en la actualidad es el gravamen de la eliminación de residuos de construcción con amianto. El impuesto grava el depósito de residuos que tengan la consideración de peligrosos y de conformidad con lo previsto en el artículo 66.2 de la Ley 18/2003 “se considerarán residuos peligrosos los que tengan tal calificación de acuerdo con la legislación estatal sobre la materia, la normativa comunitaria, los convenios internacionales en los que el Reino de España sea parte, y la demás normativa que resulte de aplicación. Igualmente se considerarán residuos peligrosos los recipientes y envases que hayan contenido aquéllos”. Por tanto debemos acudir a la legislación estatal y europea para determinar si los residuos con amianto pueden conceptuarse como peligrosos.

Dentro de la normativa europea nos encontramos con la Decisión de la Comisión de 18 de diciembre de 2014, por la que se modifica la Decisión 2000/532/CE, sobre la lista de residuos, de conformidad con la Directiva 2008/98/CE del Parlamento Europeo y del Consejo (Diario Oficial de la Unión Europea, Serie3 L 370, de 30 de diciembre de 2014). En esta Decisión se incluye una larga lista de tipos de residuos que figuran definidos mediante códigos de varias cifras y clasificados por capítulos. Dentro del capítulo 17 que lleva por título “Residuos de la construcción y demolición (incluida la tierra excavada de zonas contaminadas)” se incluye un apartado 17 06 específico para Materiales de aislamiento y materiales de construcción que contienen amianto. Además también se incluyen en esta lista otros residuos que contienen amianto que no proceden de la construcción como son: residuos de electrólisis que contienen amianto; residuos procedentes de la transformación del amianto; residuos de la fabricación de fibrocemento que contienen amianto; envases metálicos, incluidos los recipientes a presión vacíos, que contienen una matriz sólida y porosa peligrosa (por ejemplo, amianto); zapatas de freno que contienen amianto; equipos eléctricos y electrónicos desechados que contienen amianto libre. Todos estos residuos están marcados con un asterisco en la lista de residuos, lo que significa según se explica en el Anexo de esta Decisión de la Comisión Europea que tienen la consideración de residuos peligrosos con arreglo a la Directiva 2008/98/CE. La actualización realizada por la Decisión de 18 de diciembre de 2014 es importante porque por ejemplo en la Decisión 2000/532/CE no se calificaban como peligrosos los residuos de la fabricación de amianto-cemento o los materiales de construcción derivados del amianto.

A la vista de lo expuesto una primera propuesta consistiría en modificar la definición de vertederos contenida en el segundo párrafo del artículo 66 de la Ley 18/2003. Una propuesta de nueva redacción podría ser:

“Asimismo, se considerarán vertederos tanto los que se califiquen como vertederos para residuos peligrosos con arreglo al Real Decreto 646/2020, de 7 de julio, como aquellos otros tanto públicos como privados en los que se depositen tanto residuos peligrosos como no peligrosos de conformidad con la normativa estatal y europea”.

PROPUESTA 2: Modificación de la definición de sujetos pasivos. Modificación del artículo 70 de la Ley 18/2003

La segunda propuesta que queremos plantear pasaría por retocar la redacción del artículo 70, apartados 1 y 2, con el fin de clarificar que son sujetos pasivos las personas jurídicas que entreguen residuos peligrosos en cualquier vertedero apto para su recepción. Una propuesta de nueva redacción podría ser:

“1. Son 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 Ley General Tributaria o norma que le sustituya, que entreguen los residuos peligrosos en un vertedero para residuos peligrosos o para residuos no peligrosos para su depósito, así como aquéllas que superen el plazo máximo permitido por la Ley para el depósito temporal previo a la eliminación o valorización de los residuos sin la correspondiente autorización.

2. Tendrán la consideración de sujetos pasivos como sustitutos del contribuyente las personas físicas o jurídicas y las entidades sin personalidad jurídica a los que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria o norma que le sustituya, que sean titulares de la explotación de los vertederos de residuos a que se refiere la letra a) del artículo 67 de la presente Ley.”

