

La tributación ambiental al alza en España

Cristóbal J. Borrero Moro

Published: 21 de septiembre de 2022

Resumen

Environmental taxation in Spain constitutes nowadays a consolidated legal reality which is moreover underway a slow, but continuous, growth; in the light of both the accredited internal political will; as well as the insistent recommendations of international organizations, and notably, the European Commission; in order to establish environmental taxes to internalize the environmental costs generated by the economy and consumption; thus increasing the government revenue which enables, at the same time, to reduce the labour related taxes; and to direct behavior towards the path compatible with the preservation of the environment. Proceeding in this article to the analysis of the alleged environmental taxes present in the Spanish tax system with the aim of pointing out those legal aspects that do not fit fully into the environmental nature of the tax.

La tributación ambiental en España constituye, hoy día, una realidad jurídica consolidada y en lento, pero continuo, crecimiento; a la luz tanto de la acreditada voluntad política interna; como de las insistentes recomendaciones de los organismos internacionales, y señaladamente, de la Comisión Europea; en orden a establecer tributos ambientales con el objetivo de internalizar los costes ambientales generados por la economía y el consumo; incrementando así la recaudación obtenida y permitiendo, a la vez, reducir los tributos que recaen sobre el trabajo; y de encauzar los comportamientos en un marco de preservación del medio. Procediéndose en el presente artículo al análisis de los pretendidos tributos ambientales presentes en el sistema tributario español con el objetivo de señalar aquellos aspectos jurídicos de los mismos que no encajan cabalmente en los parámetros que configuran la naturaleza ambiental del tributo.

Keywords: Environmental taxation; tax; environment.

Acknowledgements

El presente trabajo se ha realizado en el marco del Proyecto de Investigación PROMETEO 2021-041 de la Generalitat Valenciana “La necesaria actualización de los sistemas tributarios ante los retos del S. XXI (XXITAX)”.

Cristóbal J. Borrero Moro: University of Valencia (Spain)

✉ Borrero@uv.es

Cristóbal J. Borrero Moro, Professor of Financial and Tax Law at the University of Valencia, presents a prolific work specializing in tax matters; that includes a hundred publications including monographs, scientific articles and book chapters. Such scientific activity has not gone unnoticed in the legal world; as reflected by his participation in reports for public institutions; as well as in opinions for professional, national and international firms. In addition, his constant participation as a speaker in Conferences, Workshops, Doctoral Courses and Seminars, nationally and internationally. Professionally, he has served as Substitute Magistrate of the Superior Court of Justice of the Valencian Community; being currently Member of the Commission of the Generalitat Valenciana for the Study of the Tax Reform.

SOMMARIO: 1. Introducción. 2. Los tributos ambientales como tributos jurídicamente individualizados. 3. Los tributos ambientales estatales: una historia a mejor. 3. La fiscalidad de la energía. a) Planteamiento: exigencias comunitarias. b) Los impuestos especiales sobre la energía. c) Los pretendidos tributos ambientales al rescate del déficit tarifario. d) El canon de control de vertidos. e) El Impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero. f) Los proyectos de nuevos tributos sobre residuos. 4. Las Comunidades Autónomas como fuentes de creación de tributos ambientales. 5. Las modulaciones ambientales de los tributos locales. V. Conclusiones.

1. Introducción.

El medio ambiente es el presupuesto de la vida; estando su equilibrio natural gravemente afectado por importantes problemas como el cambio climático, los vertidos, la contaminación atmosférica, la generación de residuos, señaladamente de plásticos, etc. Siendo todos preocupantes para el medio, sobre todo porque se implican mutuamente; el cambio climático, por lo que tiene de cuestionamiento de la vida sobre el planeta, es el principal problema ambiental. En efecto, el cambio climático es una realidad materializada en forma de desastres naturales, provocados por fenómenos meteorológicos extremos, cada vez más frecuentes. Frente a ello, la Unión Europea -en adelante UE-, asumiendo su compromiso jurídico expresado en el Acuerdo de París sobre el cambio climático, establece, por un lado, el objetivo vinculante de reducción interna neta de las emisiones de gases de efecto invernadero de al menos un 55 % de aquí a 2030, con respecto a los valores de 1990 (Consejo Europeo 10 y 11 de diciembre de 2020)¹; y, por el otro, el objetivo de lograr que la UE sea climáticamente neutra de aquí a 2050 (Consejo Europeo, 12 y 13 de diciembre de 2019). Objetivos que deben ser asumidos por sus Estados miembros, como es el caso de España.

Para el cumplimiento de dichos objetivos, y en general para afrontar los diferentes problemas ambientales, España, desde la década de los noventa, ha confiado, y sigue confiando en el marco de las directrices europeas², en los tributos ambientales como herramientas que coadyuvan a la preservación de medio. Aunque no en todos los casos, las normas tributarias establecidas, pretendidamente para dar respuesta a concretos problemas ambientales, han tenido cabalmente la naturaleza de tributos ambientales. En efecto, en no pocas ocasiones, los pretendidos tributos ambientales han respondido, fundamentalmente, a una función recaudatoria; como, por ejemplo, aconteció con el Impuesto balear sobre actividades que inciden en el medio; así declarado por el Tribunal Constitucional en la sentencia 289/2000. No obstante, la evolución de los tributos ambientales en España refleja, con significados dientes de sierra, determinados básicamente por puntuales exigencias financieras, su lento, pero continuo, fortalecimiento cualitativo; en términos tanto de aptitud para afrontar los problemas ambientales planteados en cada vez más sectores ambientales (envases de plástico, emisiones de CO₂, residuos, etc.); como de progresiva consolidación de su articulación ju-

1. El objetivo de la UE -acuerdo provisional de abril de 2021 del Consejo y el Parlamento; aprobado por los representantes permanentes ante la UE en mayo de 2021- es materializar en la futura Ley Europea del Clima los objetivos de reducción de emisiones para 2030 y de neutralidad climática de la UE para 2050. A expensas de la aprobación del Consejo y del Parlamento.
2. En este sentido, la Comisión contempla “un programa fiscal más amplio y ambicioso para la UE que, en un futuro próximo, incluirá iniciativas en... fiscalidad medioambiental” –apartado 2.1.7. Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre: Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo — Plan de acción para una fiscalidad equitativa y sencilla que apoye la estrategia de recuperación [COM(2020) 312 final], (EESC 2020/03578)-; y ello con base en la consideración de la *fiscalidad como una de las herramientas más eficientes para la política medioambiental; dadas sus aptitudes para contrarrestar los impactos medioambientales negativos y centrarse en el aumento de la eficiencia energética, la reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero y la mejora de la economía circular; siempre que se apueste por nuevos tributos ambientales configurados con base en una aplicación coherente del principio de «quien contamina paga»*; así como por la *eliminación progresiva de las subvenciones existentes a los combustibles fósiles*. Comunicación de la Comisión Un planeta limpio para todos. La visión estratégica europea a largo plazo de una economía próspera, moderna, competitiva y climáticamente neutra (COM (2018) 773 final). De hecho, el aumento de los impuestos medioambientales y la *reducción de las subvenciones perjudiciales para el medio ambiente* forman parte de los tres principales retos medioambientales a los que se enfrenta España y que se destacaron en el Documento de Trabajo de los Servicios de la Comisión “Revisión de la aplicación de la normativa medioambiental de la UE 2017. Informe España” (Bruselas, 3.2.2017; SWD (2017) 42 final).

rídica conforme a los principios de justicia que los informan; al acrisolarse hoy en día, en términos generales, su coherencia interna con base al principio de quien contamina, paga; sin desconocer las exigencias del principio de capacidad económica; habiéndose arrumbado con el tiempo, en buena medida, la tentación del legislador de utilizar tributos pretendidamente ambientales para, prioritariamente, incrementar la recaudación tributaria.

Sin embargo, paradójicamente, esta evolución es inversa en términos cuantitativos. En efecto, en el Documento de Trabajo de los Servicios de la Comisión “Revisión de la aplicación de la normativa medioambiental de la UE 2019. Informe España”³ se sostiene que “España sigue siendo uno de los Estados miembros de la UE con los impuestos medioambientales más bajos”; habiéndose producido un descenso progresivo en la recaudación generada por los tributos ambientales respecto del PIB; de ahí que haya “un potencial considerable para la obtención de ingresos adicionales procedentes de impuestos medioambientales en España”.⁴

En este sentido, el Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia de la Economía Española, aprobado por el Consejo de Ministro en fecha 27 de abril y remitido a la Unión Europea para su evaluación, y que se alinea con la Estrategia Española de Economía Circular (España Circular 2030), contempla, en el marco de la descripción de la reformas a abordar en el seno de la economía española, concretamente en orden a materializar su transformación verde, una, así denominada, reforma fiscal verde; encaminada a internalizar los costes ambientales generados por la economía y el consumo; incrementando, así, la recaudación obtenida a partir de los tributos ambientales, lo que permitirá reducir los tributos que recaen sobre el trabajo; y encauzando los comportamientos en un marco de preservación del medio. Así, se consideran un impuesto sobre los envases de plástico no reutilizables y un impuesto sobre las entregas de residuos en vertederos y en instalaciones de incineración o coincineración, que actualmente están materializados en el Proyecto de ley sobre Residuos y Suelos Contaminados, que se está tramitando en el Congreso de los Diputados; de ahí que serán objeto de estudio, dada la alta probabilidad de su próxima aprobación. Igualmente, se contemplan diferentes propuestas de posibles tributos ambientales a establecer en un futuro próximo. Primero, se proyecta el establecimiento de un impuesto sobre el uso del transporte aéreo; encaminado a internalizar las externalidades negativas generadas por dicho sector y a fomentar tanto el uso de medios de transportes más sostenibles y respetuosos con el medio; como la investigación de nuevas tecnologías y carburantes menos contaminantes, dadas las altas emisiones de gases de efecto invernadero de esta modalidad de transporte y su previsión al alza en los próximos años; segundo se considera la modificación del Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero; tercero, se prevé analizar y, en su caso, eliminar, las bonificaciones de los hidrocarburos utilizados como carburantes; señaladamente se aspira a igualar la fiscalidad del gasóleo y de la gasolina, ya que la ventaja fiscal a favor del diésel no tiene justificación ambiental, al ser más contaminante.

En este marco, tras tres décadas de tributos ambientales en España y una generalizada voluntad política actual de apostar por el tributo ambiental como opción fundamental de preservación del medio, nos planteamos, como objeto del presente trabajo, el análisis jurídico de la tributación ambiental en España. Como presupuesto de dicho empeño, es preciso determinar las características jurídicas que conforman la naturaleza ambiental de un tributo. Para, una vez obtenidos los parámetros jurídicos que conforman su articulación jurídica, analizar la configuración jurídica de los tributos establecidos con la etiqueta ambiental en el Ordenamiento jurídico español, proyectando aquella forma sobre éstos; con la finalidad de concluir sobre el grado de acomodo de los denominados tributos ambientales a las exigencias jurídicas conformadoras de su naturaleza ambiental; a

3. Bruselas, 4.4.2019; SWD (2019) 132 final.

4. “En España, los ingresos por impuestos medioambientales, como porcentaje del PIB, figuran entre los más bajos de la UE. Según datos de 2017..., España tiene el quinto porcentaje más bajo de la UE. Los ingresos por impuestos medioambientales supusieron únicamente el 1,83 % del PIB, frente a una media de la UE del 2,40 %. Además, España tiene el sexto porcentaje más bajo de impuestos medioambientales en los ingresos por impuestos y cotizaciones sociales (5,32 % del PIB en 2017, media de la UE: 5,97 %)” –Parte II.4 del Documento de Trabajo de los Servicios de la Comisión “Revisión de la aplicación de la normativa medioambiental de la UE 2019. Informe España” (Bruselas, 4.4.2019; SWD (2019) 132 final)-.

las que se supedita la consecución de sus fines: tanto la internalización de los costes ambientales provocados por los comportamientos sobre los que recae; como la modulación o el desincentivo de dichos comportamientos en pro de la preservación del medio.

Ahora bien, el análisis de los tributos ambientales en España exige, como premisa metodológica, atender a la estructura territorial del Estado; que se organiza en Comunidades Autónomas –en adelante CCAA-, Provincias y Municipios; gozando todos de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses -art. 137 Constitución Española (en adelante CE)-. De forma que el poder en España se atribuye constitucionalmente al Estado-Administración Central, a las CCAA y a las Corporaciones Locales; siendo en sus territorios el poder político representante de los intereses generales; aunque no gozan de idéntico poder público. Así, las Corporaciones Locales no tienen atribuido constitucionalmente poder legislativo, mientras que Estado y CCAA sí; teniendo el Estado-Administración Central, conforme a los principios de unidad y solidaridad, atribuciones competenciales exclusivas en orden a posibilitar el ejercicio coordinado del poder. Esquema jurídico-público que se materializa en lo relativo al poder financiero y, en lo que a nosotros nos interesa, el poder tributario. Así, el Estado es titular de la potestad originaria para establecer tributos -art. 133.1 CE-; mientras que las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes -art. 133.2 CE-.

La CE no concreta el sistema tributario, pero sí anuda el mandato de contribuir, del cual aquél es su expresión, a la exigencia de su realización de acuerdo con la capacidad económica de cada uno y conforme a la idea de justicia, inspirada tanto en los principios de igualdad, progresividad y de no confiscatoriedad –art. 31.1-, como en los fines de Estado, constitucionalmente ordenados –STC 37/1987/13^o-. Correspondiendo al legislador estatal, conforme a su poder tributario “originario”⁵ –arts. 133.1; 149.1.14^a y 157.3 CE-; al principio de reserva de ley –art. 31.3 CE-, y al principio democrático –STC 238/2012/6^o-.⁶, la responsabilidad de conjunto en la configuración del sistema tributario en cada momento histórico. En efecto, “la indudable conexión existente entre los arts. 133.1, 149.1.14^a y 157.3 CE determina que el Estado sea competente para regular no sólo sus propios tributos, sino también el marco general de todo el sistema tributario y la delimitación de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas respecto de las del propio Estado” –STC 192/2000/6^o-.⁷. Así, es competente para regular el ejercicio de las competencias financieras autonómicas; concretando la distribución de competencias financieras entre el Estado y las CCAA -art. 157.3 CE- que se ha materializado en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas -en adelante LOFCA-⁸; respetando la atribución competencial constitucional en la que se reconoce la competencia autonómica para establecer tributos propios -art. 157.1.b) CE-. También es competente para establecer el sistema tributario local, soslayando la carencia local de potestad legislativa.

En definitiva, el Estado es competente para establecer los criterios de coordinación entre poderes tributarios en orden a materializar un sistema tributario expresión del deber de contribuir. Mientras que las CCAA *tienen reconocidas constitucionalmente* autonomía financiera; que se configura, indefectiblemente, como “potestad para autodeterminar las fuentes de ingresos”⁹; entendiéndolo así el propio TC cuando afirma que la autonomía financiera “supone la propia determinación y ordenación de los ingresos y gastos necesarios para el ejercicio de sus funciones” -Sentencia 179/87/2^o-; implicando “tanto la capacidad de las Comunidades Autónomas para establecer y exigir sus propios

5. Que más propiamente habría que calificar de poder de coordinación.

6. Haciendo referencia el TC, en ocasiones, en estos casos, a la titularidad por parte del Estado de soberanía financiera –Sentencia 33/2014/13^o-.
7. *Vid.*, también SSTC 19/2012/3^o b) y c); 96/2013/2^o; 53/2014/1^o.

8. *Correspondiendo a la LOFCA, “con carácter general y sobre los apoyos ofrecidos por la Constitución, [establecer un modelo de hacienda autonómica] para todas las comunidades autónomas de régimen común ex art. 157.3 CE” –STC 65/2020/4^o. B-.*

9. MARTÍN QUERALT, J.: “Potestades normativas de las Comunidades Autónomas en materia tributaria”, VV.AA. *La Constitución española y las fuentes del Derecho*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, pág. 1316.

tributos como su aptitud para acceder a un sistema adecuado —en términos de suficiencia— de ingresos, de acuerdo con los arts. 133.2 y 157.1 CE” —STC 289/00/3^o-¹⁰; “con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal... de solidaridad entre todos los españoles” —art. 156.1 CE-. En el marco de una concepción del sistema de financiación autonómica “presidida por el principio de ‘corresponsabilidad fiscal’, potenciando la capacidad del sistema tributario para generar un sistema propio de recursos como fuente principal de los ingresos de Derecho público” [por todas, SSTC 289/2000, FJ 3; 168/2004, de 6 de octubre, FJ 4; 204/2011, de 15 de diciembre, FJ 8, y 53/2014, de 10 de abril, FJ 3 a)]” —STC 65/2020/4^o.C-. Reconociéndose a las CCAA, como recursos tributarios, los tributos propios —art. 157.1.a) y b) CE-. Por su parte, finalmente, las Corporaciones Locales tienen un poder para establecer y exigir tributos muchos más limitado, al no gozar de potestad legislativa. De ahí que, en el marco legislativo establecido por el Estado, materializado en la articulación legal de tributos locales, las Corporaciones Locales establecen y/o coadyuvan a su articulación con base en su poder reglamentario, vía ordenanza fiscal.

