

TRIBUTACIÓN MEDIOAMBIENTAL EN ESPAÑA A NIVEL SUBCENTRAL: CCAA Y CCLL.

Environmental taxation in Spain at sub-central levels: CCAA and CCLL.

ANTONIO LÓPEZ DÍAZ

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.

Universidad de Santiago de Compostela.

Consejero. Consello de Contas de Galicia.

antonio.lopez.diaz@usc.es

Resumen

En este trabajo se analiza el papel de la tributación como instrumento para la protección del medio ambiente. De forma específica se estudian las figuras de los tributos ambientales gestionados por Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales, tomando en consideración los resultados de recaudación en el ejercicio 2010.

Palabras clave: medio ambiente, tributación, gobiernos subcentrales.

Abstract

In this paper we analyse the role of the taxation as instrument for the environmental protection. Specifically the study is focused on the figures of the green taxes managed by Autonomous Communities and Local Bodies, taking in account the results of collection in the exercise 2010.

Keywords: environment, taxation, sub-central governments.

SUMARIO

1. Introducción: la tributación como instrumento para la protección ambiental.- 1.1. La protección ambiental en la CE de 1978.- 1.2. Los tributos y la protección del medio ambiente.- 1.2.1. Cuestiones económicas.- 1.2.2. Cuestiones jurídicas: La finalidad de los tributos y la capacidad económica.- 2. Peculiaridades de la tributación ambiental en España a niveles subcentrales.- 3. Instrumentos fiscales medioambientales a nivel subcentral en España.- 3.1. Sistematización de las figuras tributarias medioambientales autonómicas y locales.- 3.2. Algunos datos de la tributación medioambiental a nivel subcentral en España.- 4. Conclusiones.

SUMMARY

1. Introduction: the taxation as instrument for the environmental protection.- 1.1. The environmental protection in the CE of 1978.- 1.2. The taxes and the environment's protection.- 1.2.1. Economic aspects.- 1.2.2. Juridical aspects: the purpose of the taxes and the economic capacity.- 2. Peculiarities of the environmental taxation in Spain at sub-central levels.- 3. Environmental fiscal instruments at sub-central level in Spain.- 3.1. Systematization of environmental fiscal instruments.- 3.2.

Some figures about environmental taxation at sub-central level in Spain.-
4. Conclusion.

1. INTRODUCCIÓN: LA TRIBUTACIÓN COMO INSTRUMENTO PARA LA PROTECCIÓN AMBIENTAL

1.1. La protección ambiental en la CE de 1978

La Constitución española de 1978, en la misma línea de sus coetáneas -Grecia, Portugal, Baviera- dedica al medio ambiente su artículo 45 disponiendo:

"Todos tienen el derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona, así como el deber de conservarlo.

2.- Los poderes públicos velarán por la utilización racional de todos los recursos naturales, con el fin de proteger y mejorar la calidad de vida y defender y restaurar el medio ambiente, apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva.

3.- Para quienes violen lo dispuesto en el apartado anterior, en los términos que la ley fije se establecerán sanciones penales o, en su caso, administrativas, así como la obligación de reparar el daño causado".

Además del reconocimiento del derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado, la referencia a la reparación del daño causado incorpora el efecto resarcitorio del principio quien contamina paga. Pero, al mismo tiempo, del deber de conservar el medio ambiente en las debidas condiciones, juntamente con las referencias a la solidaridad, amparan y justifican la adopción de medidas preventivas. Por último, se puede hablar incluso de la necesidad de cambiar las estructuras productivas para garantizar una utilización más racional de los recursos naturales.

Desde el punto de vista competencial nuestra Constitución reserva al Estado la legislación básica sobre protección del medio ambiente, sin perjuicio de las facultades de las Comunidades Autónomas de establecer normas adicionales de protección que desarrollen la normativa básica estatal (art. 149, 1, 23), pudiendo además las mismas Comunidades asumir la gestión en esta materia de protección de medio ambiente.

Estos títulos competenciales, se refieren al aspecto material del medio ambiente y condicionan, por tanto, las actuaciones legislativas o reglamentarias, así como las que se lleven a cabo a través de una política de gasto público¹. Incluso, por lo que aquí nos interesa de forma especial, la utilización de tributos con finalidad extrafiscal -en este caso orientada a la protección del medio ambiente-, viene condicionada por el reparto competencial derivado de la Constitución² y se proyecta tanto sobre el

¹Señala expresamente la Sentencia del T.C. 14/89, de 26 de enero, en su F.J. 2º que "si bien esta autonomía garantiza la plena disposición de medios financieros, ello no supone que esa potestad de gasto permita a las Comunidades Autónomas financiar o subvencionar cualquier clase de actividad, si no tan sólo aquellas sobre las cuales tengan competencias, pues la potestad de gasto no es título competencial que pueda alterar el orden de competencias diseñado por la Constitución y los Estatutos de Autonomía...".

²Con carácter general considera el T.C. que "es constitucionalmente admisible que el Estado y las Comunidades Autónomas en el ámbito de sus competencias, establezcan

Estado como sobre las Comunidades Autónomas, los cuales, por tanto, sólo podrán utilizar tributos no fiscales para el logro de aquellas competencias que la Constitución y, en su caso, los Estatutos les atribuyen.

Cuando nos referimos a los instrumentos para la protección del medio ambiente estamos aludiendo al conjunto de medidas que pueden ser tomadas por los entes públicos para su protección, pudiendo clasificarse en dos grandes grupos. Por un lado tendríamos las que podríamos denominar como medidas resarcitorias o indemnizatorias, a través de las cuales se pretende indemnizar los daños causados para proceder a la restauración del medio ambiente.

El segundo de los bloques, al que prestaremos mayor atención ya que las medidas están sometidas a mayores discusiones, agruparía las medidas que pueden calificarse como preventivas. En este caso, más que reparar los daños ya causados, se pretende desincentivar aquellas conductas que puedan dañar de alguna manera el medio ambiente.

Como veremos seguidamente, los instrumentos para la protección ambiental son muy variados e intercambiables, de tal forma que el acudir a uno de esos medios no excluye los demás, sino que, al contrario es posible y deseable la complementación entre las diversas medidas³. Al mismo tiempo, debe tenerse en cuenta que no existe ningún instrumento perfecto ni siquiera se pueden establecer a priori que unos sean mejor que otros. Los juicios de esta naturaleza exigen un análisis previo de los fines a lograr y de las circunstancias en las que se deben aplicar.