Se trataría de aclarar que son sujetos pasivos las personas que entreguen los residuos peligrosos no sólo en los específicos para residuos peligrosos sino también en los destinados a residuos no peligrosos.

PROPUESTA 3: Modificación del artículo 70 de la Ley 18/2003

La tercera propuesta que vamos a realizar consiste en actualizar la remisión que hace el artículo 70.1 a la Ley General Tributaria al definir los sujetos pasivos del impuesto sustituyendo la referencia al artículo 33 por el artículo 35.4 que es el precepto de la vigente Ley General Tributaria que regula los entes sin personalidad jurídica.

Junto a lo anterior sería conveniente eliminar en el apartado 2 la palabra peligrosos con el fin de que la remisión al artículo 67 permita incluir tanto a los vertederos para residuos peligrosos como a los vertederos para residuos no peligrosos.

PROPUESTA 4: Análisis del grado de cumplimiento de la previsión contenida en el párrafo tercero del artículo 15.1 de la Ley 18/2003

En materia de afectación de los ingresos recaudados con este tributo el párrafo tercero del artículo 15 de la Ley 18/2003, en la redacción dada a este precepto por la disposición final octava de la Ley 7/2017, de 5 de diciembre, dispone:

“Sin perjuicio de lo anterior, la Consejería competente en materia de medio ambiente podrá incluir en el Anteproyecto del Presupuesto de la Comunidad Autónoma créditos para transferencias de financiación a los municipios donde exista un vertedero de residuos peligrosos, por un importe equivalente al 100% de los ingresos efectivamente recaudados correspondientes a los depósitos entregados en dichos vertederos, con objeto de compensar gastos, daños y perjuicios derivados de la existencia de este tipo de vertederos en su término municipal.”

Con anterioridad la disposición final sexta de la Ley 1/2015, de 21 de diciembre, había redactado esta norma de la siguiente manera:

“Sin perjuicio de lo anterior, la Consejería competente en materia de medio ambiente podrá incluir en el Anteproyecto del Presupuesto de la Comunidad Autónoma créditos para transferencias de financiación a los Municipios donde exista un vertedero de residuos peligrosos, por un importe equivalente al 30% de la cuota tributaria correspondiente a los depósitos entregados en dichos vertederos, con objeto de compensar gastos, daños y perjuicios derivados de la existencia de este tipo de vertederos en su término municipal. Dicho importe se podrá incrementar un 30% para Municipios de menos de 20.000 habitantes y un 15% adicional para Municipios con términos municipales menores de 100 kilómetros cuadrados.”

Obsérvese que el texto vigente ha elevado el porcentaje de créditos destinados a transferencias de financiación a los municipios donde exista un vertedero de residuos peligrosos desde el 30% hasta el 100% de los ingresos efectivamente recaudados correspondientes a los depósitos entregados en dichos vertederos y además ya no se distinguen posibles porcentajes diferenciados en función de la población del municipio donde radique el vertedero.

La propuesta consistiría en realizar un análisis del grado de cumplimiento de este compromiso legal y en caso de incumplirse proceder a su corrección en el futuro porque ello supondría un paso adelante hacia la integración de la perspectiva verde en los Presupuestos de la Comunidad Autónoma de Andalucía, área en el que Andalucía ha sido pionera. En el Proyecto de Ley de Presupuestos para 2021 figura esta previsión en relación con cuatro vertederos:

CAPITULO 4.- TRANSFERENCIAS CORRIENTES				
ARTICULO 46. A CORPORACIONES LOCALES				
A AYUNTAMIENTOS				
464	.01	A AYUNTAMIENTOS A AYTO.JEREZ COMPENSACIÓN VERTEDERO RESIDUOS SOLIDOS PELIGROSOS	19.504	
	.02	A AYUNTAMIENTOS A AYTO. NERVA PARA COMPENSACIÓN VERTEDERO RESIDUOS SÓLIDOS PELIGROSOS	172.983	
	.03	A AYUNTAMIENTOS A AYTO. LOS BARRIOS PARA COMPENSACIÓN VERTEDERO RESIDUOS SÓLIDOS PELIG	16.837	
	.04	A AYUNTAMIENTOS A AYUNTAM. DE CÓRDOBA PARA COMPENSACIÓN VERTED. RESID. SÓLIDOS PELIGR	95	
			209.419	209.419

