

ESTUDIOS

5

OCTUBRE 2019



LA FISCALIDAD AMBIENTAL EN ESPAÑA

SITUACIÓN ACTUAL Y TENDENCIAS

economistas

Consejo General

REAF **asesores fiscales**



economistas

Consejo General

REAF **asesores fiscales**

Descubre tus ventajas

Los mejores contenidos especializados

ESTUDIOS Y TRABAJOS

CÓDIGO FISCAL

MANUALES

REVISTAS

BOFIPER



Para ser el primero en conocer la actualidad profesional

+ de 400
asistentes



Jornadas
Tributarias



INSCRIPCIONES
www.reaf.economistas.es

LA FISCALIDAD AMBIENTAL EN ESPAÑA SITUACIÓN ACTUAL Y TENDENCIAS

OCTUBRE 2019

Este estudio ha sido elaborado por el Servicio de Estudios del Registro de Economistas Asesores Fiscales (REAF-CGE), con la colaboración de María José Portillo Navarro (Universidad de Murcia).



economistas
Consejo General

REAF **asesores fiscales**



PRESENTACIÓN

Ya desde hace mucho tiempo, pero con mayor intensidad en los últimos años, existe una creciente preocupación, que se ha convertido en una exigencia social, para que se preserve y mejore el medio ambiente. Esta demanda ha pasado de ser propia de sectores relativamente amplios, como el ecologismo, a constituir algo generalizado en casi la totalidad del tejido social.

Para paliar los daños que hemos ocasionado en el medio ambiente y evitar que se sigan produciendo, una de las herramientas ha de ser la política fiscal, tanto a través de políticas de gasto como con el establecimiento de tributos que no solo puedan ayudar a financiarlos, aplicando el principio de suficiencia, sino que sirvan para desincentivar aquellas actividades que producen externalidades negativas en el medio ambiente y, también, incorporen al producto estos costes.

Por ello, nos ha parecido oportuno abordar este trabajo sobre la *Fiscalidad Ambiental en España*, en el que se parte de la comparativa con el mundo y, en especial, con la Unión Europea, y que ha sido elaborado por el Servicio de Estudios del Registro de Economistas Asesores Fiscales (REAF-CGE), con la colaboración de M^a José Portillo. El objetivo del informe es que podamos disponer de unas notas previas para una reforma fiscal verde que, sin duda, habrá que realizar en breve.

Así pues, primeramente, se definen los impuestos ambientales analizando las clasificaciones que existen; se compara, como hemos dicho, la recaudación de España con el resto del mundo; se analizan los distintos tributos con estas características que se han establecido en los diferentes niveles administrativos en nuestro país, estatal, autonómico y local, para terminar con una serie de propuestas y conclusiones.

Valentín Pich

PRESIDENTE DEL CONSEJO GENERAL DE ECONOMISTAS DE ESPAÑA



ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	07
EL IMPUESTO AMBIENTAL. DEFINICIÓN, TIPOS Y CARACTERÍSTICAS	10
LOS IMPUESTOS AMBIENTALES EN EL MUNDO Y EN EUROPA	13
LOS IMPUESTOS AMBIENTALES EN ESPAÑA	23
1. Impuestos estatales ambientales	28
2. Los impuestos propios autonómicos de naturaleza ambiental	34
3. Los impuestos locales y la fiscalidad ambiental	38
EL FUTURO DE LA FISCALIDAD AMBIENTAL EN ESPAÑA	41
CONCLUSIONES	45
BIBLIOGRAFÍA	47



INTRODUCCIÓN

El medio ambiente y su conservación ocupan, en la actualidad, la mayor parte de las agendas de la política mundial y el establecimiento de medidas que favorezcan el cuidado del medio ambiente es un tema con el cual nos encontramos publicaciones a diario. Un ejemplo de ello es la inclusión en la reciente reunión del G7 en Biarritz en agosto de 2019 del debate sobre el cambio climático, reafirmando el Acuerdo de París —en tanto que se trata de un acuerdo mundial sobre el cambio climático alcanzado en 2015— y la reciente Carta sobre la Biodiversidad adoptada el pasado mes de mayo por los Ministros de Medio Ambiente, así como la necesidad de reducir la contaminación por plásticos. Otro ejemplo es la publicación realizada por la OCDE (OCDE, 2012) acerca de las perspectivas ambientales y la necesidad de llevar a cabo políticas de acción, en tanto que se espera que hacia 2050 la población mundial haya pasado de 7.000 millones de personas a más de 9.000 millones, con un crecimiento de la economía mundial cuatro veces superior al actual, lo cual supone una demanda creciente de energía y de recursos naturales.

Esta preocupación por el cuidado del medio ambiente se refleja también en las opiniones de los ciudadanos y así, el 94 por 100 de los europeos considera que es importante proteger el medio ambiente y un 87 por 100 afirma estar comprometido personalmente con este cometido, según el eurobarómetro sobre medio ambiente realizado por la Unión Europea en 2017. En esta encuesta se confirma que los ciudadanos desean que se apliquen políticas ecológicas que favorezcan el medio ambiente.

Por tanto, uno de los principales retos a nivel mundial es el cambio climático y la necesidad de desarrollar políticas que contribuyan a la preservación del mismo. La situación actual de continua degradación medioambiental necesita de soluciones a los problemas que se plantean por parte de todos los actores implicados en el mantenimiento del medio ambiente: ciudadanos (por sí solos o asociados), empresarios y gobiernos que desarrollen políticas fiscales eficientes y que contribuyan a la mejora de la situación actual. En el ámbito europeo —la UE posee uno de los estándares medioambientales más elevados del mundo— desde principios de la

década de los setenta, las políticas ambientales se han enmarcado en planes a largo plazo, mediante programas de acción en materia de medio ambiente, el último de los cuales se adoptó en 2013 y expira en 2020, constituyéndose en un marco transversal para las políticas europeas que incidan en el medio ambiente. Así, los ecosistemas y la vida silvestre se protegen a través de la estrategia de biodiversidad 2020; la Directiva Marco del Agua pretende mejorar la calidad del agua en la UE; o bien la creación de hojas de ruta para la mejora de la eficiencia en el uso de los recursos naturales o hacia una economía hipocarbónica, más verde. En consecuencia, la preocupación por el medio ambiente es patente a través del establecimiento de numerosas medidas para la protección del mismo, lo cual se traduce en el ámbito institucional en la realización de políticas públicas de preservación y mejora ambiental.

“Uno de los principales retos a nivel mundial es el cambio climático y la necesidad de desarrollar políticas que contribuyan a la preservación del mismo. La situación actual de continua degradación medioambiental necesita de soluciones a los problemas que se plantean por parte de todos los actores implicados en el mantenimiento del medio ambiente: ciudadanos, empresarios y gobiernos.”

En el caso de España, la Constitución Española, en su artículo 45, reconoce el derecho de todos los ciudadanos al disfrute del medio ambiente, así como el deber de conservarlo. Por parte de los poderes públicos, se insta a velar por el uso racional de los recursos naturales —avalando la necesaria solidaridad colectiva— y al establecimiento de sanciones, penales o administrativas, para los que no cumplan estos preceptos.

Por lo tanto, la política fiscal se convierte en un elemento esencial para el cumplimiento del mandato constitucio-



“Los impuestos medioambientales se configuran en el ámbito de los impuestos de carácter extrafiscal, en tanto que su objetivo va más allá de la obtención de recaudación, puesto que su fin es proteger el medio ambiente, incentivando comportamientos más respetuosos y convirtiéndose en un instrumento para la construcción de una economía sostenible.”

nal, bien mediante la realización de políticas de gasto que supongan la preservación del medio ambiente, bien a través del establecimiento de tributos que puedan contribuir a la realización del mencionado gasto público, contribuyendo al cumplimiento del principio de suficiencia.

En este sentido, los impuestos medioambientales se configuran en el ámbito de los impuestos de carácter extrafiscal, en tanto que su objetivo va más allá de la obtención de recaudación, puesto que su fin es proteger el medio ambiente, incentivando comportamientos más respetuosos con el medio ambiente y convirtiéndose en un instrumento que pueda servir para la construcción de una economía sostenible.

Otro elemento que justifica el establecimiento de tributos de esta índole es la introducción de mecanismos de corrección de determinadas externalidades ambientales, como pueden ser la emisión de gases de efecto invernadero, la producción y el consumo de energía o el depósito de residuos, entre otros. Además, recientemente, tanto la OCDE como el FMI han instado a España al incremento de los impuestos ambientales, especialmente sobre los combustibles.

En el informe elaborado para la Agencia Europea del Medio Ambiente, AEMA (2008, pp. 8-9) se realiza un resumen de las **principales razones para el uso de impuestos ambientales**:

- Son eficaces para el caso del reconocimiento interno de las externalidades, en tanto que pueden servir para incorporar los costes de los servicios que producen perjuicios ambientales, así como contribuir a su reparación, mediante su integración en políticas económicas y ambientales.
- Pueden proporcionar incentivos para que productores y consumidores cambien sus comportamientos hacia el uso de recursos con mayor eficiencia ambiental.

- Pueden contribuir al uso eficiente en la priorización de políticas ambientales que contribuyan a la mejora de las emisiones del transporte, los residuos o la utilización de agentes químicos en la agricultura, por citar algunos ejemplos.

Además, el establecimiento de impuestos ambientales pretende conseguir la internalización del coste económico que pueda suponer un determinado daño medioambiental, generando un incentivo a conductas más responsables con el medio ambiente. Por otro lado, al conseguir ingresos públicos, pueden servir para la realización de políticas públicas de reparación de daños ambientales.

Por ello, las recomendaciones acerca del establecimiento de tributos de naturaleza ambiental han sido habituales. En el ámbito mundial, los programas marco de acción en materia *medioAmbiental* de la OCDE recomiendan el uso de impuestos de carácter ambiental, con el fin de mitigar el cambio climático y promover un uso sostenible de los residuos.

En la UE, se parte de la necesidad de utilizar los impuestos ambientales para influir en el comportamiento de los diferentes operadores económicos, ya sean productores o consumidores, además del uso de los recursos que generan para aumentar el gasto en protección ambiental o en la gestión eficiente de los recursos naturales.

En España se han llevado a cabo algunas propuestas relativas al desarrollo de la fiscalidad medioambiental, plasmadas, entre otras, en el Informe elaborado en el año 2001 (Gago y Labandeira, 2002) por una Comisión promovida por el Gobierno y, más recientemente, se han realizado propuestas en el marco de diversos informes sobre la reforma del sistema fiscal o la financiación autonómica como posteriormente analizaremos. No obstante, en opinión de Gago y Labandeira (2017, p. 75), **en España la reforma fiscal ambiental ha tenido siem-**



pre un mayor apoyo académico que político y presupuestario.

En este contexto, y teniendo en cuenta la abundantísima literatura acerca de la preservación del medio ambiente y de la imposición ambiental como un medio para el cuidado del planeta, en el presente trabajo hemos realizado una labor de síntesis de las principales cuestiones que atañen a la fiscalidad ambiental que nos puedan servir para conseguir una perspectiva de la situación actual. Por ello, el objetivo de este trabajo es el análisis de los impuestos ambientales en España, su comparación con el resto de países del mundo y de la UE y la propuesta de líneas de reforma en el marco de la reforma fiscal verde que se pueda realizar próximamente.

Para ello, en primer lugar, se define el impuesto ambiental y se analizan las diferentes clasificaciones existentes. Con posterioridad, se compara la recaudación obtenida en España con el resto de países del mundo y de la UE, para poder contextualizar adecuadamente la situación actual. A continuación, se analizan los impuestos estatales, autonómicos y locales de carácter ambiental existentes en España y se realizan una serie de propuestas acerca de la situación actual y las futuras líneas de reforma de la fiscalidad ambiental en España, finalizando con una serie de conclusiones acerca del trabajo realizado.

“El objetivo de este trabajo es el análisis de los impuestos ambientales en España, su comparación con el resto de países del mundo y de la UE y la propuesta de líneas de reforma en el marco de la reforma fiscal verde que se pueda realizar próximamente.”



EL IMPUESTO AMBIENTAL DEFINICIÓN, TIPOS Y CARACTERÍSTICAS

Una vez clara la necesidad de la existencia de los impuestos ambientales y el importante papel que podrían desarrollar en los sistemas fiscales actuales, es necesario definir qué se entiende por impuesto ambiental. En este sentido, en el marco estadístico armonizado que han desarrollado Eurostat, la Comisión Europea, la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) y la Agencia Internacional de la Energía (IEA), se definen los impuestos ambientales (INE) 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 medio ambiente*.

Por lo tanto, es la definición de la base imponible la que caracteriza a un impuesto como ambiental y, en este sentido, la OCDE considera que la base imponible es la única base objetiva para identificar impuestos ambientales cuando se trata de realizar comparaciones internacionales, puesto que otros criterios posibles —como el nombre del impuesto, el hecho imponible o el destino del ingreso para objetivos ambientales— han demostrado ser difíciles de usar en la práctica debido a que muchos impuestos se presentan con varios objetivos, tales como influir en el comportamiento del consumidor, elevando el precio del producto, o incrementar la recaudación. Sin embargo, la jurisprudencia comunitaria considera la necesidad de disuadir al ciudadano de determinados usos de productos nocivos al medio ambiente como elementos configuradores del hecho imponible, que pueden incidir en el carácter ambiental del tributo.

Otro elemento a considerar a la hora de considerar un tributo como medioambiental es el relativo a la **afectación de los ingresos para una finalidad ambiental**, lo cual es un indicio, pero no es suficiente para la caracterización de un impuesto como ambiental.

En opinión de Gago y Labandeira (2013), el objetivo de los impuestos ambientales es el de disminuir el daño medioambiental, por lo que podremos considerar un impuesto como ambiental cuando logre modificar el comportamiento de los agentes que contaminan y así reducir el deterioro medioambiental. Para ello, es necesario el uso de elementos fiscales no discrecionales, tales como la relación entre la base imponible y el problema ambiental, buscando la neutralidad en su aplicación a través de una cobertura del tributo amplia, con tipos impositivos iguales para todos los sujetos pasivos y de fácil aplicación en la práctica, promoviendo sinergias con el resto de políticas ambientales.

En este contexto, la UE (EC, 2013) establece **CUATRO GRANDES CATEGORÍAS DE IMPUESTOS AMBIENTALES**:

- **Impuestos sobre la energía**, que incluye los impuestos sobre productos energéticos, utilizados o no para el transporte, tales como gasolina, gasoil, gas natural, carbón y electricidad, así como los impuestos sobre las emisiones de gases, puesto que suelen estar integrados dentro de los impuestos generales sobre la energía.
- **Impuestos sobre el transporte**. Este grupo, principalmente, incluye impuestos relacionados con la propiedad y el empleo de automóviles, así como otro tipo de transporte —como, por ejemplo, los aviones— y los servicios relacionados con el transporte, pudiendo tratarse de impuestos instantáneos o periódicos.
- **Impuestos sobre la contaminación**, que abarcan impuestos sobre la emisión al aire y al agua, residuos sólidos y contaminación acústica, excepto los impuestos sobre emisión de gases (que se incluyen dentro de los impuestos sobre la energía).
- **Impuestos sobre los recursos naturales**. Este tipo de imposición plantea algunos problemas especiales, ya que hay distintas opiniones en cuanto a si la extracción de recursos naturales es perjudicial en sí misma, si bien existe un amplio acuerdo en que puede producir problemas ambientales, tales como contaminación y erosión.

Si atendemos a la medida de la efectividad de los tributos, AEMA (2008, p. 9) distingue **TRES TIPOS PRINCIPALES DE TRIBUTOS AMBIENTALES EN ATENCIÓN A LOS OBJETIVOS PLANTEADOS Y LAS FUNCIONES** que desarrollan, si bien en algunos casos se puede dar una mezcla de todas o algunas de ellas:

- **Tasas de cobertura de costes**, creadas con el fin de cubrir costes de servicios ambientales como pueden ser la emisión de gases o los residuos.
- **Impuestos-incentivo**, que intentan cambiar el comportamiento de productores y consumidores, acercándolos a una mejora de sus hábitos medioambientales.
- **Impuestos ambientales de finalidad fiscal**, que se crean principalmente con un objetivo recaudatorio.

Aun cuando los impuestos ambientales pueden surtir efectos en los ciudadanos estimulando determinados comportamientos, no es sencillo comprobar su efectividad. En este sentido, la recaudación puede ser un indicador, pero los efectos en términos de comparación con otros instrumentos de política ambiental son difusos en tanto que, en numerosas ocasiones, los tributos ambientales forman parte de un paquete de medidas políticas que es difícil diferenciar, lo cual complica el análisis de los resultados obtenidos.

Tal y como hemos comprobado, la definición de un impuesto como ambiental o no se sitúa en numerosas ocasiones en una línea difusa, que es preciso examinar. En este sentido, parece existir una cierta unanimidad en lo referido a la definición de impuestos ambientales como aquellos cuya base imponible se relaciona con el medio ambiente, lo cual puede servir para realizar una clasificación de las diferentes categorías de bases imponibles con interés ambiental, tal y como la realizada por el Instituto Nacional de Estadística, INE.