Teniendo muy presentes las ideas previas, los posibles instrumentos preventivos para una protección del medio ambiente pueden ser los siguientes⁴:

impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica o de pago respondan principalmente a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza". De forma más concreta y refiriéndose a las Comunidades Autónomas ha establecido que " pueden establecer impuestos de carácter primordialmente extrafiscal, pero ello ha de llevarse a cabo dentro del marco de competencias asumidas y respetando las exigencias y principios derivados directamente de la Constitución (art. 31), de la Ley Orgánica que regula el ejercicio de sus competencias financieras (art. 157,3 CE) y de los respectivos Estatutos de Autonomía". (STC 37/87,F.J. 13). Sobre el tema vid: G.CASADO OLLERO, "Los fines no fiscales de los tributos", *Comentarios a la ley general tributaria y líneas para su reforma*, vol. I, I.E.F., Madrid, 1991., pág. 136 y ss.; J. RAMALLO MASSANET, "La simetría del poder tributario y del poder de gasto de las Comunidades Autónomas", *Revista Española de Derecho Constitucional*, nº 39, 1993, págs. 60 y ss.

³Señala al respecto KOLM que "un análisis más profundo revela los siguientes hechos: - Existen muchos instrumentos posibles para una política del medio ambiente... - Ningún método es el mejor en todos los casos, hay métodos que incluso resulta imposible aplicar en algunas situaciones. - Cada método imaginado razonablemente resulta el mejor de todos en ciertas ocasiones". ("Instrumentos y criterios...", cit., pág. 452). En una línea semejante se pronuncia D.CARBAJO VASCO, "Los impuestos ecológicos...", cit., pág. 42)

⁴Sobre los distintos instrumentos para la protección del medio ambiente vid, S.C.KOLM, "La economía del medio ambiente"; artículo publicado en *L'Expansión*, nº, 45, 1971,; y del mismo autor: Instrumentos y criterios de una política del medio ambiente", *Analyse et Previsión*, t. XII, nº 6, 1971. Ambos artículos se recogen en *Nuevos Impuestos*,

- a) Educación para el medio ambiente: No cabe duda que la concienciación ciudadana a través de una información adecuada puede coadyuvar a la protección del medio ambiente. Sin embargo, frente a la sencillez de las medidas de esta naturaleza y sus escasos costes, se opone una escasa eficacia ya que resulta difícil modificar los comportamientos egoístas de los sujetos, basados en los análisis de costes beneficios, a través de las simples informaciones o recomendaciones.
- b) Control directo: Prohibiciones y autorizaciones. La prohibición de ciertas actividades contaminantes constituye un instrumento válido para la política de defensa del medio ambiente y que además se utiliza comúnmente en casi todos los Estados. Sin embargo, la eficacia de una medida de esta naturaleza está sometida, como resulta obvio, al cumplimiento y respeto de las prohibiciones, lo cual dependerá, además de una adecuada determinación de las conductas prohibidas así como de las sanciones previstas, -cuya cuantía debe tener en cuenta tanto los costes sociales como los beneficios del infractor- de la probabilidad de que la infracción sea descubierta y la sanción impuesta. En muchos casos, las prohibiciones de actividades contaminantes, y con el objeto de controlar las posibles infracciones, se acompañan del establecimiento de un régimen de autorizaciones para el ejercicio de determinadas actividades.
- c) Las medidas de carácter fiscal, entre las que se contarían los tributos y las subvenciones. La aplicación de los de tributos para proteger el medio ambiente nos reconduce, una vez más, a los aspectos extrafiscales del tributo, lo que constituirá el objeto fundamental de este estudio. Las subvenciones, por su parte, pueden contribuir a la misma finalidad favoreciendo a aquéllos sujetos que abandonen total o parcialmente los procesos o actividades contaminantes. Esta política de subvenciones, a su vez, puede presentar dos modalidades: subvenciones directas, que se manifestarían en flujos financieros de los entes públicos a los sujetos contaminantes que reducen o reciclan sus procedimientos; subvenciones indirectas o, dicho de otra forma, reducciones o bonificaciones fiscales en general ligadas a la realización de actuaciones no contaminantes o preventivas.

1.2. Los tributos y la protección del medio ambiente

Ya hemos visto con anterioridad como los tributos se encuadran dentro de los instrumentos posibles para la defensa y conservación del medio ambiente. Se trata, como ya se ha señalado, de instrumentos que se sitúan a medio camino entre las medidas preventivas y las resarcitorias, ya que se exigirán los tributos porque se contamina (función resarcitoria), pero, al mismo tiempo deben incitar a la reducción de la contaminación adquiriendo así una proyección preventiva.

La utilización del tributo como instrumento para la protección ambiental no constituye una cuestión pacífica, sino que su admisibilidad

ha sido cuestionada desde diversos puntos de vista: económico o hacendístico y jurídico

1.2.1. Cuestiones económicas

Desde un punto de vista estrictamente económico se han esgrimido diversas razones para oponerse al tributo como instrumento de la política ambiental⁵, de entre las que podemos entresacar las siguientes.

- Los gravámenes sobre los residuos son licencias para contaminar. Frente a esta alegación se debe señalar que este efecto se produce tanto en relación al tributo como con cualquier otra medida. Frente a ellos, sin embargo, el tributo presenta la virtualidad de convertirse en un incentivo permanente para la protección ambiental.
- Los impuestos privan a los sujetos de los medios necesarios para evitar la polución. También es esta una alegación genérica que afecta a todos los instrumentos que impongan sacrificios económicos a los sujetos contaminadores. Sin embargo, hay que reconocer que la protección por la vía de los tributos sobre la contaminación es la que origina unos menores sacrificios en las economías privadas.
- Los impuestos sobre residuos no tienen base contable alguna. Esta idea, sin embargo no puede ser aceptada, al menos en nuestro ordenamiento, si tenemos en cuenta que no todos los tributos incorporan la idea conmutativa de entregar dinero a cambio de servicios o beneficios. Como se sabe los impuestos se comportan, con independencia del beneficio o de los costes provocados, al margen de la idea de contraprestación y basándose en la capacidad económica de los sujetos, sin perjuicio de que los datos sobre costes y beneficios resulten relevantes para fijar la cuantía del impuesto, especialmente cuando como aquí ocurre entra en juego el principio de quien contamina paga.
- Las necesidades de medida e información hacen impracticable una política de impuestos sobre unidades de contaminación. Evidentemente para que las medidas tributarias alcancen el efecto deseado deben conocerse una serie de extremos: Deben medirse los flujos de residuos; deben conocerse los costes que supondrían la reducción; y, por último, deben conocerse los niveles aceptables de contaminación por debajo de los cuales no se exigirán los tributos. A su vez, para una adecuada fijación de la cuantía del tributo es preciso conocer otros dos elementos: el coste social generado por los daños al medio ambiente⁶ y, en segundo lugar, los beneficios derivados para el

⁵Para el análisis de las razones que avalan la política tributaria en su defensa del medio ambiente seguimos fundamentalmente a MIRICK FREEMANN III y HAVEMAN: "Los incentivos económicos y la calidad del medio ambiente", *Proceedings of Sixty-Fourth Annual Conference* de la National Tax Association, Columbus, Ohio, 1971, reproducido en *Nuevos impuestos...*, cit., págs. 489 y ss.; F. GONZALEZ FAJARDO, "Estrategias reguladoras de la política ambiental: controles directos versus impuestos", *H.P.E.*, nº. 104, 1987.