Siendo esta estructura territorial del poder tributario en España la que explica la configuración del sistema tributario y, consecuentemente, el modelo de tributación ambiental en España; en tanto que *palanca fundamental de transformación*¹¹ de la realidad ambiental española; en el marco de una concepción en la que, como afirma LOZANO SERRANO, “la obtención de ingresos deja de ser una actividad puramente instrumental o medial con que allegar fondos que permitan satisfacer los fines de justicia que otras ramas del ordenamiento definirían” sino que “a tenor de las previsiones constitucionales -...- esos fines de justicia son también propios del sistema tributario, que forzosamente han de ordenarse a su satisfacción”¹². Y lo que es más importante, la participación activa del tributo se presenta como imprescindible para poder alcanzar los fines propuestos constitucionalmente¹³. Ciertamente, el tributo se configura jurídicamente hoy día, como un instituto jurídico-constitucional, al servicio de la realización de los mandatos constitucionales, tanto indirectamente, aportando los recursos necesarios para financiar los gastos públicos necesarios para su realización; como directamente, incidiendo sobre los comportamientos de las personas con la finalidad de alcanzar los objetivos constitucionales¹⁴.

De ahí que la naturaleza estatal, autonómica o local, de los tributos ambientales nos servirá como criterio sistemático para abordar el análisis de la tributación ambiental en España. Aunque este criterio metodológico de sistematización del trabajo se encuentra supeditado al mandato constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante un sistema tributario acomodado a los mandatos constitucionales. De ahí que el mandato constitucional al que debe responder la tributación ambiental en España, por encima del poder tributario territorial, es a su aptitud para preservar el medio —art. 45 CE-; sin desconocer los principios de justicia tributaria, señaladamente el principio de capacidad económica. Contando para ello el Estado con el poder de coordinación entre el poder tributario estatal, autonómico y local; así como la competencia exclusiva sobre legislación básica en materia ambiental —art. 149.1.23^a CE-. Ahora bien, en la medida en que dicha norma tributaria ambiental no se valore como imprescindible para la materialización de dicho mandato constitucional; se debe respetar la existencia y autonomía constitucional de los poderes tributarios territoriales. De forma que nuestro Ordenamiento jurídico no es contrario a que un mismo problema ambiental sea abordado en las CCAA de diferente forma, o incluso no abordado; siempre que dicho problema ambiental no se valore como esencial para hacer realidad el mandato constitucional, ya que, en estos casos, y con base al artículo 6 LOFCA, el legislador estatal puede

10. Sobre el particular puede verse nuestro trabajo *El reparto de la materia imponible entre la Hacienda Autonómica y Local, Tirant lo blanch, Valencia, 2008, págs. 29 y ss.*

11. Se produce una “funcionalización de la actividad financiera y de la Hacienda Pública”, CASADO OLLERO, G.: “Los fines no fiscales de los tributos”, *RDFHP*, núm. 203/1989”, págs. 459-460.

12. LOZANO SERRANO, C.: *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el derecho financiero y tributario*, Civitas, Madrid, 1990, pág. 34.

13. *Vid.*, desde la perspectiva estatal, LOZANO SERRANO, C.: *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Tecnos, Madrid, 1988, pág. 45.

14. *Vid.*, desde la perspectiva estatal, BORRERO MORO, C.J.: *La tributación ambiental en España*, Tecnos, Madrid, 1999.

establecer tributos ambientales que unifiquen la actuación tributario-ambiental frente a un problema ambiental; siendo exigible contemplar, incluso en estos supuestos, un espacio fiscal propio para que las CCAA proyecten su poder tributario-ambiental, acomodado a su realidad ambiental específica.

En definitiva, el trabajo se encamina al análisis del acomodo de las normas tributarias españolas, etiquetadas como ambientales, a las exigencias de los parámetros jurídicos que conforman la naturaleza ambiental del tributo; en tanto que norma tributaria dirigida a materializar *la responsabilidad social tributaria de los provocadores de los costes ambientales, haciendo realidad los fines constitucionales*.

2. Los tributos ambientales como tributos jurídicamente individualizados.

Los tributos ambientales son expresión del deber constitucional de contribuir –art. 31.1 CE-, caracterizados por una concreta articulación jurídica, edificada tanto sobre la sujeción a gravamen de comportamientos económicos que afectan negativamente al medio; como sobre la determinación de su contribución al sostenimiento de los gastos públicos conforme a su afectación ambiental. Configuración jurídica que se erige en presupuesto de su aptitud para coadyuvar a la materialización del mandato constitucional de preservar el medio –art. 45.2 CE-; y, por extensión, para poder ser calificado, conforme a su naturaleza, de tributo ambiental. En efecto, dicha articulación jurídica atribuye al tributo, que conforme a la misma puede ser calificado de ambiental, capacidad para preservar el medio, coadyuvando a la realización del mandato ambiental -art. 45 CE-. En definitiva, los tributos ambientales hacen realidad el mandato ambiental a través de la actuación del deber de contribuir. Y ello a través de una específica construcción jurídica, acomodada a las exigencias del principio de quien contamina, paga, que configura al tributo, genéricamente, con aptitud para, por un lado, obtener ingresos públicos con los que compensar a la sociedad de los costes ambientales ocasionados por los comportamientos económicos sujetos a gravamen; internalizando sus externalidades negativas ambientales, imputándoselas a sus provocadores, mediante el expediente de hacer recaer sobre dichos comportamientos económicos un tributo, cuantificado tendencialmente conforme a los costes ambientales provocados; finalidad que exige la afectación de dichos ingresos públicos a la realización de los fines ambientales que justifican el establecimiento del mismo; y, por el otro, modular dichos comportamientos, desincentivándolos o incentivando, de forma refleja, los contrarios, en orden a preservar el medio. De forma que la naturaleza ambiental de un tributo se supedita a una concreta estructura jurídica; apta tanto para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, mediante el expediente de imputar al contaminador los costes sociales ambientales provocados, internalizando la externalidad ambiental negativa generada; compensando así a la sociedad que los soporta; como para modular los comportamientos en pro del medio. Aptitudes calificadoras de la naturaleza ambiental que se proyectan en cada norma jurídico-tributaria con diferente grado de intensidad; dando así lugar a tributos ambientales con finalidad fundamentalmente financiera; encaminados a internalizar, compensando a la sociedad, los costes ambientales provocados por comportamientos económicos; afectándose dichos ingresos a la restauración de los problemas ambientales generados; y otros que responden, principalmente, a una función moduladora de comportamientos; aunque en todos los casos el fin último es la preservación del medio. Así, el tributo ambiental se concreta bien como instrumento de prevención: tratando de anteponerse a la producción del perjuicio ambiental, a través de la desincentivación de los comportamientos contrarios al medio; bien como instrumento de restauración del medio: financiando actividades de preservación del medio; sin por ello dejar de cumplir con las exigencias del principio de capacidad económica como exigencia lógica de toda imposición.

A la luz de lo cual, el tributo ambiental podemos definirlo como prestación pecuniaria coactiva, en tanto que manifestación *ex lege* del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, y contributiva; fundada en la materialización de una solidaridad retributiva, en la

que se hace tributar, a la luz del principio de quien contamina, paga, aquellos comportamientos, de trascendencia económica, respetando así el principio de capacidad económica como cualidad objetiva del presupuesto de hecho del tributo¹⁵, que afectan negativamente al medio y en función de su afectación. En efecto, el principio de capacidad económica, en tanto que límite negativo, se respeta en la articulación jurídica de los tributos ambientales, ya que la contribución al sostenimiento de los gastos públicos en la que se materializa, si bien no se determina en función de la capacidad económica puesta de manifiesto por el contribuyente en el presupuesto de hecho del tributo, se anuda a manifestaciones de fuerza económica; sujetándose comportamientos contrarios al medio realizados desde actividades económicas, elementos patrimoniales o con base en el gasto de una renta. De modo que el tributo ambiental, en ningún caso, da lugar a una redistribución solidaria; esto es, al sacrificio de los intereses de los más favorecidos frente a los más desamparados; sino que se inspira, básicamente, en una idea de justicia conmutativa¹⁶: es justo que aquellos, que con sus comportamientos, de trascendencia económica, alejan a la sociedad de sus objetivos constitucionales, coadyuven económicamente a consecución; mediante el expediente de pagar un tributo que, a su vez, desincentiva dichos comportamientos.

Consecuentemente, deben depurarse de dicha naturaleza todos aquellos tributos nominativamente –particularmente en la exposición de motivos de la norma que lo establece– ambientales, que no encarnan la pretendida naturaleza ambiental en su articulación jurídica. Presentándose el componente ambiental, en estos tributos, como envoltorio jurídico encaminado a facilitar la aceptación social de un tributo que, con absoluta desconexión en su estructura jurídica de la finalidad ambiental, se encamina, fundamentalmente, a la generación de ingresos públicos. Caracterización jurídica anudada, fundamentalmente, con honrosas excepciones, a los albores de la tributación ambiental en España, allá por la última década del siglo pasado; justificada, en parte, por el escaso desarrollo dogmático de este tipo de tributos; en parte, por el oportunismo del legislador, del que nunca se ha desprendido en su totalidad, para atisbar un nuevo nicho impositivo, apto para generar fuentes adicionales de financiación del gasto público, siempre deficitario, con un alto grado de aceptación social. Circunstancia que determina, aún hoy día, la atribución de la vitola de tributo ambiental a normas tributarias que no proyectan en su estructura jurídica la finalidad ambiental.

La calificación ambiental de un tributo tiene implicaciones jurídicas trascendentes. Fundamental-

15. En el marco de los tributos con fines extrafiscales, el acomodo al principio de capacidad económica es presupuesto de legitimidad constitucional; aunque su proyección se materializa como mínimo lógico exigible; concretándose, en palabras del Profesor CASADO OLLERO, como exigencia “de gravar situaciones que demuestren aptitud e idoneidad para la tributación” (“Los fines no fiscales de los tributos”, ob. cit., pág. 476); bastando, a juicio del Tribunal Constitucional, “que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo” (SSTC 37/1987, FJ 13º; 221/92, FJ 4º; 186/1993, FJ 4º); excluyéndose su acomodo en aquellos supuestos en los que la riqueza o renta son “inexistente o ficticia (STC 221/1992/4º). Aptitud por parte del sujeto pasivo para contribuir a los gastos públicos, enmarcada en el marco de una concepción del principio de capacidad económica como cualidad subjetiva del obligado tributario (LOZANO SERRANO, C.: *Consecuencias...*, ob. cit., pág. 33), que resulta de la sujeción a gravamen de una renta o riqueza real, que es indefectible; cualificada en orden a su aptitud contributiva, en su caso, por comportamientos, circunstancias, hechos subjetivos, o de otra naturaleza, relevantes constitucionalmente; y es que no debemos olvidar que “La fuerza económica, no obstante, aunque constituye el substrato de la noción de capacidad contributiva, no agota su contenido”, (GIARDINA, E.: *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Giuffrè, Milano, 1961, pág. 437). De hecho, este dato lo contempla el propio Tribunal Constitucional al afirmar que el principio de capacidad económica “no impide que el legislador pueda configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones extrafiscales” (STC 37/87, de 26 de marzo, FJ 13º). De forma tal que dicha aptitud debe desprenderse del hecho imponible en la generalidad de los casos, aunque también puede deducirse de la conexión de éste con el resto de elementos estructurales del tributo. En todo caso, la proyección de la idea de justicia que propugna el principio de capacidad económica como cualidad subjetiva exige, cuanto menos, la articulación del tributo, sobre todo de aquellos en los que aquél se proyecta exclusivamente como límite negativo, de mecanismos técnicos, básicamente exenciones tributarias, que permitan al contribuyente eludir el pago del tributo en los casos en los que no tenga efectivamente aptitud para acudir al levantamiento de las cargas públicas de acuerdo con su capacidad económica global; o bien acomodar, en la medida de los posibles, el gravamen a su capacidad económica. Esta exigencia general es particularmente predicable respecto de los nuevos tributos ambientales, cuya legitimidad constitucional y aceptación social exigen su acomodo dentro de los estrictos márgenes marcados por el principio de capacidad económica, entendido no sólo como límite negativo, sino también como cualidad subjetiva del obligado tributario en referencia al obligado tributario.

16. Vid. PICCIAREDDA, F.; SELICATO, P.: *I tributi e l'ambiente. Profili ricostruttivi*, Milano, Giuffrè, 1996, pág. 111.

mente, la particular proyección de los principios de justicia tributaria en su articulación jurídica; llegando el Tribunal Constitucional a reformularlos en su seno, como aconteció con la “capacidad para afectar al medio”, como modalidad del principio de capacidad económica en los tributos ambientales (STC 289/00/5^o). En la misma línea, el objeto del tributo -materia imponible- en los tributos ambientales también presenta, a juicio del Tribunal Constitucional, una especial configuración. Implicaciones que, como la propia naturaleza ambiental, se anudan a la específica articulación jurídica de los tributos ambientales; informada estructuralmente con base en el principio de quien contamina, paga. De ahí que sea necesario, siquiera sea someramente, analizar dicha ordenación jurídica del tributo ambiental.

El presupuesto de hecho de los tributos ambientales, que se determina con base en diversos elementos del tributo: fundamentalmente el hecho imponible, pero también el sujeto pasivo, las exenciones, el devengo o, incluso, la definición normativa de la base imponible, sujeta a gravamen actos, hechos, situaciones o actividades, caracterizados tanto por afectar negativamente al medio¹⁷; como por conectarse con manifestaciones de fuerza económica. Conexión que, en algunos casos, se producirá en el propio hecho imponible, como cuando se grava el consumo contaminante; mientras que, en otros casos, dicha conexión se materializará en la definición del contribuyente o de la base imponible; como ocurre cuando se configura el hecho imponible sujetando a gravamen, por ejemplo, las emisiones de gases de efecto invernadero; que, en sí mismas, no son manifestaciones de fuerza económica; pero se define el contribuyente como la persona, física o jurídica, titular de actividades industriales que realizan dichas emisiones, que sí manifiesta fuerza económica, aunque de forma objetiva. En definitiva, el acomodo del tributo ambiental a las exigencias del principio de capacidad económica no se agota en la definición del hecho imponible, sino en la configuración jurídica de su presupuesto de hecho. Siendo éste el que determina la sujeción a gravamen y el consiguiente nacimiento de la obligación tributaria principal, expresión tanto del principio de quien contamina, paga; como del principio de capacidad económica; al sujetar a gravamen los consumos contaminantes, las emisiones y vertidos contaminantes, realizados desde actividades industriales, desde elementos patrimoniales o mediante el gasto de una renta.

Por su parte, las exenciones, en el seno de los tributos ambientales, responden a diversos fines constitucionales; como evitar la tributación de aquellas situaciones, que, aunque sean contaminantes, no revelan capacidad económica; o como incentivar aquellos comportamientos favorecedores del medio; como específicamente son aquellos relacionados con la utilización de fuentes de energía renovables.

El principio “quien contamina, paga” exige, igualmente, que la cualidad de contribuyente en los tributos ambientales recaiga sobre la persona física o jurídica, pública o privada, o ente de hecho, que realiza la actividad, de naturaleza económica o desde elementos patrimoniales, que afecte negativamente al medio, y sea, a la vez, titular de la manifestación de riqueza que se revela en dicha actividad económica, patrimonio concreto o gasto de renta, implicado en la actividad degradadora del medio. A dicha ordenación jurídica se supedita la imputación de los costes ambientales, ocasionados por las actividades sujetas, a sus provocadores; esto es, la internalización de las externalidades negativas generadas por su realización, mediante el expediente de hacer pagar el tributo al provocador de la degradación ambiental. Razón de justicia tributaria que inspira el establecimiento del tributo ambiental. A la par que se erige en presupuesto de la aptitud del tributo para modular los comportamientos del causante de la degradación ambiental en pro del medio.

La contribución al sostenimiento de los gastos públicos, con base en los tributos ambientales, no se determina a la luz de la manifestación de fuerza económica ínsita en su estructura jurídica, aunque el tributo recaiga sobre ella, sino con base en la afectación al medio de la realidad sujeta. En efecto, se sujeta a gravamen comportamientos económicos degradadores del medio; determinándose la contribución al sostenimiento de los gastos públicos de los mismos con base en la intensidad de la

17. En este sentido, LOZANO SERRANO afirma que “el Tribunal, partiendo de la concepción subjetiva de la capacidad económica, permite que en la selección de los hechos imposables operen otros fines y criterios ajenos al estricto ámbito tributario”, *Consecuencias de la jurisprudencia...*, ob. cit., pág. 33.

degradación ambiental provocada; aunque es la manifestación de fuerza económica ínsita en la estructura jurídica del tributo ambiental la que está llamada a soportar el tributo. De forma que esta específica articulación jurídica exige una definición de la base imponible que mida la intensidad de la degradación ambiental sujeta a gravamen en el presupuesto de hecho del tributo ambiental: las unidades consumidas, las toneladas métricas emitidas o los metros cúbicos de vertido, contaminantes; concretando, en cada caso, y conforme a la exigencia de congruencia en toda la estructura del tributo, el principio “quien contamina, paga”.