En definitiva, se trataría de verificar que se está cumpliendo ese compromiso de incluir en el presupuesto créditos destinados a transferencias de financiación a todos aquellos Municipios donde estén ubicados vertederos de residuos peligrosos conforme a la lista de gestores peligrosos que puede consultarse en la web de la Consejería de Agricultura, Ganadería, Pesca y Desarrollo Sostenible, en el siguiente enlace: <http://www.juntadeandalucia.es/medioambiente/site/portalweb/menuitem.7e1c-f46ddf59bb227a9ebe205510e1ca/?vgnnextoid=efd43470956ad310VgnVCM2000000624e50aRCRD&vgnnextchannel=3a3edab304ae1410VgnVCM2000000624e50aRCRD>.

PROPUESTA 5: Creación de un impuesto nuevo sobre el depósito de residuos en vertederos públicos y privados

Ello supondría dar un paso adelante y no esperar a que el Estado apruebe un impuesto sobre depósito de residuos municipales, industriales y de la construcción, así como sobre la incineración de residuos

municipales e industriales. En definitiva de lo que se trataría es de establecer un impuesto para gravar el depósito de residuos en vertederos públicos y privados.

Los tipos de gravamen deberían modularse en función de las características de peligrosidad de los residuos.

En todo caso, a modo de propuesta y conforme a las conversaciones mantenidas con los técnicos del Servicio de Inspección podría contemplar los siguientes tipos de gravamen:

- Residuos peligrosos susceptibles de valorización: 50 euros por tonelada.
- Residuos peligrosos no valorizables: 25 euros por tonelada.
- Residuos peligrosos en depósito temporal (más de 6 meses con autorización): 20 euros por tonelada.
- Residuos inertizados: 35 euros por tonelada.
- Residuos no peligrosos no municipales: 20 euros por tonelada.
- Residuos no peligrosos municipales: 20 euros por tonelada.
- Residuos de la Construcción y Demolición: 6 euros por tonelada

PROPUESTA 6: Creación de un impuesto por la valorización energética de los residuos que no hayan pasado un reciclaje previo

Junto a la modificación del actual Impuesto sobre depósito de residuos peligrosos, en las conversaciones mantenidas con técnicos de Medio Ambiente, concretamente con el Servicio de Inspección, se nos ha sugerido que podría pensarse en la creación de un nuevo Impuesto por la valorización energética de los residuos que no hayan pasado por un reciclaje previo. Los tipos de gravamen de este tributo podrían ser, por ejemplo, los siguientes:

- Residuos Peligrosos: 40 euros por tonelada, prorrateándose la parte correspondiente a cada fracción de tonelada.
- Residuos no peligrosos no municipales: 10 euros por tonelada
- Residuos no peligrosos municipales: 10 euros por tonelada

CAPÍTULO OCTAVO

Otros posibles impuestos
y medidas fiscales
ambientales

1. Tributos sobre el consumo de productos con efectos perjudiciales en la salud de la población

En el último capítulo se analizan, en primer lugar, los impuestos sobre el consumo de productos con efectos perjudiciales en la salud de la población y en particular los impuestos sobre bebidas azucaradas. La Ley catalana 5/2017, de 28 de marzo, introdujo un tributo que grava que el consumo de bebidas azucaradas envasadas por razón de los efectos que tienen en la salud de la población, con el objetivo de dar cumplimiento a la recomendación de la Organización Mundial de la Salud, recogida en un informe de 11 de octubre de 2016, que insta a aprobar e impulsar medidas impositivas que graven las bebidas azucaradas con el objetivo de reducir problemas como la obesidad y determinados tipos de diabetes.