⁶Asumimos siguiendo a SERRANO MORENO que la evaluación correcta del daño presenta una importancia trascendente, ya que una infravaloración del mismo puede suponer un

contaminador de su actitud. Aunque el respeto a todos estos extremos, necesarios para fijar la cuantía del tributo de tal forma que produzca el efecto buscado, resulta difícil, debemos señalar que, la necesidad de tal información no es exclusiva del sistema de tributos ambientales, sino que también se precisa cuando se protege el medio ambiente por la vía de las prohibiciones o controles directos⁷. Pero, además, a falta de datos rigurosos sobre estas cuestiones, el mercado y la evolución de los niveles de contaminación, se encargan de poner de manifiesto la bondad o maldad del sistema señalado, aconsejando en su caso, la adopción de las medidas pertinentes. Una vez fijado el standart de pureza del medio ambiente, si los entes públicos conocen los costes marginales para la consecución de dichos niveles óptimos, resultará fácil determinar la cuantía de la imposición. Pero, incluso desconociendo dichos costes, la evolución del medio ambiente nos revelará que medidas deben adoptarse -incremento o disminución de la presión tributaria con fines ecológicos- para alcanzar los objetivos fijados por los entes públicos⁸.

- Los gravámenes sobre los residuos aumentarán los costes y resultarán inflacionistas. Al respecto hay que señalar que la mayoría de los instrumentos para la defensa del medio ambiente que exige prestaciones coactivas, en la medida en que internalizan los costes de la contaminación, van a repercutirse en el precio de los productos. Precisamente este incremento del precio de los productos, acompañado de las decisiones de los consumidores, constituyen la esencia misma de las actuaciones ambientales. Lo que sí resulta indudable es que tales efectos resultarían nocivos ante sujetos contaminantes que actuaran en régimen de monopolio ya que generaría únicamente un incremento de los precios sin influir de forma importante en un mayor cuidado del medio ambiente al no alterar las variables de coste y beneficio. Por su parte, desde el punto de vista del mercado internacional, también se alega que ese incremento de los precios puede perjudicar la competitividad de dichos productos. Sin embargo, como señala KOLM, "si otros países cuidan tan correctamente como nosotros de nuestro medio ambiente, el coste de sus productos aumentará en forma parecida. Si, a la inversa, un país extranjero deja deteriorar su medio ambiente, sus empresas tendrán costes menores que las nuestras que soportarán estas cargas por perjuicios; pero los franceses no deberían, sin embargo, abandonar estas cargas, sino conservarlas. En la medida en que ellos sean egoístas, podrán incluso regocijarse de esta política en otro país: este, en efecto, nos enviaría su papel, su azúcar, su aluminio, etc. sin

incentivo para la contaminación, mientras que una supervaloración puede aniquilar ciertos sectores de actividad o, cuando menos, ciertos agentes productivos. (*Ecología y Derecho*, Comares, Granada, 1992, pág. 173 y ss.).

⁷Vid. en este sentido: F. GONZALEZ FAJARDO, "Estrategias...", cit., pág. 171

⁸Vid. en esta línea: MYRICK FREEMAN/ HAVEMAN: "Los incentivos económicos...", cit., pág. 498.

hacernos pagar uno de los costes de producción que él soportaría: el de la deteriorización de su medio ambiente"⁹.

- Un sistema de tributos ambientales resulta demasiado complicado y farragoso. Tampoco en este extremo merecen los tributos un juicio más severo que otras medidas. Y, por otra parte, la complicación de los sistemas depende, en buena medida, del objeto elegido, y de una adecuada técnica legislativa a la hora de implementar el gravamen.

Sin embargo, desde un punto de vista exclusivamente económico existen una serie de razones que justifican la elección de los tributos ambientales, en particular aquellos que gravan unidades de contaminación, frente a los controles directos. Siguiendo a GONZALEZ FAJARDO¹⁰ podemos señalar que tales ventajas serían:

- a) Los impuestos pueden resultar más justos ya que tienden a igualar los costes unitarios de reducción entre los distintos sujetos contaminadores, circunstancia que no se produce con los controles directos.
- b) En parte como consecuencia de la idea anterior, el coste de las reducciones de contaminación llevadas a cabo a través de impuestos resulta inferior al que se obtiene por la vía de controles directos.
- c) Por último cabe señalar que el impuesto sobre unidades de contaminación constituye un incentivo permanente para la reducción de contaminación por parte de las empresas. Ello no se produce en el caso de los controles directos ya que, una vez por debajo de los límites permitidos no existe ningún incentivo para la mejora de las condiciones ambientales.

Atendiendo a los argumentos se debe admitir, desde un punto de vista económico y de la Hacienda Pública, el recurso a los tributos para la protección del medio ambiente. Ahora bien, ello no supone incompatibilidad alguna entre tributos y controles directos. Al contrario éstos últimos pueden resultar convenientes e incluso imprescindibles en ciertas situaciones -medición de la contaminación imposible o difícil; cambios rápidos en las condiciones ambientales; contaminantes muy peligrosos-¹¹, a los que habría que añadir las situaciones monopolísticas.

1.2.2. Cuestiones jurídicas: La finalidad de los tributos y la capacidad económica

Junto a los problemas económicos ya reseñados, los cuales pueden superarse atendiendo a las razones esgrimidas, el recurso al tributo como instrumento para la protección del medio ambiente debe superar algunos problemas jurídicos. Las posibles dudas al respecto, no afectan de forma especial a los tributos ecológicos, sino que resultan comunes a los tributos extrafiscales en su conjunto, centrándose en la posibilidad de utilizar los tributos con fines no exclusivamente recaudatorios. La respuesta a este interrogante debe ofrecerse desde dos perfiles diferentes: Desde la propia

⁹Vid. S.C.KOLM, "La economía del medio ambiente...", cit., pág. 443.

¹⁰Vid. F. GONZALEZ FAJARDO, "Estrategias reguladoras...", cit., pág. 167 y ss.

¹¹Vid. F. GONZALEZ FAJARDO, "Estrategias reguladoras...", cit., págs. 175 y ss.

teoría del tributo y, en segundo lugar, atendiendo a los principios materiales de la justicia tributaria, especialmente la capacidad económica.

Desde un primer momento se discutió abundantemente sobre la conveniencia de incluir la finalidad fiscal o recaudatoria en el concepto mismo de tributo¹². Partiendo de los postulados de una Hacienda liberal, donde la intervención del Estado se reducía a la mínima expresión no resulta extraño que el tributo apareciese configurado como una figura esencialmente recaudatoria. Sólo se establecían tributos para la obtención de medios para cubrir los gastos públicos, de tal forma que esta finalidad recaudatoria acabó integrando el concepto mismo de tributo¹³.