Sobre dicha base imponible, que cuantifica la degradación ambiental sujeta a gravamen, deben aplicarse tipos de gravámenes; que deben determinarse con base en las finalidades a las que responda primordialmente el tributo; bien internalizar los costes ambientales provocados, compensando a la sociedad que los soporta; bien desincentivar dichos comportamientos contrarios al medio. Aunque ambas finalidades suelen confluír en la articulación del tributo ambiental; el legislador tiene la posibilidad de priorizar una de ellas. Con la particularidad de que en el supuesto de que el tributo responda a la modulación de comportamientos, los costes ambientales provocados por la actividad gravada no se erigen en límite de los ingresos públicos que pueden generar el tributo ambiental; mientras que, si el tributo responde a la internalización de dichos costes ambientales, su cuantificación sí constituye una barrera a los ingresos públicos susceptibles de generar el tributo.

En definitiva, el tributo ambiental, en tanto que expresión fundamental del principio de quien contamina, paga, determina una contribución –cuota tributaria- conforme a la degradación ambiental producida y no con base en la manifestación de fuerza económica recogida en el tributo.

3. Los tributos ambientales estatales: una historia a mejor.

3.1. Introducción.

Los tributos ambientales, establecidos por el Estado, no han respondido, históricamente y en términos generales, a la voluntad del legislador de afrontar los problemas ambientales a nivel estatal. En efecto, la mayoría de los tributos estatales de esta naturaleza tuvieron su origen en razones ajenas a las ambientales. Así, el Impuesto especial sobre los Hidrocarburos (en adelante IEH) ancla sus raíces en la tradición histórica impositiva española que trae causa de los antiguos monopolios; siendo la evolución de la concienciación social sobre la importancia del medio ambiente, junto con las exigencias del Derecho de la Unión Europea -en adelante DUE- la que lo modula y explica, hoy en día, desde una perspectiva más ambiental. Siendo igualmente las exigencias del DUE la que explica el establecimiento del Impuesto sobre la electricidad (en adelante IEE) y el Impuesto sobre el carbón (en adelante IEC). En esta línea, y como consecuencia de la reducción del IVA en dichos bienes, el legislador establece el Impuesto sobre determinados medios de transporte (en adelante IEDMT). Igualmente, la necesidad de enjugar el déficit tarifario generado en el sector eléctrico motivó el establecimiento de una pléyade de tributos sobre la energía pretendidamente ambientales. En otros casos, si es apreciable la voluntad de establecer tributos dirigidos a coadyuvar a la preservación del medio. En este sentido, el Impuesto sobre gases fluorados con efecto invernadero (en adelante IGFEI) obedece cabalmente a la lucha contra el cambio climático. Igualmente, el Canon de control de vertidos refleja el afán del legislador de instaurar una herramienta de protección ambiental de las aguas continentales. Finalmente, en la actualidad se está tramitando en el Congreso de los Diputados el Proyecto de Ley de Residuos y Suelos Contaminados; en cuyo seno se contempla el establecimiento tanto del Impuesto sobre los envases de plástico no reutilizables -en adelante Impuesto sobre los envases-; como el Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, incineración o coincineración -en adelante impuesto sobre los residuos-.

El estudio de la naturaleza ambiental de todos estos pretendidos tributos ambientales lo abordaremos comenzando por la fiscalidad sobre la energía; ya que, aunque afecte a diversos sectores ambientales: emisiones, residuos, agua; la energía, su producción, transporte o consumo, se erige en el principal elemento de afección del medio; y elemento aglutinador sobre el que el legislador ha hecho girar buena parte de los tributos ambientales estatales. No sólo desde una perspectiva mate-

rial, sino meramente formal; como acreditan tanto la *Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (en adelante LIIEE)*¹⁸, que establece los IEH, IEDMT, IE y el IC; como la *Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética -en adelante LMFSE-* que establece cuatro nuevos impuestos sobre la electricidad y las consecuencias ambientales de su generación: el Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica -en adelante IVPE-, el Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica -en adelante impuesto sobre la producción de residuos nucleares-, el Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas -en adelante impuesto sobre el almacenamiento nuclear- y el Canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica -en adelante Canon hidroeléctrico-. A continuación, abordaremos en estudio del resto de tributos ambientales encajables en los diferentes sectores ambientales: emisiones, agua y residuos: IGFEI, canon de control de vertidos, el impuesto sobre los envases y el impuesto sobre los depósitos de residuos.

3.2. La fiscalidad de la energía.

3.2.1. Planteamiento: las exigencias comunitarias.

La fiscalidad de la energía en España se manifiesta como una de las múltiples respuestas jurídicas que el legislador puede adoptar en su afán por implantar un modelo energético sostenible. Nuestro objeto es analizar la naturaleza ambiental de las piezas que conforman dicho puzzle jurídico-tributario.

Y aunque algunos de sus pilares, señaladamente el IEH, goza de una amplia tradición; encaminado a la realización de dos funciones: en primer lugar, y fundamentalmente, una función fiscal, en tanto que tributo dirigido a obtener recursos pecuniarios con los que financiar el gasto público anudado a las actividades afectadas por el consumo de hidrocarburos -infraestructuras, sanidad, política ambiental, etc.-, imputando los costes sociales a sus provocadores; y, en segundo lugar, una pretendida función extrafiscal, orientada a desincentivar, o en su caso racionalizar, el consumo de los productos energéticos. La pieza clave sobre la que se edifica, hoy en día, la fiscalidad ambiental sobre la energía en España es la *Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad -en adelante la Directiva-*¹⁹. Ésta se establece con la finalidad de hacer frente al problema ambiental ocasionado por el efecto invernadero y de conseguir la racionalización del consumo de energía. Su elemento jurídico central de ordenación de la materia es el establecimiento de la obligación de los Estados miembros de someter a los productos energéticos y a la electricidad a unos niveles mínimos de imposición -arts. 1 y 4.1 Directiva-. Ordenación a la que también contribuye la *Directiva (UE) 2020/262 del Consejo de 19 de diciembre de 2019, que establece el régimen general aplicable a los impuestos especiales que gravan directa o indirectamente el consumo de los productos sujetos a impuestos especiales;* en lo que nos interesa: los productos energéticos y electricidad, regulados por la *Directiva 2003/96/CE -Art. 1.1 Directiva (UE) 2020/262 del Consejo de 19 de diciembre de 2019 por la que se establece el régimen general de los impuestos especiales*²⁰.

Sin embargo, dicha obligación se materializa en el marco de un régimen impositivo flexible; amoldable a las diversas exigencias económicas, sociales y políticas de los Estados miembros; atribuyendo una importante responsabilidad a los Estados miembros. Y ello con base, por un lado, en el hecho de que dicha obligación no se materializó en unas exigencias excesivas, al establecer unos niveles mínimos de imposición relativamente similares a los existentes en España; y, por el otro, en el reconocimiento a los Estados miembros de una amplia gama de institutos jurídico-tributarios

18. B.O.E. de 29 de diciembre de 1992.

19. DOCE L 283, de 31 de octubre. Habiendo constituido uno de los instrumentos de la Unión Europea para alcanzar los objetivos del Protocolo de Kyoto -Preámbulo Directiva-.

20. «DOUE» núm. 58, de 27 de febrero de 2020.

–exenciones, devoluciones, reducciones de tipos, períodos transitorios de aplicación de tipos, etc.– encaminados a amortiguar los efectos de la Directiva en las legislaciones nacionales.

La obligación de establecer un nivel mínimo de imposición a los productos energéticos y la electricidad, impuesto por la Directiva 2003/96/CE, aplicado ya a los hidrocarburos, exigió su imposición a la electricidad, al gas natural y al carbón²¹. La Directiva aplica el esquema impositivo del IEH al resto de productos energéticos –gas natural y carbón- y a la electricidad.

La obligación de los Estados miembros de someter a los productos energéticos y a la electricidad a unos niveles mínimos de imposición se refiere a la exigencia de establecer una determinada carga tributaria total que incida, directa o indirectamente, sobre la cantidad de producto energético o electricidad en el momento de su puesta a consumo. Los Estados miembros podrán establecer dicha carga tributaria total a través de distintas fórmulas jurídico-tributarias: bien mediante un solo impuesto, bien mediante la acumulación de distintos impuestos indirectos (a excepción del IVA) que incidan sobre dichas fuentes de energía –art. 4.2 Directiva-.

Sin embargo, ya, desde 2011, se planteó la revisión de dicha Directiva; con el objetivo de reequilibrar la imposición entre diferentes combustibles, incluidas las energías renovables, basándose en el contenido de energía y en las emisiones de CO₂; y superando el gravamen -mínimo- basado en el volumen del producto energético consumido; poniendo así precio -vía imputación fiscal- a las emisiones de CO₂ que no están cubiertas por el Régimen Comunitario de Comercio de Derechos de Emisión (RCCDE); tratando de superar sus ineficiencias ambientales; junto con la eliminación de las subvenciones contraproducentes²². Voluntad que se ratificó en las conclusiones del Consejo de 5 de diciembre de 2019, en el que, en orden a conseguir el marco facilitador con que garantizar una transición hacia una Unión Europea climáticamente neutra, de acuerdo con el Acuerdo de París, se apoya una actualización del marco jurídico para la fiscalidad de la energía; pidiendo a la Comisión que analice y evalúe posibles opciones para una eventual revisión de la Directiva sobre fiscalidad de la energía; teniendo especialmente en cuenta el ámbito de aplicación de la Directiva, los tipos mínimos y las exenciones o rebajas fiscales específicas.

La transposición de la Directiva 2003/96/CE se llevó a cabo a través del Capítulo II de la Ley 22/2005, de 18 noviembre, Jefatura del Estado²³, afectando directamente a la LIIEE, al exigir la modificación de algunos de sus preceptos relativos al IEH²⁴ y al IEE²⁵, así como al crear un nuevo impuesto especial: el IEC. No obstante, la flexibilidad atribuida a los Estados en relación con los plazos para acomodar los niveles nacionales de imposición a los niveles mínimos de imposición comunitaria de los productos energéticos y la electricidad; los escasos supuestos en que los nuevos niveles mínimos comunitarios quedaban por encima de dichos niveles nacionales; así como el importante número de exenciones, devoluciones de impuestos, reducciones de tipos y regímenes particulares previstos; no exigió una importante modificación de la LIIEE²⁶. Configurándose, hoy día, como impuestos especiales los Impuestos Especiales de Fabricación –en nuestro caso el IEH-, el IEE, el IEDMT y el IEC –art. 1.2 LIIEE-.

21. Preámbulo Directiva 2003/96/CE.

22. Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo, “Por una fiscalidad más inteligente para la UE: propuesta de revisión de la Directiva sobre la imposición de los productos energéticos y de la electricidad”, Bruselas, 13.4.2011, COM (2011) 168 final-

23. BOE de 19 noviembre 2005, núm. 277. Disposición final séptima. Entrada en vigor La presente Ley entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».

24. Básicamente referidos a la ordenación jurídica de los biocarburantes y biocombustibles, así como a la sujeción del gas natural.

25. Se establece un nivel mínimo de imposición.

26. Exposición de Motivos de la Ley 22/2005.

3.2.2. Los impuestos especiales sobre la energía.

La LIIEE establece el régimen jurídico de los Impuestos Especiales; que, en tanto que tributos de naturaleza indirecta, gravan consumos específicos, que son, por un lado, manifestaciones de costes sociales; y, por la otra, de la capacidad económica indirecta ínsita en el consumo de dichos bienes. Y lo hace, generalmente, sujetando a gravamen, en fase única, la fabricación, importación y, en su caso, introducción, en el ámbito territorial interno de determinados bienes –en nuestro caso hidrocarburos-, el suministro de energía eléctrica y la puesta a consumo de carbón; con la obligación legal para el sujeto pasivo de repercutir el importe de las cuotas devengadas sobre los adquirentes de dichos bienes –art. 1.1 LIIEE-; mientras que en el caso del IEDMT, incluido en este grupo, pese a gravar la primera matriculación en España de determinados medios de transporte, por su proyección sobre los productos energéticos que consumen dichos vehículos, obvia la necesidad de repercutir por gravar directamente su consumo.

El estudio de la LIIEE se justifica en su condición de uno de los soportes normativos básicos de la fiscalidad estatal sobre la energía en España. Así, contempla entre sus objetivos la internalización de los costes sociales, entre ellos los ambientales, en pro de la consecución de objetivos ambientales. No obstante, no podemos dejar de reconocer la existencia de razones, fundamentalmente, recaudatorias en la justificación de su establecimiento y conservación dentro del ordenamiento jurídico español. Además, buena parte de la actual ordenación de la LIIEE de 1992 responde a la necesidad de adaptación de los impuestos especiales a la normativa comunitaria encaminada a constituir un mercado interior (espacio sin fronteras interiores), donde las mercancías circulen libremente; que exige una política constante de armonización fiscal de la imposición indirecta. De ahí la necesidad de analizar la naturaleza ambiental de sus piezas.

El IEH es un impuesto especial de fabricación²⁷ que grava, mediante repercusión legal, el consumo de productos energéticos. Ahora bien, ¿responde su articulación jurídica a una finalidad ambiental? ¿Aprovecha las posibilidades jurídicas previstas en la Directiva 2003/96/CE en orden a proteger el medio? Ciertamente, ¿estamos ante una norma jurídico-tributaria ambiental? ¿Nos encontramos ante un instrumento encaminado a coadyuvar a la consecución de un desarrollo sostenible? En términos genéricos, el legislador estatal no parece que haya querido explotar las opciones contempladas en la Directiva de imposición energética en orden a la articulación del IEH con aptitud cabal para coadyuvar a la protección del medio.

En efecto, el IEH recae, a través de la técnica de la repercusión legal de la cuota tributaria devengada, al igual que el impuesto general sobre el consumo –IVA-, sobre la manifestación de riqueza ínsita en el gasto de una renta, en el consumo de productos energéticos. Este doble gravamen se justifica legalmente en razón a que el consumo de dichos bienes genera, entre otros, unos costes ambientales -contaminación atmosférica, degradación del entorno y del paisaje, ruido, etc., que exigen la realización de gasto público; materializado en forma de gasto en políticas medioambientales, de reforestación o en gastos sanitarios-, no tenidos en cuenta a la hora de fijar sus precios privados. De ahí que dicho impuesto se encamine pretendidamente a la internalización de dichos costes ambientales; cumpliendo, además de una función recaudatoria, una finalidad extrafiscal como instrumento de las políticas sanitarias, energéticas, de transportes, de medio ambiente, etc. -Exposición de Motivos LIIEE-. Erigiéndose, desde esta perspectiva, en tanto que herramienta jurídica de imputación de los costes sociales que genera dicho consumo, entre ellos ambientales, a sus provocadores: los consumidores de productos energéticos, en un tributo apto para coadyuvar a la protección del medio, modulando comportamientos a través del desincentivo del consumo de hidrocarburos, o, al menos, de su racionalización.

La preservación del medio se convierte, así, en uno de los fundamentos teóricos del establecimiento del IEH, de acuerdo con las exigencias del mandato ambiental –art. 45.2 CE-. Ahora bien, la configuración jurídica del IEH de acuerdo con estas directrices ambientales no parece que haya sido, hasta ahora, una de sus características más acusada en su configuración legal. Veámos.

27. Art. 2.2 LIE.

El IEH sujeta al impuesto -art. 5.1 LIIIEE- la fabricación e importación, dentro del territorio de la Comunidad, de los productos energéticos²⁸, incluidos en su ámbito objetivo -art. 46 LIIIEE-; que se empleen como carburante o combustible -art. 46.2 y 3-. La configuración del hecho imponible viene presidida, pues, por la idea de sujeción de todos aquellos productos destinados a la combustión; acomodándose cabalmente al fundamento ambiental del tributo, ya que la combustión de los hidrocarburos es la que origina el coste ambiental; aunque ciertamente no en todos los casos con la misma intensidad, por lo que el principio “quien contamina, paga” exige una diferenciación cuantitativa entre los distintos productos en función de su intensidad contaminadora. En esta línea, aunque en sentido contrario, en un intento de fomentar la investigación y el consumo de fuentes de energías alternativas, renovables y menos contaminantes, se exime de gravamen “[l]a fabricación o importación de biocarburantes o biocombustibles, en el campo de los proyectos piloto para el desarrollo tecnológico de productos menos contaminantes”. El precepto se encamina al fomento de la investigación de nuevas fuentes de energía renovables y menos contaminantes.

En los casos en los que el hecho imponible viene determinado por la fabricación de los productos objeto de este tributo, el contribuyente será el depositario autorizado; esto es, el fabricante y el titular del depósito fiscal -art. 8.2.a) LIIIEE-. Esta configuración revela la voluntad del legislador de configurar la sujeción a gravamen con base en la puesta a consumo de los productos energéticos, ya que el depositario autorizado es aquel sujeto que tiene en poder los productos depositados objeto del tributo. En el caso de que el hecho imponible venga determinado por una importación, el contribuyente es la persona obligada al pago de la deuda aduanera -art. 8.2.b) LIIIEE-. Ciertamente, dichos contribuyentes no realizan la actividad contaminante, ni manifiestan la fuerza económica objeto de gravamen por parte del tributo. Por tanto, su sujeción a gravamen no se justifica desde la perspectiva del principio de quien contamina, paga, ni desde el principio de capacidad económica. Superándose dicha contradicción jurídica a través del mecanismo de la repercusión. Los contribuyentes tienen la obligación de “repercutir el importe de las cuotas devengadas sobre los adquirentes de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación”; y los adquirentes están obligados a soportarla -art. 14.1 LIIIEE-. Esta obligación entre particulares resultante del tributo permite el acomodo de la articulación jurídica del tributo a los principios de justicia que fundamentan su establecimiento, al proyectar la carga tributaria sobre el sujeto contaminante, provocador de los costes ambientales, y titular de la capacidad económica, que se aspira a gravar. Es decir, con base en dicha obligación, el gravamen recae sobre aquel que revela la riqueza imponible y provoca los costes ambientales; acomodándose cabalmente a dichos principios.