Este impuesto catalán se inspira en los tributos que existen en otros países como por ejemplo Finlandia y Francia, que fueron los pioneros y lo establecieron en 2011. En el caso de España se ha producido una novedad recientemente con la aprobación del Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado, actualmente en tramitación en las Cortes Generales, que si finalmente son aprobados supondrá la introducción de una modificación en el número 1.º del apartado uno.1 del artículo 91 de la Ley del IVA, que incrementa el tipo impositivo del IVA aplicable bebidas que contienen edulcorantes añadidos, tanto naturales como aditivos edulcorantes, que pasan a tributar al tipo impositivo general del 21 por ciento. Como justificación de esta modificación legal se indica en su Exposición de motivos que se trata de una “medida que constituye un compromiso social para racionalizar y promover su consumo responsable, en particular entre la población infantil y juvenil” y que “resulta especialmente coherente con la finalidad perseguida de internalizar los costes externos de nuestro Estado del bienestar, derivados de dietas poco saludables basadas en un elevado consumo de bebidas que contengan edulcorantes añadidos en su composición.” Esta modificación se incluye en el artículo 69 de dicho Proyecto de Ley. Esta posible elevación del tipo del IVA a nivel estatal para las bebidas azucaradas si bien no es incompatible con la posible introducción en Andalucía de un impuesto propio similar al existente en Cataluña, al que vamos a referirnos a continuación, es una cuestión que deberá tenerse en cuenta a la hora de tomar cualquier decisión al respecto. Si se toma la decisión de establecerlo el tributo debería gravar las bebidas en función del contenido efectivo de azúcar añadido otros edulcorantes calóricos presentes en las mismas y tal vez sería conveniente no gravar las bebidas, refrescantes o no, que no contengan azúcares o edulcorantes calóricos añadidos, como por ejemplo las bebidas “light” o “zero”. Si bien no es necesaria la afectación de la recaudación a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional para su consideración como tributo extrafiscal, podría ser conveniente la afectación de su recaudación a fines concretos como podrían ser por ejemplo políticas de educación y fomento de hábitos saludables de alimentación.

2. Impuestos sobre grandes establecimientos comerciales

A continuación son objeto de examen en este capítulo para en su caso proponer su creación por la Comunidad Autónoma de Andalucía el llamado gravamen de protección civil de Cataluña, que tiene a su favor la bendición por parte del Tribunal Constitucional en su Sentencia 168/2004 y los impuestos sobre grandes superficies comerciales establecidos por las Comunidades Autónomas de Aragón, Asturias y Cataluña (dejando aparte el caso de Navarra por ser una Comunidad foral).

Si nos atenemos a lo dicen las Exposiciones de motivos de las Leyes de las Comunidades Autónomas que los han creado no tienen una finalidad esencialmente recaudatoria, sino extrafiscal. Así, todas estas Comunidades Autónomas justifican el impuesto por la incidencia negativa que estos grandes establecimientos tienen en el medio ambiente y en la necesidad de corregir sus perjudiciales efectos. En este sentido, lo que gravan estos tributos es la singular capacidad económica que concurre en determinados establecimientos comerciales como consecuencia de estar implantados en grandes superficies, dado que esta circunstancia puede generar externalidades negativas en el medio ambiente, con un coste que estos establecimientos no asumen. Una característica común de estos tributos es la afectación de sus recursos, aunque no siempre al mismo fin. Así, en el caso del impuesto catalán el impuesto queda afectado al fomento de medidas para la modernización del comercio urbano y al desarrollo de planes de actuación en áreas afectadas por los emplazamientos de grandes establecimientos comerciales.

En cuanto a la base imponible de estos tributos en algunos casos se calcula a partir del número de vehículos que acceden al establecimiento comercial, aunque también se contempla la aplicación en algún caso de un coeficiente según el porcentaje de plazas de aparcamiento por debajo de las establecidas legalmente. En otros casos la base imponible está constituida por la superficie total del establecimiento comercial aunque se tienen en cuenta unidades contaminantes de medida del daño ambiental.