TABLA 1 · CATEGORÍAS DE IMPUESTOS AMBIENTALES

Emisiones al aire	- Emisiones de NOx medidas o estimadas - Contenido de SO₂ de los combustibles fósiles - Otras emisiones al aire - Sustancias que reducen la capa de ozono
Agua	- Efluentes medidos o estimados de materias oxidables (BOD, COD) - Otros efluentes al agua - Recogida y tratamiento de efluentes, impuestos anuales fijos - Pesticidas (Basadas en contenido químico, precio o volumen) - Fertilizantes artificiales (Basadas en contenido de fósforo o nitrógeno o en precio) - Estiércol
Gestión de residuos	- Gestión de residuos en general (impuestos sobre la recogida o el tratamiento) - Gestión de residuos, productos individuales (embalajes, envases)
Ruido	- Despegue y aterrizaje de aviones
Productos energéticos	- Productos energéticos usados para transporte: Gasolina sin plomo, Gasolina con plomo, Diesel, Otros productos (GLP o gas natural) - Productos energéticos usados para otros fines: Fuel oil ligero, Fuel oil pesado, Gas natural, Carbón, Coque, Biofuels, Otros fuels, Consumo de electricidad, Producción de electricidad, Consumo de gas ciudad, Producción de gas ciudad.
Transporte	- Impuestos sobre las importaciones o ventas de vehículos de motor - Matriculación o uso de vehículos de motor, impuestos periódicos
Recursos	- Captación de agua - Extracción de materias primas (excepto petróleo y gas) - Otros recursos (bosques)

Fuente: Elaboración propia a partir de INE



El anterior esquema es bastante amplio, pero si nos centramos **EN EL ÁMBITO ESPAÑOL, PODRÍAMOS RESUMIRLO** en (Montes, 2019, p. 8):

- **Impuestos energéticos.** Son los que gravan los productos energéticos bien sea desde la compra, venta, consumo, producción o importación.
- **Impuestos sobre el transporte.** Gravan la puesta en circulación y titularidad de vehículos.
- **Impuestos sobre la contaminación.** Gravan la entrega, gestión, emisión y almacenamiento de elementos contaminantes.

Ante las diferentes clasificaciones existentes, para el desarrollo de este trabajo consideraremos la realizada por la UE y la desarrollada por el INE, que sigue básicamente la europea con un mayor nivel de desagregación considerando las normas europeas.

Una vez analizado el concepto y clasificación de los impuestos ambientales es necesaria una contextualización de los mismos y su comparación con otros países del mundo y de la UE, a lo cual nos dedicamos a continuación.

LOS IMPUESTOS AMBIENTALES EN EL MUNDO Y EN EUROPA

En este contexto y tras la exposición de las principales características de los impuestos ambientales, es imprescindible conocer la importancia cuantitativa de los mismos en el ámbito mundial y europeo, así como las diferencias entre los distintos países, puesto que los impuestos ambientales son un instrumento esencial para la evolución de las políticas de preservación del medio ambiente, en tanto que pueden desincentivar actividades nocivas y aportar recursos que sirvan para paliar estas situaciones.

Un buen indicador de los ingresos relacionados con el medio ambiente es el referido al que relaciona los ingresos medioambientales con el PIB o, como podemos denominar, presión fiscal ambiental, cuya situación en los últimos años se muestra en el siguiente cuadro:

CUADRO 1-INGRESOS POR IMPUESTOS RELACIONADOS CON EL MEDIO AMBIENTE (% PIB)

		2002	2007	2016	2016-2002
Australia	(EI)	2,54	(EI) 2,02	(EI) 1,77	-0,77
Austria	(I)	3,22	(I) 2,89	(I) 2,71	-0,51
Belgium	(EI)	2,32	(EI) 2,21	(EI) 2,16	-0,16
Canada	(EI)	1,35	(EI) 1,16	..	
Israel		2,58	(EI) 3,11	..	
Japan		1,70	1,62	(EI) 1,35	-0,35
Korea	(I)	2,50	(I) 2,71	..	
Mexico	(E)	1,80	(E) -0,14	(EI) 1,61	-0,20
New Zealand	(E)	1,60	(E) 1,35	(E) 1,34	-0,26
United States	(EI)	0,86	(EI) 0,76	(EI) 0,66	-0,19
OECD Asia Oceania		1,96	1,91	(E) 1,70	-0,26
OECD - Europe		2,64	2,46	(E) 2,47	-0,17
OECD - Total		1,84	1,64	(E) 1,63	-0,21
Non-OECD Economies	Argentina	(I) 1,29	(I) 1,11	(E) 1,22	-0,07
	Bulgaria	(I) 2,30	(I) 3,19	(I) 2,77	0,47
	China	(I) 0,70	(I) 0,83	..	
	Costa Rica	2,43	2,43	2,25	-0,18
	Cyprus	2,71	3,14	2,95	0,23
	Dominican Republic	1,95	2,65	1,50	-0,45
	Ecuador	(E) 0,56	0,28	1,54	0,98
	Kenya	(I) 3,69	2,80	..	
	Morocco	(E) 2,39	(E) 2,07	..	
	Nicaragua	1,88	1,54	1,34	-0,54
	Uruguay	2,34	1,96	1,73	-0,61
	Venezuela	1,30	4,18	..	
OECD America		0,99	0,71	(E) 0,80	-0,19

E: Estimated value

I: Incomplete data

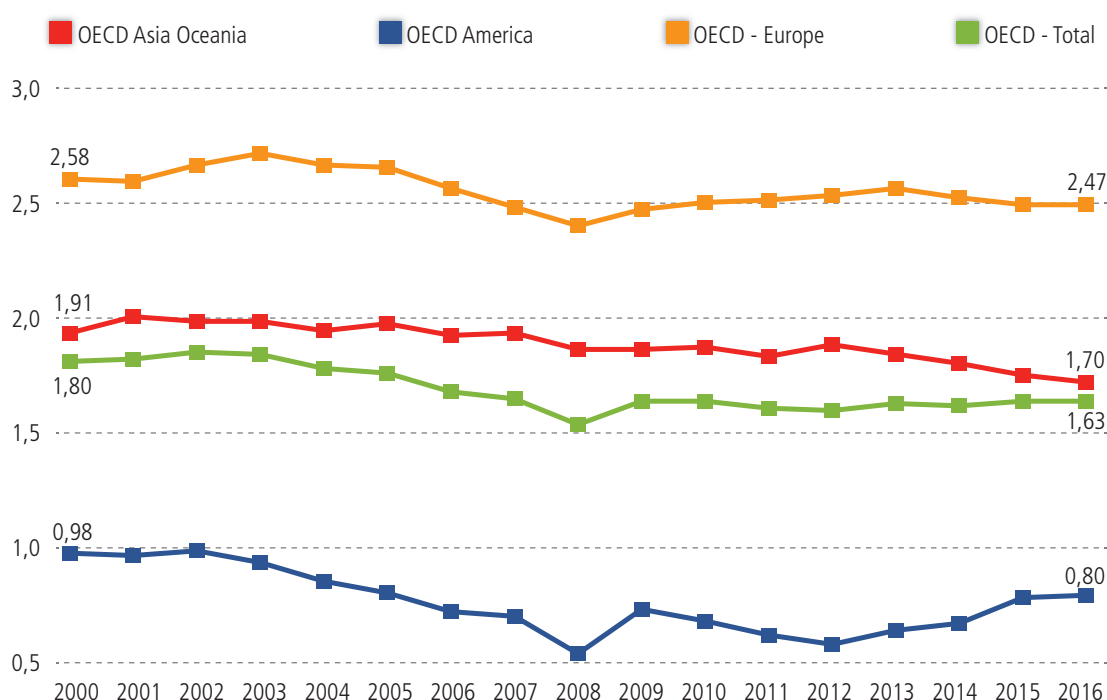
Fuente: OCDE



En la mayoría de los países se ha reducido la presión fiscal ambiental en los últimos años, tal y como se puede apreciar en los datos facilitados por la OCDE.

En los países de OCDE-Europa es donde se obtiene un mayor valor del indicador. Por tanto, aun siendo un valor modesto —en 2016 el 2,47 por 100 del PIB— es superior en 0,84 puntos porcentuales al obtenido si consideramos el total de países de la OCDE y esta situación se mantiene desde hace años.

GRÁFICO 1 · PRESIÓN FISCAL AMBIENTAL · OCDE · 2000-2016



Fuente: elaboración propia a partir de datos de OCDE

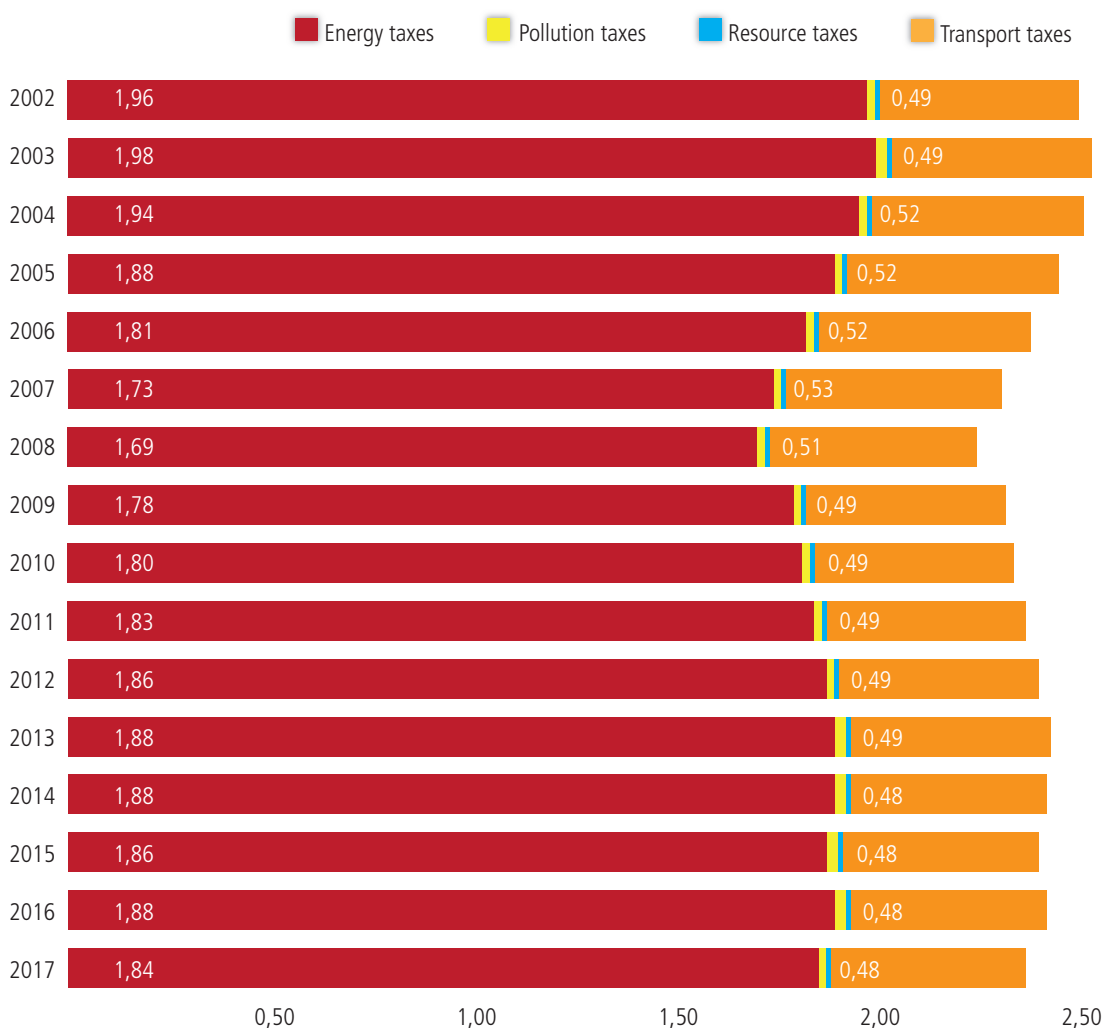
En los últimos 16 años la presión fiscal ambiental no ha sufrido cambios significativos debido a la escasa potencia recaudatoria de los impuestos ambientales, lo cual debería ser objeto de reflexión en tanto que el tema del medio ambiente está en casi todas las agendas políticas y es fuente de preocupación mundial.

Si nos centramos en el ámbito europeo, en primer lugar, en un panorama previo, abordamos el conjunto de países de la UE y su evolución en los últimos años. Así, la recaudación por impuestos ambientales en la UE supone como media, el 2,4 por 100 del PIB en el período 2002-2017, con ligeras oscilaciones a lo largo de estos años. De estos ingresos, la distribución de los mismos según los distintos tipos de impuestos ambientales es la que se muestra en el gráfico 2 de la página siguiente.

La mayor parte de los ingresos proceden de los impuestos sobre la energía y esta situación apenas ha sufrido oscilaciones en los últimos años, siendo, con gran diferencia, la fuente de tributación ambiental más importante, seguido de los impuestos sobre el transporte. Mientras, los impuestos sobre la contaminación y sobre los recursos naturales apenas tienen importancia en términos de ingresos tributarios.



**GRÁFICO 2 · RECAUDACIÓN POR IMPUESTOS AMBIENTALES COMO PORCENTAJE DEL PIB
UE · 2002-2017**



Fuente: elaboración propia a partir de datos de OCDE

La recaudación obtenida por impuestos ambientales no es elevada, tal y como podemos comprobar. Sin embargo, un análisis de cuánto representa sobre el total de ingresos tributarios en todos los países puede tener interés en tanto que hay países que consideran la necesidad de realizar políticas medioambientales más importante que otros, lo cual se podría relacionar con los impuestos.



Asimismo, para una mejor contextualización, es interesante conocer la relación entre la recaudación por impuestos ambientales y el PIB; es decir, la presión fiscal ambiental en los países europeos:

CUADRO 2 · IMPUESTOS AMBIENTALES SOBRE EL TOTAL DE INGRESOS TRIBUTARIOS (EXCLUIDAS COTIZACIONES SOCIALES) Y SOBRE EL PIB · PAÍSES UE · % 2002-2017

	2002		2007		2012		2016		2017		2017-2002	
	T/TR	T/P	T/TR	T/P	T/TR	T/P	T/TR	T/P	T/TR	T/P	T/TR	T/P
Belgium	5,3	2,3	5,2	2,2	4,8	2,2	5,0	2,2	5,0	2,2	-0,3	-0,1
Bulgaria	8,2	2,3	10,1	3,2	10,0	2,7	9,6	2,8	9,1	2,7	0,9	0,4
Czechia	6,8	2,3	6,7	2,3	6,5	2,2	6,1	2,1	5,9	2,1	-0,9	-0,2
Denmark	11,0	5,0	10,2	4,7	8,7	4,0	8,5	3,9	8,1	3,7	-2,9	-1,3
Germany	6,6	2,5	5,8	2,2	5,6	2,1	4,8	1,9	4,6	1,8	-2,0	-0,7
Estonia	6,4	2,0	7,0	2,2	8,6	2,7	8,9	3,0	8,8	2,9	2,4	0,9
Ireland	8,2	2,3	7,9	2,5	8,4	2,4	7,9	1,9	7,6	1,8	-0,6	-0,5
Greece	6,9	2,3	6,5	2,1	9,2	3,3	9,8	3,8	10,2	4,0	3,4	1,7
Spain	6,1	2,0	4,9	1,8	4,9	1,6	5,6	1,9	5,4	1,8	-0,7	-0,2
France	4,9	2,1	4,4	1,9	4,4	2,0	4,9	2,3	5,0	2,3	0,1	0,3
Croatia	9,3	3,5	8,5	3,1	7,1	2,6	9,2	3,5	9,1	3,4	-0,2	-0,1
Italy	7,4	2,9	6,6	2,7	8,0	3,5	8,2	3,5	7,9	3,3	0,5	0,4
Cyprus	9,7	2,7	8,7	3,1	8,2	2,6	8,8	2,9	8,6	2,9	-1,1	0,2
Latvia	7,7	2,1	7,2	2,1	10,3	3,0	11,7	3,6	11,2	3,5	3,5	1,3
Lithuania	9,7	2,8	5,8	1,8	6,1	1,6	6,5	1,9	6,5	1,9	-3,2	-0,9
Luxemb.	7,1	2,7	7,1	2,6	6,1	2,4	4,6	1,7	4,4	1,7	-2,6	-0,9
Hungary	6,9	2,6	7,0	2,8	6,8	2,6	6,7	2,6	6,6	2,5	-0,3	0,0
Malta	10,9	3,2	10,8	3,5	8,9	2,9	8,6	2,7	8,4	2,7	-2,5	-0,5
Netherl.	9,3	3,2	9,5	3,4	9,1	3,2	8,7	3,4	8,6	3,3	-0,7	0,1
Austria	6,1	2,6	5,8	2,4	5,7	2,4	5,6	2,4	5,7	2,4	-0,4	-0,2
Poland	7,5	2,5	7,9	2,7	8,1	2,6	8,1	2,7	7,9	2,7	0,4	0,2
Portugal	9,6	3,0	8,6	2,7	6,8	2,2	7,6	2,6	7,5	2,6	-2,1	-0,4
Romania	7,5	2,1	7,1	2,0	7,1	2,0	9,0	2,3	7,7	1,9	0,1	-0,2
Slovenia	8,6	3,2	8,0	3,0	10,4	3,9	10,6	3,9	10,2	3,7	1,6	0,5
Slovakia	6,6	2,2	7,1	2,1	6,1	1,7	5,6	1,8	5,4	1,8	-1,2	-0,4
Finland	6,9	3,0	6,4	2,7	7,0	3,0	7,1	3,1	6,9	3,0	0,0	0,0
Sweden	6,1	2,7	5,6	2,5	5,7	2,4	5,1	2,2	4,9	2,2	-1,2	-0,6
United Kingdom	7,8	2,5	6,7	2,3	7,3	2,4	7,2	2,4	7,0	2,4	-0,7	-0,1
Liechtenst	:	:	:	:	:	:	:	0,8	:	:		
Norway	7,7	3,2	6,9	2,9	5,7	2,4	6,3	2,4	6,0	2,3	-1,7	-0,9
Switzerl.	6,4	1,8	6,3	1,7	6,4	1,7	6,2	1,7	6,2	1,8	-0,3	0,0
Serbia	:	0,0	6,7	2,5	8,4	2,9	11,4	4,1	:	:		
Turkey	:	:	:	:	:	3,4	:	3,4	:	3,2		
UE (28)	6,8	2,5	6,2	2,3	6,4	2,4	6,3	2,4	6,1	2,4	-0,7	-0,1

T/TR: Environmental taxes/ Total tax revenues (excluding imputed social contributions)

T/P: Environmental taxes/PIB

Fuente: Eurostat



Los impuestos ambientales en la Unión Europea representan el 6,8 por 100 de los INGRESOS TRIBUTARIOS en 2002 y en 2017 este porcentaje ha disminuido hasta el 6,1 por 100, lo cual no se corresponde con la importancia del debate internacional acerca de la preservación medioambiental y la utilización de los impuestos como un mecanismo que pueda contribuir a la corrección de externalidades negativas que se pueden producir.