La evolución del papel del Estado desde unos idearios liberales hacia una concepción social de los poderes públicos abre la vía al intervencionismo de los entes públicos para el logro de los múltiples objetivos que les asignan los ordenamientos, de forma especial, las Constituciones respectivas. En este momento es cuando el tributo empieza a manifestar su doble faceta como instrumento para el logro de fines públicos. Así al lado de su función tradicional como recurso financiero para allegar fondos respondiendo a su finalidad recaudatoria, aparece la idea de los tributos como medio para el logro directo de esas mismas finalidades.

Esta nueva finalidad de los tributos choca inicialmente con el concepto mismo de prestación tributaria asentado sobre su carácter fiscal-recaudatorio. Precisamente por ello, para aprovechar las potencialidades del tributo como instrumento para el logro de diversas políticas públicas, y teniendo en cuenta además la dificultad de separar en muchos casos las aspectos fiscales y los extra fiscales, progresivamente se va desplazando la idea central del tributo desde la finalidad recaudatoria hacia otros principios de justicia que le caracterizan. De esta forma va desapareciendo la finalidad fiscal del concepto de tributo para así admitir en su seno las nuevas potencialidades. Como señala CASADO OLLERO¹⁴ siguiendo a MANZONI¹⁵, "el hecho de que tales fines se persigan directamente por el tributo, esto es, sin recorrer el iter normal imposición-ingreso-gasto, para nada hace desaparecer ni la función propia ni la naturaleza del tributo, sino que únicamente provoca la aceleración del resultado final, simplificando el procedimiento de realización.

Esta aceptación doctrinal de los tributos con fines no fiscales se confirma también atendiendo al ordenamiento jurídico. Y así, siguiendo un

¹²Sobre la admisibilidad de los tributos no fiscales vid. por todos: P.YEBRA MARTUL-ORTEGA, "Comentario sobre un precepto olvidado: el artículo cuarto de la Ley General Tributaria", *H.P.E.*, nº. 32, 1975; G. CASADO OLLERO, "Los fines no fiscales de los tributos", *Comentarios a la ley general tributaria y líneas para su reforma*, t. I, I.E.F., Madrid, 1991, págs. 103 y ss.

¹³Buena prueba de ello es la Ordenanza Tributaria alemana de 1919 que, siguiendo las posiciones de MAYER, manifestada en la 2ª edición de su *Deutsches Verwaltungsrecht*, t. I, München, 1914, pág. 331, no en las anteriores, considera que el tributo es establecido "solamente para el aumento de los ingresos públicos"

¹⁴Vid. G. CASADO OLLERO, "Los fines no fiscales...", cit., pág. 113.

¹⁵I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965, pág. 101.

orden cronológico, no podemos olvidar que nuestra L.G.T., ya en 1963, admite expresamente la función extrafiscal del tributo¹⁶. Posteriormente, aunque la Constitución no contiene ninguna referencia expresa al respecto, el Tribunal Constitucional, en la misma línea de la doctrina constitucional alemana e italiana, se ha encargado de afirmar la función extrafiscal de los tributos, disponiendo, sin perjuicio de otros pronunciamientos anteriores, en su Sentencia 37/87, de 26 de marzo que "la función extrafiscal del sistema tributario estatal no aparece explícitamente reconocida en la Constitución, pero dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en lo que se establecen principios rectores de la política social y económica (señaladamente arts. 40.1 y 130.1), dado que tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados"¹⁷. Como último estadio de esta evolución debe tenerse en cuenta que la LGT, ley 58/2003, consagra esa función no estrictamente recaudatoria en su artículo 2.1, párrafo segundo al afirmar que "los tributos, además de ser medio para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos podrán servir como instrumentos de la política económica general y a atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución".

Volviendo al tema que nos ocupa como es la protección del medio ambiente, debemos señalar que el hecho de que el artículo 45 de la CE incluya la protección del medio ambiente dentro de los principios rectores de la política social y económica, se erige en base legal suficiente para la utilización de los tributos con finalidades extrafiscales orientadas a dicho objetivo.

Una vez admitida la función extrafiscal de los tributos, la segunda cuestión importante se refiere, en palabras de CASADO OLLERO¹⁸ a la delimitación constitucional de dicho fenómeno, lo que exige delimitar sus posibilidades y, de forma especial, los límites a la utilización extrafiscal de los tributos, particularmente desde la óptica de los principios de justicia fiscal¹⁹.

¹⁶Señala el artículo 4 de la L.G.T que "los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumentos de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar un mejor distribución de la renta nacional".

¹⁷Más recientemente, la STC de 186/1993, de 7 de junio, que resuelve un recurso de inconstitucionalidad dirigido contra la Ley de Extremadura 1/86, de Dehesas, reitera la misma doctrina señalando que "constitucionalmente nada cabe objetar a que, en general, a los tributos pueda asignárseles una finalidad extrafiscal y a que, ya más en particular, las Comunidades Autónomas puedan establecer impuestos con ese carácter".

¹⁸Vid. G. CASADO OLLERO, "Los fines no fiscales...", cit., pág. 115.

¹⁹Como señala YEBRA, "impuestos con fines no fiscales serán posibles siempre que se respeten los principios de legalidad y, sobre todo, de justicia fiscal, si no serán cualquier otra cosa menos impuestos". ("Comentarios sobre un proyecto olvidado...", cit., pág. 185).

Aunque, como se ha mantenido, el tributo constituye un instrumento válido para el logro de fines de la política social o económica, inmediatamente debemos señalar, como pone de manifiesto CASADO OLLERO, que "no toda detracción coactiva de riqueza -cualquiera que sea la denominación y la técnica de su establecimiento y exacción- se transforma en detracción tributaria"²⁰. Para que esas detracciones coactivas puedan considerarse como tributos, además de presentar una estructura tributaria, no deben violar los elementos característicos del tributo que son: un presupuesto basado en la idea de capacidad económica y su función de contribución a las cargas públicas.

Por lo que se refiere a la capacidad económica, y sin entrar en profundizaciones dogmáticas sobre este concepto, podemos señalar que su exigencia incorpora unos límites máximos y mínimos al establecimiento de tributos. Así, el mínimo vendría representado por la necesidad de gravar manifestaciones de capacidad económica, de tal forma que la flexibilización de este principio, permite que, por razones diversas, justificadas en muchos casos por otros preceptos constitucionales, se puedan dejar de gravar ciertas manifestaciones de riqueza, pero no se admite en ningún caso el gravamen de supuestos que no manifiesten riqueza. Por su parte, el límite máximo coincidiría con la prohibición de los tributos confiscatorios.

Llevando estas exigencias al campo de los tributos extrafiscales podemos señalar que la capacidad económica no se opone a la utilización de tributos con finalidades extrafiscales. Ahora bien, será necesaria siempre una manifestación de capacidad económica que los sustente. Como ha señalado el T.C. en su Sentencia 37/87 "... es constitucionalmente admisible que el Estado y las Comunidades Autónomas en el ámbito de sus competencias, establezcan impuesto que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica o de pagos, respondan principalmente a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza. Basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo".