Un elemento importante a favor de estos impuestos es que tienen la bendición del Tribunal Constitucional, que ha concluido en sus Sentencias 122/2012, 197/2012, 208/2012, 96/2013, 200/2013 y 53/2014, que no vulneran el artículo 6.3 LOFCA, pues no gravan hechos imponderables ya gravados por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles o el Impuesto sobre Actividades Económicas. También descartó el Tribunal que vulneren el artículo 6.2 LOFCA, por recaer estos impuestos autonómicos sobre un hecho imponible ya gravado por impuestos estatales, en concreto, el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. A juicio del Tribunal no coinciden ni los hechos imponderables ni las bases, pues mientras los impuestos estatales gravan la cuantía de la renta obtenida, los impuestos autonómicos gravan la actividad empresarial realizada por grandes establecimientos comerciales.

Igualmente estos impuestos han sido declarados compatibles con el Derecho de la Unión Europea por el Tribunal de Justicia de Luxemburgo en su Sentencia de 26 de abril de 2018 (C-234/16 y C-235-16), que concluye dando la razón al Gobierno asturiano y declarando, en primer lugar, que los artículos 49 y 54 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a un impuesto como el controvertido en los litigios principales, que grava a los grandes establecimientos comerciales y, en segundo término, que el impuesto asturiano no constituye una ayuda de Estado en cuanto que exonera a los establecimientos cuya superficie sea inferior a 4.000 m².

Como hemos tenido ocasión de explicar el Tribunal Constitucional ha bendecido estos impuestos, si bien no son un modelo de lo que debe ser un impuesto ambiental, al afirmar en su Sentencia 53/2014 que “no se trata de examinar si estamos ante un impuesto idóneo para minimizar el impacto medioambiental que se pretende tener en cuenta en su gravamen, sino si dicha finalidad se proyecta o no en su estructura y elementos de cuantificación (...) basta con que dichos fines se aprecien en la propia estructura del impuesto (...) lo que debemos concluir que sucede en este caso”. Y más adelante en esta misma Sentencia concluye: “se trata de una medida adecuada para promover los legítimos objetivos pretendidos, teniendo en cuenta la estructura del impuesto, reflejada en el hecho imponible, que explicita el motivo por el que se grava el funcionamiento de estos establecimientos comerciales; la base imponible, que se apoya en aspectos como la superficie total, la extensión del aparcamiento y el número de habitantes, las bonificaciones que pretenden el fomento del transporte público (10 por 100 de la cuota) y de proyectos de protección medioambiental (10 por 100) y, en la medida en que el tributo puede desincentivar el establecimiento de nuevas grandes superficies, además de afectar la recaudación a paliar la incidencia negativa que la actividad de las grandes superficies ya existentes pueda generar en el territorio, en el medio ambiente y en la trama del comercio urbano” (FJ 7).

No somos partidarios de la introducción de un impuesto de este tipo porque además la situación económica actual lo desaconseja totalmente. En todo caso si así se decidiese en algún momento sería deseable que se contemplasen más deducciones por comportamientos beneficiosos para el medio ambiente, de modo que al menos el impuesto incentive la realización de inversiones dirigidas a mitigar los eventuales daños que se produzcan en este.

3. Impuestos sobre estancias en establecimientos turísticos

La Comunidad pionera en esta materia fue Baleares que creó a través de su Ley 7/2001, de 23 de abril, el llamado Impuesto sobre estancias en empresas turísticas de alojamiento. Su filosofía era clara: se trata de hacer recaer los costes derivados de la regeneración del medio ambiente sobre los sujetos que de forma inmediata ocasionan su deterioro, fundamentalmente, los turistas como consecuencia de su afluencia masiva y de los servicios necesarios para su atención. Baleares derogó posteriormente el impuesto y lo volvió a establecer a través de su Ley 2/2016, de 30 de marzo. También ha creado un impuesto de este tipo Cataluña, mediante su Ley 5/2012, de 20 de marzo. Gravan la singular capacidad económica de las personas físicas que se pone de manifiesto con la estancia en los establecimientos y equipamientos turísticos. El impuesto también pretende internalizar las posibles externalidades negativas que el turismo puede causar en las zonas de alta concentración turística. Su hecho imponible está constituido por la estancia por días en alojamientos turísticos, albergues de juventud, cruceros turísticos o cualquier establecimiento en el que se presten servicios turísticos de alojamiento. La base imponible está constituida por el número de unidades de estancia y el tipo de gravamen varía en función de la categoría del establecimiento.