Las diferencias entre países son importantes, pues mientras que en 2017 en Grecia, Letonia o Eslovenia los impuestos ambientales suponen más de 10 por 100 de los ingresos tributarios, en Alemania, Luxemburgo y Suecia no llegan a representar el 5 por 100 de los mismos, lo cual contrasta con el hecho de que los países más avanzados tienen un menor porcentaje de recaudación a través de los impuestos de naturaleza ambiental.

En el caso de España, en 2002 representaban el 6,1 por 100 de los ingresos tributarios y en 2017 habían descendido hasta el 5,4 por 100, un 0,7 por 100.

EN TÉRMINOS DE PIB, los impuestos ambientales representan el 2,5 por 100 el 2002 y el 2,4 por 100 en 2017. En el período 2002-2017, mientras los ingresos procedentes de tributos ambientales se incrementaron un 2,2 por 100, el PIB creció un 2,6 por 100, lo cual ha llevado a un ligero descenso del indicador a lo largo del período.

Este descenso del porcentaje de recaudación de los impuestos ambientales con respecto al PIB se ha producido también en numerosos países, con algunos casos significativos como es el de Dinamarca –una disminución del 1,3 por 100– o Noruega, Luxemburgo y Lituania. En el caso de Dinamarca y Noruega resulta más sorprendente la reducción de la recaudación en términos de PIB a lo largo de estos años, pues son países en los cuales la concienciación medioambiental es elevada y cabría esperar un aumento de la recaudación tributaria ligada a este tipo de imposición.

Por el contrario, en Grecia es donde más se incrementa este indicador, pasando del 2,3 por 100 en 2002 al 3,4 por 100 en 2017, seguido de Estonia que ha mejorado este porcentaje desde el principio hasta el final del período en 0,9 puntos porcentuales.

En España, también se ha producido una reducción pues, mientras en 2002 la recaudación por impuestos ambientales suponía el 2 por 100 del PIB, en 2017 había pasado al 1,7 por 100.

En cualquier caso, **en la mayoría de los países se ha producido una reducción de la presión fiscal ambiental**, lo cual contrasta con las necesidades de mejora y conservación del medio ambiente. Según el Informe del CES (2012, p. 41) se ha debido, entre otros motivos, al hecho de que el incremento de los impuestos sobre la energía ha tenido como consecuencia la reducción del consumo, lo cual lleva aparejada la erosión de las bases imponibles relacionadas con estos tributos.

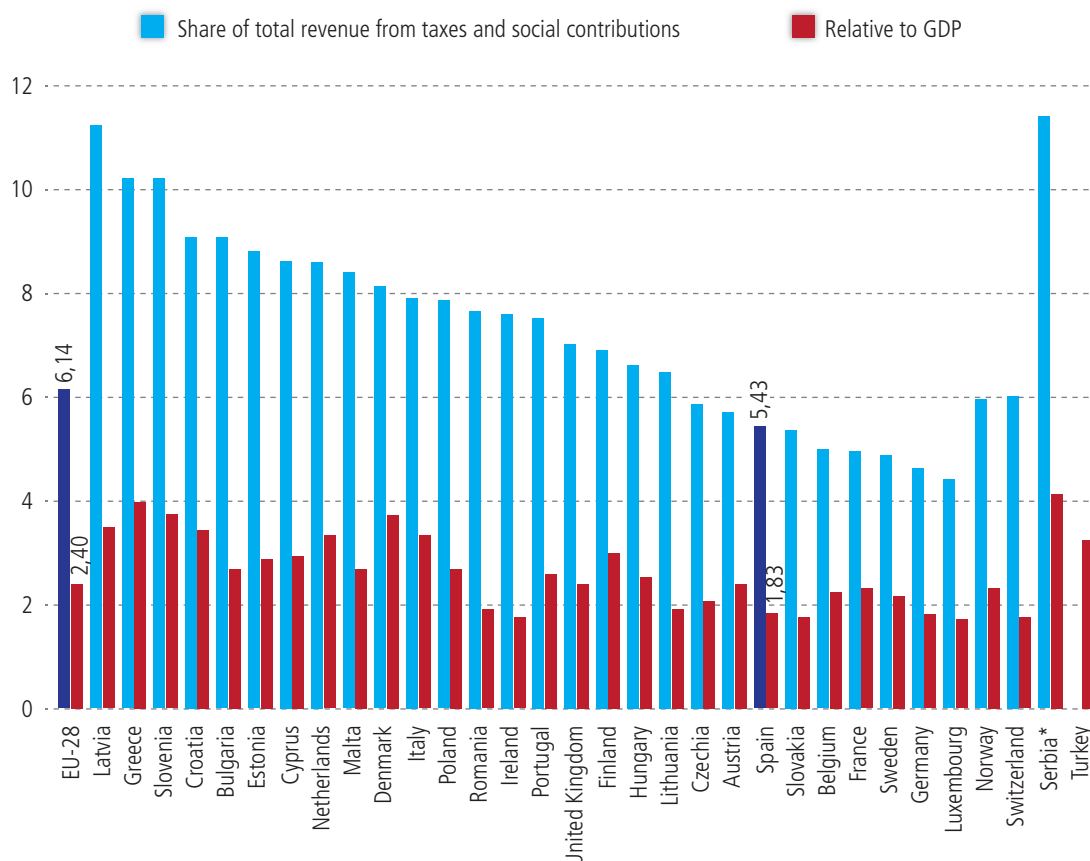
Además, los elevados precios de la energía han supuesto la necesidad de moderar los tributos, puesto que encarecen la energía todavía más. Por último, otra razón por la cual se han reducido los ingresos de este tipo de tributación puede estar relacionada con el desarrollo de instrumentos de carácter extrafiscal que están destinados a la protección del medio ambiente como, por ejemplo, los derechos de emisión (*ver gráfico 3 en página siguiente*).

Los impuestos medioambientales como porcentaje del PIB son más bajos en España que en el conjunto de países de la UE y esta situación se repite si lo consideramos en términos de ingresos tributarios.

Una de las recomendaciones que se le hizo a España en el marco del ejercicio anual del semestre europeo entre 2012 y 2014 fue la relativa al desplazamiento de la presión fiscal de las rentas del trabajo hacia los impuestos medioambientales. Esta idea ya se ha debatido ampliamente durante años y en los países nórdicos supuso un impulso al crecimiento de la imposición medioambiental. Sin embargo, en el caso español, no ha tenido el desarrollo esperado y ello a pesar de que la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ya incorporaba en su exposición de motivos la necesidad del desarrollo de la fiscalidad medioambiental para reducir la tributación de la renta de las personas físicas.



GRÁFICO 3. · INGRESOS POR IMPUESTOS AMBIENTALES COMO PORCENTAJE DEL TOTAL DE INGRESOS Y DEL PIB · 2017



Fuente: elaboración propia a partir de datos de OCDE

En concreto, en el caso español, la UE aconsejaba desplazar la presión fiscal del trabajo a impuestos menos perjudiciales para el crecimiento (CE, SWD, 2019), en tanto que existía un potencial para incrementar los impuestos ambientales, tales como los impuestos sobre el transporte —que solamente generan el 0,2 por 100 del PIB frente al 0,5 de la media de la UE— en tanto que pueden desempeñar un papel importante en el crecimiento económico del país, puesto que si se grava la contaminación y el uso de los recursos puede, además de incrementar los ingresos, desincentivar actividades que puedan generar costes adicionales (Ver cuadro 3).

Desde 2007 hasta 2017 la presión fiscal en la UE ha crecido un punto, mientras que la presión fiscal ambiental se ha incrementado en una décima. En algunos países, como Austria o Bélgica, la presión fiscal se ha incrementado, mientras que la presión fiscal ambiental se ha mantenido en el mismo valor desde el principio hasta el final del período.

En otros, como Alemania, Luxemburgo, Holanda o Portugal, la presión fiscal se ha incrementado a lo largo del período, mientras que la presión fiscal ambiental ha disminuido, lo cual podría suponer un cambio en la política fiscal hacia otros objetivos diferentes a la preservación y cuidado del medio ambiente. Holanda, no obstante, sigue siendo uno de los países con mayor presión fiscal ambiental, por encima de la media de la UE. Sin embargo, el caso de Luxemburgo es más llamativo, pues en 2007 el valor de esta variable era del 2,6 por 100 -por encima del 2,3 por 100 de media en la UE de los 28 - y en 2017 había descendido hasta el 1,7 por 100, por debajo de dicha media y, mientras, la presión fiscal total se ha incrementado en 2,6 puntos porcentuales.


**CUADRO 3 · PRESIÓN FISCAL Y PRESIÓN FISCAL AMBIENTAL · UE
EVOLUCIÓN 2007-2017**

	PRESIÓN FISCAL AMBIENTAL					PRESIÓN FISCAL			
	2007	2012	2016	2017		2007	2012	2016	2017
Austria	2,4	2,4	2,4	2,4		40,7	41,9	41,9	41,8
Belgium	2,2	2,2	2,2	2,2		43,0	44,8	44,3	44,9
Bulgaria	3,2	2,7	2,8	2,7		31,6	26,7	29,0	29,5
Croatia	3,1	2,6	3,5	3,4		37,1	35,9	37,8	37,8
Cyprus	3,1	2,6	2,9	2,9		36,1	31,6	32,9	34,0
Czechia	2,3	2,2	2,1	2,1		34,5	34,2	34,8	35,4
Denmark	4,7	4	3,9	3,7		46,4	45,8	45,9	45,7
Estonia	2,2	2,7	3	2,9		31,3	31,7	33,5	32,8
Finland	2,7	3	3,1	3		41,5	42,7	44,0	43,3
France	1,9	2	2,3	2,3		42,7	44,5	45,8	46,5
Germany	2,2	2,1	1,9	1,8		37,4	37,8	38,8	39,1
Greece	2,1	3,3	3,8	4		31,8	35,8	38,7	38,9
Hungary	2,8	2,6	2,6	2,5		39,4	38,3	39,3	38,3
Ireland	2,5	2,4	1,9	1,8		30,8	28,3	23,5	23,0
Italy	2,7	3,5	3,5	3,3		41,4	43,5	42,3	42,1
Latvia	2,1	3	3,6	3,5		28,3	29,1	31,1	31,0
Lithuania	1,8	1,6	1,9	1,9		30,0	27,0	29,7	29,5
Luxemb.	2,6	2,4	1,7	1,7		36,3	38,5	38,1	38,9
Malta	3,5	2,9	2,7	2,7		32,8	32,4	31,2	31,9
Netherl.	3,4	3,2	3,4	3,3		35,5	35,6	38,4	38,8
Norway	2,9	2,4	2,4	2,3		42,1	41,5	38,7	38,9
Poland	2,7	2,6	2,7	2,7		34,6	32,1	33,5	34,1
Portugal	2,7	2,2	2,6	2,6		31,8	31,8	34,1	34,4
Romania	2	2	2,3	1,9		28,4	27,8	25,8	24,9
Slovakia	2,1	1,7	1,8	1,8		29,1	28,2	32,2	33,0
Slovenia	3	3,9	3,9	3,7		37,1	37,1	36,7	36,5
Spain	1,8	1,6	1,9	1,8		36,4	32,2	33,4	33,8
Sweden	2,5	2,4	2,2	2,2		44,9	42,5	44,2	44,4
U. Kingdom	2,3	2,4	2,4	2,4		33,7	33,2	33,5	34,1
UE (28)	2,3	2,4	2,4	2,4		38,0	38,3	38,7	39,0

Fuente: elaboración propia a partir de Eurostat

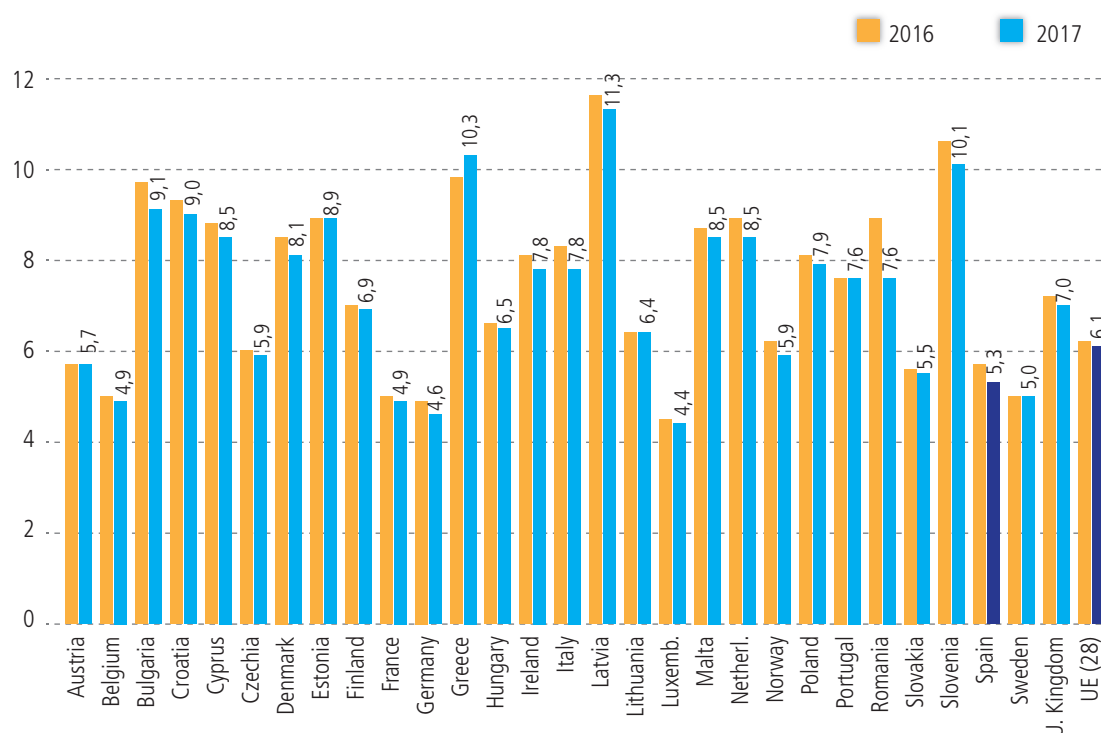
Los países nórdicos lideraron, en la década de los noventa, la denominada reforma fiscal verde. Dinamarca es el país que partía de una mayor presión fiscal ambiental, el 4,7 por 100 en 2007 (2,4 puntos por encima del conjunto de países de la UE). Sin embargo, en 2017 este indicador había descendido hasta el 3,7 por 100, el mayor descenso de todos los países analizados, si bien todavía sigue siendo uno de los países con mayor ratio, junto con Eslovenia. Finlandia ha aumentado su presión fiscal ambiental en estos años y Noruega la ha reducido, por lo que, de los tres países nórdicos que iniciaron el desplazamiento de la tributación de las rentas del trabajo hacia imposición medioambiental, en dos de ellos el valor del indicador se reduce en los últimos años.



En el caso de España no ha habido variación en la presión fiscal ambiental, mientras que la presión fiscal total se ha reducido en 2,6 puntos porcentuales a lo largo del período.