En lo que atañe al segundo de los elementos característicos del tributo, es decir, su función contributiva, tenemos que señalar que no existe una construcción tan elaborada. Podemos decir, sin embargo, que, para que podamos seguir hablando de tributos extrafiscales, debe mantenerse una cierta función contributiva, la cual, sin embargo, puede mostrar una enorme flexibilidad para adaptar el instituto tributario a los fines perseguidos, pero sin que llegue a desaparecer en su totalidad²¹.

²⁰Vid. G. CASADO OLLERO, "Los fines...", cit., pág. 118.

²¹Señala en este sentido CASADO OLLERO que "sin necesidad de polemizar acerca de si la recaudatoria es o no la finalidad primera para todo tributo, parece obvio que la esencia contributiva -pour relever et non pour guider- del impuesto puede y debe resultar afectada o matizada por la existencia de fines extrafiscales amparados asimismo en el texto constitucional; pero no menos obvio es que una prestación patrimonial coactiva

2. PECULIARIDADES DE LA TRIBUTACIÓN AMBIENTAL EN ESPAÑA A NIVELES SUBCENTRALES

Como es sabido, España, a partir de la Constitución de 1978, implementa una organización territorial asentada sobre tres niveles de gobierno -estatal, autonómico y local- que ha ido evolucionando hacia unas altas cuotas de descentralización, tanto en los ingresos como en los gastos. Así el gasto descentralizado se reparte entre CCAA (34,6%) y CCLL (13,4%), mientras que los ingresos representan el 19,1% y el 10,9% respectivamente.

Fruto de esta evolución nos encontramos con dos niveles subcentrales de gobierno (CCAA y CCLL) que, aunque con diferente intensidad y con diferentes capacidades, tienen una amplia autonomía en materia de gasto, y también facultades en relación a la conformación de su sistema de ingresos. Y, fruto de ello, también estos entes se convierten en agentes que pueden utilizar sus capacidades para incidir en el sistema tributario orientándolos con una finalidad de protección medioambiental.

Ahora bien, el ejercicio de la política tributaria con fines medioambientales en niveles subcentrales de gobierno presenta ciertas peculiaridades a las que nos vamos a referir seguidamente:

1. La necesaria concurrencia de la doble competencia: Para que cualquiera de los entes en cuestión pueda introducir medidas tributarias con una orientación de protección medioambiental sin alterar el régimen competencial diseñado constitucionalmente resulta preciso que concorra en dicho ente una doble competencia: La competencia fiscal, es decir la capacidad para adoptar las medidas tributarias de que se trate en cada caso; y la competencia material para la protección medioambiental que se pretende con tales medidas.

a. Competencia fiscal: Nuestra Constitución reconoce a los distintos niveles de gobierno la facultad para establecer y exigir tributos. Así el art. 133 señala que "La potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado". (art. 133.1 CE) añadiendo que "Las CCAA y las CCLL podrán establecer y exigir tributos de acuerdo con la CE y las leyes"(art. 133.2 CE). A pesar de que los límites a los que se somete esta potestad tributaria son diferentes en uno y otro caso, por lo que ahora nos interesa, tanto las CCAA como las CCLL gozán de potestad tributaria. En cualquier caso, sí debe tenerse en cuenta que las CCLL

dejará de ser tributaria cuando su esencia contributiva o, más genéricamente, recaudatoria quede anulada o sustituida por no importa que finalidad extrafiscal" ("Los fines no fiscales...", cit., pág. 125). También a favor de la función extrafiscal del tributo se manifiesta C. CHECA GONZALEZ, "Notas sobre las causas que los justifican y sobre su admisibilidad constitucional", *Civitas REDF*, nº 40, 1983, págs. 505 y ss. No obstante también han surgido opiniones contrarias a esta función extrafiscal: C. ALBIÑANA GARCIA QUINTANA, "Los impuestos de ordenamiento económico", *H.P.E.*, nº 71, 1981, pág. 17 y ss.; M.T. SOLER ROCH, *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*, Civitas, Madrid, 1983, págs. 34 y ss.

carecen de potestad legislativa²² por lo que aquellas medidas tributarias que requieran regulación por ley deberán ser aprobadas por el Estado o por la CA, según los casos, a través de la correspondiente norma de esta naturaleza.

b. Competencia material. Además de la competencia fiscal ya apuntada, la adopción de medidas tributarias con finalidad medioambiental, requiere que el ente que la adopte goce de competencia material sobre la protección medioambiental. En este sentido, atendiendo a nuestra Constitución, y a la normativa básica de régimen local, se establece el siguiente reparto competencial:

- Estado: Al Estado le corresponde la competencia exclusiva sobre "*Legislación básica sobre protección del medio ambiente, sin perjuicio de las facultades de las CCAA de establecer normas adicionales de protección*"; art. 149,1 1, 23. CE²³
- CCAA: Además de las normas adicionales de protección mencionadas en el artículo 149, se atribuye también a las CCAA la "*gestión en materia de protección del medio ambiente*". Art. 148, 1, 9ª CE
- CCLL: Por último, se atribuye a las CCLL la competencia sobre protección del medio ambiente, lógicamente en el ámbito de su territorio (art. 25.f Ley de Bases de Régimen local).

²²Si bien el TC en su Sentencia 233/1999 ha reconocido las peculiaridades de las ordenanzas locales como normas reglamentarias, las mismas no pueden regular aquellas cuestiones básicas amparadas por la reserva de ley en materia tributaria. Pues como precisa el propio TC, "*De lo expuesto cabe concluir que, en virtud de la autonomía de los Entes locales constitucionalmente garantizada y del carácter representativo del Pleno de la Corporación municipal, es preciso que la Ley estatal atribuya a los Acuerdos dictados por éste (así, los acuerdos dimanantes del ejercicio de la potestad de ordenanza), un cierto ámbito de decisión acerca de los tributos propios del Municipio, entre los cuales se encuentran las tasas. Es evidente, sin embargo, que este ámbito de libre decisión a los Entes locales -desde luego, mayor que el que pudiera relegarse a la normativa reglamentaria estatal-, no está exento de límites. En primer lugar, porque, como dijimos en la STC 19/1987, aunque los Acuerdos aprobados por el Pleno de la Corporación municipal cumplen la exigencias de autodisposición en el establecimiento de los deberes tributarios que latan en la reserva de ley tributaria, «es claro que la reserva legal en esta materia existe también al servicio de otros principios -la preservación de la unidad del ordenamiento y de una básica igualdad de posición de los contribuyentes- que, garantizados por la Constitución del modo que dice su artículo 133.2, no permiten, manifiestamente, presentar al Acuerdo municipal como sustitutivo de la Ley para la adopción de unas decisiones que sólo a ella, porque así lo quiere la Constitución, corresponde expresar» (fundamento jurídico 4., in fine).."*

²³En una primera interpretación de este reparto competencia el TC sostuvo que el Estado con su legislación básica, concepto más amplio que el de bases recogido en otros apartados de ese precepto, podía prácticamente agotar la regulación, cegando las posibilidades de desarrollo por CCAA(STC 149/1991). No obstante, posteriormente, a través de la STC 102/1995, precisó su pronunciamiento anterior señalando que la interpretación que se hiciese de la competencia estatal en ningún caso podía vaciar de contenido la competencia autonómica.