Las Comunidades Autónomas que han establecido un impuesto de este tipo defienden que tienen fines extrafiscales y lo encuadran dentro de los tributos medioambientales. Ahora bien, si se quiere

construir un tributo sobre el sector turístico que responda a criterios ambientales el mismo debería permitir incidir en conductas perjudiciales para el medio ambiente y poder corregir los impactos ambientales producidos. La dificultad de precisar los comportamientos a desincentivar y sus correspondientes alternativas, así como tratar de evaluar la magnitud de los impactos ambientales en aras a la determinación de los elementos de un hipotético tributo ambiental turístico pueden llevar a una simplificación que lo desnaturalice. Para que podamos hablar de un verdadero tributo ambiental la doctrina ha puesto de relieve que debería diseñarse dicho tributo de manera que recayera fundamentalmente sobre las empresas que explotan y obtienen beneficios del sector que tengan por objeto su reconversión ecológica y sobre los ciudadanos ya sean residentes o no residentes en la medida de los impactos que estos provocan. Ello resulta ciertamente difícil y por esta razón la mayoría de figuras tributarias vinculadas al turismo que existen en España y en Derecho comparado son pagos por servicios ambientales que tienen la naturaleza de tasas y se cobran por el acceso a espacios naturales.

En España podemos citar por ejemplo las tasas de acceso con vehículo de tracción mecánica a las playas del Parque Natural de Ses Salines (Formentera) o a las playa de Papagayo (Lanzarote), la tasa de acceso al Parque Nacional de Timanfaya (Lanzarote), la tasa de circulación motorizada por el Parque Natural del Alto Pirineo o la tasa por acampada en espacios naturales de Murcia. En Derecho comparado, concretamente en Europa, la mayoría de los parques nacionales se financian con tasas de entrada. Así ocurre por ejemplo en Grecia, Italia y los Países Bajos. Además del pago por entrada algunas áreas protegidas también han introducido tasas adicionales para usos recreativos particulares, como el buceo en reservas marinas (así sucede en Bahamas, Antillas Holandesas, México, Islas Vírgenes Británicas, Turks & Caicos y Belice). El establecimiento de entradas elevadas para controlar a los visitantes al mismo tiempo que responde a consideraciones de conservación parece ser particularmente eficiente en destinos como el Parque Nacional Galápagos en Ecuador o el Parque Nacional Mon Repos en Queensland.

Podría pensarse la posibilidad de introducir este sistema de pago por entrada en los Parques o espacios naturales de Andalucía pues puede suponer un instrumento eficaz para aumentar los ingresos que permitan actuaciones de conservación de las áreas protegidas. No obstante, existen también algunos inconvenientes que habría que resolver antes de poner en marcha un estos mecanismos. Así, esta medida sólo puede ser adecuada para aquellos espacios protegidos donde el acceso es limitado y controlado. Además hay que tener en cuenta el coste de poner en marcha y funcionamiento del mecanismo de control y acceso. Y también no se puede descartar la más que probable resistencia de los usuarios que desde luego se podría vencer si se proporciona claridad y transparencia sobre cómo se utiliza y administra el dinero recaudado.

4. Otros tributos ambientales que podrían crearse en el futuro en Andalucía: impuesto sobre Fertilizantes y pesticidas, impuesto sobre los recursos naturales e impuesto sobre actividades extractivas

Junto a las reformas apuntadas de los impuestos ambientales existentes en Andalucía y las medidas fiscales propuestas para ambientalizar los impuestos cedidos, podría estudiarse también en el futuro la posibilidad de establecer los siguientes impuestos:

PROPUESTA 1. Creación de un Impuesto sobre fertilizantes, plaguicidas y pesticidas

También podría estudiarse la posibilidad de introducir en Andalucía un Impuesto al estilo que de los que existen en países como Dinamarca, Bélgica, Finlandia y Suecia y fuera de la Unión Europea en Noruega. En algunos de estos impuestos se diferencia en función de las propiedades de cada producto fitosanitario en relación con la salud humana y el medio ambiente. Esto se articula a partir del parámetro que denominan “carga tóxica” del producto y que calculan con una metodología muy detallada y compleja. Así ocurre por ejemplo en el impuesto sobre pesticidas de Dinamarca. El impuesto vigente en Suecia presenta una configuración más sencilla y atribuye la condición de sujetos pasivos a las personas físicas o jurídicas que en el ejercicio de sus actividades empresariales fabrican pesticidas o los importan.