En este marco, resulta de interés comparar la participación de la presión fiscal ambiental sobre la presión fiscal total. Este análisis lo realizamos en el siguiente gráfico:

GRÁFICO 4 · PRESIÓN FISCAL AMBIENTAL COMO PORCENTAJE DE LA PRESIÓN FISCAL TOTAL · 2016 Y 2017



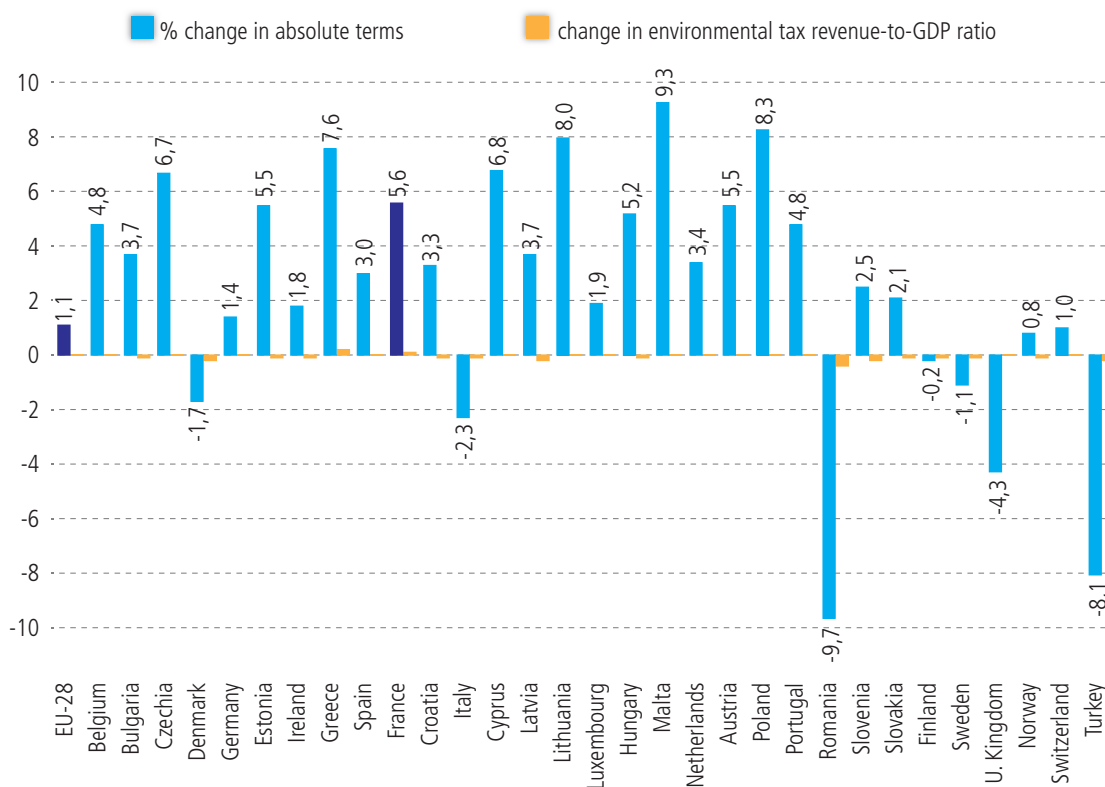
Fuente: elaboración propia a partir de Eurostat

Los datos incluidos en el gráfico para todos los países son los correspondientes a 2017. La presión fiscal medioambiental en la UE en 2017 supone el 6,1 por 100 de la presión fiscal total, mientras que en España es el 5,3 por 100, ocho décimas por debajo.

Los países en los cuales la presión fiscal ambiental supone un mayor porcentaje de la presión fiscal total son, por este orden Letonia (11,3 por 100), Grecia (10,3 por 100) y Eslovenia (10,1 por 100). El resto de países no superan los dos dígitos.

Si consideramos tanto el caso español como en la mayoría de países europeos analizados, las variaciones que se han producido tanto en términos absolutos como en porcentaje del PIB en los diferentes países entre 2016 y 2017 suponen que en algunos países se han incrementado en términos absolutos los ingresos tributarios medioambientales mientras que en otros han disminuido. Así, han aumentado la recaudación por encima del 5 por 100, Grecia, Chequia, Lituania, Malta o Polonia; mientras que otros países han disminuido su recaudación en 2017 con respecto a 2016. Es el caso de Dinamarca, Italia, Rumanía, Finlandia, Suecia, Reino Unido o Turquía. No obstante, si consideramos el conjunto de países de la UE se ha producido un incremento del 1,1 por 100 en cuanto a los ingresos fiscales medioambientales.

GRÁFICO 5 · INGRESOS POR IMPUESTOS AMBIENTALES · CAMBIOS ENTRE 2016 Y 2017



Fuente: elaboración propia a partir de Eurostat

Las variaciones en términos de porcentaje del PIB son muy exiguas, si bien también lo es la participación de los ingresos fiscales medioambientales en el PIB. Solamente resulta destacable la reducción de Rumanía, del 0,4 por 100. Si consideramos el conjunto de países de la UE, no existe variación en este indicador entre 2016 y 2017.

En el caso de España, se ha producido un crecimiento de los ingresos medioambientales del 3 por 100, mientras que en términos de PIB se produce una variación de una décima.

Por lo tanto, a la vista de los resultados, no podemos concluir que los países con un mayor nivel de desarrollo económico estén apostando decididamente por la imposición medioambiental como fórmula para mejorar y regenerar el planeta, en tanto que los ingresos que se obtienen son exiguos y, además, no se están incrementando sustancialmente a lo largo de los años, más bien algunos países desarrollados –como Dinamarca o Reino Unido, por ejemplo– han reducido sus ingresos tributarios de naturaleza ambiental.

Dentro de los diferentes impuestos ambientales, los países de la UE obtienen más ingresos por uno u otro tipo de impuesto, lo cual puede estar relacionado con el desarrollo de una u otra política fiscal.

Existen diferencias importantes entre los distintos países en cuanto a los tipos de impuestos establecidos para obtener sus ingresos y la recaudación obtenida. Así, mientras en Malta el 50 por 100 de los ingresos proceden de los **impuestos sobre la energía**, en la República Checa dicho porcentaje asciende al 93,1 por 100.

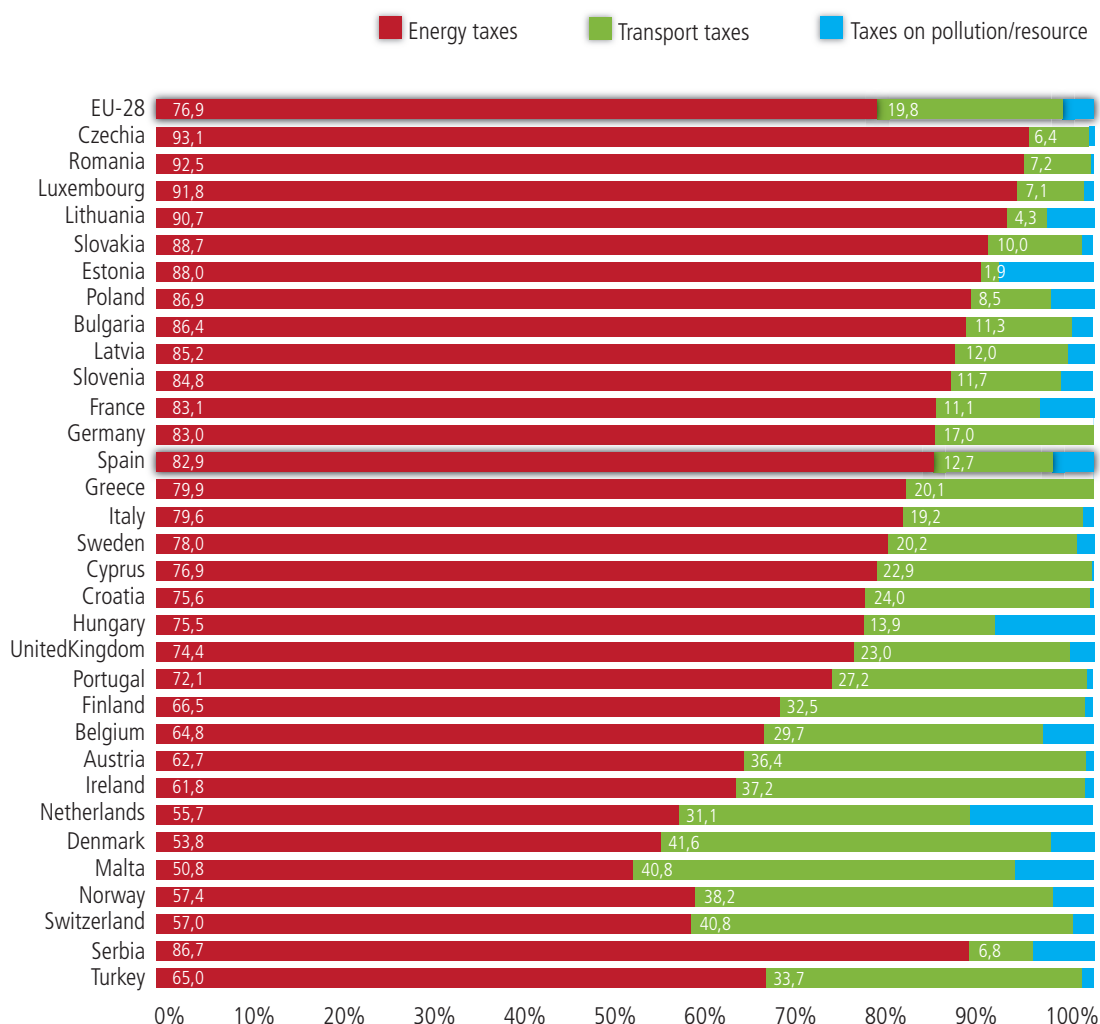
En el conjunto de países de la UE los impuestos sobre la energía representan el 76,9 por 100 y en España es ligeramente superior, pues suponen el 82,9 por 100.



En el caso de los **impuestos sobre el transporte** también se producen diferencias importantes y así, mientras en Suiza o Malta el 40,8 por 100 de los ingresos tributarios medioambientales se obtienen a partir de impuestos sobre el transporte, en Estonia o Lituania no llegan al 5 por 100.

Los **impuestos sobre la contaminación y los recursos** no tienen una participación importante en ninguno de los países analizados, siendo Holanda la de mayor aportación de este tipo de tributación al conjunto de ingresos ambientales. Para el conjunto de países de la UE solamente suponen el 3,3 por 100 y en el caso de España el 4,4 por 100, ligeramente por encima si bien, en ningún caso, son cifras significativas.

GRÁFICO 6 · RECAUDACIÓN IMPUESTOS AMBIENTALES POR TIPO · 2017 · PORCENTAJES



Fuente: elaboración propia a partir de Eurostat

Por lo tanto, en la mayoría de los países de la UE, la presión fiscal ambiental no alcanza el 10 por 100 de la presión fiscal total y en España dicho porcentaje es del 5,3, por debajo del 6,1 de la media de la UE.

Una vez analizada la fiscalidad ambiental en el conjunto de países y la comparación con el caso español en términos de ingresos tributarios, a continuación, analizamos más detenidamente la situación de la fiscalidad medioambiental en España.



LOS IMPUESTOS AMBIENTALES EN ESPAÑA

El Estado español ha regulado diversos impuestos relacionados con el medio ambiente, tales como el Impuesto a la producción de energía eléctrica (aprobado en 2012), los impuestos al almacenamiento y producción de combustible nuclear y residuos radiactivos (aprobados ambos en 2012), el Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero (aprobado en 2013, con efectividad total a partir de 2016), o el Impuesto sobre la extracción de hidrocarburos (aprobado en 2015). No obstante, los ingresos obtenidos por estos tributos no han sido muy significativos como posteriormente veremos.

Las autonomías también han creado numerosos impuestos relacionados con la contaminación y los recursos, pero —al igual que los estatales— su potencia recaudatoria, en general, es bastante reducida. Además, las diferencias entre autonomías en cuanto al desarrollo normativo de cada uno de estos impuestos generan fragmentación del mercado y también ineficiencias económicas (CE, SWD, 2019) y esta situación haría deseable la aplicación de un enfoque coherente en todo el país, puesto que ello podría contribuir a la mejora de los beneficios ambientales, junto con los económicos y los sociales.

La fiscalidad medioambiental en España ha sido fuente de numerosos estudios relacionados con la materia, poniendo de manifiesto los principales problemas y algunas ideas sobre su reforma. En este sentido, la Fundación Faes destaca como principales inconvenientes de la situación actual los siguientes (Faes, 2014; p. 3):

- Los impuestos medioambientales no se basan en una estimación del daño medioambiental.
- Las diversas fuentes de energía soportan cargas fiscales diferentes.
- La aplicación de los impuestos de carácter medioambiental en las CC AA es desigual y ello supone una distorsión de la unidad de mercado.
- Es cuestionable la definición de algunos hechos imponibles.

Existen diversas clasificaciones en cuanto a los impuestos ambientales en España. Así, en el *Informe para la reforma del sistema tributario español* (más conocido como Informe Lagares) se establece una clasificación; en el *Informe anual de recaudación* de la Agencia Tributaria se incluyen otros y el INE realiza una revisión que tampoco coincide con las anteriores.

Como podemos comprobar en la Tabla 2 de la página siguiente, no existe unanimidad en cuanto a los impuestos que se consideran de naturaleza ambiental en las diferentes fuentes. Además, hay autores que consideran que impuestos tales como el Impuesto sobre Hidrocarburos no pueden considerarse como impuesto ambiental en tanto que no incluye criterios medioambientales.

Por otro lado, y en el marco de una aproximación al estudio de los impuestos ambientales el Instituto Nacional de Estadística elabora la Cuenta de Impuestos ambientales por tipo, en el marco del SEC 2010, que presenta la desagregación de los impuestos cuya base imponible consiste en una unidad física (o similar) de algún material con impacto negativo, comprobado y específico, sobre el medio ambiente, elaborada en base a la Contabilidad medioambiental, la cual integra la información medioambiental de manera coherente con el sistema de cuentas nacionales, incorporando un conjunto de cuentas satélite que se elaboran a partir de datos contables.

Esta cuenta incorpora algunos epígrafes que no se corresponden con impuestos, tales como la aportación al fondo nacional de eficiencia energética o los derechos de emisión de gases de efecto invernadero. No obstante, puede servir como referencia para conocer los ingresos obtenidos por los impuestos ambientales. Según esta cuenta, los impuestos ambientales aportaron 21.382 millones de euros en 2017 (datos de avance), habiendo incrementado sus ingresos un 3 por 100 con respecto al año anterior, según datos del INE.



TABLA 2 · IMPUESTOS AMBIENTALES SEGÚN DIVERSOS ESTUDIOS

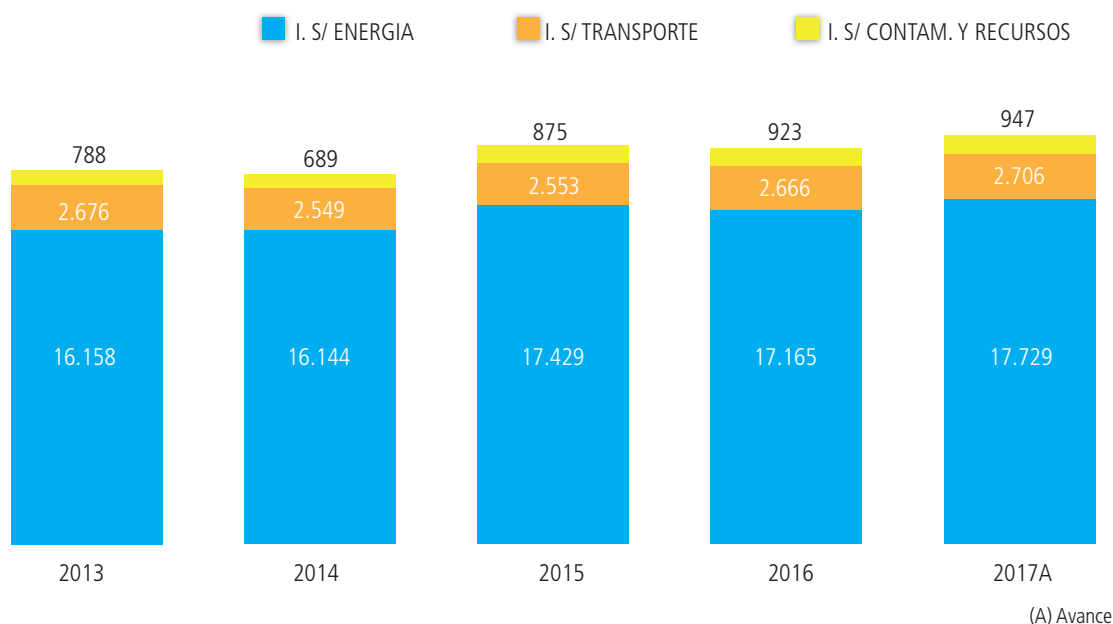
INFORME LAGARES	Son impuestos medioambientales: - Impuesto sobre hidrocarburos e impuesto sobre el carbón - Impuestos sobre la electricidad: · Impuesto sobre la electricidad · Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica · Canon por utilización de aguas continentales para la producción de energía eléctrica - Impuestos sobre residuos nucleares: · Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica · Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas - Impuestos y tasas sobre transporte: · Imposición sobre determinados medios de transporte y sobre vehículos de tracción mecánica · Tasas por el uso de infraestructuras públicas de transporte · Tasas por la entrada de vehículos al centro de las ciudades - Tributos estatales sobre el agua - Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero Son impuestos aparentemente medioambientales: - Impuestos pretendidamente medioambientales · Canon eólico · Impuesto sobre el agua embalsada - Impuestos con finalidad ambiental aparente o secundaria: · Impuestos sobre grandes superficies · Impuestos autonómicos sobre emisiones de dióxido de carbono - Impuestos medioambientales con gran dispersión normativa: · Impuesto sobre vertidos de agua · Impuesto sobre depósito e incineración de residuos · Impuesto sobre las emisiones atmosféricas · Un impuesto sobre las bolsas de plástico desechables
INFORME ANUAL DE RECAUDACIÓN TRIBUTARIA (Impuestos estatales) / AEAT	- Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica - Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos - Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos - Impuesto sobre gases fluorados
INE (elaboración cuentas ambientales)	- I. sobre Hidrocarburos - I. sobre la Electricidad - I. sobre combustibles derivados del petróleo canario - I. sobre el carbón - I. sobre el valor de la producción de energía eléctrica - I. Especial sobre Determinados Medios de Transporte - I. sobre vehículos de tracción mecánica - I. sobre gases fluorados de efecto invernadero - I. sobre aprovechamientos cinéticos - I. y cánones de vertidos, de explotación de hidrocarburos y de superficie de minas - I. y cánones sobre la emisión de gases y contaminación atmosférica - I. sobre la producción y transporte de energía que incidan en el medio ambiente - I. sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente - I. sobre producción y almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos

Fuente: Elaboración propia



La evolución de los distintos tipos de ingresos de impuestos ambientales desde 2013 hasta la actualidad ha sido la siguiente:

GRÁFICO 7 · IMPUESTOS AMBIENTALES · ESPAÑA · MILLONES DE EUROS · 2013-2017



Fuente: Elaboración propia a partir del INE

Los impuestos sobre la energía representan casi el 83 por 100 de los ingresos obtenidos y esta situación se mantiene a lo largo del período.

