

## ROMPIENDO LA UNIDAD DE MERCADO; APROXIMACION A LA FISCALIDAD VERDE EN ESPAÑA.

**Julio López Ruiz**

(Doctor en Derecho / Ldo. Ciencias Políticas y de la Administración).

En el ámbito de protección ambiental, los poderes públicos tienen a su disposición diversos instrumentos y mecanismos para reducir el impacto de las actividades sobre el medio ambiente. Estos mecanismos económicos pueden ser de diversa naturaleza ya que además de los tributos, el Estado dispone de diferentes medios para fomentar el equilibrio entre el desarrollo económico y las externalidades negativas derivadas de éste como subvenciones, ayudas públicas o exenciones fiscales. El objetivo de estos tributos ambientales (impuestos y tasas) no es pues recaudatorio, sino disuasorio sobre aquellas conductas que los poderes públicos consideran indeseadas por sus efectos perniciosos sobre el medio ambiente; en este sentido, la tributación ambiental entronca con el principio de “quien contamina paga”.

El establecimiento de impuestos medioambientales persigue la internalización del coste económico que representa el daño ambiental causado por los agentes económicos. Dicho de otro modo, se trata de que los precios de los bienes y servicios reflejen el coste medioambiental que conlleva su producción o consumo, generándose un incentivo económico para adoptar las conductas más favorables con el medio ambiente, como la introducción de tecnologías de producción menos contaminantes o el consumo sostenible de recursos naturales. En opinión de José Luis Serrano, *“con el sistema de tributos ecológicos se trata, esencialmente, de instaurar una carga impositiva sobre las empresas contaminadoras, que iguale los costes marginales que éstas imponen sobre otras unidades económicas para mantener un óptimo paritario de utilización de recursos”*<sup>1</sup>. Para este autor, el objetivo de este mecanismo es *“transformar ecológicamente el capitalismo sin abolirlo”*<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> SERRANO MORENO, José Luis; *Ecología y Derecho: principios de Derecho Ambiental y Ecología Jurídica*, Comares, Granada, 1992, p 173.

<sup>2</sup> *Ibíd.*, p. 167.

El Sexto Programa<sup>3</sup> comunitario de acción en materia de Medio Ambiente, aprobado en el año 2002, recomendaba el uso de instrumentos económicos<sup>4</sup> (fiscalidad energética, impuestos sobre los recursos y productos y procesos intensivos en residuos) para mitigar el cambio climático y promover un uso sostenible de los recursos. De esta forma, la Unión Europea ha considerado, como ámbito prioritario de actuación, el fomento de la aplicación de medidas fiscales, incluido un marco comunitario oportuno y adecuado para la fiscalidad energética, con el fin de facilitar el paso a un uso más eficiente de la energía y unos sistemas energéticos y de transporte más limpios. En opinión de la Comisión (UE) una exacción se considera ambiental si la sustancia o la actividad gravada, tiene un efecto negativo sobre el medio ambiente. En este sentido, la Comisión distingue dos categorías de exacciones ambientales: exacciones sobre emisiones contaminantes (aplicables a la contaminación de las aguas, a las emisiones sonoras en la aviación) y; exacciones sobre productos (plaguicidas, impuestos especiales sobre la gasolina, etc.).

En el marco estadístico armonizado desarrollado en 1997 conjuntamente por Eurostat, la Comisión Europea, la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OECD) y la Agencia Internacional de la Energía (IEA), se definían los impuestos ambientales como *“aquellos cuya base imponible consiste en una unidad física (o similar) de algún material que tiene un impacto negativo, comprobado y específico, sobre el medioambiente. Se incluyen todos los impuestos sobre la energía y el transporte, y se excluyen los impuestos del tipo valor añadido”*<sup>5</sup>.