La creación de un impuesto que grave la fabricación o importación de sustancias químicas utilizadas en la agricultura y jardinería como insecticidas, herbicidas, raticidas y fertilizantes de síntesis química creemos que puede servir para desincentivar su uso, especialmente de aquellos con mayor impacto ambiental y así mejorar la sostenibilidad y productividad de la agricultura. Su aplicación ha de ir acompañada, a nuestro juicio, de campañas de información a los agricultores para sensibilizarlos en la realización de buenas prácticas agrícolas y la producción ecológica. Su base imponible estaría constituida por el precio de venta del producto y el tipo de gravamen podría variar según el tipo de producto. A nuestro juicio quizás sería más recomendable su creación más que como impuesto autonómico como impuesto estatal y después cederse a las Comunidades Autónomas por ejemplo con competencias normativas. Su recaudación podría destinarse a compensar a aquellos agricultores que reduzcan el uso de plaguicidas y usen productos que conlleven menos riesgos para la salud y el medio ambiente.

PROPUESTA 2. Creación de un Impuesto sobre los recursos naturales

Otra posibilidad que podría estudiarse, aunque ciertamente sería más complicada que la anterior, sería la creación de un Impuesto sobre los recursos naturales similar al vigente en Letonia. Grava la extracción de recursos naturales (lodo curativo, cal, cemento, piedra, suelo, arena, grava y otros materiales), la eliminación de residuos en plantas de incineración (por ejemplo, domésticos, peligrosos, industriales y de construcción y demolición), o mercancías peligrosas para el medio ambiente (por ejemplo, aceites, baterías y productos que agotan la capa de ozono, vehículos al final de su vida útil y embalajes), una serie de emisiones a la atmósfera (CO_2 , PM_{10} , CO , NH_3 , H_2S , SO_2 , NO_x , NO_2 , C_nH_m y

metales pesados), sustancias radiactivas, el uso de carbón, coque y lignito, envases y vajillas y accesorios desechables, así como la extracción de gas y agua y el uso del agua para la producción de electricidad en centrales hidroeléctricas. Los tipos impositivos varían dependiendo del tipo de recursos naturales y de sus implicaciones ambientales.

PROPUESTA 3. Creación de un Impuesto sobre actividades extractivas

También podría examinarse la posibilidad de crear en Andalucía un impuesto sobre actividades extractivas, al estilo de los que existen en países del Norte de Europa como Suecia y Dinamarca. En Suecia se recauda un impuesto sobre la extracción de grava natural desde 1999 y en Dinamarca está vigente desde 1989 un impuesto que grava la extracción de piedra, grava, tierra, arcilla, piedra calcárea, turba y similares. El tributo en cuestión podría recaer, según se decida, sobre la extracción de ciertos materiales a cielo abierto o bajo tierra de manera que se extendiese a toda la minería, en el territorio de la Comunidad Autónoma de Andalucía. Así gravaría por ejemplo la extracción en canteras sobre la base de las toneladas extraídas. El tipo impositivo dependería del tipo de material extraído, que podría ser clasificado por categorías en función de su impacto y valor. En el caso de Suecia por ejemplo el impuesto sobre la grava es de 1,57 euros por tonelada de grava.