Un análisis más detenido de la cuenta ambiental en los últimos años se presenta a continuación:

CUADRO 4. CUENTA DE IMPUESTOS AMBIENTALES. MILLONES DE EUROS

	2013	2014	2015	2016	2017(A)	Δ16-17
Impuesto sobre Hidrocarburos	11.918	12.042	12.478	12.994	13.156	1,2
Impuesto sobre la Electricidad	1.560	1.496	1.456	1.343	1.387	3,3
Impuesto sobre Combustibles derivados del Petróleo	267	286	316	308	332	7,8
Impuesto sobre Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos	499	7	0	1	1	
Impuesto sobre el Carbón	148	268	308	243	315	29,6
Impuesto sobre el valor de la producción de energía eléctrica	1.278	1.490	1.610	1.287	1.511	17,4
Otros ingresos sobre la energía (1)	488	555	1.261	989	1.027	7
TOTAL IMPUESTOS SOBRE LA ENERGÍA	16.158	16.144	17.429	17.165	17.729	3,3

(1) Recoge los ingresos procedentes de: Aportación al Fondo Nacional de Eficiencia Energética, Exacción sobre la gasolina, Canon por utilización de las aguas continentales para la producción energía eléctrica, Recurso CORES (Corporación de reservas estratégicas de productos petrolíferos), y Derechos de emisión de gases de efecto invernadero.

>>>



CUADRO 4 · CUENTA DE IMPUESTOS AMBIENTALES. MILLONES DE EUROS

	2013	2014	2015	2016	2017(A)	Δ16-17
Impuesto Especial sobre determinados Medios de Transporte	325	318	358	406	481	18,5
Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (empresas)	475	462	466	393	387	-1,5
Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (hogares)	1.876	1.769	1.729	1.867	1.838	-1,6
TOTAL IMPUESTOS SOBRE EL TRANSPORTE	2.676	2.549	2.553	2.666	2.706	1,5
Impuesto sobre los gases fluorados efecto invernadero	0	30	99	96	123	28,1
Impuesto sobre aprovechamientos cinegéticos	5	5	5	5	5	0,0
Impuestos y cánones de vertidos, de explotación de hidrocarburos y de superficie de minas	126	135	180	189	183	-3,2
Impuestos y cánones sobre la emisión de gases y contaminación atmosférica	11	9	14	15	13	-13,3
Impuesto sobre la producción y transporte de energía que incidan en el medio ambiente	117	93	100	99	113	14,1
Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente	153	165	107	124	123	-0,8
Impuestos sobre producción y almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos	309	166	285	311	296	-4,8
Otros impuestos sobre gastos suntuarios	3	3	3	3	4	33,3
Otros impuestos medioambientales	30	53	52	51	60	17,6
Licencias de caza y pesca	34	30	30	30	27	-10,0
TOTAL IMPUESTOS SOBRE LA CONTAMINACIÓN Y LOS RECURSOS	788	689	875	923	947	2,6
TOTAL IMPUESTOS AMBIENTALES	19.622	19.382	20.857	20.754	21.382	3,0

Fuente: elaboración propia a partir de la cuenta ambiental del INE.

Dentro de los **IMPUESTOS SOBRE LA ENERGÍA**, el Impuesto sobre Hidrocarburos obtiene la mayor parte de la recaudación, casi el 74 por 100, seguido a gran distancia del Impuesto sobre la Electricidad y el Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica.

En cuanto al Impuesto sobre Hidrocarburos debemos considerar también los beneficios fiscales que reducen la recaudación del mismo. En 2017, el presupuesto de beneficios fiscales de este impuesto ascendió a 850,43 millones de euros que se dejaron de recaudar como consecuencia de las exenciones, tipos reducidos o devoluciones establecidos en la normativa del tributo. A este respecto, se puede mencionar que en el *Spending Review* de la AIREF de 2019 se propone, entre la revisión de todos nuestros beneficios fiscales, al menos parte de los tipos reducidos de este impuesto, y en especial los relativos al gasóleo C de calefacción, al tener un uso como combustible, y no como carburante y cuyo coste, en 2018, ascendió a 390,91 millones de euros.

En lo referido a los **IMPUESTOS SOBRE EL TRANSPORTE**, el Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica es el que aporta casi el 88 por 100 de los ingresos obtenidos por los impuestos sobre el transporte.

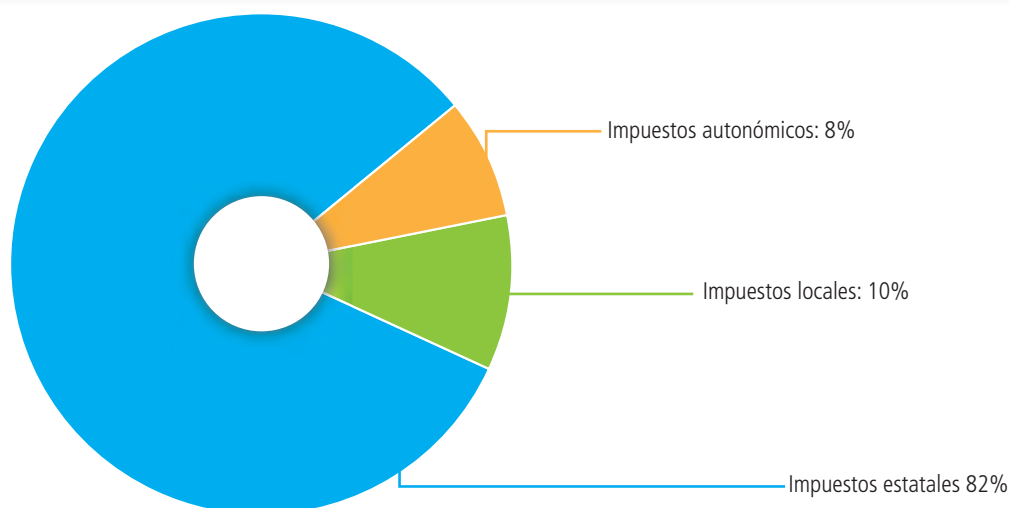
Los **IMPUESTOS SOBRE LA CONTAMINACIÓN Y LOS RESIDUOS** apenas realizan aportación a los ingresos por imposición ambiental incluidos en la cuenta ambiental, pues no llega al 5 por cien de la recaudación, a pesar del elevado número de impuestos contemplado, por lo que la potencia recaudatoria de todos ellos es exigua.

Estos datos tenemos que relacionarlos con la organización territorial del Estado en España, en la cual distinguimos entre:

- Impuestos estatales, los cuales pueden tener, o no, cierta cesión normativa y recaudatoria a las CC AA.
- Impuestos autonómicos, creados en atención al desarrollo de la política fiscal propia de cada territorio.
- Impuestos locales, recogidos en 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, sobre los cuales los Ayuntamientos tienen cierta capacidad de modificación de algunos aspectos configuradores del tributo.

En este marco, la mayor parte de la recaudación procedente de los impuestos ambientales la obtiene el Estado —con una diferencia importante con respecto al resto de entes territoriales— por lo que el pretendido desarrollo de la fiscalidad ambiental autonómica no ha tenido la proyección que, en un principio, cabría esperar, en tanto que las autonomías han cubierto nichos de hechos imposables que no estaban gravados por el Estado, pero su potencia recaudatoria es exigua.

GRÁFICO 8 · RECAUDACIÓN POR IMPUESTOS AMBIENTALES · ESPAÑA · 2017



Fuente: elaboración propia a partir del INE y del MH

La mayor parte de la recaudación por impuestos ambientales la obtiene el Estado si bien reparte con las autonomías en aquellos tributos con cesión recaudatoria y/o normativa.

Por lo tanto, en la actual división territorial, existen impuestos ambientales en las tres esferas, por lo que, a continuación, nos ocupamos de los impuestos estatales y, con posterioridad, de los autonómicos y locales.



1. Impuestos estatales ambientales

Atendiendo a los criterios utilizados por la OCDE y por la UE, la clasificación de los impuestos españoles dependiendo de su esfera estatal, autonómica y local son los siguientes, siguiendo la clasificación del INE expuesta anteriormente:

TABLA 3 · IMPUESTOS ESTATALES DE CARÁCTER MEDIOAMBIENTAL EN ESPAÑA

Emisiones al aire	- I. sobre los gases fluorados de efecto invernadero
Gestión de residuos	- I. sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas
Productos energéticos	- I. especial sobre Hidrocarburos (1) - I. sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos (suprimido) (1) - I. sobre el valor de la producción de la energía eléctrica - I. especial sobre la Electricidad (1) - I. especial sobre el carbón
Transporte	- I. Especial sobre determinados Medios de Transporte (2)
Contaminación y Recursos	- I. sobre el valor de la extracción de gas, petróleo y condensados - I. sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica

(1). Impuestos estatales cedidos a las CC AA sin capacidad normativa

(2). Impuesto estatal cedido a las CC AA con capacidad normativa

Veamos ahora cada uno de estos impuestos y su papel en el sistema fiscal:



Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero. Regulado en la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras.

Este impuesto se crea en atención a que los hidrocarburos halogenados –que se usan, entre otros, como refrigerantes, disolventes o espumantes– contribuyen al calentamiento global, por lo que se crea este tributo que recae sobre el consumo de estos gases y grava el consumo de los mismos, siendo el hecho imponible la primera venta o entrega de los gases fluorados de efecto invernadero tras su producción, importación o adquisición intracomunitaria, siendo contribuyentes los fabricantes, importadores o adquirentes.

La base imponible está constituida por el peso de los productos objeto del impuesto, expresada en kilogramos y el tipo impositivo es el resultado de multiplicar un coeficiente al potencial de calentamiento atmosférico que corresponda al gas, si bien se establece una deducción cuando se acredite la destrucción de los productos objeto del impuesto.



Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas. Regulado en la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética.

Constituye el hecho imponible del impuesto la actividad de almacenamiento de combustible nuclear gastado y de residuos radiactivos en una instalación centralizada. A estos efectos, se entenderá como almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos a toda actividad consistente en la inmovilización tem-



poral o definitiva de los mismos, con independencia de la forma en que se realice, y como instalación centralizada a aquella que pueda almacenar estos materiales procedentes de diversas instalaciones u orígenes.

Son contribuyentes las personas que sean titulares de las instalaciones en las que se realicen las actividades gravadas y la base imponible se determina para cada instalación en la que se realicen las actividades que constituyen el hecho imponible de este impuesto y vendrá constituida por la diferencia entre el peso del metal pesado contenido en el combustible nuclear gastado almacenado a la finalización y al inicio del período impositivo, expresado en kilogramos, siendo el tipo impositivo de 70 euros por kilogramo de metal pesado. En otros casos, la base imponible viene constituida por la diferencia entre el volumen de residuos radiactivos de alta actividad, distintos del combustible nuclear gastado, o de media actividad y vida larga, almacenados a la finalización y al inicio del período impositivo, expresado en metros cúbicos, siendo el tipo impositivo de 30.000 euros por metro cúbico de residuo radiactivo.

Por último, en otras ocasiones, la base imponible se determina por el volumen de residuos radiactivos de media actividad, y de baja o muy baja actividad, introducidos en la instalación para su almacenamiento durante el período impositivo, expresado en metros cúbicos, siendo el tipo impositivo de 10.000 euros en el caso de residuos de baja y media actividad o de 2.000 euros para residuos de muy baja actividad.



Impuesto especial sobre Hidrocarburos. Regulado en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

El ámbito objetivo del impuesto son los hidrocarburos y productos destinados a ser utilizados como carburantes, como aditivos o para aumentar el volumen final de determinados carburantes. Se comprenderán igualmente en el ámbito objetivo del impuesto aquellos hidrocarburos destinados a ser utilizados como combustibles, a excepción del carbón, el lignito, la turba u otros hidrocarburos sólidos y el gas natural.

La base imponible es el volumen de producto gravado, expresado en miles de litros, a la temperatura de 15 °C. Sin embargo, para aquellos productos cuyo tipo impositivo se establece por referencia a unidades de peso o de energía, la base estará constituida por el peso del producto expresado en toneladas métricas, o por su poder energético expresado en gigajulios.

El tipo impositivo dependerá del tipo de hidrocarburo del que se trate, y viene expresado en euros por litro o euros por tonelada o euros por gigajulio. Por tanto, el tipo de gravamen aplicable se formará, en su caso, mediante la suma del tipo estatal general y del tipo estatal especial, excepto cuando no se definan ambos tipos, en cuyo caso el tipo de gravamen será el que se establezca en el correspondiente epígrafe. Así, se elimina el tipo autonómico, pero se procede a integrar dicho tipo impositivo autonómico en el tipo estatal especial, con el objeto de garantizar la unidad de mercado en el ámbito de los combustibles y carburantes, sin que esto suponga una reducción de los recursos de las Comunidades Autónomas.

A finales de 2001, se creó el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH), con una cuota estatal y otra autonómica sobre la cual las CC AA tenían cierta potestad normativa. Ello supuso que la imposición sobre hidrocarburos estuviera formada por el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos (IEH) y por este nuevo impuesto. Sin embargo, por mandato europeo, esta situación se tuvo que modificar en 2012 y desde ese momento se han ido produciendo modificaciones que han repercutido en el reparto de los ingresos. Así, la desaparición del IVMDH y su integración en el IEH, manteniendo la cuota estatal, convertida en tarifa especial, y la cuota autonómica pasa a denominarse tarifa autonómica, mientras que la parte tradicional del IEH pasa a denominarse tarifa general, manteniendo las CC AA su capacidad normativa. Sin embargo, a partir de 2019, con la modificación producida por la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2018, desaparece la tarifa autonómica y se suprime la capacidad normativa de las autonomías, aumentando



la tarifa especial que incorpora la tarifa autonómica máxima que estaba vigente en 2018, si bien todos estos cambios no han afectado al reparto que se realiza entre el Estado y las CC AA de los ingresos tributarios obtenidos.



Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica. Regulado en la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética.

Es un tributo de carácter directo y naturaleza real, que grava la realización de actividades de producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica en el sistema eléctrico español, gravando la capacidad económica de los productores de energía eléctrica, medida en barras de central, cuyas instalaciones originan importantes inversiones en las redes de transporte y distribución de energía eléctrica para poder evacuar la energía que vierten a las mismas, y comportan, por sí o como resultados de la propia existencia y desarrollo de las tales redes, efectos medioambientales, así como la generación de elevados costes necesarios para el mantenimiento de la garantía de suministro. El impuesto se aplica, por tanto, a la producción de todas las instalaciones de generación.

El hecho imponible lo constituye la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica medida en barras de central, incluidos el sistema eléctrico peninsular y los territorios insulares y extrapeninsulares. A estos efectos, la producción en barras de central se corresponde con la energía medida en bornes de alternador minorada en los consumos auxiliares en generación y en las pérdidas hasta el punto de conexión a la red.

Son contribuyentes las personas físicas o jurídicas y las entidades del art. 35.4 de la LGT que realicen las actividades que constituyen el hecho imponible del impuesto. La base imponible está constituida por el importe total que corresponda percibir al contribuyente por la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, medida en barras de central, por cada instalación, en el período impositivo y se determina para cada instalación en la que se realicen las actividades incluidas dentro del hecho imponible del impuesto. El período impositivo coincide, como norma general, con el año natural, y el devengo se produce el último día del período impositivo. El tipo de gravamen es del 7 por 100.



Impuesto especial sobre la electricidad. Regulado en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, incluido por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, con efectos para 2015.

Es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo de electricidad y grava, en fase única, el suministro de energía eléctrica para consumo, así como el consumo por los productores de aquella electricidad generada por ellos mismos. Es aplicable en todo el territorio español, sin perjuicio de los regímenes tributarios forales del País Vasco y Navarra. Está sujeto al impuesto el suministro de energía eléctrica a una persona o entidad que adquiere la electricidad para su propio consumo, entendiéndose por suministro de energía eléctrica tanto la prestación del servicio de peajes de acceso a la red eléctrica como la entrega de electricidad. A los efectos de este impuesto, siempre tendrán la condición de consumidores las personas físicas o jurídicas que adquieren la energía para la prestación de servicios de recarga energética de vehículos. Asimismo, está sujeto el consumo por los productores de energía eléctrica de aquella electricidad generada por ellos mismos. El devengo se produce en el momento en el que resulte exigible la parte del precio correspondiente a la energía eléctrica suministrada en cada período de facturación y, en el caso de consumo por los productores de energía eléctrica, en el momento de su consumo.

Son contribuyentes, en el caso de suministro de energía eléctrica aquellos que, debidamente habilitados, realicen suministros de energía eléctrica al consumidor. En el caso de consumo por los productores de energía eléctrica, los que consuman la energía eléctrica generada por ellos mismos.



La base imponible está constituida por la que se habría determinado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, excluidas las cuotas del propio Impuesto sobre la Electricidad, para un suministro de energía eléctrica efectuado a título oneroso dentro del territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido entre personas no vinculadas y sobre dicha base imponible se practica, en su caso, una reducción del 85 por 100 sobre la cantidad de energía eléctrica que se destine a determinados usos, tales como la reducción química y procesos electrolíticos, mineralógicos o metalúrgicos, riegos agrícolas o determinadas actividades industriales. Como norma general, el impuesto se exige al tipo del 5,11269632 por 100, sin que puedan ser inferiores a 0,5 euros por megavatiohora (MWh), cuando la electricidad suministrada se destine a usos industriales o 1 euro por megavatiohora (MWh), cuando la electricidad suministrada se destine a otros usos. En este impuesto, con carácter general, los contribuyentes deben repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien realice la operación gravada, quedando este obligado a soportarla.