Así pues, las principales categorías de bases imponibles con interés ambiental son las relativas a emisiones al aire, sustancias que reducen la capa de ozono, efluentes al agua, fuentes difusas de polución al agua, gestión de residuos, ruido (despegue y aterrizaje de aviones) productos energéticos, transporte, captación de agua, extracción de materias primas (excepto petróleo y gas) y de otros recursos (bosques). En opinión de José Esteve<sup>6</sup>, existen dos grupos de tributos

---

<sup>3</sup> Decisión Nº 1600/2002/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 22 de julio de 2002 por la que se establece el Sexto Programa de Acción Comunitario en Materia de Medio Ambiente. Diario Oficial de las Comunidades Europeas. [Diario Oficial L 242 de 10.9.2002].

<sup>4</sup> Véase, Comunicación de la Comisión, de 26 de marzo de 1997, sobre impuestos y gravámenes ambientales en el mercado único [COM. (97) 9 final - Diario Oficial C 224 de 23.7.1997]. Disponible en:

[http://europa.eu/legislation\\_summaries/environment/general\\_provisions/l28058\\_es.htm](http://europa.eu/legislation_summaries/environment/general_provisions/l28058_es.htm)

(Consulta: 19 de mayo de 2012)

<sup>5</sup> INE.ES; “Impuestos ambientales”.

Disponible en: [www.ine.es/daco/daco42/ambiente/aguasatelite/metimpuestos.pdf](http://www.ine.es/daco/daco42/ambiente/aguasatelite/metimpuestos.pdf). (Consulta 9 de mayo de 2012)

<sup>6</sup> ESTEVE PARDO, José; *Derecho del Medio Ambiente*, Marcial Pons, Madrid, 2008, p.77.

ambientales atendiendo sobre todo a su finalidad, por un lado los tributos de *“modificación de conductas cuya finalidad es presionar mediante el gravamen económico que imponen para desincentivar las actividades contaminantes que quedan gravados por ellos”* y, por otro lado, *“los tributos ambientales llamados de recuperación de costes que se orientan a la financiación de obras y servicios”*, como por ejemplo depuradoras de aguas residuales, alcantarillado, etc.

En el sistema fiscal español los impuestos ambientales han sido ampliamente utilizados tanto por la Administración General de Estado como por las Comunidades Autónomas y los Ayuntamientos. Cabe destacar, por su gran capacidad recaudatoria, el “Impuesto sobre Hidrocarburos”<sup>7</sup> que grava los productos destinados a ser utilizados como combustibles o carburantes, aditivos para carburantes o para aumentar el volumen final de determinados carburantes. Este impuesto especial de fabricación se exige en todo el territorio español, a excepción de las islas Canarias, Ceuta y Melilla. También son impuestos ambientales, entre otros, el “Impuesto sobre la electricidad”<sup>8</sup>, el “Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos” (IVMH)<sup>9</sup>, el “Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte” (IMT)<sup>10</sup>, el “Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica” (IVTM)<sup>11</sup> y, el “canon de control de vertidos”<sup>12</sup>.

---

<sup>7</sup> Regulado por la Ley 38/1992 de Impuestos Especiales, que adapta el Impuesto sobre Hidrocarburos (Ley 45/1985, de 23 de diciembre de Impuestos Especiales) a las directivas comunitarias armonizadoras.

<sup>8</sup> Incorporado a los impuestos especiales de fabricación por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que introduce en el texto de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales, un nuevo Capítulo IX, en su Título I, dedicado a este impuesto. El ámbito objetivo del Impuesto está constituido por la energía eléctrica.

<sup>9</sup> Introducido por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. Los hidrocarburos que se incluyen en el ámbito objetivo de este Impuesto son las gasolinas, el gasóleo, el fuelóleo y el queroseno, los demás hidrocarburos líquidos que se utilicen como combustible de calefacción, y los demás productos que, con excepción del gas natural, el metano, el gas licuado del petróleo y demás productos gaseosos equivalentes, se destinen a ser utilizados como carburante, como aditivos para carburante o para aumentar el volumen final de un carburante. El ámbito territorial de aplicación está constituido por todo el territorio español con excepción de Canarias, Ceuta y Melilla.

<sup>10</sup> Introducido por la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, dentro del grupo de los impuestos especiales. El hecho imponible del impuesto lo constituye, básicamente, la primera matriculación en España de medios de transporte.