El IEH sujeta la fabricación y la importación de los hidrocarburos. Y se sujeta a gravamen con base en, lo que a nosotros nos interesa, los costes ambientales ocasionados por la contaminación generada por su consumo. Coherentemente, la base imponible debe medir la carga contaminante de los hidrocarburos producidos o importados; expresada a través de distintas magnitudes físicas, como las emisiones de CO₂ o el poder energético, del hidrocarburo. Sin embargo, la base imponible de las gasolinas, gasóleos, querosenos, biocarburantes y biocombustibles aparecen medidos en los litros producidos o importados; mientras que los fuelóleos y los gases licuados del petróleo se cuantifican en toneladas; tan sólo el gas natural se mide por su poder energético expresado en gigajulios (GJ) -arts. 48.1 y 50.1 LIIIEE-. Por tanto, dicha configuración jurídica de la base imponible no se muestra cabal conforme a las exigencias del principio “quien contamina, paga”, ya que sólo de un modo genérico y cuantitativo la base imponible mide la carga contaminante de los hidrocarburos producidos e importados; en el sentido de a más introducción en el mercado de un determinado hidrocarburo más contaminación, más coste ambiental; pero sin cuantificar específicamente la carga contaminante en términos de volumen de emisiones de CO₂ y de poder energético de los hidrocarburos sujetos. Sin embargo, la base imponible se configura en virtud, fundamentalmente, de magnitudes físicas que no revelan la carga contaminante o poder energético del producto en cuestión, sino meramente la cantidad de producto, medida en litros o toneladas, fabricado o importado. Tan sólo en el supuesto de su configuración en función de los gigajulios de producto fabricados o importados se acoge una

28. En consonancia con la exigencia de la Directiva 2003/96/CE de ampliar la sujeción al conjunto de productos energéticos y no sólo a los hidrocarburos.

magnitud reveladora de su incidencia ambiental, aunque lejos del principal objetivo ambiental que se quiere atajar con estas medidas tributarias: las emisiones de CO₂.

Esta circunstancia aleja la configuración de la base imponible del principio “quien contamina, paga”, al no configurarla en términos aptos para determinar la cuota tributaria como una cabal expresión de la carga contaminante o del consumo energético del producto fabricado o importado. De ahí la necesidad, conforme a dicho principio, de proyectar sus exigencias en la configuración de los tipos de gravámenes; determinándolos en función de la mayor o menor carga contaminante del producto sobre el que se aplique. Acomodando así, de un modo cabal, la cuota tributaria exigida por cada producto energético a los costes ambientales provocados con su consumo; aunque la falla que en este tema supone la cuantificación de la base imponible impide una plena identificación de la cuota tributaria con la carga contaminante del producto.

Al respecto, el legislador a la hora de establecer el tipo de gravamen distingue entre los distintos productos energéticos sujetos a gravamen; facilitando la pretensión de aplicar un tipo de gravamen individualizado sobre cada producto sujeto en virtud de sus características contaminantes. Sin embargo, el legislador no determina el tipo de gravamen en función de un criterio exclusivamente ambiental, sino que atiende igualmente a otros criterios de naturaleza socioeconómica o las exigencias del principio de capacidad económica. Así, las gasolinas se gravan a distintos tipos en función de criterios ambientales como su contenido en plomo o su octanaje. En este sentido, las gasolinas con plomo se gravan a 433,79 euros por 1.000 litros y 72 € por litros de tipo especial –art. 50.1, Tarifa 1ª, Epígrafe 1.1 LIIIEE-, las gasolinas sin plomo de 98 I.O. o de octanaje superior se gravan a 431,92 euros por 1.000 litros y 72 € por litros de tipo especial –art. 50.1, Tarifa 1ª, Epígrafe 1.2.1 LIIIEE- mientras que las demás gasolinas sin plomo a 400,69 euros por 1.000 litros y 72 € por litros de tipo especial –art. 50.1, Tarifa 1ª, Epígrafe 1.2.2 LIIIEE-. Esta diferenciación de tipos viene determinada, básicamente, por el contenido en plomo de las mismas; aquella que lo incorpora a su composición es gravada a un tipo superior que las otras dos; incluso teniendo un octanaje inferior. Dicho componente genera importantes costes ambientales; de ahí la diferencia de tipos encaminada tanto a compensar la mayor generación de costes ambientales, como a desincentivar su consumo, de acuerdo con las exigencias del principio “quien contamina, paga”. La aplicación de este principio cualifica la capacidad económica manifestada por el consumidor al adquirir la gasolina con plomo de modo distinto a la manifestación de capacidad suscitada por aquél al adquirir la gasolina sin plomo, siendo en ambos casos similar la fuerza económica demostrada. Esta diferenciación de tipos explica el cambio de hábito de los españoles a la hora de llenar el depósito de gasolina, optando por la gasolina sin plomo. Por otra parte, se establece una diferenciación de tipos entre las gasolinas en función de su diferente octanaje, inspirado en el mayor componente energético de las de mayor octanaje. En este caso, el principio “quien contamina, paga” también parece ordenar esta cuantificación, sin olvidar las exigencias del principio de capacidad económica.

En otro orden de cosas, el legislador apuesta también por establecer diferentes tipos de gravámenes para un mismo producto en función de su utilización. Éste es el caso del gasóleo; la diferencia entre el tipo de gravamen del gasóleo utilizado como carburante para uso general y como carburante en actividades agrícolas y ganaderas, y, en general, como combustible, no se justifica en el principio “quien contamina, paga”, sino en otros criterios socioeconómicos, igualmente amparados constitucionalmente. Ciertamente, la discriminación de tipos no se fundamenta en la distinta provocación de costes sociales generados por dicho producto en función de su utilización, sino en el tratamiento favorable de determinadas actividades económicas que el legislador considera susceptible de protección económica. Esta misma afirmación justificaría la diferencia de tipos de gravámenes que se da, en términos generales, entre las gasolinas y los gasóleos. Así, dicha diferencia se sostendría, no tanto en las exigencias del principio “quien contamina, paga”, como en la protección de determinados sectores económicos, así como en la menor capacidad económica que, en términos generales, denota el uso de un producto energético en el marco de actividades económicas, respecto de su uso en el marco de actividades particulares.

En el campo de los productos energéticos de origen vegetal, biocarburantes y biocombustibles; su

naturaleza de fuentes de energía, ecológicas y renovables, no se corresponde con la incentivación de su utilización, ya que sus tipos de gravámenes se equiparan con los tipos de gravámenes aplicables a gasolinas y gasóleos. Y ello por las dudas científicas generadas en el balance de los gases de efecto invernadero generados con su utilización; si se comparan los generados por el consumo de energías de origen fósil con los generados en la producción y elaboración de los biocarburantes y de los biocombustibles.

Los tipos de gravámenes son fijados por el legislador, inspirándose en criterios deducidos de los principios tributarios de capacidad económica y de “quien contamina, paga”, con un amplio margen de libertad. Ciertamente, la determinación de los costes ambientales ocasionados por los consumos sujetos a gravamen por el tributo, con el objetivo de compensarlos, imputándoselos a los consumidores, es harto difícil²⁹. Sobre todo, si sumamos a dicha función internalizadora, la función de incentivar o desincentivar comportamientos y las exigencias del principio de capacidad económica, que impide un gravamen por encima del máximo imponible que denota el consumo de productos en muchos casos básicos para actividades esenciales de la vida diaria. Todo lo cual explica el establecimiento de unos tipos de gravámenes extraordinariamente variados que, en unos casos, responden, dentro de un marco de justicia tributaria, más a intereses recaudatorios que a los criterios ambientales; en otros, ciertamente, a criterios socioeconómicos; y, finalmente, en algunos casos, aunque avanzando con el tiempo, al mandato ambiental. Aunque nunca cabalmente, al prescindirse de cuantificar las emisiones y el poder energético generado por dichos hidrocarburos sujetos.

Otro de los impuestos especiales con potencial incidencia ambiental es el Impuesto Especial sobre la Electricidad (IEE) –art. 1.2 LIIEE-. Aunque su establecimiento obedeció, según apuntaba el propio legislador en la exposición de motivos de la norma que lo estableció³⁰, a la necesidad de obtener los ingresos necesarios para compensar la supresión de la factura eléctrica del recargo en concepto de «coste específico asignado a la minería del carbón»; sin olvidar, seguía apuntando, la necesidad de adaptarse a la Propuesta de Directiva comunitaria de 1997 por la que se reestructura la imposición de los productos energéticos y la electricidad. Razones que lo anudaban a una función puramente recaudatoria, encaminado a mantener el nivel recaudatorio en la factura eléctrica tras la eliminación de un concepto.

En tanto que impuesto especial, grava, mediante repercusión legal, el consumo de electricidad; incidiendo económicamente, vía repercusión legal de la cuota tributaria devengada, al igual que el impuesto general sobre el consumo –IVA-, sobre la manifestación de riqueza puesta de manifiesto con el gasto de una renta en el consumo de electricidad; con la finalidad, además de financiera –declarada en la propia exposición de motivos-, de imputar los costes sociales, entre ellos los ambientales, a sus provocadores: los consumidores de electricidad; erigiéndose, a su vez, en un tributo apto para coadyuvar a la protección del medio, modulando comportamientos a través del desincentivo del consumo de electricidad, o, al menos, de su racionalización. Ahora bien, debemos analizar si esta pretendida naturaleza ambiental se confirma en la configuración jurídica del IEE.

El IEE sujeta al impuesto, en fase única, tanto el suministro de energía eléctrica a los consumidores³¹ –art. 92.1.a) LIIEE-, clasificada en el código NC 2716 –art. 90 LIIEE-, dentro del ámbito territorial comunitario –art. 5.1 LIIEE-; como el autoconsumo por los productores de energía eléctrica –art. 92.1.b) LIIEE-. Eximiéndose de gravamen determinadas situaciones de consumo y suministro de energía por razones ambientales. Así, por ejemplo, se exime de gravamen el consumo de energía “por los titulares de las instalaciones de producción de energía eléctrica de tecnología renovable, cogeneración y residuos cuya potencia instalada no supere los 50 megavatios (MW)” –art. 94.5 LIIEE-. Igualmente, el suministro de energía eléctrica, generada en la modalidad de autoconsumo con ex-

29. ALVAREZ RENDUELES, J. R.: *Valoración actual de la imposición sobre el consumo*, tesis, Universidad Complutense de Madrid, 1970, pág. 181

30. Exposición de Motivos de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (BOE de 31 de diciembre de 1997), cuyo artículo 7.4 establece el IEE.

31. “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” –art. 92.1.a) 2º párrafo LIIEE-.

cedentes acogida a compensación, objeto de compensación con la energía horaria excedentaria –art. 94.9 LIIIEE-. Siendo ésta una importante medida encaminada a favorecer el autoconsumo energético procedente de fuentes de energía renovables, cogeneración o residuos, como el sol; así como, en general, sus menores emisiones de gases de efecto invernadero; en línea con la exención de este tipo de autogeneración de energía de origen renovable para el autoconsumo de todo tipo de cargos y peajes –art. 9.5 de la Ley 24/2013, del Sector Eléctrico-; ya que, conforme al precepto citado, “los excedentes de las instalaciones de generación asociadas al autoconsumo estarán sometidos al mismo tratamiento que la energía producida por el resto de las instalaciones de producción”; de forma que en las situaciones de autoconsumo con excedentes acogida a compensación con potencias no superiores a 100 kW, se declara exenta del IEE –art. 94.9 LIIIEE-.

En coherencia con la configuración del hecho imponible, son contribuyentes tanto los suministradores de energía eléctrica al consumidor –art. 96.1.a) LIIIEE-; como los consumidores de energía eléctrica generada por ellos mismos –art. 96.1.b) LIIIEE-. Ahora bien, en los supuestos de sujeción al impuesto de los suministros de energía eléctrica a los consumidores, la naturaleza indirecta del IEE, recayendo sobre el consumo de electricidad –art. 89 LIIIEE-, determina la obligación del contribuyente –el suministrador- de repercutir íntegramente las cuotas devengadas del IEE sobre el consumidor –“aquél para quien realice la operación gravada, quedando este obligado a soportarla” –art. 101.1 LIIIEE-. Obligación que no viene referido a los supuestos de autoconsumo, en los que coincide la condición de contribuyente con la de consumidor de la energía eléctrica –art. 101.1 LIIIEE-. Circunstancia que revela el carácter anecdótico de la naturaleza ambiental del IEE. Y es que, si bien es cierto que la generación de energía eléctrica -oferta- viene determinada por su demanda -consumo-. Existen dos elementos del mercado eléctrico que desvirtúan, entendemos, la responsabilidad del consumidor en los costes ambientales provocados en la generación de electricidad. La primera es el hecho de que los costes ambientales anudados a la electricidad se generan en su producción con base en la modalidad de generación de electricidad utilizada (renovables, nuclear, térmicas -gas, carbón), y no en su consumo. Lo que debería determinar, conforme al principio de quien contamina, paga, la imposibilidad de repercusión jurídica de las cuotas devengadas a los consumidores, ya que, con todos los matices relativos a estado de la tecnología, regulación, costes económicos, materia prima, etc., en materia de producción eléctrica, la elección de la modalidad de generación eléctrica es una decisión de las productoras de energía eléctrica. La segunda es que, aunque asumamos como determinante la responsabilidad genérica del consumidor en la generación de la energía eléctrica y, consecuentemente, en la provocación de los costes ambientales, con base en el axioma de que la producción viene determinada por el consumo; dicha responsabilidad quedaría plenamente diluida en el marco del complejo mercado eléctrico, en el que la responsabilidad del consumidor sobre la modalidad de generación de eléctrica que recibe sólo se plantea en términos de demanda global, que es la que hace entrar, en función del precio, y consecuentemente de los costes ambientales internalizados vía tributo, a las distintas modalidades de producción de electricidad en el mercado eléctrico. Y ello porque la hipotética proyección de los costes ambientales, anudados a cada modalidad de generación de electricidad, se proyectan sobre el consumo, no en función intrínsecamente del consumo de esa modalidad de electricidad, sino en función de que la demanda puntual de electricidad haya determinado la utilización de la energía generada por centrales que la producen provocando dichos costes ambientales; proyectándose como costes sobre la totalidad de las centrales generadores de cualquier tipo de electricidad, aunque no generen costes ambientales tan importantes, como sería el caso de las renovables. La razón, a nuestro juicio, que explica la repercusión jurídica de las cuotas devengadas del IEE estriba en la materia imponible del tributo: el consumo; en tanto que capacidad económica que se quiere gravar; revelando que el principio de capacidad económica, como ya revelaba la exposición de motivos, es el criterio de justicia que prioritariamente ordena el IEE; mientras que las razones ambientales, también presentes, son vicarias de las financieras; como acreditan su utilización para fundamentar genéricamente su establecimiento, pero con escasa penetración en su articulación jurídica. Debiéndose incidir sobre la generación de la electricidad en función de los costes ambientales generados; repercutiéndose sobre el consumidor siempre que éste pueda elegir la electricidad que consume o si fuese responsable de la demanda de esa electricidad generada con dichos costes ambientales.

Naturaleza fundamentalmente fiscal del IEE que se confirma, entendemos, en la configuración jurídica de la base imponible del impuesto, que “está constituida por la base imponible del IVA, excluidas las cuotas del IE, para un suministro de energía eléctrica efectuado a título oneroso dentro del territorio de aplicación del IVA entre personas no vinculadas –arts. 78 y 79 LIVA–” -art. 97 LIIEE-. A la luz de lo cual, la base imponible mide el gasto de renta realizado en el consumo de energía eléctrica y no mide ningún parámetro relacionado con la incidencia ambiental de dicho consumo; más allá de que a más consumo, más producción de electricidad; y ésta determina, genéricamente en función de la modalidad de producción utilizada, mayores costes ambientales; debiendo ser conscientes de que éstos son muy dispares en función de la modalidad de generación eléctrica utilizada. Al igual que lo confirma la determinación de la base liquidable, que será el resultado de practicar sobre la base imponible una reducción del 85 por ciento, cuando, cumpliéndose determinados requisitos y condiciones, el consumo eléctrico se destine a determinados usos económicos e industriales: reducción química y procesos electrolíticos; procesos mineralógicos; procesos metalúrgicos; actividades industriales cuyo coste de electricidad represente más del 50 por ciento del coste de un producto, riegos agrícolas o actividades industriales cuyas compras o consumo de electricidad representen al menos el 5 por ciento del valor de la producción –art. 98.1 LIIEE-. Base liquidable sobre la que se aplica una alícuota, plenamente ajena a cualquier cuestión ambiental, 5,11269632 por ciento –art. 99.1 LIIEE-; estableciéndose unos mínimos de coste del megavatio-hora en función del uso económico de la electricidad –art. 99.2 LIIEE-. Alícuota que no discrimina entre las diferentes modalidades de generación de electricidad; confirmando la naturaleza recaudatoria, ajena a toda modulación ambiental, del IEE.