En cuanto a la gestión, los contribuyentes están obligados a presentar las correspondientes autoliquidaciones, así como a efectuar, simultáneamente, el pago de la deuda tributaria.



Impuesto especial sobre el carbón. Creado a través de la Ley 22/2005, de 18 de noviembre –que lo incorpora a la Ley 38/1992, introduciéndolo como un impuesto de fabricación– como consecuencia de la transposición de la Directiva 2003/96/CE por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad. No obstante, con arreglo a las posibilidades de no sujeción o de exención que la mencionada Directiva ofrece, su creación no debe representar, con carácter general, una carga tributaria efectiva para el carbón que se consume en España. Este impuesto se exige en todo el territorio español, excepto en la Comunidad Autónoma de Canarias y en las Ciudades de Ceuta y Melilla.

El hecho imponible viene configurado por la puesta a consumo de carbón en su ámbito territorial, entendiéndose como puesta a consumo la primera venta o entrega de carbón efectuada en el ámbito territorial tras la producción o extracción, importación o adquisición intracomunitaria de carbón y el autoconsumo de carbón, considerando como tal la utilización o consumo del carbón realizado por los productores o extractores, importadores, adquirentes intracomunitarios o empresarios.

Son sujetos pasivos los productores o extractores, importadores o adquirentes intracomunitarios de carbón y los empresarios revendedores que realicen las ventas o entregas o las operaciones de autoconsumo sujetas al impuesto. Este impuesto se devenga, con carácter general, en el momento de la puesta del carbón a disposición de los adquirentes o, en su caso, en el de su autoconsumo.

La base imponible está constituida por el poder energético del carbón objeto de las operaciones sujetas, expresado en gigajulios. El tipo de gravamen es de 0,65 euros por gigajulio. En cuanto a la repercusión del impuesto, los sujetos pasivos deben repercutir el importe de las cuotas devengadas sobre los adquirentes de carbón, y éstos quedarán obligados a soportarlas.



Impuesto especial sobre determinados medios de transporte. Está regulado en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales y fue modificado en 2007 para graduar el tipo impositivo según las emisiones de CO₂ de los vehículos.

Grava la matriculación definitiva en España de los medios de transporte, nuevos o usados, cuando se destinen a ser utilizados en el territorio español por personas o entidades que sean residentes en España o que sean titulares de establecimientos situados en España, siendo el sujeto pasivo las personas o entidades a cuyo nombre se realice la primera matriculación definitiva del medio de transporte.



La base imponible, en el caso de medios de transporte nuevos, es el importe de la adquisición tomado como base imponible en el IVA y si el medio de transporte es usado, el precio de mercado a la fecha del devengo del impuesto. El tipo de gravamen se establece por parte de las autonomías, en el uso de sus potestades normativas, en atención a las emisiones oficiales de CO₂ y este es el elemento que confiere al tributo su carácter medioambiental. El devengo del impuesto se produce cuando se presenta la solicitud de la primera matriculación definitiva del medio de transporte.

Este tributo está cedido a las CC AA desde 2001 y, en la actualidad, las autonomías pueden elevar el tipo estatal hasta en un 15 por cien —según lo dispuesto en la Ley 22/2009— lo cual ha supuesto que, en 2019, ocho autonomías hayan ejercido competencias normativas modificando los tipos de algunos epígrafes del tributo, en concreto: Andalucía, Asturias, Baleares, Cantabria, Cataluña, Extremadura, Murcia y Comunidad Valenciana.



Impuesto sobre el Valor de la Extracción de Gas, Petróleo y Condensados. Regulado en La Ley 8/2015, de 21 de mayo, por la que se modifica la Ley 34/1998, de 7 de octubre, del Sector de Hidrocarburos, y por la que se regulan determinadas medidas tributarias y no tributarias en relación con la exploración, investigación y explotación de hidrocarburos.

Grava el valor de los productos del dominio público gas, petróleo y condensados extraídos en territorio español. Es un impuesto directo y real y el hecho imponible está constituido por la extracción en el territorio español de gas, petróleo y condensados, en las concesiones de explotación de yacimientos de hidrocarburos.

Son contribuyentes las personas jurídicas y entidades que realicen las actividades gravadas, siendo la base imponible el valor de la extracción del gas, petróleo y condensados, aplicando al precio de referencia —aprobado mediante orden del Ministro de Industria, Energía y Turismo— el volumen total de producto extraído, expresado en barriles para el petróleo y condensados, y en metros cúbicos (medidos a cero grados y un bar de presión) para el gas natural. El devengo se produce el último día del período impositivo que, como norma general, coincidirá con el año natural.

En cuanto al tipo de gravamen se aprueban dos escalas de gravamen progresivas, dependiendo de que se trate de petróleo y condensados o de gas.



Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica. Regulado en la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética.

Tanto este impuesto como el creado para gravar el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas, se fundamentan en el hecho de que la generación de energía eléctrica mediante la utilización de energía nuclear supone la asunción por parte de la sociedad de una serie de cargas y servidumbres, debido a las peculiaridades inherentes a este tipo de energía, cuyo impacto económico es difícil de evaluar y la sociedad ha de hacerse cargo de una serie de responsabilidades derivadas de los aspectos específicos que inciden en dicha generación, tales como la gestión de los residuos radiactivos generados y el uso de materiales que pueden ser utilizados para diversos fines.

El hecho imponible de este impuesto lo constituye la producción de combustible nuclear gastado derivada de cada reactor nuclear, así como la producción de residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica, siendo contribuyentes las personas que realicen el hecho imponible.



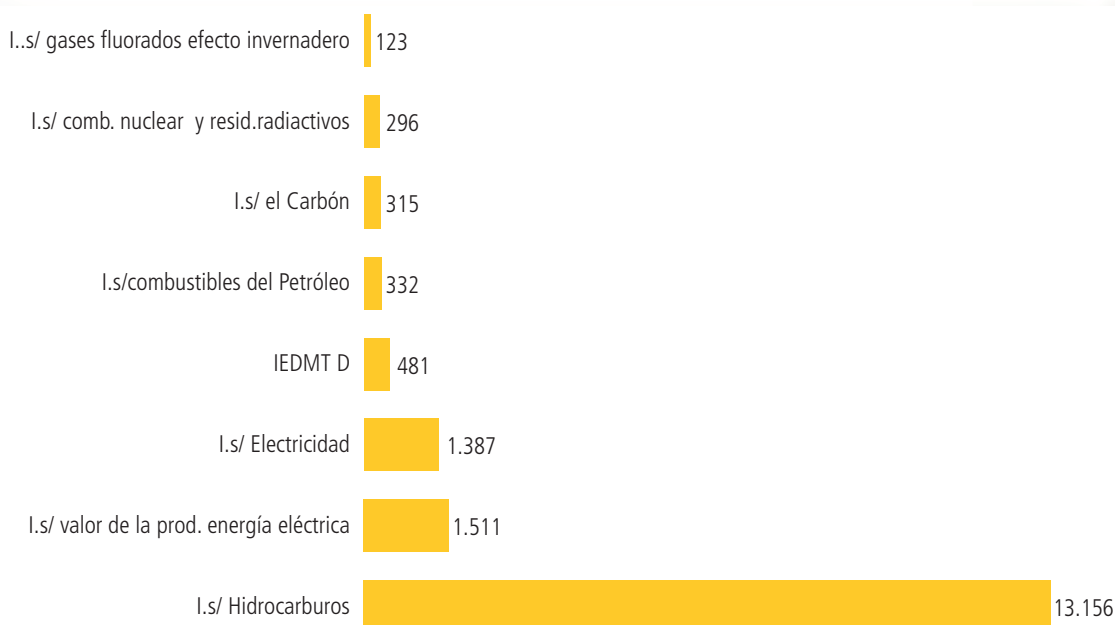
La base imponible se determina para cada instalación en la que se realicen las actividades que constituyen el hecho imponible y está constituida por los kilogramos de metal pesado contenidos en el combustible nuclear producido durante el período impositivo, entendiéndose como metal pesado el uranio y el plutonio contenidos, y como combustible nuclear gastado el combustible nuclear irradiado en el reactor que durante el período impositivo haya sido extraído definitivamente de éste, siendo el tipo impositivo de 2.190 euros por kilogramo de metal pesado.

Asimismo, en otros casos, la base imponible se determina según los metros cúbicos de residuos radiactivos de media, baja y muy baja actividad producidos, que han sido acondicionados durante el período impositivo para su almacenamiento con carácter temporal en el propio emplazamiento de la instalación y el tipo impositivo es de 6.000 euros por metro cúbico para residuos de baja y media actividad, y de 1.000 euros en el caso de residuos de muy baja actividad.

Además de estos impuestos, existen una serie de tasas estatales relacionadas con el medio ambiente, como el Canon de control de vertidos o el Canon por utilización de aguas continentales para la producción de energía eléctrica.

La recaudación aportada por estos impuestos en 2017 fue la siguiente:

**GRÁFICO 9 · IMPUESTOS ESTATALES AMBIENTALES
RECAUDACIÓN 2017 · MILLONES DE EUROS**



Fuente: elaboración propia a partir de cuenta ambiental INE

Con gran diferencia, el Impuesto sobre Hidrocarburos es el que más recaudación aporta, casi el 75 por 100, y el resto de impuestos le siguen a una gran distancia, siendo el tributo que menos recaudación obtiene el Impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero, que no llega al 0,7 por 100 de los ingresos obtenidos.

Las CC AA, en el uso de sus facultades, también han regulado una serie de impuestos que analizamos a continuación.



2. Los impuestos propios autonómicos de naturaleza ambiental

En el ámbito autonómico, se han desarrollado numerosos impuestos relacionados con el medio ambiente, en tanto que las autonomías tienen potestad normativa para el establecimiento de impuestos, bajo ciertos requisitos. En efecto, el art. 133.2 de la Constitución española reconoce que las autonomías podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes, existiendo, por tanto, una fundamentación constitucional al establecimiento de tributos propios.

Sin embargo, las autonomías de régimen común tienen ciertas limitaciones al establecimiento de impuestos, recogidas en la LOFCA (Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas) la cual, en sus artículos 4 y 6 (modificados por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas) reconoce como recursos de las autonomías los impuestos propios, tasas y contribuciones especiales –tal y como ya se había contemplado en la Constitución española– si bien se establecen ciertas limitaciones al establecimiento de tributos propios de modo que no pueden establecer tributos sobre hechos ya gravados por las Corporaciones Locales, ni gravar negocios, actos o hechos producidos en otra CC AA, ni suponer un obstáculo para la libre circulación de personas, mercancías o servicios, y tampoco pueden establecer impuestos que recaigan sobre hechos imposables ya gravados por el Estado. Esta última limitación supone, en la práctica, la dificultad de establecer nuevos impuestos con un elevado potencial recaudatorio. Pero este marco normativo ha sido utilizado por las autonomías para el establecimiento de numerosos impuestos de naturaleza ambiental, creando impuestos sobre el agua, la emisión de gases a la atmósfera, los vertidos a las aguas litorales, el almacenamiento de residuos, transporte y distribución de energía eléctrica, etc.

En este sentido, es importante destacar el establecimiento de tributos sobre el agua con distintas denominaciones y, en algunas ocasiones, utilizando la figura jurídica de tasa o canon, lo cual complica el conocimiento exacto de los recursos obtenidos a través de la tributación ambiental.

Otro elemento que dificulta el conocimiento de la recaudación obtenida por cada categoría, lo constituye la existencia de impuestos que gravan simultáneamente varios hechos imposables de carácter medioambiental, lo cual complica el conocimiento exacto de la recaudación que se obtiene por cada uno de ellos. Un ejemplo, aunque no el único, podría ser el Impuesto sobre actividades que inciden en el medio ambiente de la Comunidad Valenciana que grava la producción de energía eléctrica, el almacenamiento de sustancias peligrosas y la emisión de gases a la atmósfera.

La proliferación de impuestos propios ambientales por parte de las autonomías no se ha realizado en el marco de un programa medioambiental estatal o al menos consensuado entre las diferentes CC AA, lo cual ha llevado al establecimiento de impuestos heterogéneos tanto en lo referido a los hechos imposables gravados como en el resto de elementos configuradores del impuesto (bases imposables, tipos impositivos...) lo cual debería ser considerado en el marco de una política ambiental más amplia.

No obstante, en este contexto, los impuestos ambientales creados por las autonomías se muestran en la Tabla 4 con detalle (*ver páginas 36 y 37*). No hemos incluido el impuesto especial sobre combustibles derivados del petróleo canario porque para el resto de autonomías es un impuesto estatal. Tampoco hemos incluido el impuesto sobre las estancias turísticas balear y catalán porque en el caso catalán, se hace referencia a que se pretende internalizar las posibles externalidades negativas del turismo en zonas de alta concentración turística y los ingresos se afectan a la dotación de un fondo para el fomento del turismo. Sin embargo, en el caso balear, el objeto imponible establece el gravamen de la capacidad económica del consumidor de servicios de alojamiento en establecimientos turísticos, sin referencia medioambiental alguna y los ingresos se afectan a un fondo para favorecer el turismo sostenible.

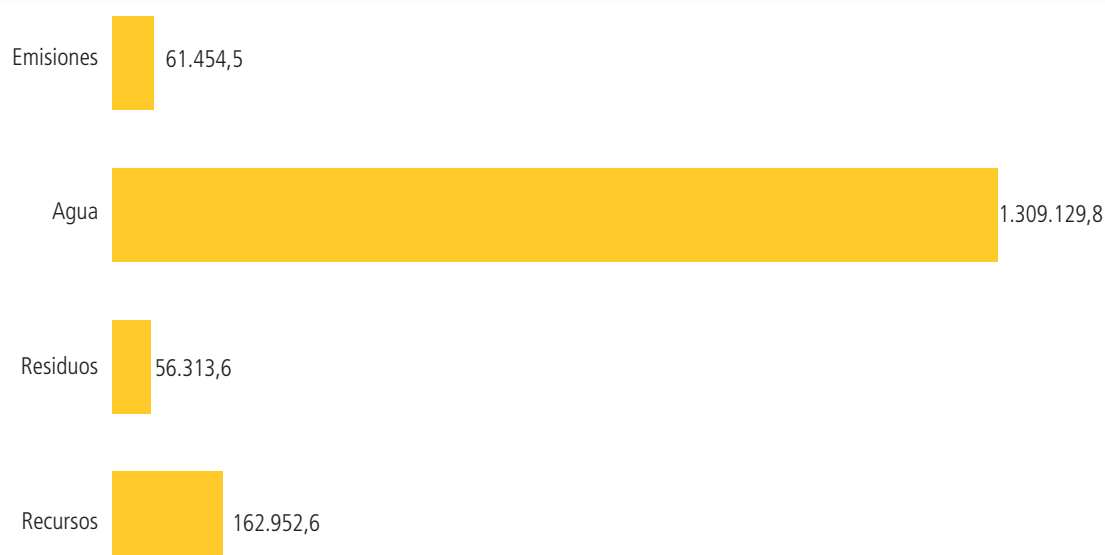


Para la clasificación de los impuestos propios de las CC AA hemos seguido la clasificación del INE expuesta en el cuadro 1, si bien, dado que hemos procedido a la confección de la misma, algunos impuestos se podrían clasificar en otra categoría por varios motivos. En primer lugar, porque no existe explícitamente la categoría de los mismos –como ocurre con los dedicados al transporte de energía eléctrica, que hemos incluido dentro de la categoría de impuestos ambientales sobre los recursos– o bien porque hay impuestos que dentro de su hecho imponible incorporan varias categorías, lo cual dificulta su categorización.

No incluimos las categorías de ruido, productos energéticos y transporte porque no hay impuestos de carácter autonómico que graven estos hechos imponibles.