<sup>11</sup> El Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, regula en sus artículos 92 y siguientes el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica que grava la titularidad de los vehículos de esta naturaleza, aptos para circular por las vías públicas, cualesquiera que sean su clase y categoría.

<sup>12</sup> Contemplado en el Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Aguas. Los vertidos al dominio público hidráulico están gravados con una tasa destinada al estudio, control, protección y mejora del medio receptor de cada cuenca hidrográfica, que se denomina canon de control de vertidos. El importe del canon de control de vertidos será el producto del volumen de vertido autorizado por un precio unitario de control de vertido.

Entre los impuestos autonómicos, a modo de ejemplo, destacaremos los siguientes; el “impuesto sobre la contaminación atmosférica de la Comunidad Autónoma de Galicia”<sup>13</sup>, el “impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente de la Comunidad Autónoma de Extremadura”<sup>14</sup>, el “impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente de la Comunidad Autónoma de Castilla La Mancha”<sup>15</sup>

Por lo que se refiere a las Corporaciones Locales, no pueden crear impuestos ambientales, pero sí introducir mediante sus ordenanzas los beneficios fiscales ambientales previstos con carácter potestativo en el Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales, respecto del Impuesto sobre Actividades Económicas, el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, el Impuesto sobre Construcciones Instalaciones y Obras y el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica. No obstante, los municipios sí pueden crear tasas ambientales.

Los Impuestos Ambientales en España aumentaron su valor en un 77,9% en el período 1995-2009<sup>16</sup>, si bien en los años 2008 y 2009 se observó una disminución en su cuantía, alcanzando en total niveles similares a los de 2004. En 2009, los impuestos energéticos (Impuesto sobre Hidrocarburos, Impuesto sobre la Electricidad, Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, Impuesto especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del petróleo) supusieron el 81,1% del total, mientras que los impuestos sobre el transporte (Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica) representan el 18,2%, y los impuestos sobre

---

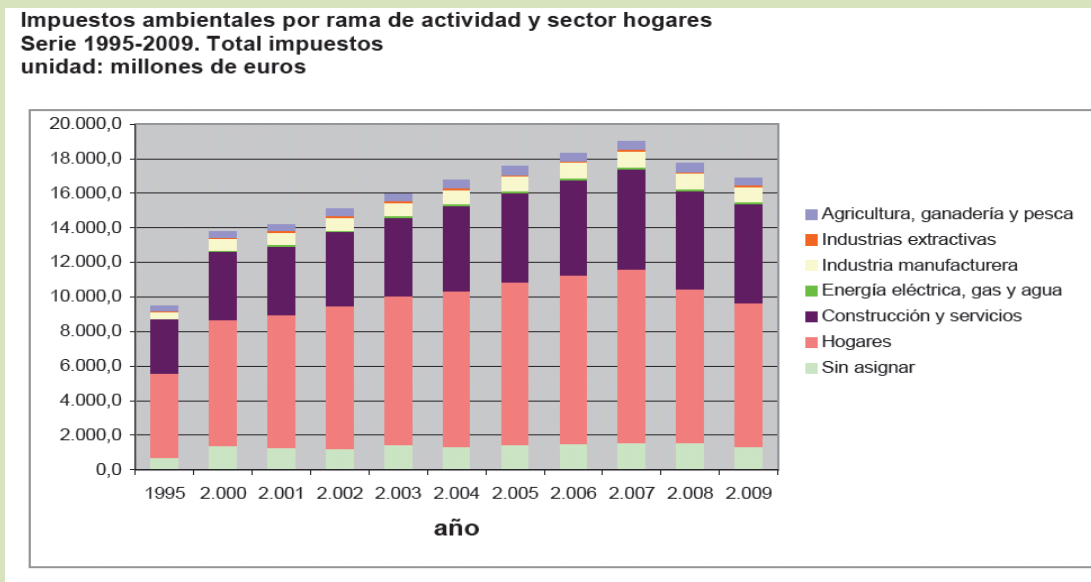
<sup>13</sup> Creado por la Ley 12/1995, de 29 de diciembre, el impuesto sobre la contaminación atmosférica recae sobre las emisiones cuyos focos se hallen ubicados dentro del ámbito territorial de la Comunidad Autónoma. Constituye el hecho imponible la emisión a la atmósfera de cualquiera de las siguientes sustancias: a. Dióxido de azufre o cualquier otro compuesto oxigenado del azufre. b. Dióxido de nitrógeno o cualquier otro compuesto oxigenado del nitrógeno.