Los preceptos mencionados sirven pues de base para afirmar que tanto desde el punto de vista fiscal, como de la competencia material sobre medioambiente, los tres niveles de gobierno gozan de competencia para llevar a cabo actuaciones fiscales de protección del medio ambiente, debiendo respetarse entre ellos los siguientes criterios de relación:

- La competencia tributaria autonómica no puede invadir competencia material estatal.
 - La competencia material autonómica no puede invadir competencia tributaria estatal.
 - La competencia material del Estado atrae su competencia tributaria, limitando la de las CCAA.
2. Coordinación entre administraciones. Mas allá de las relaciones que pueden referirse al ámbito competencial, la adopción de medidas tributarias medioambientales exige una adecuada coordinación entre las distintas Administraciones que atienda a diversas finalidades
- a) En primer lugar es necesaria una adecuada coordinación de las medidas para tratar de superar las limitaciones geográficas que van a depender del ente que la adopte. Frente a la limitación geográfica de tales medidas, la protección medioambiental excede de los límites o fronteras, no solo regionales o locales, sino incluso nacionales.
 - b) En segundo lugar es precisa la coordinación a la hora de diseñar los distintos instrumentos para evitar la incidencia de diversas administraciones sobre unos mismos hechos imponibles. En este punto, más allá de la coordinación, deben tenerse en cuenta las limitaciones impuestas, de forma especial en la LOFCA, que impiden la coincidencia sobre los mismos hechos imponibles de los tributos autonómicos y los estatales y locales²⁴.

²⁴Art. 6.2 "Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por el Estado. Cuando el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria establezca tributos sobre hechos imponibles gravados por las Comunidades Autónomas, que supongan a éstas una disminución de ingresos, instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas.

Art. 6.3 "Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por los tributos locales. Las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones locales. En todo caso, deberán establecerse las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de tales Corporaciones Locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro".

Este precepto, en particular su apartado 3, fue objeto de modificación por la LO 3/2009, restringiendo la limitación a la no concurrencia sobre los mismos hechos imponibles, mientras con anterioridad se prohibía la incidencia de los tributos autonómicos sobre las mismas materias objeto de imposición local, salvo cuando la legislación local lo previese, y en los términos de la previsión, circunstancia que solo se daba en la imposición sobre vehículos de tracción mecánica. En este sentido puede verse la STC de 5 de junio de

- c) Finalmente, la coordinación debe evitar que la superposición de impuestos acaben anulando el efecto de protección ambiental que está detrás de los mismos. Por citar algún ejemplo, mientras en algunos casos se grava la producción térmica de energía por su efecto contaminante, ocurre que otras comunidades gravan las instalaciones de producción de energía eólica o hidráulica, de tal forma que desaparece el efecto estímulo que pudieran tener tales medidas.
3. Identificar el daño ambiental y su relación con el gravamen. Además de la necesaria coordinación, resulta preciso que se identifique el daño ambiental que pretende evitarse y que se defina el tributo de forma que guarde una relación directa con el perjuicio que trata de corregirse. Así deben evitarse situaciones no deseables como fue en su día la configuración del Impuesto balear sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente como un impuesto más sobre la propiedad de determinadas instalaciones, sin una vinculación directa con el daño ambiental, lo que le valió su inconstitucionalidad²⁵. Al mismo tiempo, resulta deseable que los hechos o conductas nocivos para el medio ambiente y sometidos a gravamen sean susceptibles de corrección o mejora para, de esa forma, mejorar el medio ambiente y reducir la tributación.
 4. Concurrencia de dos principios: capacidad económica y “quien contamina paga”. Como se señala frecuentemente, detrás de la tributación con finalidad de protección medioambiental se sitúa el principio “quien contamina paga”, formulado doctrinalmente como expresión de la necesidad de internalizar los costes derivados de las actividades contaminantes y recogido en el ordenamiento comunitario (art. 192 del Tratado de funcionamiento de la Unión Europea). Sin embargo, en la medida en que se utilicen instrumentos tributarios para estas acciones de protección medioambiental, será imprescindible que tales medidas tengan detrás alguna manifestación de capacidad económica, sea potencial o real como ha señalado nuestro TC. La posibilidad de utilizar los tributos con finalidades extrafiscales no le libera en absoluto de su vínculo constitucional con la capacidad económica
 5. Revisión de los efectos medioambientales: El establecimiento de instrumentos fiscales para la mejora medioambiental debiera ir acompañado de la determinación de los objetivos que con los mismos se pretenden, así como de los indicadores adecuados para su evaluación. Tanto las medidas de gravamen como los beneficios fiscales u otras ayudas dirigidas a la mejora medioambiental debieran

2012 que declara la constitucionalidad del impuesto catalán sobre grandes superficies comerciales ya que, atendiendo a la nueva regulación de la LOFCA su hecho imponible, ni la base imponible coinciden con el Impuesto sobre Actividades Económicas.

²⁵Ver STC 289/2000. En sentido similar la STC 179/2006 que declaró inconstitucional el impuesto extremeño similar en su redacción original.

evaluarse periódicamente y, en función de los logros obtenidos, decidir sobre su mantenimiento, modificación o supresión.

Por último, es preciso referirse a dos cuestiones que suelen surgir cuando se aborda la fiscalidad medioambiental pero que no responden tanto a cuestiones técnicas, sino que nos remiten a decisiones de política legislativa de la administración que decide seguir esta vía. Nos referimos a la afectación o no de la recaudación derivada de los tributos medioambientales, y al principio de neutralidad impositiva.

En principio nada exige que el destino que haya que dar a los ingresos obtenidos por los tributos con finalidad ambiental deba ser también la protección del medio ambiente. De todas formas, en el caso de que se afecte su recaudación a la financiación de actuaciones orientadas también a la protección medioambiental se generará lo que se conoce como el efecto del doble dividendo, por su doble incidencia a favor de su protección.

Por lo que se refiere al principio de neutralidad impositiva, que se asocia frecuentemente con las reformas fiscales verdes, supone que la introducción de tributos medioambientales no tiene por que conllevar una mayor presión fiscal, sino que debe complementarse el establecimiento de tributos ambientales con una reducción de la presión equivalente en otros impuestos, que puede resultar especialmente favorable cuando pueda tener incidencia positiva en el desarrollo económico, el empleo u otras cuestiones que se consideren especialmente positivas para la economía y el empleo. De esta forma se conseguiría también un doble efecto positivo: La protección del medio ambiente, por una parte, y, por otra, el logro de otros objetivos sociales, económicos, etc, de interés general.