Con estas salvedades, los ingresos obtenidos por cada una de las partidas en 2017 fueron los siguientes:

**GRÁFICO 10 · IMPUESTOS PROPIOS AUTONÓMICOS MEDIOAMBIENTALES
RECAUDACIÓN 2017 · MILES DE EUROS**



Fuente: elaboración propia a partir de datos del MH



Los ingresos procedentes de impuestos relacionados con el agua son los más cuantiosos y el resto de categorías quedan a una gran distancia. Un análisis más detallado de los impuestos considerados para este cálculo lo tenemos en la siguiente tabla:

**TABLA 4 · IMPUESTOS PROPIOS MEDIOAMBIENTALES
CLASIFICACIÓN Y RECAUDACIÓN 2017 · MILES DE EUROS**

CATEGORÍA	IMPUESTO	CC AA	Recaudación
Emisiones al aire	- Impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera	Andalucía	2.683,2
	- Impuesto medioambiental sobre la emisión de contaminantes a la atmósfera	Aragón	2.683,2
	- Impuesto sobre el daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta		8.246,6
	- Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales	Asturias	5.183,6
	- Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente	C.-La Mancha	1.153,3
	- Impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial	Cataluña	2.931,2
	- Impuesto sobre la emisión de gases y partículas a la atmósfera producida por la industria		922,9
	- Impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica		n.d.
	- Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales		3.896,3
	- Impuesto sobre el riesgo medioambiental de la producción, manipulación y transporte, custodia y emisión de elementos radiotóxicos (admitido recurso de inconstitucionalidad)		7.404,5
	- Impuesto sobre la contaminación atmosférica	Galicia	4.067,7
	- Impuesto por emisiones de gases contaminantes a la atmósfera	Murcia	1.058
	- Impuesto sobre actividades que inciden en el medio ambiente (1)	C. Valenciana	21.224,0
	TOTAL IMPUESTOS AUTONÓMICOS SOBRE EMISIONES		61.454,5
Agua	- Impuesto sobre vertidos a las aguas litorales	Andalucía	3.936,4
	- Canon de mejora de infraestructuras hidráulicas de depuración de interés de la Comunidad Autónoma		139.063,3
	- Impuesto sobre la contaminación de las aguas (antes Canon de saneamiento)	Aragón	51.500,9
	- Impuesto medioambiental sobre determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada		16.602,3
	- Impuesto sobre las afecciones ambientales del uso del agua (antes, Canon de saneamiento)	Asturias	70.631,7
	- Canon de saneamiento de aguas	Baleares	83.752,4
	- Canon del agua residual	Cantabria	29.485,0
	- Canon del agua	Cataluña	503.624,1
	- Canon de saneamiento	Extremadura	16.062,0
	- Canon de saneamiento	Galicia	49.976,4
	- Impuesto sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada		11.807,0
	- Canon de saneamiento	Murcia	48.256,3
	- Impuesto sobre vertidos a las aguas litorales		127,3
	- Canon de saneamiento	La Rioja	9.961,9
	- Canon de saneamiento	C. Valenciana	274.342,8
	TOTAL IMPUESTOS AUTONÓMICOS SOBRE EL AGUA		1.309.129,8

CATEGORÍA	IMPUESTO	CC AA	Recaudación
Gestión de residuos	- Impuesto sobre depósito de residuos peligrosos	Andalucía	164,3
	- Impuesto sobre las bolsas de plástico de un solo uso		270,7
	- Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos	Cantabria	472,5
	- Canon eólico	C-La Mancha	13.813,0
	- Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertederos	C. y León	8.198,7
	- Canon de vertido	Canarias	n.d.
	- Canon sobre la deposición controlada de residuos municipales (dato 2012)	Cataluña	21.038,4
	- Canon sobre la deposición controlada de residuos industriales		n.d.
	- Canon sobre la deposición controlada de residuos de la construcción		n.d.
	- Canon sobre la incineración de residuos municipales (dato 2012)		3.358,7
	- Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertedero	Extremadura	3.770,4
	- Impuesto sobre depósito de residuos	Madrid	2.773,0
	- Impuesto sobre el almacenamiento o depósito de residuos	R. Murcia	764,8
	- Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertederos	La Rioja	425,1
	- Impuesto sobre la eliminación, incineración, co-incineración y valorización energética	C. Valenciana	1.264,0
	TOTAL IMPUESTOS AUTONÓMICOS SOBRE LOS RESIDUOS		56.313,6
Recursos	- Impuesto medioambiental sobre las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión	Aragón	2.269,9
	- Impuesto sobre el desarrollo de determinadas actividades que inciden en el medio ambiente	Asturias	2.609,0
	- Impuesto sobre la afección medioambiental causada por determinados aprovechamientos del agua embalsada, por los parques eólicos, por las centrales nucleares y por las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión	Castilla y León	61.906,4
	- Gravamen de protección civil	Cataluña	3.398,1
	- Impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente	Extremadura	70.190,8
	- Canon eólico	Galicia	22.578,4
	TOTAL IMPUESTOS AUTONÓMICOS SOBRE LOS RECURSOS		162.952,6

Fuente: elaboración propia a partir de datos del MH

Como podemos comprobar, los impuestos que generan más recursos son los relacionados con el agua, como en canon de saneamiento establecido en numerosas autonomías (en otras, que no aparecen en el listado, puede que también esté establecido, pero los datos no están disponibles y pueden haber sido creados como tasas).

De todos los impuestos sobre emisiones al aire, el que más recaudación aporta es el impuesto sobre actividades que inciden en el medio ambiente de la Comunidad Valenciana, creado en 2012, que grava los daños, impactos, afecciones y riesgos para el medio ambiente derivados de la producción de energía eléctrica, la producción, tenencia, depósito y almacenamiento de sustancias consideradas peligrosas y las emisiones a la atmósfera de óxidos de nitrógeno o dióxido de azufre. Dado que este impuesto no grava solamente las emisiones, podríamos haberlo incorporado en otro epígrafe, pero no disponemos de la información desagregada.

Mientras, existen tributos con escasa potencia recaudatoria como el impuesto catalán sobre la emisión de gases y partículas a la atmósfera producida por la industria.



En cuanto a los impuestos sobre el agua, el canon del agua de Cataluña, con gran diferencia sobre el resto, es el que más recauda, si bien debemos tener en cuenta la población de esta autonomía. Por el otro lado, hay impuestos con una exigua recaudación, tales como el Impuesto sobre vertidos a las aguas litorales de la Región de Murcia.

Dentro de los impuestos sobre los residuos, aun siendo un dato de 2012, el canon sobre la deposición controlada de residuos municipales en Cataluña es el de mayor recaudación. Creado en 2008, grava el envío de los residuos a las instalaciones de deposición controlada, de titularidad tanto pública como privada. Y mientras otros impuestos, como el de las bolsas de plástico de un solo uso de Andalucía, solamente aporta alrededor de 271.000 euros.

En cuanto a los impuestos sobre los recursos, existen diferencias importantes en cuanto a la recaudación obtenida por unos u otros, tal y como observamos en la tabla anterior. Con diferencia, es el Impuesto sobre Instalaciones que Inciden en el Medio Ambiente de Extremadura el que más recauda. Creado en 2006, grava la realización de actividades de producción, almacenaje o transformación de energía eléctrica, así como de actividades de transporte de energía eléctrica, telefonía y telemática efectuada por elementos fijos del suministro de energía eléctrica o de las redes de comunicaciones. Por otro lado, el Impuesto aragonés sobre las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión es el que menos recaudación aporta.

Ante esta situación de impuestos con similares objetos de gravamen y diferencias importantes en cuanto a la definición del hecho imponible y de los resultados recaudatorios, sería necesario una reflexión en el marco del nuevo sistema de financiación autonómica.

3. Los impuestos locales y la fiscalidad ambiental

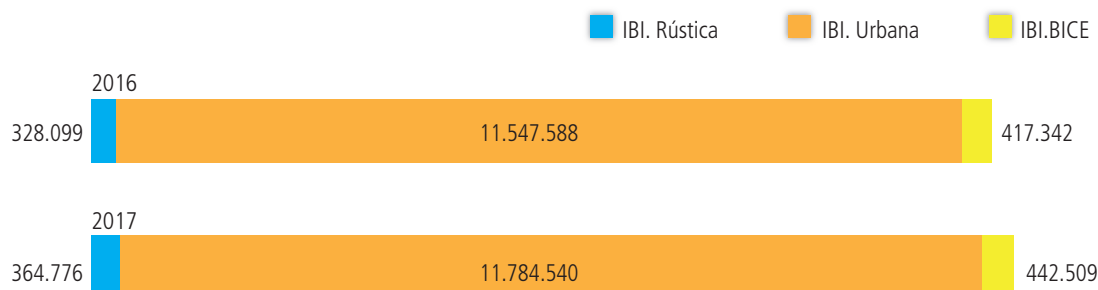
El Instituto Nacional de Estadística reconoce como impuesto ambiental el Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica, IVTM. Sin embargo, el resto de impuestos locales incorporan algunas características de carácter medioambiental, más concretamente relacionadas con el sector energético (Carpizo, 2019). Tal es el caso del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, IBI, que grava el valor de los bienes inmuebles rústicos, urbanos y de características especiales. La definición de los distintos tipos de bienes inmuebles se recoge en el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro y, más concretamente, en su artículo 8, que define los bienes inmuebles de características especiales como un conjunto complejo de uso especializado, el cual está integrado por suelo, edificios, instalaciones y obras de urbanización y mejora que, por su carácter unitario y por estar ligado de forma definitiva para su funcionamiento, se configura a efectos catastrales como un único bien inmueble, clasificándose en los siguientes grupos de bienes inmuebles: los destinados a la producción de energía eléctrica y gas y al refino de petróleo, y las centrales nucleares, las presas, saltos de agua y embalses, incluido su lecho o vaso, excepto las destinadas exclusivamente al riego, las autopistas, carreteras y túneles de peaje y los aeropuertos y puertos comerciales.

La mayor parte de la recaudación procedente del IBI se obtiene como consecuencia de los bienes inmuebles de naturaleza urbana. No obstante, en 2017, los municipios españoles recaudaron por este concepto, según datos del Ministerio de Hacienda, 442.509 miles de euros, por encima de la recaudación obtenida por el gravamen de los bienes rústicos.

La recaudación procedente de bienes inmuebles de características especiales supone el 3,5 por 100 de los ingresos obtenidos por este tributo.

La base imponible del IBI en cualquiera de los tres tipos de bienes gravados es el valor catastral y el tipo impositivo para los BICE, con carácter supletorio, es del 0,6 por 100, si bien los Ayuntamientos pueden establecer un tipo

GRÁFICO 11 · RECAUDACIÓN POR IBI · MILES DE EUROS



Fuente: elaboración propia a partir de datos del MH

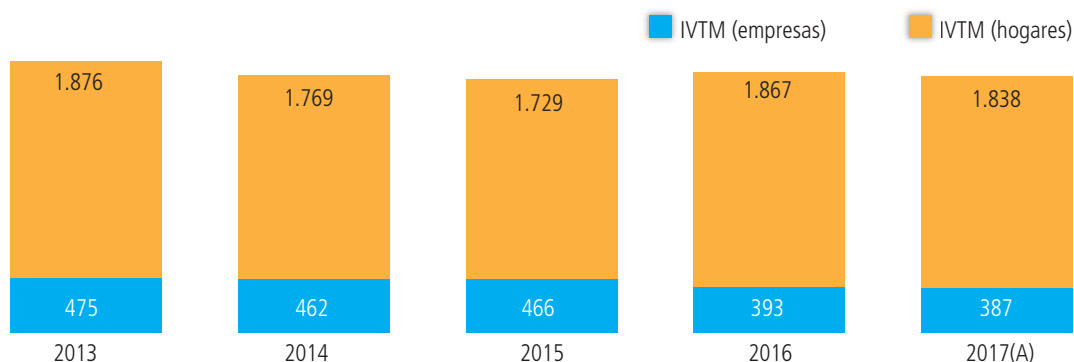
diferenciado que, en ningún caso, será inferior al 0,4 por 100 ni superior al 1,3 por 100. En 2018, el tipo máximo lo habían establecido numerosas capitales de provincia, tales como Tarragona, Lérida, Huelva, Cáceres, Castellón, Oviedo o Cuenca, por citar algunos ejemplos.

El gravamen de los bienes inmuebles de características especiales no se incluye en la lista de impuestos ambientales, si bien, dadas las características, el IBI podría ser considerado un tributo ambiental en lo referido a este hecho imponible concreto.

Sin embargo, el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica es el tributo local considerado como medioambiental, y grava la titularidad de los vehículos de esta naturaleza, aptos para circular por las vías públicas, cualesquiera que sean su clase y categoría, siendo el sujeto pasivo el titular del vehículo y el impuesto se exige con arreglo a una serie de tarifas que tienen en cuenta los caballos fiscales del vehículo. Los Ayuntamientos tienen la potestad de establecer o no una bonificación de hasta el 75 por 100 según la clase de carburante que consuma el vehículo, en razón a la incidencia de la combustión de dicho carburante en el medio ambiente y otra bonificación –también del 75 por cien– en función de las características de los motores de los vehículos y su incidencia en el medio ambiente.

Este impuesto está incluido en el grupo de impuestos ambientales realizado por el INE, por lo que se considera como tal y la recaudación aparece reflejada en la cuenta de impuestos ambientales, distinguiendo entre los ingresos obtenidos de las empresas y de los hogares, si bien la mayor parte de los recursos provienen de los hogares:

GRÁFICO 12 · IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS DE TRACCIÓN MECÁNICA · MILLONES DE EUROS



Fuente: elaboración propia a partir de la cuenta ambiental del INE



Este impuesto ha visto reducida su recaudación desde 2013, aunque sigue siendo una fuente importante de ingresos para las Haciendas Locales.

El Impuesto sobre Actividades Económicas grava el mero ejercicio de la actividad económica y en tanto que éstas tengan relación con el medio ambiente, podría considerarse su relación con la tributación ambiental.

Lo mismo ocurre con el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, en tanto que grava la realización de obras, para las cuales sea necesaria la licencia de obras, que pueden estar relacionadas con el medio ambiente. Sin embargo, en la cuenta de impuestos ambientales no están recogidos ninguno de estos dos tributos.

Otra forma de obtener beneficios sobre el medio ambiente es el establecimiento de bonificaciones en aquellos casos en los cuales se realicen actividades que puedan contribuir a la mejora del mismo (Adame, 2012). En ese caso, en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles se regula una bonificación potestativa de hasta el 50 por 100 para bienes inmuebles en los que se instalen sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar. En el Impuesto sobre Actividades Económicas, se regula una bonificación potestativa de hasta el 50 por 100 para sujetos que utilicen o produzcan energía a partir de instalaciones para el aprovechamiento de energías renovables o establezcan planes de transporte a sus trabajadores para reducir el consumo de energía.

En el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, se incorpora una bonificación potestativa en el caso de construcciones, instalaciones u obras en las que se incorporen sistemas de aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar durante la realización de la obra. No obstante, en el ámbito local, el campo que más posibilidades ofrece en cuanto al establecimiento de medidas desincentivadoras de actividades perjudiciales para el medio ambiente que puedan suponer una fuente de recaudación son las tasas, en tanto que los Ayuntamientos no tienen potestad normativa para establecer impuestos y solamente pueden, en el marco de la Ley de Haciendas Locales, modificar algunos aspectos de los impuestos, tales como el establecimiento o no de las bonificaciones potestativas comentadas.

Una vez revisada la situación de la fiscalidad ambiental en el ámbito estatal, autonómico y local se hace necesario conocer cuáles son las principales propuestas de reforma que se han realizado con respecto a esta materia, a lo cual nos dedicamos en el siguiente capítulo.



EL FUTURO DE LA FISCALIDAD AMBIENTAL EN ESPAÑA

En España ha habido numerosas propuestas para la reforma de la fiscalidad ambiental, inspiradas, en la mayoría de ocasiones, en planteamientos desarrollados en el ámbito europeo o internacional, tales como las realizadas por la Comisión Europea (2011, 2016, 2019), el Fondo Monetario Internacional (2013), o la OCDE (2015), por citar algunas de ellas, así como la elaboración de informes de expertos, tales como el Informe Mirrleess en 2010.

En el caso español, algunos informes europeos se han ocupado de la necesaria reforma de la fiscalidad ambiental. Así, resultan destacables, entre otras propuestas, el extenso informe elaborado por una empresa consultora para la UE en 2016, en el cual se destaca el potencial de España para aumentar sus ingresos procedentes de la imposición ambiental. Otros trabajos, tales como la *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones relativa a la revisión de la aplicación de la normativa medioambiental 2019: Una Europa que protege a sus ciudadanos y mejora su calidad de vida*, en la cual se llevó a cabo un análisis de la situación española, proponiéndose la necesidad de realizar algunas modificaciones como el aumento de los ingresos por impuestos medioambientales y la reducción de las subvenciones perjudiciales para el medio ambiente.

En este ámbito del desarrollo de comparaciones internacionales, en los últimos años se han realizado varios informes que proponen reformas y plantean escenarios con proyecciones de ingresos tras la reforma fiscal verde propuesta, resumidos en Gago y Labandeira (2017), resultando destacable el trabajo realizado en el Informe *VividEconomics* de 2012, en el cual se simulaba la aplicación de la Directiva Europea de Fiscalidad energética presentada en 2011 en España, Polonia y Hungría. En el caso español, la simulación daba como resultado una recaudación adicional tras la reforma propuesta de 10.000 millones en 2020 con una reducción de los niveles de CO₂ en un 2,5 por 100. En dicha reforma se propone el incremento de los tipos del diésel y la eliminación de las exenciones fiscales, la introducción gradual de un tipo sobre el gas y el carbón de uso doméstico, así como la aplicación de tipos mínimos fijada en la normativa europea y la indexación de todos los impuestos adaptados.

El *Informe Economics for Energy*, de 2013, realiza cuatro opciones de reforma fiscal con dos niveles de intensidad, lo cual supone la simulación de ocho alternativas, identificando un amplio margen de actuación con diferencias importantes en la recaudación para la imposición energético-ambiental, y atribuyen a la reforma fiscal verde un papel importante en la recuperación económica española.

Por último, el Informe de la Comisión Europa realizado por Hogg et al., en 2016, evalúa el potencial de la reforma fiscal ambiental en España realizando un estudio con datos oficiales europeos y de la OCDE, proponiendo un tipo mínimo según la Directiva Europea de Fiscalidad Energética, considerando el promedio de la UE y realizando propuestas sobre tipos impositivos de combustibles. La reforma propuesta generaría un incremento recaudatorio de 32.801 millones de euros en 2035.

En España, en 2012, se publicó un informe realizado por una Comisión que partió del Ministerio de Hacienda (Gago y Labandeira, 2002) para la reforma de fiscalidad ambiental y, más recientemente, tanto el *Informe Lagares* de 2014 como el *Informe para la reforma de la financiación autonómica* se han encargado de realizar propuestas, así como diversos autores que se han analizado las posibles reformas fiscales medioambientales o verdes, como comúnmente se han denominado en numerosas ocasiones.