Por todo ello, no estamos ante un tributo ambiental, sino ante un tributo con finalidad recaudatoria, inspirado, fundamentalmente, en las exigencias del principio de capacidad económica, que produce efectos desincentivadores genéricos, como consecuencia de incrementar la carga impositiva del consumo de electricidad. La modulación ambiental del tributo pasaría por proyectarse sobre el productor de electricidad y en función de los costes ambientales -emisiones de CO₂, residuos nucleares, ruptura del curso natural de las aguas, etc.- provocados por cada modalidad de generación de la electricidad; debiéndose contemplar su repercusión sobre el consumidor con base en la responsabilidad de éste en la demanda de dicha electricidad. Aunque dicho esquema jurídico exigiría superar la complejidad del actual mercado eléctrico, descrito *supra*, en el sentido de asunción real por los consumidores de los costes ambientales de la electricidad utilizada.

Por su parte, el establecimiento del Impuesto Especial sobre el Carbón –IEC- se acomoda conceptualmente a las exigencias del principio “quien contamina, paga”; al gravar, genéricamente, el consumo de carbón en tanto que fuente de generación de importantes costes ambientales. Ahora bien, debemos determinar hasta qué punto dicho principio ordena su completa estructura jurídica.

El IEC sujeta al impuesto la puesta a consumo de carbón en todo el territorio español, excepto en la Comunidad Autónoma de Canarias y en las Ciudades de Ceuta y Melilla –arts. 77.1 y 76.1 LIIEE-; considerándose “puesta a consumo” tanto la “primera venta o entrega de carbón efectuada en el ámbito territorial tras la producción o extracción, importación o adquisición intracomunitaria de carbón” –art. 77.2.a) LIIEE-; como el “autoconsumo de carbón” –art. 77.2.b) LIIEE-; no sujetándose las ventas o entregas de carbón a un destino fuera del ámbito territorial de aplicación del impuesto –art. 78.1 LIIEE-. Sujeción que se fundamenta en la degradación ambiental que genera su consumo.

Sin embargo, la Ley 22/2005, por la que se lleva a cabo la transposición al ordenamiento jurídico español de la Directiva 2003/96/CE, en la que se contempla la posibilidad de no sujeción o de exención de este producto energético, opta por establecer una configuración jurídica del IEC que no representa, con carácter general, una carga tributaria efectiva para el consumo de carbón en España. Propósito que materializa vía establecimiento de un generoso, por su número e importancia, de exenciones de puestas a consumo de carbón en función de su destino, que materializan la voluntad inicial del legislador de no gravar en buena medida el consumo de carbón. Exenciones que se conservan, en parte, hoy en día. Así, están exentas del IEC las puestas a consumo de carbón que se destinen a la reducción química y procesos electrolíticos y metalúrgicos –art. 79.3.b) LIIEE-; a

procesos mineralógicos –art. 79.3.c) LIIIEE-; a su consumo como combustible en el ámbito doméstico y residencial –art. 79.3.d) LIIIEE-; a cualquier uso que no suponga combustión –art. 79.3.e) LIIIEE-. Habiéndose suprimido la exención de la puesta a consumo de carbón que se destine a la producción de energía eléctrica y cogeneración de electricidad y calor –art. 79.3.a) LIIIEE-, por el artículo 28.9 de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética; generándose así una doble imposición: la del carbón empleado en su producción y la del producto final: la electricidad. Aunque dicha sujeción del carbón, utilizado para producir electricidad, se explica por motivos de política medioambiental en la normativa comunitaria –art. 14.1.a) Directiva 2003/96/CE-; y aunque en la exposición de motivos de dicha Ley se esgrimen razones ambientales de lucha contra la emisión de gases de efecto invernadero y la voluntad de gravar esta forma de generación de electricidad en coherencia con las externalidades que produce; la motivación inmediata con la que actúa el legislador para su supresión es la puramente financiera, encaminada a cubrir el déficit tarifario.

La condición de contribuyente se le atribuye a los productores o extractores, importadores o adquirentes intracomunitarios de carbón y a los empresarios revendedores que realicen las ventas o entregas o las operaciones de autoconsumo sujetas al impuesto –art. 81.1 LIIIEE-. Estando obligado el contribuyente a repercutir el importe de las cuotas devengadas sobre el adquirente del carbón, quedando éste obligado a soportarlas –art. 85.1 LIIIEE-. De acuerdo con lo cual, se introduce en el precio del carbón el importe del IEC, imputando al consumidor, que será el que con base en la estructura del tributo soporte económicamente dicho importe, los costes ambientales que dicho consumo acarrea. A través de la técnica de la repercusión legal se pretende internalizar en el precio del carbón los costes ambientales que su consumo ocasiona.

La base imponible del IEC estará constituida por poder energético del carbón puesto al consumo, expresado en gigajulios (GJ) –art. 83.1 LIIIEE-. Esta precisa configuración jurídica de la base imponible se acomoda a las exigencias del principio “quien contamina, paga”, ya que estará constituida no por una magnitud física genéricamente determinante de los costes sociales ambientales provocados por su consumo, como podrían ser los kilogramos de carbón puestos al consumo, sino por una magnitud: gigajulios, expresiva del valor calorífico bruto del específico carbón puesto al consumo. Sobre dicha base imponible se aplicará el tipo de gravamen específico de 0,15 €/Gj cuando el carbón se destine a usos con fines profesionales –incluido el uso agrícola- siempre y cuando no se utilice en procesos de cogeneración y generación directa o indirecta de energía eléctrica; y de 0,65 €/Gj cuando se destina a otros usos –art. 84.1 LIIIEE-.

Ciertamente, la estructura cuantitativa de IEC releja el compromiso del legislador con la articulación de un tributo ambiental, encaminado a exigir una contribución a los gastos públicos a las personas que provocan costes ambientales por el consumo de carbón; dentro de las exigencias del principio de capacidad económica –consumo-; aunque dicho compromiso no se materialice cabalmente con base en el establecimiento de un buen número de exenciones.

El Impuesto especial sobre determinados Medios de Transporte -IEDMT- también podemos entenderlo integrado dentro de lo que hemos denominado fiscalidad de la energía. Y ello porque, si bien *los medios de transportes no son, ciertamente, ninguna fuente de energía, la existencia del IEDMT se fundamenta, al menos pretendidamente, en las implicaciones que la utilización de los medios de transporte tienen en la producción de costes sociales específicos en el ámbito de la sanidad, las infraestructuras y el medio ambiente. En efecto, los medios de transporte son uno de los medios de consumo de energía más importante; y, consecuentemente, una de las fuentes de contaminación más relevante. Esta fuente de contaminación difusa se erige en uno de los principales problemas ambientales actuales. Sin embargo, el establecimiento del IEDMT como Impuesto Especial en la LIIIEE respondió en 1992 a la finalidad tanto de mantener la presión fiscal sobre determinados medios de transporte tras la armonización del IVA, que impuso la supresión de los tipos incrementados vigentes hasta dicho momento; como, así, al menos, lo alegó el legislador en la Exposición de Motivos de la LIIIEE, a la finalidad de compensar “los costes sociales que su utilización comporta en materia de sanidad, circulación viaria y medio ambiente”, que se internalizaban pretendidamente con dicho tipo*

incrementado.

No obstante, con independencia de su fundamento -no sé si me atrevería a decir “pecado”- original, lo trascendente es analizar su estructura jurídica en orden a determinar su aptitud *para coadyuvar a limitar las emisiones contaminantes con origen en los medios de transporte a través de la orientación de los comportamientos hacia la adquisición de aquellos medios de transporte menos contaminantes; esto es, su articulación como tributo ambiental a la luz del principio de quien contamina, paga*.

En este sentido, el IEDMT es un impuesto especial -art. 1.2 LIIEE-, que grava un consumo específico (STC 16/2003/3º): los medios de transporte, con la finalidad de compensar los costes sociales anudados a su existencia. Y lo hace sujetando al impuesto la “primera matriculación definitiva en España” de determinados medios de transporte (automóviles, embarcaciones y buques de recreo o de deportes náuticos, aeronaves, avionetas y demás aeronaves, etc.) -art. 65.1 LIIEE-. Y ello porque la matriculación de determinados medios de transporte constituye la antesala de su utilización. El IEDMT grava de hecho el consumo de dichos medios de transportes. En definitiva, “se estructura claramente como un impuesto que grava la adquisición de vehículos o, lo que es igual, el consumo de los mismos” -STC 16/2003/3º-. La sujeción de la matriculación de determinados medios de transporte como acto necesario para el consumo del bien, revela que el objeto del tributo se subsume en el aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible.

Del análisis integrado de la configuración del hecho imponible, junto con los supuestos de no sujeción y de exención, parece claro el intento del legislador de gravar específicamente la primera matriculación definitiva en España de aquellos medios de transporte de motor, de cierta dimensión, nuevos o usados, fabricados o importados, destinados, básicamente, al uso particular y privado. Este diseño del hecho imponible se acomoda, en lo relativo a su sujeción, a las exigencias del principio “quien contamina, paga”, al sujetar a gravamen el consumo de elementos contaminantes; sin embargo, dicho principio no justifica los supuestos de no sujeción y de exención de medios de transporte profesional; que se modulan de acuerdo al principio de capacidad económica, ya que provocan los mismos, si no más, costes sociales.

En coherencia con dicha configuración, el contribuyente es la persona que efectúe la primera matriculación definitiva del medio de transporte -art. 67.a) LIIEE-; no contemplándose jurídicamente ninguna obligación de repercutir por su parte las cuotas devengadas, al ser dicho contribuyente el consumidor de dichos medios de transporte sujetos y, consecuentemente, el provocador de los costes sociales; además de ser el titular de la capacidad económica manifestada con dicho consumo. Acomodándose cabalmente dicha configuración jurídica a los principios “quien contamina, paga” y capacidad económica.

En el marco de la configuración jurídica de los elementos cuantitativos del IEDMT, la base imponible se fija de acuerdo con el precio de adquisición del vehículo automóvil, que en el caso de los medios de transporte nuevos, vendrá determinada por la base imponible del IVA en la adquisición de los medios de transportes, o a falta de ésta o de cualquier otro tributo similar, “por el importe total de la contraprestación satisfecha por el adquirente” -art. 69.a) LIIEE-; mientras que en el caso de los medios de transporte usados, la base imponible estará constituida por su valor de mercado en la fecha del devengo del impuesto -art. 69.b) LIIEE-. La base imponible se configura, pues, en virtud del principio de capacidad económica; sin mayor atención a los costes ambientales ocasionados por los medios de transporte adquiridos. Se confirma, por tanto, sin consideración alguna acerca del consumo, características, peso, volumen, contaminación, etc. del medio de transporte adquirido.

En tanto que tributo estatal cedido a las CCAA, con atribución a éstas de la capacidad normativa para la determinación del tipo de gravamen, éste será fijado por cada Comunidad Autónoma. Para el caso de que la Comunidad Autónoma no establezca tipo alguno, la normativa estatal establece distintos tipos de gravámenes -art. 70.2 LIIEE-. Y, en este sentido, lo verdaderamente relevante, conforme a las exigencias del principio de quien contamina, paga, es que se fija en función de las emisiones oficiales de CO₂ del medio de transporte matriculado. Así, se aplicará un tipo de gravamen de 0,0 por 100 en los supuestos de “Vehículos cuyas emisiones oficiales de CO₂ no sean superiores

a 120 g/km” y motocicletas de baja potencia “cuyas emisiones oficiales de CO₂ no sean superiores a 100 g/km” -art. 70.1, Epígrafes 1º y 6º LIIIEE-; un tipo de gravamen de 4,75 por 100 en los supuestos de “Vehículos cuyas emisiones oficiales de CO₂ sean superiores a 120 g/km y sean inferiores a 160 g/km” y motocicletas de baja potencia “cuyas emisiones oficiales de CO₂ sean superiores a 100 g/km y sean inferiores o iguales a 120 g/km” -art. 70.1, Epígrafes 2º y 7º LIIIEE-; un tipo de gravamen de 9,75 por 100 en los supuestos de “Vehículos cuyas emisiones oficiales de CO₂ no sean inferiores a 160 g/km y sean inferiores a 200 g/km” y motocicletas de baja potencia “cuyas emisiones oficiales de CO₂ sean superiores a 120 g/km y sean inferiores a 140 g/km” -art. 70.1, Epígrafes 3º y 8º LIIIEE-; un tipo de gravamen de 14,75 por 100 en los supuestos de “Vehículos cuyas emisiones oficiales de CO₂ sean iguales o superiores a 200 g/km”, vehículos acondicionados como vivienda; vehículos tipo «quad»; motos náuticas y aquellas motocicletas de baja potencia “cuyas emisiones oficiales de CO₂ sean iguales o superiores a 140 g/km” o de “potencia CEE igual o superior a 74Kw (100 cv)... cualesquiera que sean sus emisiones oficiales de CO₂” art. 70.1, Epígrafes 4º y 9º LIIIEE- y un tipo del 12 por 100 en los supuestos del resto de vehículos, embarcaciones y buques de recreo o de deportes náuticos, con excepción de las motos náuticas y aviones, avionetas y demás aeronaves.

Articulación del tipo de gravamen que encauza ambientalmente el tributo, al determinar la contribución al sostenimiento de los gastos públicos en función del consumo de un medio de transporte más o menos contaminante. Así, la potencialidad contaminante del vehículo se proyecta directamente en la determinación de la cuota tributaria, conforme a las exigencias del principio de quien contamina, paga; esto es, el potencial impacto ambiental del medio de transporte consumido cualifica la manifestación de riqueza sujeta. Configurándolo como tributo de naturaleza ambiental; aunque susceptible de mejora tanto en lo relativo a los medios de transporte profesionales, como en la articulación de la base imponible con base en parámetros ambientales.

3.2.3. Los pretendidos tributos ambientales al rescate del déficit tarifario.

La Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética -LMFSE- justifica teóricamente el establecimiento de un buen número de tributos (el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, el impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica, el impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas y el canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica) con base en la finalidad de internalizar los costes ambientales ocasionados por la producción eléctrica y el almacenamiento de los residuos radiactivos; en el marco de la voluntad de armonizar el sistema tributario español “con un uso más eficiente y respetuoso con el medioambiente y la sostenibilidad” -Exposición de Motivos LMFSE-. Sin embargo, con independencia de que algunos de dichos tributos coadyuven a dicho fin, la razón determinante de su establecimiento fue la necesidad imperiosa de obtener recursos adicionales de las actividades económicas anudadas al sector eléctrico en orden a poder afrontar financieramente el déficit tarifario generado por la diferencia entre la recaudación de las tarifas que pagan los consumidores por sus suministros y por los costes de acceso y los costes reales asociados a dichas tarifas. De ahí que la primigenia voluntad legislativa no fuese cabalmente la preocupación ambiental, sino la puramente financiera. Ahora bien, dicha circunstancia no es óbice para el establecimiento de tributos ambientales; debiendo ser el análisis de la articulación jurídica de dichos tributos la que nos permitirá determinar la naturaleza ambiental o meramente fiscal de los mismos.

El impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica -IVPE- grava propiamente, como se deduce del análisis de su estructura jurídica, señaladamente la regulación de su base imponible –art. 6 LMTSE-, los ingresos brutos obtenidos por la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica; y no, como con cierta imprecisión, entendemos, afirma el artículo 1 de la LMTSE, “la realización de actividades de producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica”. Así lo confirma su entera estructura jurídica.

En este sentido, el hecho imponible viene configurado por “la producción e incorporación al sistema

eléctrico de energía eléctrica, medida en barras de central”, en cada instalación de producción de energía eléctrica –art. 4.1 LMTSE-. Teniendo la condición de contribuyentes del impuesto quienes realicen dichas actividades de producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, por cada instalación –art. 5 LMTSE-. Sin embargo, la base imponible del impuesto se determina “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 instalación³², en el período impositivo” –art. 6.1 LMTSE-; esto es, por la totalidad de los ingresos obtenidos por la venta de la electricidad, producida e incorporada al mercado eléctrico, desde cada instalación –art. 16.1 LSE-. Riqueza imponible, que viene determinada por el valor de la venta de la producción eléctrica, que se gravará al tipo de gravamen porcentual del 7 por 100 –art. 8 LMTSE-.