En cualquier caso, estas dos últimas cuestiones, la afectación y la neutralidad, son cuestiones que, en definitiva, quedan a la decisión de los Estados y de las Administraciones responsables de la imposición en cada caso. Y, como luego se verá, la experiencia nos demuestra que, más allá de la deseable neutralidad, el establecimiento de tributos ecológicos se ha venido utilizando como un instrumento más para mejorar los ingresos públicos especialmente en este contexto de crisis de las cuentas públicas.

3. INSTRUMENTOS FISCALES MEDIOAMBIENTALES A NIVEL SUBCENTRAL EN ESPAÑA

3.1. Sistematización de las figuras tributarias medioambientales autonómicas y locales

Los instrumentos fiscales que pueden ser utilizados por cualquier administración para la protección medioambiental pueden reconducirse a dos grandes grupos: a) Aquellos que actúan desde el campo de los ingresos públicos, particularmente los tributos medioambientales; b) Los que tienen por objeto el empleo de fondos públicos, sea a través del otorgamiento de subvenciones o de la concesión de beneficios fiscales de diversa naturaleza, pero ligados a las actuaciones a favor del medio ambiente.

Pues bien, se recogen a continuación las principales medidas fiscales con finalidad medioambiental utilizadas a nivel subcentral en España (por las CCAA y las CCLL).

- Tributación medioambiental.
 - Impuestos propios:
 - Impuestos sobre contaminación. (CCAA)
 - Impuestos sobre residuos. (CCAA)
 - Canon de saneamiento (Impuesto sobre vertidos). (CCAA)
 - Impuestos sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente. (CCAA)
 - Otros impuestos. (Canon eólico, Agua embalsada.). (CCAA)
 - Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica (CCLL)
 - Impuestos cedidos:
 - Impuesto sobre hidrocarburos. Tipo autonómico. (CCAA)
 - Impuesto sobre determinados medios de transporte. (CCAA)
 - Tasas:
 - Utilización de bienes ambientales. (CCAA)
 - Actividad administrativa de control ambiental. (CCAA)
 - Servicios ambientales: Recogida de basuras + eliminación de residuos. (CCAA y CCLL)
- Subvenciones/ayudas:
 - Subvenciones directas.
 - Beneficios fiscales:
 - Bonificaciones en la imposición sobre la propiedad urbana. (CCLL)
 - Bonificaciones en el impuesto sobre actividades económicas. (CCLL)
 - Bonificaciones en el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica. (CCLL)
 - Diferencias de tipo de gravamen en la imposición indirecta.

El esquema nos pone de manifiesto dos tendencias claramente diferenciadas: De una parte, las CCAA han incidido en su política fiscal medioambiental mediante la creación de tributos, especialmente impuestos, y en menor medida tasas. Por su parte, las Corporaciones Locales, precisamente por la carencia de potestad legislativa ya mencionada, han centrado su atención en establecimiento de beneficios fiscales cuando así lo prevé la ley reguladora de tales tributos²⁶. Al mismo tiempo gestionan tasas por la recogida y eliminación de residuos sólidos

²⁶Los beneficios fiscales contemplados en la normativa reguladora de las haciendas locales directamente relaciones con la protección del medio ambiente son:

- IBI: Bonificación de hasta el 50% de la cuota por la instalación de sistema de aprovechamiento de energía solar, utilizando colectores homologados.
- IAE: Bonificación de hasta el 50% para quienes utilicen o produzcan energías renovables o a través de sistemas de cogeneración. Asimismo se prevé para quienes implanten planes de transporte colectivos para sus trabajadores.
- IVTM: Bonificación de hasta el 75% de la cuota en función de clase de carburante y tipos de motor y su incidencia en el medio ambiente.
- ICIO: Bonificación de hasta el 95% de la cuota correspondiente a obras de instalación de sistema de aprovechamiento térmico o eléctrico de energía solar utilizando colectores homologados.

fundamentalmente y son titulares del Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica que sería susceptible de un a reformulación orientada a la protección ambiental, si bien en la actualidad, con la única salvedad de ciertas bonificaciones en función del combustible y de los motores, se comporta como un impuesto sobre la propiedad de este tipo de bienes.

Tratando de extraer algunas ideas generales, se puede afirmar que el eje central de la fiscalidad medioambiental a nivel subcentral en España tiene como objetos fundamentales de gravamen los vehículos, los combustibles y el agua y, ya con una menor importancia cuantitativa, la contaminación y distintas formas de generación de energía²⁷.

En los últimos años han aparecido figuras nuevas como los gravámenes sobre la producción de energía eólica o hidráulica²⁸, enmarcadas bajo el manto de la protección medioambiental, y utilizando como justificación la lucha contra la contaminación visual, acústica, o la preservación de la flora y fauna de los cauces de los ríos y de la calidad de las aguas, someten a tributación la producción de energía eólica o mediante la utilización del agua embalsada, consideradas, en principio como energías limpias. Como se señalaba en su momento, parece claro que falta una definición clara y global de los objetivos medioambientales que se pretenden alcanzar, y ante esa situación se utiliza el medio ambiente como simple justificación para el establecimiento de medidas en las que prevalece su función recaudatoria sobre cualquier otra idea de extrafiscalidad.

3.2. Algunos datos de la tributación medioambiental a nivel subcentral en España

La imposición medioambiental en España, para el conjunto de los tres niveles de gobierno, representa únicamente el 1,6% del PIB en 2010, situándonos así en el último lugar de los 27 países de la UE, cuya media se sitúa en el 2,6%. Solo el 5,2% del conjunto de la tributación corresponde a las figuras medioambientales, frente a una media de la UE del 7,4%. La tendencia en el último decenio, ha sido la reducción del peso de la tributación ambiental. Esta tendencia, sin embargo, se ha visto influida por la crisis económica, la cual ha frenado dicha caída, produciéndose una ligerísima recuperación en los últimos ejercicios motivada tanto por la caída del PIB, como por la utilización de la fiscalidad ambiental como un medio de obtener nuevos recursos.

²⁷La relación completa de los impuestos propios establecidos por las CCAA puede verse en el libro electrónico sobre tributación autonómica 2012. <http://www.minhap.gob.es/ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/tributacionautonomica2012.aspx>.

²⁸Como ejemplos de esta nueva fiscalidad puede verse: En Galicia el impuesto sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada o el canon eólico; En Castilla-La Mancha el canon eólico; En Castilla-León el Impuesto sobre la afección medioambiental causada por determinados aprovechamientos del agua embalsada, por los parques eólicos y por las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión.