5. Medidas Fiscales ambientales en el ISD, IRPF e ITPAJD. Propuestas de reforma

En el último apartado del trabajo se estudian medidas fiscales que podrían aprobarse por la Comunidad Autónoma de Andalucía para protección de espacios naturales o el fomento de la conservación de la naturaleza en terrenos privados en relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. En el ámbito de estos impuestos se formulan las siguientes propuestas:

PROPUESTA ISD. Creación de una reducción propia para las transmisiones de fincas rústicas en espacios naturales o vinculadas a acuerdos de custodia del territorio debidamente formalizados entre sus propietarios y las entidades de custodia

En el ámbito del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se podría introducir siguiendo el modelo de la Comunidad Autónoma de Cataluña una reducción propia del 95 % para las transmisiones de fincas rústicas de dedicación forestal situadas en terrenos incluidos en un espacio de interés natural del Plan de espacios de interés natural, aprobado por el Decreto 328/1992, de 14 de diciembre, o en un espacio de la Red Natura 2000 en las adquisiciones por causa de muerte que correspondan al cónyuge, a los descendientes o adoptados, a los ascendientes o adoptantes o a los colaterales hasta el tercer grado del causante. Podría tomarse también tomarse como modelo la reducción propia establecida en la Comunidad Autónoma de Baleares por la adquisición de determinados bienes y participaciones en áreas de suelo rústico protegido o en áreas de interés agrario o espacios de relevancia ambiental o la reducción establecida por Canarias por la adquisición de bienes integrantes del Patrimonio Natural en

los casos en los que en la base imponible de una adquisición mortis causa que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida estuviese incluido el valor de fincas rústicas ubicadas en algunos de los espacios a que se refiere el artículo 48 del Decreto Legislativo 1/2000, de 8 de mayo. También Galicia cuenta con una reducción que podría servir de modelo por adquisición de fincas rústicas de dedicación forestal incluidas en la Red Gallega de espacios protegidos, siempre que se adquieran por el cónyuge, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes o colaterales por consanguinidad hasta el tercer grado y se mantengan durante 5 años. La Comunidad Autónoma de Andalucía podría introducir una reducción similar a la existente en las Comunidades Autónomas citadas para las transmisiones de fincas en espacios naturales protegidos o vinculadas a acuerdos de custodia del territorio debidamente formalizados entre sus propietarios y las entidades de custodia. Sería pionera pues ninguna Comunidad ha introducido una bonificación vinculada a acuerdos de custodia del territorio.

PROPUESTA IRPF. Creación de una deducción por donaciones con finalidad ecológica o por donaciones realizadas a entidades de custodia del territorio

En el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas hay varias Comunidades Autónomas que han establecido deducciones por donaciones con finalidad ecológica a favor de entidades vinculadas a la protección, defensa y mejora del medio ambiente, concretamente Cataluña, Comunidad Valenciana, Aragón, Canarias, Castilla y León y el Principado de Asturias. Andalucía podría establecer una deducción de este tipo o por donaciones realizadas a entidades de custodia del territorio.

PROPUESTA ITPAJD. Establecimiento de una bonificación/deducción en la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas para la transmisión de fincas que estén vinculadas a acuerdos de custodia del territorio.

Finalmente también se podría valorar la posibilidad de introducir en Andalucía una bonificación/deducción en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas, para la transmisión de fincas que estén vinculadas a acuerdos de custodia del territorio. Se podría aplicar este incentivo tanto a adquisiciones de terrenos cuyos propietarios ya tuviesen suscritos acuerdo de custodia como a las adquisiciones de terrenos sobre las cuales los nuevos propietarios se comprometieran a formalizar un acuerdo de custodia. El porcentaje de la bonificación podría por ejemplo hacerse depender del porcentaje de superficie incluida en el acuerdo de custodia y su disfrute debería quedar vinculado al mantenimiento del existente acuerdo de custodia o del nuevo que se adopte durante un plazo considerable de tiempo desde el momento de la transmisión. Algunos autores han propuesto por ejemplo el mantenimiento durante un plazo de 25 años. También se podría establecer un porcentaje mínimo de superficie de la finca transmitida que debería estar bajo el acuerdo de custodia existente o nuevo.

tr
ba
jo
de
in
ves
ti
ga
ción

IEHPA

F.P.A. INSTITUTO DE ESTUDIOS SOBRE LA
HACIENDA PÚBLICA DE ANDALUCÍA, M.P.