A la luz de lo cual, el IVPE es un tributo puramente financiero; encaminado a gravar la capacidad económica que se pone de manifiesto por los titulares de las instalaciones de producción de energía eléctrica, como consecuencia de la contraprestación íntegra percibida por la producción, en cada instalación, e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, en el año natural. Debiéndose descartar, absolutamente, la naturaleza ambiental del impuesto; y ello por varias razones: primera, la pretendida ordenación del tributo con arreglo al principio “quien contamina, paga”, presupuesto de la internalización de los costes ambientales externalizados como consecuencia, básicamente, de la actividad de producción de energía eléctrica, no se materializa cabalmente en su estructura jurídica;

las externalidades relacionadas con la producción de electricidad se internalizan de forma genérica y uniforme, sin atender a la intensidad contaminante de las diferentes tecnologías utilizadas en la producción eléctrica (espacio ocupado, contaminación generada...); esto es, sin diferenciar los costes ambientales ocasionados por la producción de energía eléctrica a partir de fuentes de energía renovables o de carbón; segundo, la contribución se determina con independencia de la degradación ambiental provocada por la producción de electricidad, y en función de los ingresos obtenidos por la producción y venta en el mercado eléctrico de la energía eléctrica producida; tercero, se sujeta a gravamen la producción de electricidad a partir de fuentes de energía renovables, que, además de ocasionar menores costes ambientales, presentan ventajas ambientales; así se sujeta a gravamen la actividad de producción de energía eléctrica utilizando como energía primaria alguna de las energías renovables no consumibles, biomasa o cualquier tipo de biocarburante, residuos no renovables o residuos de los sectores agrícola, ganadero y de servicios; cuarto, no hay una norma en la ordenación jurídica de dicho impuesto que incentive la protección del medio³³. Como reconoce la propia Exposición de Motivos, el tributo se establece “con el fin también de favorecer el equilibrio presupuestario”; confirmándolo así la propia estructura jurídica del tributo, al sujetar a gravamen el desarrollo de una actividad económica: la producción eléctrica, con independencia de su contribución a la degradación ambiental. En definitiva, el IVPE constituye una medida tributaria establecida por el legislador con la finalidad de generar ingresos públicos con los que financiar el déficit presupuestario, señaladamente el originado por el déficit tarifario; eso sí, enmascarada en el loable propósito de preservar el medio, vía internalización de los costes ambientales generados por las actividades de producción eléctrica; respecto de los que se muestra completamente ajeno.

Igualmente, se establecen dos impuestos relacionados con los problemas ambientales que ocasiona la generación de electricidad a partir de la energía nuclear: el impuesto sobre la producción de combustible nuclear³⁴ gastado y residuos radiactivos³⁵, resultantes de la generación de energía

32. De forma que respecto de cada instalación que genere una producción de energía eléctrica y materialice su incorporación al mercado eléctrico nacerá la obligación tributaria –art. 6.2 LMTSE-.

33. Al respecto, el Diputado Segura Clavell, del PSOE, afirma en el debate de totalidad que “no es un verdadero impuesto medioambiental aquel que no establezca un incentivo para reducir la contaminación o que no evite conductas que conduzcan a un perjuicio para el medio”, Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, núm. 69/2012, de 30 de octubre, pág. 53.

34. Definiéndose los «combustibles nucleares» como “las sustancias que pueden producir energía mediante un proceso automantenido de fisión nuclear” –art. 2.6 Ley 25/1964, de 29 de abril, sobre Energía Nuclear (en adelante LEN)-.

35. Definiéndose el “residuo radiactivo” como “cualquier material o producto de desecho, para el cual no está previsto

nucleoeléctrica -impuesto sobre los residuos radiactivos- y el impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas -impuesto sobre el almacenamiento- (arts. 12 a 27 LMTSE). Cada uno de los impuestos se construye, básicamente, en torno a un aspecto inescindible de la generación de energía nucleoelectrica: por un lado, la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos y, por el otro, su necesario almacenamiento por afectar gravemente al medio, aunque en este segundo impuesto el ámbito objetivo engloba a otros residuos con origen distinto de la generación de energía nucleoelectrica. Ambos tributos responden teóricamente a la finalidad de internalizar las importantes externalidades negativas ambientales asociadas a la producción de energía eléctrica en las centrales nucleares, ya que aquéllas no se computan como costes de la industria nuclear, sino que bien las asume el Estado, obligado a la prestación de los servicios públicos esenciales necesarios para garantizar la seguridad, también ambiental, en relación con dichos residuos; bien se materializan en degradación ambiental a soportar por la sociedad. De ahí que se alegue como finalidad de su establecimiento la “de compensar a la sociedad por las cargas que debe soportar como consecuencia de dicha generación”³⁶. Sin embargo, la realidad normativa cuestiona la naturaleza económica de las externalidades ambientales ocasionadas por la generación de energía nucleoelectrica, ya que los costes económicos de gestión de los residuos radiactivos se asumen por el sector; y, por extensión, cuestiona la pretendida finalidad compensadora de las cargas y servidumbres generadas a la sociedad por la producción nucleoelectrica. Limitada, pues, sustancialmente la naturaleza de las externalidades, provocadas por la generación de energía nucleoelectrica, a aquellas negativas de naturaleza ambiental, su encarnación en la estructura jurídica de ambos tributos exige su análisis; para, con arreglo, en su caso, a dicha coherencia, determinar su naturaleza ambiental.

El impuesto sobre los residuos radiactivos sujeta la producción de combustible nuclear gastado de cada reactor nuclear y de residuos radiactivos, resultantes de la generación de energía nucleoelectrica –art. 15.1 LMTSE-. Ciertamente, la cabal definición del hecho imponible, en tanto que determinante del nacimiento de la obligación tributaria, exige la integración de los artículos 15. y 17.1 LMTSE -éste último relativo a la base imponible del impuesto-; dando lugar a formulaciones del siguiente tenor: por un lado, la producción de uranio y de plutonio -metales pesados-, contenidos en el combustible nuclear irradiado en el reactor, resultantes de la generación de energía nucleoelectrica, extraídos definitivamente de éste durante el periodo impositivo; y, por el otro, la producción de residuos radiactivos de media, baja y muy baja actividad, producidos en el marco de la generación de energía nucleoelectrica, y que han sido acondicionados durante el periodo impositivo para su almacenamiento con carácter temporal en el propio emplazamiento de la instalación que los generó. Se sujeta a gravamen, pues, conforme al principio de quien contamina, paga, una actividad degradadora del medio: la producción de combustible nuclear gastado y de residuos radiactivos; caracterizada por ser una consecuencia inescindible de la generación de electricidad a partir de energía nuclear. Respetando igualmente, las exigencias del principio de capacidad económica, al anudarse dicha sujeción al desarrollo de una actividad económica: la producción de energía nucleoelectrica.

Coherentemente, tienen la condición de contribuyentes, siguiendo las directrices de los principios inspiradores del tributo, los sujetos que realicen las actividades sujetas –art. 16.1 LMTSE-. Desde la perspectiva ambiental, el legislador imputa al provocador de las externalidades ambientales negativas, anudadas a la generación de energía nucleoelectrica, los costes ambientales generados. Sujetándose a gravamen, en definitiva, conforme a las exigencias de los principios de “quien contamina, paga” y de capacidad económica, la producción y al productor, de combustible nuclear gastado y de residuos radiactivos, ocasionados en el desarrollo de la generación de energía nucleoelectrica, en tanto que actividad económica degradante del medio.

ningún uso, que contiene o está contaminado con radionucleidos en concentraciones o niveles de actividad superiores a los establecidos por el Ministerio de Industria y Energía, previo informe del Consejo de Seguridad Nuclear” –art. 2.9 LEN-.

36. Exposición de Motivos.

La cuantificación del impuesto es diferente en función del residuo producido. En el supuesto de combustible nuclear gastado, la base imponible viene determinada, conforme a las exigencias del principio de “quien contamina, paga”, por los kilogramos de uranio y el plutonio contenidos en el combustible nuclear gastado extraído de cada reactor nuclear –art. 17.1. y 2 LMTSE- en cada período impositivo, que coincidirá con el ciclo de operación de cada reactor –art. 17.ter LMTSE-. Mide, pues, una magnitud física de trascendencia para la degradación del medio: los kilogramos de combustible nuclear gastado, producidos en la generación de electricidad en las centrales nucleares; que, a su vez, revela el volumen de actividad económica desarrollado en dicho reactor nuclear. Sobre la cual se aplica el tipo de gravamen de 2.190 euros por kilogramo de metal pesado de combustible nuclear gastado –art. 17.bis LMTSE-. Por su parte, en el supuesto de residuos radiactivos, la base imponible viene determinada por los metros cúbicos de residuos radiactivos de media, baja y muy baja actividad producidos, que han sido acondicionados para su almacenamiento con carácter temporal en el propio emplazamiento de la instalación –art. 18.1 LMTSE-; determinado por cada instalación –art. 18.2 LMTSE- y por cada año natural –art. 18.ter.1 LMTSE-. Acomodándose, igualmente, a los principios de justicia ordenadores del tributo. Aplicándose un tipo de gravamen de 6.000 euros por metro cúbico de residuos radiactivos de baja y media actividad producido en dichas instalaciones –art. 18.bis.a) LMTSE-; y de 1.000 euros por metro cúbico de residuos radiactivos de muy baja actividad producido en las mismas –art. 18.bis.b) LMTSE-, durante el período impositivo. Tipos de gravámenes que, conforme al principio de quien contamina, paga, atiende a la intensidad contaminante de los metros cúbicos de residuos producidos.

El impuesto sobre el almacenamiento sujeta a gravamen la actividad de almacenamiento de combustible nuclear gastado y de residuos radiactivos en una instalación centralizada –art. 19 LMTSE-; en tanto que actividad económica singular e individualizada, encaminada a minimizar sus efectos perjudiciales para la vida y el medio, así como sus dificultades de reciclaje. Acomodándose, así, a las exigencias de los principios de “quien contamina, paga” y de capacidad económica. Aunque no son los únicos principios que informan su estructura jurídica. Así, no se grava el almacenamiento de residuos radiactivos procedentes de actividades médicas o científicas, mediante el establecimiento de su exención; que, ciertamente, no se fundamenta en el principio de quien contamina, paga; ya que son residuos radioactivos que contaminan; sino en el hecho de que los residuos se generen en el desarrollo de actividades sanitarias e investigadoras, en tanto que actividades protegidas constitucionalmente por su importancia para la salud y la ciencia –arts. 43 y 44.2 CE-. Cediendo así las exigencias del principio de “quien contamina, paga” frente a otros mandatos constitucionales, igualmente dignos de protección.

Configurándose como contribuyentes a los sujetos que sean titulares de las instalaciones centralizadas en las que se desarrollen la actividad de almacenamiento de combustible nuclear gastado y de residuos radiactivos –art. 21 LMTSE-. Articulación jurídica que se acomoda al principio “quien contamina, paga”, porque, aunque el origen del problema ambiental está en la producción de electricidad nucleoelectrónica, consecuencia de la inescindible producción de residuos nucleares, ya gravados por el anterior tributo, su almacenamiento también constituye un problema ambiental, generador de externalidades negativas, que pretende internalizar el impuesto. Todo ello, sin desconocer el mandato del principio de capacidad económica, al configurarse como contribuyente al titular de una actividad económica.

La base imponible mide los kilogramos de combustible nuclear gastado y los metros cúbicos de residuos radiactivos, en los que se incrementa el almacenamiento en la instalación centralizada en el período impositivo –art. 22 y 25 LMTSE-. Cuantificándose en función del material nuclear almacenado. Así constituye base imponible del impuesto: a) los kilogramos de metal pesado, contenidos en el combustible nuclear gastado, en los que se incrementa el almacenamiento en la instalación centralizada durante el período impositivo –art. 22.1.a) LMTSE-; b) los metros cúbicos de residuos radiactivos de alta actividad, distintos del combustible nuclear gastado, o de media actividad y vida larga; en los que se incrementa el almacenamiento en la instalación centralizada durante el período impositivo –art. 22.1.b) LMTSE-; c) los metros cúbicos de residuos radiactivos de media actividad, no incluidos en el apartado b), y de baja o muy baja actividad, introducidos en la instalación para su

almacenamiento durante el período impositivo –art. 22.1.c) LMTSE-. En este último caso, procederá la aplicación de un coeficiente multiplicador k de reducción, determinante de la base liquidable en el almacenamiento centralizado de residuos de media, baja y muy baja actividad, con base en la fórmula “ $BL = K \times BI$ ” –art. 23.1 LMTSE-; en la que k aparece como un coeficiente de reducción que multiplicado por la base imponible determina la base liquidable. Obteniéndose el coeficiente multiplicador de reducción k con arreglo a una compleja fórmula, encaminada a reducir el gravamen en función de la capacidad de dichos residuos para ser sometidos a procedimientos de compactación, de incineración o mixtos, o de ambos. Señaladamente con arreglo a la siguiente formulación: VNC -volumen de residuos no compactables ni incinerables, introducidos para su almacenamiento definitivo- sumado a VC -volumen de residuos compactables introducidos para su almacenamiento definitivo- multiplicado por f_c -factor de reducción de volumen por compactación- con valor 1/2,6, sumado, en su caso, a VSI -volumen de residuos sólidos que se someten a tratamiento de incineración previo al almacenamiento definitivo- multiplicado por f_{si} -factor de reducción de volumen por incineración de residuos sólidos-, con valor 1/12,1, sumado, en su caso, a VLI -volumen de residuos líquidos que se someten a tratamiento de incineración previo al almacenamiento definitivo- multiplicado a f_{li} -factor de reducción de volumen por incineración de residuos líquidos-, con valor 1/15,3, sumado, en su caso, a VMX -volumen de residuos que se someten a tratamiento mixto de compactación e incineración previo al almacenamiento definitivo- multiplicado por f_{mx} -factor de reducción de volumen por tratamiento mixto de compactación e incineración-, con valor 1/7,8, y dividido por VND, más VC, más VSI, más VLI y VNX -art. 23.2 y 3 LMTSE-.

Dicha formulación, tanto de la base imponible, como de la base liquidable, se acomoda a las exigencias del principio “quien contamina, paga”; sin mostrarse ajeno al principio de capacidad económica, ya que la cantidad de residuos radiactivos almacenados, conforme a su intensidad contaminante, en los que se ha incrementado durante el período impositivo la instalación centralizada, revela tanto el incremento del contenido contaminante del material nuclear almacenado, como el volumen de actividad económica adicional desarrollado durante dicho ejercicio.

A partir de la base imponible o liquidable, la cuota tributaria se determina con base en la aplicación de los siguientes tipos de gravamen: a) 70 euros por kilogramo de metal pesado contenido en el combustible gastado almacenado –art. 24.1.a) LMTSE-; b) 30.000 euros por metro cúbico de residuos radiactivos de alta actividad, distintos del combustible nuclear gastado, o de media actividad y vida larga, almacenados –art. 24.1.b) LMTSE-; c) 10.000 euros por metro cúbico de residuos radiactivos de baja y media actividad –excluidos los de larga vida- almacenado –art. 24.1.c).1º LMTSE-; d) 2.000 euros por metro cúbico de residuos radiactivos de muy baja actividad almacenado –art. 24.1.c).2º LMTSE-. Acomodándose los tipos de gravámenes a la intensidad contaminante de los residuos radiactivos almacenados; siguiendo las directrices del principio “quien contamina, paga”.

Finalmente, el establecimiento del impuesto sobre el almacenamiento de residuos radiactivos, y en general de los tributos estatales que establece esta Ley, conlleva la supresión de todos aquellos tributos autonómicos, que recaigan sobre los mismos hechos imposables que los estatales, conforme al artículo 6.2 Ley 8/1980, Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante LOFCA) –Disposición adicional primera LMTSE-. Artículo que establece que cuando el Estado establezca tributos sobre hechos imposables gravados por las CCAA, con fundamento en su potestad originaria, que impliquen para dichas CCAA una disminución de ingresos –sólo entendible si el establecimiento del tributo estatal acarrea la supresión del tributo autonómico, Aquél instrumentará las medidas de compensación adecuadas a favor de éstas. De hecho, en el debate de totalidad en el Congreso, el Ministro vino a afirmar que el impuesto sobre el almacenamiento “viene a sustituir a los actuales impuestos que gravan en esta materia las comunidades autónomas para darle una coherencia y una uniformidad a los mismos... [pretendiendo] unificar los hechos imposables hoy dispersos que están gravados por parte de distintas comunidades autónomas. De coherencia, no es que aporte recaudación adicional al Estado, porque eso va a seguir siendo recaudación que obtengan las comunidades autónomas y no va a existir merma alguna en ellas como consecuencia de este

impuesto³⁷. Habiendo afectado al Impuesto castellano-manchego sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente, regulado en la Ley 16/2005, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente; en su modalidad almacenamiento de residuos radiactivos; así como al Impuesto andaluz sobre Depósitos de Residuos Radiactivos, regulado por la Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas³⁸.

Ciertamente, la articulación jurídica de ambos tributos obedece a las exigencias del principio “quien contamina, paga”; sujetándose a gravamen, y en función de su intensidad contaminante, tanto la producción, como el almacenamiento, y a sus titulares, de combustible nuclear gastado y de residuos radiactivos, generados, fundamentalmente, en la producción de energía nucleoelectrónica. A la luz de lo cual, ambos tributos pueden ser calificados de tributos ambientales; al tratarse de articulaciones jurídicas del deber de contribuir, encaminadas a ordenar el medio, fundamentalmente, generando recursos públicos mediante la imputación a sus provocadores de las externalidades ambientales negativas ocasionadas, en forma de establecimiento de obligaciones tributarias coherentes, pretendidamente, con la contaminación provocada; aunque presenten aptitud limitada, por la cuantificación de los mismos y su capacidad para repercutir económicamente dichos costes sobre los consumidores de electricidad, para desincentivar los comportamientos degradadores del medio sujetos a gravamen. Sin desconocer la motivación financiera del legislador en su establecimiento, en orden a afrontar el déficit tarifario.