Si nos referimos ya a la fiscalidad ambiental en el ámbito de las CCAA, la misma asciende en 2010 a 3.190 millones lo que representa el 0,30% del PIB, y una media del 4,41 de los ingresos tributarios autonómicos (1,77% de los ingresos totales).

El porcentaje de tributación ambiental sobre ingresos en general y sobre tributos varía de unas Comunidades a otras. Dejando de lado las especialidades de Canarias (sus datos vienen condicionados por el especial régimen de la imposición sobre los carburantes que opera en el archipiélago) y del País Vasco (su régimen foral atribuye la competencias fiscales sobre tributos concertados a las Diputaciones Forales) el mayor peso de la tributación ambiental, medio en porcentaje sobre los ingresos totales corresponde a Baleares, Extremadura, Asturias y Cataluña, mientras que los últimos puestos los ocuparían Navarra, Andalucía y Madrid.

Si analizamos ahora la recaudación en el ejercicio 2010 en función de las distintas figuras tributarias, agrupadas en sus principales categorías, el resultado es el que aparece reflejado en la siguiente tabla, al que habría que añadir la recaudación obtenida en todo el territorio nacional por el impuesto local sobre vehículos de tracción mecánica (2.460 millones en 2010), a pesar de que en su configuración actual no responde a un auténtico impuesto con finalidad medioambiental.

IMPUESTO	Recaudación millones €	% sobre total.
Impuestos sobre la contaminación.	8,9	0,28%
Impuesto sobre residuos	43	1,35%
Canon de saneamiento (I. sobre vertidos)	798,1	25,02%
Impuestos sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente.	113,7	3,56%
Impuesto sobre combustibles (Canarias)	219,8	6,89%
Otros impuestos	38	1,19%
TOTAL IMPUESTOS PROPIOS	1221,5	38,29%
Impuesto sobre hidrocarburos	1.242,50	38,95%
Impuesto sobre vehículos. (matriculación)	726,1	22,76%
TOTAL IMPUESTO CEDIDOS	1.968,60	61,71%
TOTAL	3.190,10	100,00%

Del análisis de los datos se puede extraer, por tanto, que cuantitativamente, los objetos fundamentales de la imposición ecológica a nivel autonómico y local en España serían, por este orden, el automóvil (3.186 millones), los combustibles (1.242 millones) y el agua en sus distintas modalidades (798 millones).

4. CONCLUSIONES

A la vista de los datos sobre la realidad de la tributación medioambiental en España, especialmente a nivel autonómico y local cabe extraer las siguientes conclusiones:

- En línea con lo que ocurre en España a nivel global, la tributación con fines medioambientales presenta una escasa relevancia, tanto en términos absolutos como relativos. A la luz de los datos de recaudación de determinados impuestos resulta obvio que su cuantificación ni se acerca al coste de los daños medioambientales que generan las conductas gravadas, lo que cuestiona su efectividad como medida de internalización de costes.
- La implantación de impuestos propios por parte de las CCAA ha respondido, especialmente en los últimos años, más a un deseo de obtener nuevos ingresos con lo que reforzar las arcas públicas frente a la crisis económica, que a una auténtica política medioambiental. Buena parte de esos nuevos impuestos presentan una finalidad más recaudatoria que disuasoria, al resultar muy difícil, cuando no imposible, la reorientación de ciertas actividades o instalaciones sometidas a gravamen para evitar su impacto medioambiental y fiscal. Por otro lado, la implantación de estos nuevos impuestos no ha ido acompañada de ninguna reducción de otras figuras tributarias.
- No existe una formulación de los objetivos medioambientales que se pretenden, ni, consiguientemente, se efectúa una valoración de la eficacia de tales medidas para la mejora del medio ambiente. Adicionalmente esta no clarificación de los objetivos da lugar a la proliferación de impuestos que pueden resultar contradictorios entre si.
- Por último, si nos referimos a la otra rama de los instrumentos fiscales medioambientales, es decir a los beneficios fiscales, resulta que nos se dispone de ninguna evaluación el campo de los beneficios fiscales no se dispone de ningún mecanismo que permita valorar adecuadamente el logro de los objetivos a los que sirven (eficacia), ni relacionarlos con su coste para determinar su eficiencia y, así, decidir sobre su mantenimiento, reformulación o sustitución por otras alternativas.

En definitiva, se puede decir que en España, en general, pero de forma especial a nivel subcentral, están vigentes instrumentos fiscales con finalidad ecológica pero todavía está por hacer una reforma fiscal verde que dote de coherencia a tales figuras atribuyendo así al sistema fiscal su perfil medioambiental.

5. BIBLIOGRAFÍA

ALBIÑANA GARCIA QUINTANA, C, "Los impuestos de ordenamiento económico", *H.P.E.*, nº 71,1981.

CARBAJO VASCO, D, "Situación actual y problemas de la fiscalidad sostenible en España" *Fiscalidad verde en Europa, Objetivo 20/20/20*, Fundación PWC y ie business school, 2010.

- CASADO OLLERO, G, "Los fines no fiscales de los tributos", *Comentarios a la ley general tributaria y líneas para su reforma*, vol. I, I.E.F., Madrid, 1991., pág. 136 y ss..
- CASADO OLLERO, G,"Los fines no fiscales de los tributos", *Comentarios a la ley general tributaria y líneas para su reforma*, t. I, I.E.F., Madrid, 1991.
- CHECA GONZALEZ, C, "Notas sobre las causas que los justifican y sobre su admisibilidad constitucional", *Civitas REDF*, nº 40, 1983.
- GONZALEZ FAJARDO, F, "Estrategias reguladoras de la política ambiental: controles directos versus impuestos", *H.P.E.*, nº. 104, 1987.
- KOSONEN, K/ GAËTAN NICODÈME, *The role of fiscal instruments in environmental policy*, working paper n 19, 2009, European Union, Luxembourg, 2009.
- KOSONEN, K, *Regressivity of environmental taxation: Myth or reality*", working paper n 32, 2012. European Union, Luxembourg, 2012.
- MANZONI, I, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965.
- MIRICK FREEMANN III y HAVEMAN: "Los incentivos económicos y la calidad del medio ambiente", *Proceedings of Sixty-Fourth Annual Conference* de la National Tax Association, Columbus, Ohio, 1971, reproducido en *Nuevos impuestos...*, cit., págs. 489 y ss.
- RAMALLO MASSANET, J, "La simetría del poder tributario y del poder de gasto de las Comunidades Autónomas", *Revista Española de Derecho Constitucional*, nº 39, 1993.
- SERRANO MORENO, *Ecología y Derecho*, Comares, Granada, 1992,
- SOLER ROCH, M.T. *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*, Civitas, Madrid, 1983.
- YEBRA MARTUL-ORTEGA, P,"Comentario sobre un precepto olvidado: el artículo cuarto de la Ley General Tributaria", *H.P.E.*, nº. 32, 1975.