Además, en el ámbito institucional, dentro del programa nacional de reforma de 2017, se anunciaba la creación de un grupo de trabajo encargado del análisis de los impuestos ambientales para su análisis cuya creación se prevé próximamente.



“Uno de los principales problemas existentes es el relativo al excesivo desarrollo de los impuestos propios autonómicos sin un patrón común, con escasa potencia recaudatoria en general.”

Según el *Informe Lagares* (2014, p. 318), el núcleo duro de la reforma de la fiscalidad medioambiental se debería fundamentar en una gran modificación de la fiscalidad sobre la energía que tuviera en consideración la fijación de bases imponibles a partir de las emisiones de dióxido de carbono y del contenido energético de los productos, estableciendo una tributación más uniforme e intentando garantizar la neutralidad del sistema fiscal. Todo ello conllevaría una profunda modificación del Impuesto sobre Hidrocarburos. También se recomienda un cambio en el tipo impositivo aplicable al carbón para adaptar los tipos y establecerlos en euros por tonelada de CO₂.

Sin duda uno de los principales problemas existentes es el relativo al excesivo desarrollo de los impuestos propios autonómicos sin un patrón común, con escasa potencia recaudatoria en general. Además, tal y como se manifiesta en el *Informe Lagares* (2014, p. 318), muchos de estos impuestos resultan inadecuados para conseguir los pretendidos fines medioambientales, en el sentido de modificación de conductas que puedan resultar perjudiciales para el medio ambiente, proponiéndose la necesidad de armonización de estos tributos o, al menos, una mínima coordinación que pueda reducir los costes indirectos a los contribuyentes.

Por ello, una propuesta podría ser el establecimiento de impuestos estatales sobre las emisiones de NO_x y SO_x y el reparto de su recaudación a las autonomías, pues en ese caso se cubrirían varios objetivos:

- En primer lugar, existiría un único texto legal, lo cual daría seguridad jurídica a los contribuyentes.
- En segundo lugar, la dispersión legislativa autonómica actual —en el caso de autonomías que han establecido impuestos sobre las emisiones— desaparecería y con ello la distorsión al libre mercado.
- En tercer lugar, se asegura un gravamen homogéneo en todo el territorio español a las emisiones de estos gases tan perjudiciales para el medio ambiente.
- En cuarto lugar, se podría plantear, la devolución de los ingresos obtenidos al sistema según diferentes vías, incluso la posibilidad de devolverlo directamente a los ciudadanos (García-Muros y González-Eguino, 2017) tal y como se han planteado algunos países.
- Por último, Gago y Labandeira (2013) consideran que no resulta deseable el establecimiento de impuestos energético-ambientales por parte de entes subcentrales en tanto que pueden ser utilizados para atraer actividades a una u otra región, entrando en situaciones de competencia fiscal. Es más, según el *Informe Lagares*, debería existir un impuesto mundial sobre las emisiones.

Dentro de los impuestos propios, los relacionados con el agua son los que mayor aportación recaudatoria realizan a las arcas autonómicas en forma de diferentes cánones regulados en unos casos como tasas y en otros como impuestos, con una variada tipología de hechos imponibles y bases, lo cual podría ser armonizado. En el *Informe Lagares* se incide en el hecho de que estos cánones de vertidos, en muchas ocasiones, adolecen de finalidad ambiental y tienen un afán recaudatorio, por lo cual aboga por el establecimiento de un Impuesto sobre el Agua cedido a las CC AA con ciertas capacidades normativas para que el tributo pueda reflejar las diferencias en cuanto a los costes ambientales dependiendo de las cuencas hidrográficas.

En el caso del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, el *Informe Lagares* considera que se debería transformar en un impuesto de carácter ambiental sobre el uso de los medios de transporte y la cuota dependería de la emisión teórica de dióxido de carbono, para lo cual debería integrar el actual Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y su estructura se debería regular exclusivamente por el Estado, sin reducir la recaudación. En ese caso,



la gestión del nuevo impuesto deberían realizarla los municipios, transfiriendo la parte de ingresos que correspondieran a las autonomías. Sin embargo, desde nuestro punto de vista, el engranaje de esta nueva figura tributaria y su reparto entre las Haciendas subcentrales adolecería de cierta complejidad y aumentaría los costes de gestión a los municipios, mientras en el ámbito estatal ya está instaurada.

“La necesidad de coordinación entre las distintas administraciones en materia medioambiental es un tema esencial.”

En el *Informe para la reforma del sistema de financiación autonómica* elaborado en 2017 por un grupo de expertos, por mandato ministerial, se incide en el poco interés mostrado por la Administración Central por la fiscalidad ambiental, lo cual ha facilitado que las autonomías puedan encontrar hechos impositivos no gravados por el Estado, así como la necesidad de modificar esta situación debido a la presión por parte de la UE para el establecimiento de impuestos ambientales por un lado y, por otro, a los compromisos adquiridos por España en materia medioambiental. Para esta reestructuración impositiva se propone la elaboración de una ley marco de fiscalidad ambiental que distribuyera los distintos impuestos o mejor, hechos impositivos relevantes en los diferentes niveles de gobierno, en atención al alcance espacial de los hechos gravados. En el caso de las autonomías, esta ley marco regularía los elementos esenciales de cada impuesto hasta la base liquidable, así como el carácter obligatorio o potestativo del tributo, junto con un rango para el establecimiento de las tarifas y las deducciones, en un sistema parecido al de los impuestos locales en la Ley reguladora de las Haciendas Locales.

En cualquier caso, en el *Informe para la reforma del sistema de financiación autonómico* se considera que hay margen para la revisión de los impuestos medioambientales, principalmente en los sectores del transporte y de la energía y, en especial, existen nuevas opciones sobre los impuestos que recaen sobre la contaminación, el uso de los recursos y sobre el agua, puesto que los impuestos sobre residuos en vertederos pueden ayudar al tratamiento de los residuos municipales.

En el caso del agua, sería necesario un nuevo enfoque en cuanto a la gestión y tarificación del agua, pues es un problema de primordial interés. En este sentido, la Comisión Europea, en 2019, ha elaborado un *Informe de España sobre la revisión de la aplicación de la política medioambiental* en el cual se resaltan nuevamente estas mismas ideas.

La necesidad de coordinación entre las distintas administraciones en materia medioambiental es un tema esencial. En este sentido —tal y como expone Olmos (2019, p. 23)— es necesario proclamar la necesidad de un criterio claro entre los diferentes niveles de administración pues la situación actual lleva a planteamientos completamente incoherentes y así, mientras la Administración General del Estado grava la energía nuclear para poder mejorar el desarrollo de las energías renovables, algunas autonomías como Castilla y León o Castilla-La Mancha gravan la generación eólica, por lo que el incentivo creado por la Administración Central queda desdibujado.

Por lo tanto, es necesario valorar, en primer lugar, la conveniencia de las medidas fiscales a adoptar y cuáles son los objetivos en los diferentes niveles de administración para llevar a cabo una política conjunta de la cual se deriven decisiones que comprometan a los diferentes niveles administrativos.

“Otro de los aspectos a considerar es la adecuación entre las diferentes políticas de subvenciones y la imposición pues, en ocasiones, se pueden establecer subvenciones a la realización de actividades que resultan gravadas, lo cual, desde una perspectiva de política fiscal, no resulta congruente”.



Otro de los aspectos a considerar es la adecuación entre las diferentes políticas de subvenciones y la imposición pues, en ocasiones, se pueden establecer subvenciones a la realización de actividades que resultan gravadas, lo cual, desde una perspectiva de política fiscal, no resulta congruente.

Finalmente, no podemos perder de vista las próximas medidas previstas en este campo por la UE, cuyas decisiones se encuentran vinculadas en parte a la modificación de la Directiva sobre la tributación de la energía que regula los impuestos relativos a la electricidad, los carburantes de automoción y la mayoría de los combustibles para calefacción. Se encuentran sobre la mesa de debate proyectos como el *Carbon Border Tax*, un nuevo impuesto transfronterizo de carbono sobre los bienes importados que se basaría en el volumen de CO₂ emitido durante el proceso de fabricación o el *Aviation Tax*.

Todas estas cuestiones deberían ser consideradas en el marco de una nueva política fiscal ambiental, adaptada a lo establecido por las autoridades europeas y a las necesidades de España, así como a la vertebración de un sistema fiscal ambiental estatal, autonómico y local armonizado, lo cual debería ser contemplado próximamente, bien en el marco del debate del próximo sistema de financiación autonómico o bien en el de un análisis de la actual situación de las políticas públicas medioambientales, en aras a una mejora de la situación actual.



CONCLUSIONES



El cuidado y preservación del medio ambiente es un tema que se incluye habitualmente como uno de las principales cuestiones a abordar en la agenda política de los líderes mundiales. La necesidad de corregir situaciones de las cuales se derive un daño medioambiental es una línea que encontramos en toda la literatura relacionada con el medio ambiente. Y, para ello, los impuestos relacionados con el medio ambiente pueden cumplir una importante función. Sin embargo, la presión fiscal medioambiental es relativamente baja si la comparamos con el conjunto de ingresos tributarios y, además, esta es una situación que se ha mantenido a lo largo de los últimos años, lo cual contrasta con la creciente importancia del medio ambiente y de la necesidad de su cuidado en los últimos años para aumentar el bienestar de los ciudadanos. Esta debería ser una cuestión sobre la cual se tendría que reflexionar para establecer políticas fiscales ambientales acordes con la importancia de mantener y mejorar el medio ambiente.



En el conjunto de países de la OCDE, la presión fiscal ambiental en el año 2000 era del 1,8 por 100 y en 2016 había descendido al 1,6 por 100. La presión fiscal ambiental más elevada en el ámbito mundial se obtiene en el conjunto de países OCDE-Europa, con un valor del indicador en 2017 del 2,4 por 100. Por el contrario, en el conjunto de países OCDE-América la presión fiscal ambiental en 2017 solamente ascendía al 0,8 por 100. En este contexto, en la mayoría de los países de la UE, la presión fiscal ambiental no alcanza el 10 por 100 de la presión fiscal total y en España dicho porcentaje es del 5,3, por debajo del 6,1 de la media de la UE.

Por lo tanto, a la vista de los resultados, **no podemos concluir que los países con un mayor nivel de desarrollo económico estén apostando decididamente por la imposición medioambiental como fórmula para mejorar y regenerar el planeta**, en tanto que los ingresos que se obtienen son exigüos y, además, no se están incrementando sustancialmente a lo largo de los años, más bien algunos países desarrollados, como Dinamarca o Reino Unido, por ejemplo, han reducido sus ingresos tributarios de naturaleza ambiental.



En España, los impuestos ambientales se encuentran en la misma línea que en el resto de países europeos y el reparto entre los diferentes niveles de administración no ayuda a la mejora de la situación actual. En el ámbito estatal, el Impuesto sobre Hidrocarburos es el que más recaudación aporta y ello a pesar de que en 2017 el presupuesto de beneficios fiscales de este tributo fue de 850,4 millones de euros, lo cual podría ser objeto de revisión.

En la esfera autonómica, la proliferación de impuestos propios ambientales por parte de las autonomías no se ha realizado en el marco de un programa medioambiental estatal, o al menos consensuado, entre las diferentes CC AA, lo cual ha llevado al establecimiento de impuestos heterogéneos tanto en lo referido a los hechos imposables gravados como en el resto de elementos configuradores del impuesto (bases imposables, tipos impositivos,...) lo cual debería ser considerado en el marco de una política ambiental más amplia.

Por último, en el ámbito local, el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica es considerado como impuesto ambiental, si bien lo que grava son los caballos fiscales del vehículo sin hacer referencia a las emisiones de gases, lo cual podría ser considerado para una nueva configuración del tributo.



En cualquier caso, la evidencia de la necesidad de una nueva política fiscal ambiental ha quedado de manifiesto a lo largo de este trabajo, por lo que se podría esperar un necesario debate acerca de la configuración en España de la fiscalidad medioambiental, así como el conjunto de políticas de gasto público asociadas a una materia tan esencial y vital como es la preservación y cuidado del medio ambiente.



BIBLIOGRAFÍA

- Adame, F (2012): *El factor medioambiental en los tributos locales*. Documento de Trabajo 4/2012. IEF.
- Agencia Europea del Medio Ambiente, AEMA (2008) (ed): *El tributo ambiental: aplicación y efectividad sobre el medio ambiente*.
- Carpizo, J. (2019): *La fiscalidad energética autonómica y local: problemática actual y posibles soluciones*. Fedea. Estudios sobre la economía española 2019/21.
- CE (2011): *Proposal for a Council Directive amending Directive 2003/96/CE restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity*.
- CE (ed) (2019): *Revisión de la aplicación de la normativa medioambiental de la UE 2019. Informe de España*. SWD (2019) 132 final.
- CES (2012): *Desarrollo autonómico, competitividad y cohesión social. Medio ambiente*. Informe 01/2012.
- Cobos, J. M. (2018): *El futuro de la tributación sobre las emisiones atmosférica de origen industrial en un contexto de reforma fiscal*. Documentos de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales 10/2018. García-Herrera, C. (dir) VI Encuentro de Derecho Financiero y Tributario "Tendencias y retos del Derecho Financiero y Tributario", p. 94-104.
- EC (2019): *Taxation Trends in the European Union*.
- EC (ed) (2013): *Environmental taxes: a statistical guide*.
- EU (ed) (2016): *Study on assessing the environmental fiscal reform potential for the EU28*.
- FAES (2014): *Fiscalidad energética en España: situación actual y propuestas de reforma*. Papeles Faes, nº 174.
- FMI (2013): *Energy subsidy reform: lessons and implications*.
- Gago, A. y Labandeira, X. (coord.) (2002): *Energía, Fiscalidad y Medio Ambiente en España*. Ministerio de Hacienda.
- Gago, A. y Labandeira, X. (2017): *Impuestos energético-ambientales y consolidación fiscal en España*. Cuadernos de información económica, 259, pp. 73-82.
- García-Muros, X. y González-Eguino, M. (2017): *Análisis de una reforma fiscal ambiental para España con devoluciones para todos los hogares*. Papeles de Economía Española, 154, pp. 216- 229.
- Hoog, D. et al. (2016): *Study on assessing the environmental fiscal reform potential for the EU28*. Final Report.
- Ministerio de Hacienda (ed) (2017): *Informe de la Comisión de expertos para la revisión del modelo de financiación autonómica*.
- Mirrlees, J. et al. (2010): *Dimensions of tax design: the mirrlees review*. Institute for Fiscal Studies and Oxford University Press.
- Montes, A. (2019): *Imposición al carbono, Derecho comparado y propuestas para España*. Documentos de Trabajo 1/2019 del Instituto de Estudios Fiscales.
- OCDE (2006): *The political economy of environmentally related taxes*.
- OCDE (2012): *Perspectivas ambientales de la OCDE hacia 2050. Consecuencias de la inacción*.
- OCDE (2015): *OECD Environmental performance reviews. Spain 2015*.
- UE (ed) (2016): *Study on assessing the environmental fiscal reform potential for the EU28*.

© Servicios de Estudios de REAF Asesores Fiscales del Consejo General de Economistas de España

Diseño y maquetación: desdezero, estudio gráfico

Impresión: Gráficas Menagui



2019

- ATLAS CONCURSAL 2019
- UNA PERSPECTIVA ECONÓMICA DE LA SITUACIÓN DE LA INDUSTRIA EN ESPAÑA
- DECLARACIÓN DE SOCIEDADES 2018
- DECLARACIÓN DE RENTA Y PATRIMONIO 2018
- PANORAMA DE LA FISCALIDAD AUTONÓMICA Y FORAL 2019
- CONCLUSIONES DEL ENCUENTRO. LA INVERSIÓN, FINANCIACIÓN Y GESTIÓN DE INFRAESTRUCTURAS DE TRANSPORTE

2018

- INFORME DE LA COMPETITIVIDAD REGIONAL EN ESPAÑA 2018
- ATLAS CONCURSAL 2018
- LAS PENSIONES EN ESPAÑA
- TURISMO Y ECONOMÍA. ANÁLISIS, MEDICIÓN Y HORIZONTE
- DECLARACIÓN DE SOCIEDADES 2017 Y NOVEDADES 2018
- PANORAMA DE LA FISCALIDAD LOCAL 2018
- DECLARACIÓN DE RENTA Y PATRIMONIO 2017
- IMPLICACIONES DEL FUNCIONAMIENTO DE LA JUSTICIA EN LA ECONOMÍA
- PANORAMA DE LA FISCALIDAD AUTONÓMICA Y FORAL 2018
- GUÍA DE BUEN GOBIERNO PARA EMPRESAS PEQUEÑAS Y MEDIANAS

2017

- RIESGOS E INCERTIDUMBRES DE FUTURO DE LA ECONOMÍA ESPAÑOLA
- LA GESTIÓN DEL AGUA EN LAS CIUDADES
- ATLAS CONCURSAL 2017
- REFLEXIONES SOBRE EL FRAUDE FISCAL Y EL PROBLEMA DE LAS ESTIMACIONES
20 PROPUESTAS PARA REDUCIRLO

PUEDES CONSULTAR ESTOS ESTUDIOS Y LOS DE AÑOS ANTERIORES EN www.economistas.es, en "estudios y trabajos"



**IMPUESTOS
AMBIENTALES**

ESTUDIOS

5

LA FISCALIDAD AMBIENTAL EN ESPAÑA

SITUACIÓN ACTUAL Y TENDENCIAS

OCTUBRE 2019

economistas

Consejo General

REAF **asesores fiscales**

Nicasio Gallego, 8 · 28010 Madrid
Tel.: 91 432 26 70 · www.reaf.economistas.es