Por otro lado, el Título VI (arts. 111 bis a 115) del Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Aguas (en adelante TRLA), establece el régimen económico-financiero de la utilización del dominio público hidráulico. Concretamente, el artículo 112 TRLA establece el canon de utilización de bienes de dominio público, que sujeta a gravamen la ocupación, utilización y aprovechamiento, que requieran concesión o autorización administrativa, de los cauces de corrientes naturales, continuas o discontinuas, y de los lechos de los lagos y lagunas, y los de los embalses superficiales en cauces públicos, en tanto que constituyen bienes de dominio público hidráulico del Estado –arts. 2.b) y c) y 112.1 TRLA-; excluyéndose de sujeción el uso de las aguas continentales, que constituyen, igualmente, bienes de dominio público hidráulico estatal –art. 2.a) TRLA-. De ahí que el legislador, en su búsqueda de nichos económico-ambientales ayunos de tributación, edifique sobre este uso un nuevo tributo, denominándolo “canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica” -canon hidroeléctrico- (art. 29 LMTSE); mediante la adición al TRLA del artículo 112 bis.

Al construirse el hecho imponible del tributo sobre la utilización o el aprovechamiento especial del dominio público, en nuestro caso, hidráulico estatal, la naturaleza estatal del tributo; así como su condición de tasa, es palmaria. Ciertamente, el hecho imponible del nuevo tributo se articula sobre la utilización y aprovechamiento, que requieran concesión administrativa, de aguas continentales tanto superficiales, como subterráneas renovables, con independencia del tiempo de renovación, para la producción de energía eléctrica –objeto del tributo- en barras de central –art. 112 bis.1 y 2 TRLA-. Ciertamente, la realización de una actividad económica: la producción hidroeléctrica, manifiesta fuerza económica, substrato de la capacidad económica, en tanto que conjunto de bienes y derechos, afectos al desarrollo de una actividad empresarial, expresión de patrimonio empresarial y fuente de renta; a la que coadyuva fundamentalmente un bien de dominio público: el uso de las aguas continentales; de las que la actividad económica se aprovecha especialmente, previa obtención de concesión administrativa. Así, en la Exposición de Motivos se afirma que el no gravamen del uso de las aguas continentales “es una anomalía respecto al régimen común de los bienes de dominio público [que] ha perdurado por razones históricas si bien hoy carece de razonabilidad eco-

37. Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, ob. cit., pág. 37.

38. Así, dicho tributo se deja sin efecto desde el 1 de enero de 2013 por la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley 7/2013, de 2013, de 23 de diciembre, del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el año 2014; mientras exista un tributo estatal que grave el mismo hecho imponible.

nómica, al menos en cuanto a un uso puramente industrial y en régimen de mercado como es el de producción de energía eléctrica”.

Coherentemente, tendrán la consideración de contribuyentes los concesionarios de las aguas continentales para el aprovechamiento hidroeléctrico –art. 112 bis.3 TRLA-, en tanto que realizadores del hecho imponible: utilizan y se aprovechan especialmente de las aguas continentales para el desarrollo de la actividad hidroeléctrica. Caracterizándose el contribuyente por concurrir en él la doble condición de titular de la actividad económica: aprovechamiento hidroeléctrico, manifestación y fuente de riqueza llamada a soportar el tributo, y de la concesión hidroeléctrica, que le autoriza al aprovechamiento especial del dominio público hidráulico para producir electricidad; afectando al medio.

La contribución al sostenimiento de los gastos públicos por parte del concesionario del aprovechamiento hidroeléctrico se fija en un porcentaje del rendimiento bruto generado en el desarrollo de dicha actividad económica. De forma que la base imponible se determina a partir del valor económico de la energía hidroeléctrica producida, medida en barras de central, en cada período impositivo, que coincidirá con el año, por el concesionario hidroeléctrico –art. 112 bis.4 TRLA-. Correspondiendo su determinación al Organismo de cuenca; en el marco de su competencia para gestionar y recaudar la tasa; salvo que, en virtud de convenio entre aquél y la Agencia Estatal de Administración Tributaria, se acuerde que dicha gestión y recaudación se desarrolle por ésta –art. 112 bis.8 TRLA-. Aplicándose sobre la base imponible una alícuota del 25,5 por 100; determinante de la cuota íntegra –art. 112 bis.5 TRLA-; que se reducirá en un 92 por 100 en el supuesto de producción de energía eléctrica a partir de instalaciones hidroeléctricas de potencia igual o inferior a 50 MW; y en un 90 por 100 en el supuesto de producción de energía eléctrica a partir de instalaciones de tecnología hidráulica de bombeo y potencia superior a 50 MW –art. 112 bis.7 TRLA-; determinando, la aplicación de estas bonificaciones sobre la cuota íntegra, la cuota líquida. Previéndose, igualmente, la aplicación de incentivos a la cuota íntegra devengada, así como el importe de los mismos, respecto de aquellas instalaciones hidroeléctricas determinadas reglamentariamente por motivos de política energética general –art. 112 bis.7 TRLA-; señaladamente respecto de las instalaciones de régimen especial. Vulnerándose, entendemos, el principio de reserva de ley, al preverse legalmente la determinación integral por vía reglamentaria de un elemento esencial del tributo: la bonificación extrafiscal de la cuota íntegra, que afecta directamente a la cuantía de la contribución en la que se materializa el tributo, sin mayor delimitación legal de los parámetros materiales y cuantitativos del citado elemento cuantitativo del tributo.

La estructura cuantitativa del tributo se muestra coherente, en primer lugar, con la propia definición del hecho imponible, que sujeta a gravamen el aprovechamiento especial del dominio público hidráulico para la producción de energía eléctrica; cuantificándose la tasa, coherentemente, en función de la producción de electricidad realizada a partir del aprovechamiento especial del dominio público hidráulico; en tanto que manifestación directa de capacidad económica, conectado, a su vez, con la intensidad del aprovechamiento del bien de dominio público hidráulico; en segundo lugar, con el mandato constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, también en concepto de tasa, de acuerdo con la capacidad económica del contribuyente –art. 31.1 CE³⁹; y, en tercer lugar, finalmente, con la propia regulación codificadora de esta modalidad de tasas, ya que la LTPP establece que el importe de las tasas, en los supuestos, como el nuestro, de aprovechamiento especial del dominio público, se fijará atendiendo al valor de mercado correspondiente o a la utilidad derivada del aprovechamiento –art. 19.1 LTPP-; teniendo en cuenta la capacidad económica de las personas que deban satisfacerlas –art. 8 LTPP-, como así ocurre en el presente caso.

Sin embargo, dicha cuantificación no puede justificarse en la voluntad de preservar el medio, bien incentivando el uso eficiente del medio hidráulico, al no encarnarse en la ordenación del tributo incentivo ambiental alguno; bien internalizando los costes ambientales generados, imputándolos a sus provocadores, al no medir en su estructura jurídica los mismos.

39. Así lo defiende Lozano Serrano de forma integral respecto de la especie tributaria, con vocación de acomodar el ordenamiento jurídico a los mandatos constitucionales, en “La capacidad económica en las tasas”, ob. cit.

Y aunque se contempla su destino a la protección y mejora del dominio público hidráulico -art.112 bis.1 TRLA-; corroborando la afirmación, sostenida en la Exposición de Motivos, sobre la necesaria obtención de recursos pecuniarios, de quienes obtienen un beneficio utilizando privativamente o aprovechándose especialmente de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica, para financiar la políticas de protección del dominio público hidráulico, señaladamente de las aguas continentales, dada su baja calidad, circunstancia que no puede ser imputada a la producción hidroeléctrica, debe descartarse el carácter afectado de la tasa, ya tan sólo se prevé que el 2 por 100 de la recaudación del canon se ingresará en el Organismo de cuenca, que es el competente para desarrollar los programas de calidad de las aguas continentales –art. 24.e) TRLA-; sin que, por otra parte, dicho ingreso quede afectado a la protección y mejora del dominio público hidráulico, ya que su formulación jurídica es tan genérica que no parece comprometer al Organismo de cuenca a integrar dichos recursos en programas específicos de protección y mejora del dominio; sino que sería suficiente con su ingreso en el Organismo de cuenca, que, en general, se ocupa del cuidado, protección y control las aguas continentales. Mientras que el 98 por 100 restantes de la recaudación obtenida por dicha tasa se ingresará en el Tesoro Público -art. 112 bis.8 TRLA-; evidentemente para atender al déficit tarifario.

A la luz de lo cual debemos descartar la naturaleza ambiental del tributo. Y ello porque la capacidad económica, manifestada en el desarrollo del aprovechamiento hidroeléctrico, se erige, sin matices, en el único fundamento de la tasa. Y en este sentido, el acomodo a Derecho de la tasa por utilización de las aguas continentales para la producción hidroeléctrica exige tener en cuenta tanto el resto de tributos que ya inciden en dicha actividad económica, aun con base en diversos hechos imponibles; sobre todo por la importancia cuantitativa del tipo de gravamen. Resultando el importe de la nueva tasa, en este contexto, desproporcionado a la luz del principio de capacidad económica, si atendemos al resto de tributos y prestaciones, inescindiblemente asociadas al desarrollo de la citada actividad económica de aprovechamiento hidroeléctrico.

El análisis de las medidas fiscales, adoptadas en la LMTSE, revela que la modulación del sistema tributario, que dicha reforma acarrea, no implica un avance cabal en el pretendido objetivo, expuesto en la Exposición de Motivos, de armonizarlo “con un uso más eficiente y respetuoso con el medioambiente y la sostenibilidad”. De forma que la finalidad, expresada en la Exposición de Motivos, de que la LMTSE sirviera para “seguir avanzando en el nuevo modelo de desarrollo sostenible, tanto desde el punto de vista económico y social, como medioambiental”, tan sólo se ha materializado, de forma plena, desde la perspectiva económica, al orientarse dichas medidas fiscales, fundamentalmente, a garantizar la supervivencia del actual modelo energético -con sus consabidas ineficiencias, señaladamente en el mercado de la energía-, permitiendo enjugar el déficit tarifario. Como revela la afectación, en la Ley de Presupuesto Generales del Estado, de la recaudación estimada anual por estas medidas fiscales, correspondiente al Estado, a la financiación de los costes del sistema eléctrico, previstos en el artículo 16 LSE –Disposición adicional segunda LMTSE-.

En efecto, el examen de las medidas fiscales, establecidas en la Ley, refleja, en general, que éstas no son aptas para internalizar fidedignamente los costes ambientales provocados en la producción eléctrica; ya que la ordenación jurídica, en general, de las medidas fiscales no se acomoda cabalmente a las exigencias del principio “quien contamina, paga”; aunque puedan señalarse normas concretas que sí responden a dicho criterio jurídico. Y dicha desafección del criterio de justicia se produce, con independencia de que dichas estructuras jurídicas puedan presentar unas articulaciones formalmente aptas para hacerlo realidad, al gravar actividades de producción de electricidad, generalmente degradantes del medio. Sin embargo, este substrato no se aprovecha de forma cabal para configurar tributos ambientales: como hemos podido analizar, por ejemplo, en el IVPE, que sujeta a gravamen a todas las actividades económicas de producción de electricidad, incluidas las que utilizan fuentes de energía renovables o no generan emisiones de CO₂, gravándolas de forma similar en función de la facturación; o en la tasa hidroeléctrica en la que quedó patente la falta de proporcionalidad entre el gravamen de la producción hidroeléctrica y las externalidades ocasionadas en dicha producción, que quedan reducidas a la ruptura del curso natural del medio hidráulico; o en los impuestos sobre residuos nucleares, que, aunque presentan articulaciones jurídicas acomodo-

dadas al principio de “quien contamina, paga”, no se acomodan a las externalidades a internalizar, dado que los costes de los servicios públicos de gestión de los combustibles nucleares gastados y de los residuos radiactivos se financian por los provocadores de las externalidades; quedando reducida las externalidades a internalizar, básicamente, a las de naturaleza ambiental, señaladamente la merma de las condiciones ambientales de los lugares en los que se desarrollan las actividades; mostrando una escasa capacidad desincentivadora del desarrollo de las actividades de producción nucleoelectrónica o de almacenamiento de residuos, dada las enormes inversiones que implica la producción de energía nucleoelectrónica. De ahí que, pese a su articulación conforme a las exigencias del principio de “quien contamina, paga”, dichos tributos vienen presididos, de forma muy notoria, por la finalidad financiera.

Debiéndose concluir que la, alegada, finalidad de las medidas tributarias de internalizar los costes ambientales, ocasionados en la producción de electricidad, se erige, fundamentalmente, en el envoltorio jurídico, en orden a conseguir el menor rechazo social, de unas medidas tributarias encaminadas fundamentalmente a obtener financiación adicional con la que atajar el déficit tarifario; cumpliéndose tan sólo, y nunca de forma cabal, en aquellos casos en los que la finalidad internalizadora de externalidades ambientales se muestra coincidente, y no perturbadora, con la finalidad financiera, que sí que es buscada decididamente con las articulaciones jurídicas establecidas.

3.2.4. El canon de control de vertidos.

En materia de aguas continentales, el legislador apuesta por el establecimiento de un tributo, el canon de control de vertidos, dirigido a compensar los costes ambientales generados por los vertidos a las mismas –art. 113 del RDL 1/2001, de 20 de julio (BOE de 24 de julio de 2001, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Agua –en adelante TRLA-). Y ello, conforme a los principios de quien contamina, paga y de recuperación de costes; con la finalidad de imputar, en lo que a nosotros nos interesa, los costes ambientales sobre los diferentes usuarios finales –art. 111.bis TRLA-. El tributo se califica de tasa; aunque, a nuestro juicio, su naturaleza es la de un impuesto ambiental, afectado “al estudio, control, protección y mejora del medio receptor de cada cuenca hidrográfica” –art. 113.1 TRLA-. De ahí que los ingresos públicos generados por el canon se ingresarán en los Organismos de cuenca correspondientes –art. 113.5 TRLA- para afrontar las actuaciones de protección y restauración del dominio público hidráulico afectado por los vertidos. De ahí que, en términos generales dicho Organismo, que asume la función de liquidación y recaudación del tributo, lleva a cabo la actividad financiera en la cuenca hidrográfica.

El canon de control de vertidos sujeta los vertidos, tanto autorizados administrativamente, como no autorizados –art. 113.6 TRLA-, al dominio público hidráulico –art. 113.1 TRLA-; acomodándose genéricamente a las exigencias del principio de quien contamina, paga: quien vierte en el dominio público hidráulico, contaminándolo; paga el canon de control de vertido para financiar su recuperación. Teniendo la condición de contribuyentes, en coherencia, “quienes lleven a cabo el vertido” –art. 113.2 TRLA-.

El gravamen, en el que se materializa el canon de control de vertidos, será el producto del volumen de vertido autorizado, realizado durante el año natural –art. 113.4 TRLA-, por el precio unitario de control de vertido –art. 113.3,1 párrafo TRLA-; aspirando éste a proyectar, siquiera sea de forma objetiva, la calidad o cualidad del vertido. Determinando, así, el tributo una contribución en función de la cantidad y calidad del vertido realizado al dominio público hidráulico. En efecto, el precio unitario se calcula multiplicando el precio básico por metro cúbico, que se fija en 0,01751 euros para el agua residual urbana y en 0,04377 euros para el agua residual industrial, por un coeficiente de mayoración, que no podrá ser superior a 4, o minoración, que se establecerá reglamentariamente en función de la naturaleza, características y grado de contaminación del vertido, así como por la mayor calidad ambiental del medio físico en que se vierte –art. 113.3,2 y 3 párrafos TRLA-. El primero de los componentes del precio unitario de control de vertido, el precio básico por metro cúbico de vertido, se determina legalmente en función del origen del vertido: agua residual urbana y agua residual industrial. Justificándose la diferenciación con base fundamentalmente, entendemos, en

el principio de capacidad económica, ya que denota objetivamente mayor capacidad económica el consumo de agua para el desarrollo de una actividad económica industrial, que el consumo de agua urbana para satisfacer necesidades básicas de la vida; aunque, dentro de ésta, también se consume agua en actividades económicas no industriales; por ello escasamente contaminantes. El principio de quien contamina, paga se proyecta en la determinación del segundo de los componentes del precio unitario de control de vertido, el coeficiente de mayoración o de minoración. Y ello, porque, con independencia de que entendamos que la remisión al reglamento de la determinación del mismo, salvando legalmente su límite máximo que no podrá ser superior a 4, en tanto que elemento esencial de la cuantificación del tributo exige un mayor compromiso de la ley en su determinación, se fijará, se añade legalmente, “en función de la naturaleza, características y grado de contaminación del vertido, así como por la mayor calidad ambiental del medio físico en que se vierte”. Elementos todos directamente anudados a la preservación del medio desde ambas perspectivas: la naturaleza, características y grado de contaminación del vertido y la calidad ambiental del medio receptor. De forma que la afectación ambiental, provocada tanto por las características del vertido, como por la calidad ambiental del medio hidráulico receptor, determina directamente la contribución en la que se materializa el tributo.

No es el único tributo que coadyuva a la protección de las aguas continentales. En este sentido, deben citarse la tasa local de saneamiento, que cubre los servicios de saneamiento y depuración municipales, y el canon de saneamiento de las Comunidades Autónomas. Siendo todas ellas compatibles –art. 113.7 TRLA-, en orden a preservar ambientalmente el ciclo integral del agua; sin que, pese a la posibilidad de deducir del canon el importe soportado por un hipotético tributo autonómico de características similares, contemplada en el artículo 113.8 TRLA, sea una posibilidad real, dada la prohibición del artículo 6.2 LOFCA.