<sup>14</sup> Regulado por la Ley 7/1997, de 29 de mayo, de medidas fiscales sobre la producción y transporte de energía que incidan sobre el medio ambiente. Constituyen el objeto de imposición del tributo cualquier tipo de instalaciones y estructuras que se destinen a las actividades de producción, almacenaje, transformación, transporte efectuado por elementos fijos del suministro de energía eléctrica, así como los elementos fijos de las redes de comunicaciones telefónicas o telemáticas.

<sup>15</sup> Regulado por la ley 11/2000, de 26 de diciembre, del Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el Medio Ambiente. Constituye el hecho imponible del impuesto la contaminación y los riesgos que en el medio ambiente son ocasionados por la realización en el territorio de Castilla-La Mancha de cualquiera de las actividades siguientes: a) Actividades cuyas instalaciones emiten a la atmósfera dióxido de azufre, dióxido de nitrógeno o cualquier otro compuesto oxigenado del azufre o del nitrógeno b) Producción termonuclear de energía eléctrica c) Almacenamiento de residuos radioactivos.

<sup>16</sup> El INE. Instituto Nacional de Estadística dispone en su página web [www.ine.es](http://www.ine.es), de amplia información estadística sobre distintas variables relativas a los impuestos ambientales.

la contaminación (Canon de control de vertidos estatal, impuestos de las Comunidades Autónomas sobre contaminación, depósito de residuos y vertidos al mar) no alcanzan el 1% restante.



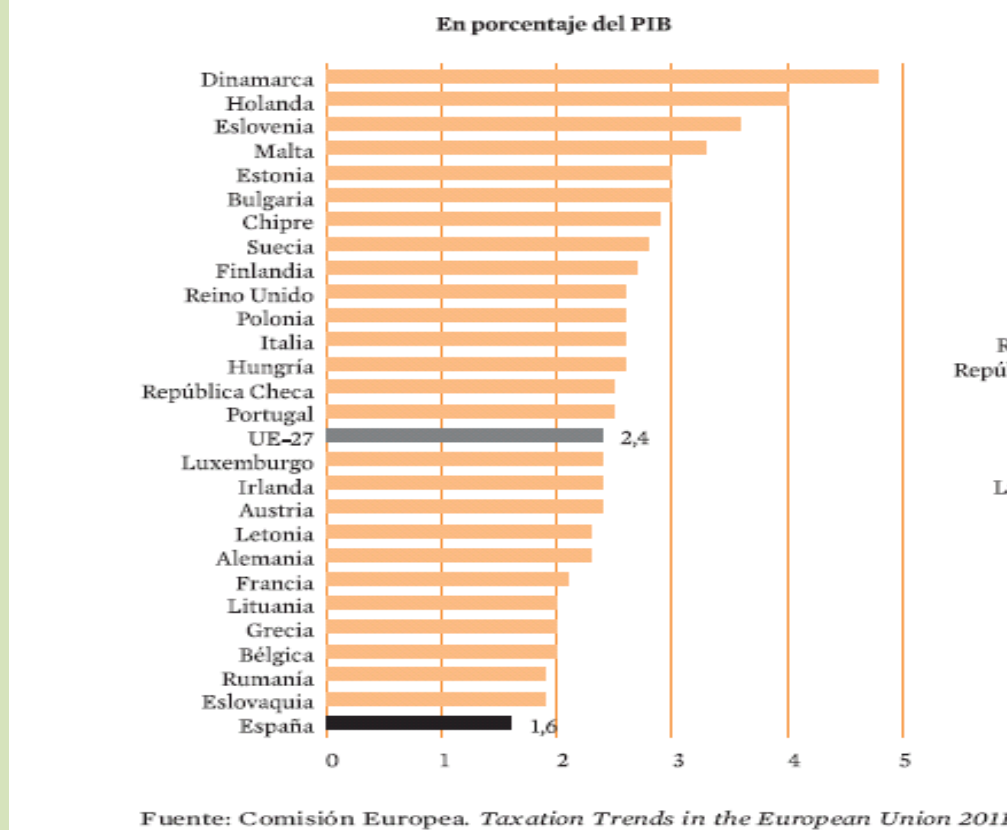
Fuente: INE. Instituto Nacional de Estadística<sup>17</sup>.

Tomando como referencia datos estadísticos del periodo económico previo a la crisis económica que venimos padeciendo, debemos destacar que el sistema impositivo ambiental supuso para España, en el año 2007 (año de mayores ingresos del periodo) unos ingresos fiscales equivalentes al 1'82% del Producto Interior Bruto<sup>18</sup>, frente al 2'19 % de Francia, el 2'24 % de Alemania, el 2'45 de Reino Unido, el 2'58 de Italia, el 2'71% de Polonia, el 3'74% de Malta, el 3'86 % de los Países Bajos o el 5'91 % del PIB de Dinamarca, para el mismo año. Estos datos reflejan que España se encuentra claramente por debajo de la media europea por lo que respecta a la recaudación de tributos ambientales en relación al PIB. En este sentido, la media de recaudación por impuestos ambientales de los 27 países de la UE fue en el año de referencia (año 2007) del 2'45 del PIB. En el cuadro siguiente puede compararse la recaudación por tributos ambientales de los diferentes países de la Unión Europea en el año 2009. Como se puede apreciar, España, en este contexto, se encuentra en última posición por lo que respecta a la recaudación de este tipo de tributos en relación al Producto Interior Bruto.

<sup>17</sup> INSTITUTO NACIONAL DE ESTADISTICA (INE); Disponible en; <http://www.ine.es/jaxi/menu.do?L=0&type=pcaxis&path=%2Ft26%2Fp067&file=inebase>.

<sup>18</sup> Fuente EURESTAT. Disponible en: <http://www.ine.es/jaxi/tabla.do>.

**GRÁFICO 3. RECAUDACIÓN AMBIENTAL EN LA UE-27, 2011**



Sobre esta cuestión el “Informe sobre el desarrollo autonómico, competitividad y cohesión social. Medio Ambiente (2012)<sup>19</sup>” destaca que el desarrollo de la fiscalidad medioambiental iniciado en la Unión Europea en la década de los noventa parece haberse frenado en los últimos años y España, aunque ha visto aumentar su participación en el total de la recaudación ambiental europea, sigue manteniéndose por debajo de los estándares comunitarios (recaudación por tributos ambientales en proporción al PIB y en proporción a los ingresos impositivos totales). El citado informe, además, destaca que el grueso de la recaudación por impuestos ambientales procede de los impuestos estatales cedidos sobre la energía y el transporte, mientras que los tributos ambientales propios implantados por las comunidades tienen poca entidad recaudatoria.

No obstante, el ejercicio de la autonomía tributaria de las comunidades autónomas en esta materia ha dado lugar a un mapa complejo y heterogéneo de figuras que, además de suponer

<sup>19</sup> CONSEJO ECONÓMICO Y SOCIAL DE ESPAÑA; “Informe 01/2012 sobre el desarrollo autonómico, competitividad y cohesión social. Medio Ambiente”, cit., p.p. 102-104.

cargas diferenciales para las empresas afectadas, no siempre se justifican desde el punto de vista medioambiental, ni constituyen soluciones eficientes cuando los problemas trascienden los límites regionales. En este sentido, la tributación del agua, de los residuos sólidos, y de las emisiones atmosféricas causantes de la lluvia ácida, al incidir en problemas ambientales localizados en el territorio, parecen los sectores más propicios para el despliegue de la autonomía tributaria de las comunidades. Sin embargo, la imposición sobre instalaciones energéticas no se justifica en general desde el punto de vista medioambiental y la fiscalidad autonómica sobre emisiones de CO2 resulta ineficiente en ese nivel para el fin global que se persigue de control de las emisiones de gases de efecto invernadero.

Como crítica al sistema de tributos ambientales en España, el fiscalista Domingo Carvajo destaca que, *“el sistema fiscal vigente en los países occidentales, incluyendo el español, incide muy negativamente en la protección del medio ambiente y debería ser alterado sustancialmente, incluso en ausencia de una Reforma Fiscal Verde completa que sustituyera todo el modelo tributario, es decir, puede plantearse como alternativa viable un “mix” de tributos verdes y gravámenes tradicionales que se coordinen entre sí”*<sup>20</sup>. En opinión de este autor, *“en general, puede afirmarse como una dificultad propia para la introducción de la Reforma Fiscal Verde que, en España, nos enfrentamos a un uso inapropiado de las voces “impuesto medioambiental”*<sup>21</sup>, *dada su novedad, la mezcla evidente en su configuración de componentes extrafiscales y fiscales, junto con el interés político, particularmente en algunas C.C.A.A., por implantar exacciones pretendidamente “ecológicas”, como fórmula fácil de obtención de ingresos y su componente inducido de ilusión financiera. Estas circunstancias han conllevado en España a un uso torticero de la conciencia medioambiental al servicio, en general, de la obtención de ingresos públicos”*.

Es obligado que hagamos referencia a las propuestas que el Consejo Económico y Social realiza sobre la fiscalidad ambiental en España en el informe anteriormente citado<sup>22</sup>. Según este informe, el desarrollo de la fiscalidad medioambiental, de acuerdo con los planteamientos europeos, podría contribuir en determinadas circunstancias al fortalecimiento y modernización del sistema tributario español; para ello, el informe propone que en los ámbitos en los que la

---

<sup>20</sup> CARVAJO VASCO, Domingo; “Situación actual y problemas de la fiscalidad verde en España” en Informe sobre la “Fiscalidad Verde en Europa. Objetivo 20/20/20”, Centro de Innovación del Sector Público, Fundación de PwC y de IE Business School, p.p. 94 y siguientes. Disponible en: [www.pwc.com/es](http://www.pwc.com/es) y [www.ie.edu](http://www.ie.edu)

<sup>21</sup> Ibid., p. 96.

<sup>22</sup> CONSEJO ECONÓMICO Y SOCIAL DE ESPAÑA; “Informe 01/2012 sobre el desarrollo autonómico, competitividad y cohesión social. Medio Ambiente”



problemática ambiental no se circunscriba a un territorio concreto, las soluciones fiscales de las comunidades autónomas deberían coordinarse y, además, revisarse los tributos donde prevalezca el móvil recaudatorio frente a la finalidad de proteger el medio ambiente. Por último, Consejo Económico y Social en su informe considera que el Consejo de Política Fiscal y Financiera debería reforzar su papel como instancia de coordinación en materia de fiscalidad ambiental, tratando de consensuar pautas comunes en todas las comunidades autónomas.

En relación a esta necesaria coordinación en materia de tributación ambiental, el CES pone de manifiesto graves distorsiones en el mercado como consecuencia de la diversa fiscalidad existente en las diferentes comunidades autónomas. En este sentido, este organismo en relación a los tributos aprobados por determinadas comunidades autónomas como Andalucía, Aragón, Cataluña, Madrid o Murcia con el fin de gravar la entrega de residuos en vertederos públicos o privados destaca que *“más allá del incentivo al reciclaje o a la minimización de la producción de residuos, la existencia de tributos en algunas comunidades genera un incentivo al traslado hacia estas otras comunidades autónomas donde el vertido resulta más ventajoso”*<sup>23</sup>.

Estas distorsiones del mercado como consecuencia de la diversa fiscalidad existente en las diferentes comunidades autónomas chocan con los objetivos de la *“Ley 20/2013, de 9 de diciembre, de garantía de la unidad de mercado”*, que en su preámbulo destaca que *“la unidad de mercado constituye un principio económico esencial para el funcionamiento competitivo de la economía española. El principio de unidad de mercado tiene su reflejo en el artículo 139 de la Constitución que expresamente impide adoptar medidas que directa o indirectamente obstaculicen la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes en todo el territorio español.”*

Tal y como destaca esta norma *“la fragmentación subsiste en el mercado español, lo que se traduce en un elevado coste que dificulta de forma considerable la actividad de las empresas. La necesidad de eliminar este coste así como los obstáculos y trabas derivados del crecimiento de la regulación ha sido una de las principales demandas que los operadores económicos han venido trasladando en los últimos años. Esta fragmentación del mercado nacional dificulta la competencia efectiva e impide aprovechar las economías de escala que ofrece operar en un mercado de mayores dimensiones, lo que desincentiva la inversión y, en definitiva, reduce la*

---

<sup>23</sup> CONSEJO ECONÓMICO Y SOCIAL DE ESPAÑA; “Informe 01/2012 sobre el desarrollo autonómico, competitividad y cohesión social. Medio Ambiente”, cit., p. 87.



*productividad, la competitividad, el crecimiento económico y el empleo, con el importante coste económico que supone en términos de prosperidad, empleo y bienestar de los ciudadanos”.*

Ante la crisis económica que vive España se evidencian carencias estructurales que han propiciado una economía cada vez más depauperada. En este contexto, sería conveniente detenerse a reflexionar sobre los efectos que la fiscalidad verde ha tenido en la competitividad de la economía española, sobre todo por lo que respecta a distorsión producida por la fiscalidad verde autonómica. Ésta es una de las muchas trabas que, sin duda, están coadyuvando a la fragmentación del mercado español restándole competitividad, eficiencia y oportunidades de crecimiento.

#### **BIBLIOGRAFIA.**

- ESTEVE PARDO, José; *Derecho del Medio Ambiente*, Marcial Pons, Madrid, 2008.
- SERRANO MORENO, José Luis; *Ecología y Derecho: principios de Derecho Ambiental y Ecología Jurídica*, Comares, Granada, 1992.

#### **PÁGINAS Y RECURSOS EN INTERNET**

- CARVAJO VASCO, Domingo; “Situación actual y problemas de la fiscalidad verde en España”, Informe sobre la “Fiscalidad Verde en Europa. Objetivo 20/20/20”. Disponible en: [www.pwc.com/es](http://www.pwc.com/es) y [www.ie.edu](http://www.ie.edu)
- Comunicación de la Comisión, de 26 de marzo de 1997, sobre impuestos y gravámenes ambientales en el mercado único [COM (97) 9 final - Diario Oficial C 224 de 23.7.1997].  
Disponible en:  
[http://europa.eu/legislation\\_summaries/environment/general\\_provisions/l28058\\_es.htm](http://europa.eu/legislation_summaries/environment/general_provisions/l28058_es.htm)
- CONSEJO ECONÓMICO Y SOCIAL DE ESPAÑA. “Informe 01/2012 sobre el desarrollo autonómico, competitividad y cohesión social. Medio Ambiente”, Departamento de publicaciones, Madrid, 2012. Disponible en: [www.ces.es](http://www.ces.es).
- EURESTAT. Disponible en: <http://www.ine.es/jaxi/tabla.do>.

- INE.ES; “Impuestos ambientales”.

Disponible en: [www.ine.es/daco/daco42/ambiente/aguasatelite/metimpuestos.pdf](http://www.ine.es/daco/daco42/ambiente/aguasatelite/metimpuestos.pdf).

## GRÁFICOS.

- **GRÁFICO 1.** Impuestos ambientales por rama de actividad.

Fuente: INSTITUTO NACIONAL DE ESTADISTICA (INE); Disponible en;  
<http://www.ine.es/jaxi/menu.do?L=0&type=pcaxis&path=%2Ft26%2Fp067&file=inebase>

- **GRÁFICO 2.** Recaudación ambiental de la UE-27.

Fuente: Comisión Europea.