3.2.5. El Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero.

Igualmente, el legislador tiene establecido, desde 2014, mediante el artículo 5 de 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 –en adelante Ley 16/2013-⁴⁰, el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero (en adelante IGFEI). El IGFEI se configura como un tributo ambiental, que grava, en fase única, el consumo de hidrocarburos halogenados⁴¹, dada su decisiva contribución, vía emisiones, al calentamiento global del planeta –art. 5.Uno Ley 16/2013-. Para ello se sujeta al IGFEI la primera venta o entrega de los gases fluorados de efecto invernadero tras su producción, importación o adquisición intracomunitaria –incluida las reventas-; su autoconsumo, la importación y la adquisición intracomunitaria de dichos gases, y siempre que los mismos tengan como destino ser utilizados en España –art. 5. Seis. 1. a), b) y c) y 2 Ley 16/2013-. Teniendo la consideración de contribuyentes los fabricantes, importadores, adquirentes intracomunitarios, gestores de residuos y los revendedores que realicen las ventas o entregas, importaciones, adquisiciones intracomunitarias o las operaciones de autoconsumo sujetas al IGFEI –art. 5. Nueve. 1. Ley 16/2013-.

Dichos contribuyentes bien repercutirán las cuotas devengadas a los consumidores finales, que son las personas o entidades que adquieran los gases fluorados de efecto invernadero para su reventa, incorporación en productos, para uso final en sus instalaciones, equipos o aparatos, para la fabricación de equipos o aparatos o para la carga, recarga, reparación o mantenimiento de equipos o aparatos –art. 5. Cinco. 1. Ley 16/2013-; bien las deducirán en sus autoliquidaciones. Así, bien tienen el deber de repercutir el importe de las cuotas devengadas sobre los adquirentes de gases fluorados de efecto invernadero, quedando estos obligados a soportarlas –art. 5. Trece. 1. Ley 16/2013-; bien deducirán las cuotas del IGFEI en las autoliquidaciones correspondientes a cada uno de los perio-

40. BOE, núm. 260, de 30 de octubre de 2013.

41. “Los hidrocarburos halogenados han venido siendo utilizados de manera habitual en numerosos sectores, como refrigerantes, disolventes, agentes espumantes o agentes extintores de incendios, por sus especiales propiedades.” –Exposición de Motivos Ley 16/2013-.

dos de liquidación, en los que se acredite la destrucción de los gases fluorados de efecto invernadero –art. 5. Catorce. 1. Ley 16/2013-; incentivando con esta técnica tanto el desarrollo de tecnologías ecológicas de destrucción de dichos gases –Exposición de Motivos Ley 16/2013-; como la destrucción de los gases fluorados con la finalidad de evitar su emisión a la atmósfera y, consecuentemente, su incidencia ambiental.

En este sentido, el reconocimiento del derecho a deducir, por parte del contribuyente, las cuotas devengadas con base en la gestión de los gases fluorados de efecto invernadero encaminada a su destrucción, reciclado o regeneración, revela que se grava exclusivamente los gases fluorados de efecto invernadero introducidos en la actividad económica y, por tanto, aptos para materializarse en emisiones con efecto sobre el calentamiento global del planeta. De forma que, a partir de dicho instituto, la articulación jurídica del IGFEI sujeta, exclusivamente, la introducción en el mercado de los gases fluorados de efecto invernadero con aptitud para materializarse en emisiones contaminantes⁴².

Por su parte, la cuantificación del IGFEI se acomoda al principio de quien contamina, paga. Así, se edifica sobre los kilogramos de gases fluorados de efecto invernadero vendidos o entregados, autoconsumidos, importados o adquiridos intracomunitariamente –art. 5. Diez Ley 16/2013- y su potencial contribución al calentamiento atmosférico –art. 5. Once Ley 16/2013-. En este sentido, sobre la base imponible, constituida por los kilogramos de gases fluorados de efecto invernadero sujetos, se aplica el tipo de gravamen, que se determina aplicando el coeficiente 0,015 al potencial de calentamiento atmosférico, fijado en las Tarifas, correspondiente a cada gas fluorado, que tendrá un máximo de 100 € por kilogramo –art. 5. Once Ley 16/2013-. A la luz de lo cual, la contribución se encausa dentro de las exigencias del principio de quien contamina, paga, al determinarse con base tanto en los kilogramos de gases fluorados de efecto invernadero introducidos en el mercado; como en el potencial de calentamiento atmosférico del gas fluorado en cuestión; aunque el límite de los 100 € por kilogramo se desmarca de dichas exigencias para responder a un criterio de modulación de la incidencia económica del tributo en el mercado.

3.2.6. Los proyectos de nuevos tributos sobre residuos.

En materia de residuos, el Gobierno ha aprobado el Proyecto de Ley de Residuos y Suelos Contaminados –en adelante PL-⁴³, en el que se regula tanto el Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables –en adelante impuesto sobre los envases-, “para avanzar en la reducción de su comercialización”⁴⁴; como el Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos -en adelante impuesto sobre los residuos- (Título VII, Medidas fiscales para incentivar la economía circular, Capítulo I, PL). Medidas tributarias dirigidas, respectivamente, a afrontar el grave problema ambiental generado por los plásticos y a incentivar la valorización de los residuos, desincentivando la entrega de residuos en vertederos o para su incineración o coincineración, conforme a las exigencias del Derecho de la Unión Europea: Directiva (UE) 2019/904 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de junio de 2019, relativa a la reducción del impacto de determinados productos de plástico en el medio ambiente -que se transpone con esta norma a nuestro Ordenamiento- y Directiva 2008/98/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de noviembre de 2008, sobre los residuos.

El impuesto sobre los envases recae sobre el gasto de renta –consumo- realizado en la adquisición de “envases no reutilizables que contengan plástico, tanto si se presentan vacíos, como si se presentan conteniendo, protegiendo, manipulando, distribuyendo y presentando mercancías” –art. 67 PL-. Para ello se sujeta la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria; así como su introducción irregular, en España, de los envases de plástico no reutilizables –arts. 72.1 y 2, 68,

42. Vid. LUCAS DURÁN, M.: “El impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero: reflexiones a los dos años de su aprobación”, Documentos núm. 16/2015, IEF, pág. 13.

43. BOCG, Congreso de los Diputados, Proyecto de Ley, 28 de mayo de 2021, núm. 57-1; 121/000056.

44. La Moncloa, 18-5-2021, Proyecto de Ley de Residuos y Suelos Contaminados.

69 PL-; quedando exentos de gravamen los envases de los medicamentos, productos sanitarios, alimentos para usos médicos especiales o preparados para lactantes de uso hospitalario –art. 75.a) PL-. Coherentemente, tendrán la condición de contribuyentes quienes realicen la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de dichos envases no reutilizables o quienes realicen la introducción irregular en el territorio de aplicación del impuesto –art. 76 PL-.

El tributo se acomoda a las exigencias de los principios de quien contamina, paga y de capacidad económica. En efecto, la finalidad de prevenir la generación de residuos de plástico –Exposición de Motivos PL-, en tanto que fuente de los problemas ambientales a los que se pretende hacer frente con el impuesto: el cambio climático consecuencia de la emisión de gases de efecto invernadero y las basuras marinas –Exposición de Motivos PL-, exige incidir en el comportamiento del consumidor. Él, en tanto que responsable de dicho consumo, debe recibir la señal económica, por un lado, internalizadora de los costes ambientales que implican el consumo de envases de plásticos no reutilizables; y, por el otro, desincentivadora de dicho comportamiento. Para alcanzar dicha finalidad, el legislador opta por una articulación jurídica dirigida a proyectar totalmente el impuesto sobre el consumo. Así, se configura dicho tributo como un impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables que recae sobre el consumo –“la utilización”- en España de dichos envases no reutilizables que contengan plástico –art. 67 PL-⁴⁵. Articulación jurídica que, siguiendo el esquema de los impuestos especiales, sujeta la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria, imponiendo a los realizadores de dichas operaciones económicas el deber de repercutir el importe de las cuotas devengadas sobre los adquirentes de, en nuestro caso, envases de plástico no reutilizables; quedando éstos obligados a soportarlas –art. 14.1 LIIEE-. Opción legislativa, en línea con la de los impuestos especiales, que proyecta sobre el consumo y sobre el consumidor, de envases de plástico no reutilizables; responsable de los problemas ambientales a afrontar, la compensación y el desincentivo que el tributo acarrea.

Acomodo a dichos principios en España que se ve confirmado por el instituto de la devolución; al gravarse, exclusivamente, a través del instituto de la devolución, los envases de plástico no reutilizables que se consuman en España, ya que los que terminan, con independencia de su origen, siendo enviados fuera del territorio de aplicación del impuesto o destruidos, generan, para el que los ha generado o introducido en él, el derecho a solicitar la devolución del importe del impuesto pagado –art. 81.1 PL-.

La contribución al sostenimiento de los gastos públicos con base en el impuesto sobre los envases se edifica, en primer lugar, y sobre todo, a partir de la articulación de la base imponible. Elemento del tributo que no se limita, en consonancia con el hecho imponible, a cuantificar los envases de plástico no reutilizables generados o introducidos en España; sino que, conforme al principio quien contamina, paga, se configura con base en los kilogramos de plástico no reciclados contenidos en los envases no reutilizables –art. 77.1 PL-. Cuantificando para su gravamen, por tanto, exclusivamente los nuevos kilogramos de plástico introducidos a consumo en el territorio de aplicación del tributo. Incentivando, pues, el reciclaje de plásticos, al no incluirse en la base imponible para su sometimiento a gravamen los kilogramos de plástico reciclados; utilizados para la elaboración de los envases de plástico no reutilizables. Aplicándose sobre la misma un tipo impositivo de 0,45 euros por kilogramo. A la luz de lo cual, la cuota tributaria se determina en función de la generación o introducción en España de nuevos kilogramos de plásticos, materializados en envases de plástico no reutilizables; esto es, en función, conforme al principio de quien contamina, paga, y sin desconocer el principio de capacidad económica, del daño ambiental provocado con la puesta en circulación en España de nuevos kilogramos de plásticos, en forma de envases de plástico no reutilizables.

45. Los Estados miembros podrán recaudar impuestos sobre: a) productos distintos de los sujetos a impuestos especiales; b) prestaciones de servicios, incluidos los relacionados con productos sujetos a impuestos especiales, que no tengan el carácter de impuestos sobre el volumen de negocios. No obstante, la imposición de tales gravámenes no podrá dar lugar, en el comercio entre Estados miembros, a trámites conexos al cruce de fronteras -Art. 1.3 Directiva (UE) 2020/262 del Consejo de 19 de diciembre de 2019 por la que se establece el régimen general de los impuestos especiales- «DOUE» núm. 58, de 27 de febrero de 2020.

La ordenación de las bolsas de plástico se remite a la propia Ley –hoy en fase de PL- y al Real Decreto 293/2018, de 18 de mayo, sobre reducción del consumo de bolsas de plástico y por el que se crea el Registro de Productores⁴⁶ -Disposición Adicional Segunda. Regulación de las bolsas de plástico. PL-. Y es que las *bolsas de plásticos, aunque son un tipo de envases*, conforme a la Directiva 94/62/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de diciembre de 1994, relativa a los envases y residuos de envases -Exposición de Motivos del Real Decreto 293/2018- su especificidad e individualización determinan su *no inclusión en el ámbito de aplicación del citado tributo*; siendo objeto de *medidas jurídicas específicas*. En este sentido, la *Directiva (UE) 2015 / 720* del Parlamento Europeo y del Consejo, de 29 de abril de 2015, por la que se modifica la Directiva 94/62/CE en lo que se refiere a la reducción del consumo de bolsas de plástico ligeras, exige la consecución de objetivos de reducción de su consumo y *contempla para ello diferentes medidas a adoptar* en orden a la consecución de aquéllos; entre los que se citan los *instrumentos económicos*. Habiendo sido *transpuesta al ordenamiento jurídico español por el Real Decreto 293 / 2018*; en cuyo seno, se considera “«bolsas de plástico»: bolsas, con o sin asa, hechas de plástico, proporcionadas a los consumidores en los puntos de venta de bienes o productos, lo que incluye la venta online y la entrega a domicilio” -art. 3.b) Real Decreto 293/2018-. El objeto es “adoptar medidas para reducir el consumo de bolsas de plástico, con la finalidad de prevenir y reducir los impactos adversos que los residuos generados por dichas bolsas de plástico producen en el medio ambiente, con especial atención al daño ocasionado a los ecosistemas acuáticos, y en determinadas actividades económicas, como la pesca o el turismo, entre otras” -art. 1.1 Real Decreto 293/2018-. Adoptándose, como medida, a partir del 1 de julio de 2018, la prohibición de la entrega gratuita a los consumidores de bolsas de plástico en los puntos de venta de bienes o productos, a excepción de las bolsas de plástico muy ligeras y de las bolsas de plástico con espesor igual o superior a 50 micras con un porcentaje igual o mayor al 70% de plástico reciclado -art. 4.1.a) Real Decreto 293/2018-; debiéndose cobrar, por tanto, “una cantidad, por cada bolsa de plástico que proporcionen al consumidor”; tomando “como referencia los precios orientativos establecidos en el anexo I” -art. 4.1.c) Real Decreto 293/2018-. Dichos precios orientativos de las bolsas de plástico vienen determinados “*en función de su espesor*”:

Bolsas de espesor inferior a 15 micras destinadas a usos diferentes a los enumerados en la definición de bolsas muy ligeras del artículo 3 d): 5 céntimos de euro/bolsa.

Bolsas de espesor comprendido entre las 15 y las 49 micras: 15 céntimos de euro/bolsa.

Bolsas de espesor igual o superior a las 50 micras: 15 céntimos de euro/bolsa.

Bolsas de espesor igual o superior a 50 micras, con contenido igual o superior a 50% de plástico reciclado pero inferior al 70%: 10 céntimos de euros/ bolsa” -Anexo I-.

Precios que llevarían incluido el IVA⁴⁷. De forma tal que el consumo de bolsas de plástico, en términos generales, deben cobrarse al consumidor; y sobre su precio repercutir el IVA. Así, el IVA grava la entrega de las bolsas de plástico en función de un precio; aunque dicho precio se determina con base en el espesor de la bolsa de plástico; esto es, relacionado con su contenido de plástico. Los precios “obligatorios”, en cuanto a su establecimiento, que no en cuanto a su importe, con naturaleza de prestación patrimonial de carácter pública⁴⁸ -de ahí nuestra clara reserva a su establecimiento

46. BOE núm. 122, de 19 de mayo de 2018.

47. Ministerio para la Transición Ecológica: Documento de preguntas frecuentes sobre el Real Decreto 293/2018, de 18 de mayo, sobre reducción del consumo de bolsas de plástico y por el que se crea el Registro de Productores; en línea.

48. Naturaleza tributaria tiene el Impuesto sobre las bolsas de plástico de un solo uso, establecido en la C. A. de Andalucía, encaminado a desincentivar la utilización de las bolsas de plástico de un sólo uso con la finalidad de minorar la contaminación que generan y contribuir a la protección del medio ambiente. Sujetándose a gravamen el suministro de bolsas de plástico por un establecimiento comercial; considerándose considerándose contribuyente al titular del establecimiento comercial; que, al no ser el provocador del problema ambiental, que se encuentra en su consumo, se le impone la obligación de repercutir la cuota devengada al consumidor de la bolsa de plástico, quedando éste obligado a soportarla. Cuantificándose el impuesto, que acaba soportando el consumidor, a partir del número total de bolsas de plástico de un solo uso suministradas por el sujeto pasivo durante el periodo impositivo, que se configura como base imponible; sobre el que se aplica un tipo de gravamen de 5 céntimos de euros. Presentando, pues, una articulación ajustada, básicamente, al principio de quien contamina, paga; al contribuirse con base en dicho tributo en función del

mediante Real Decreto, aunque sea en el marco de una transposición-, se determinan, de acuerdo con el principio de quien contamina, paga, conforme al contenido de plástico de la bolsa; proyectando esta configuración ambiental de forma refleja sobre el IVA, al recaer éste sobre el precio de las bolsas de plástico.

Otras de las medidas tributarias contempladas en el Proyecto de Ley es el impuesto sobre los residuos. Dicho tributo grava la entrega de residuos en vertederos y en instalaciones de incineración o de coincineración para su eliminación o valorización energética –art. 84 PL-; recayendo sobre la capacidad económica ínsita en el consumo de los productos que, tras su uso, se materializan inescindiblemente en residuos, luego depositados. Así, sujeta, en tanto que hecho imponible, la entrega de residuos para su eliminación en vertederos (definidos como instalaciones para la eliminación de residuos mediante depósito en superficie o subterráneo –art. 87.1.j) PL-) autorizados, de titularidad pública o privada, situados en España –art. 88. a) PL-; la entrega de residuos para su eliminación o valorización energética en las instalaciones de incineración de residuos autorizadas, de titularidad pública o privada, situados en España –art. 88. b) PL-; la entrega de residuos para su eliminación o valorización energética en las instalaciones de coincineración de residuos autorizadas, de titularidad pública o privada, situados en España –art. 88. b) PL-. Ciertamente, la definición del hecho imponible se acomoda directamente al principio de quien contamina, paga, ya que se sujeta a gravamen un acto de contaminación: la entrega de residuos para su eliminación en vertederos o para su incineración o coincineración.

Sin embargo, su acomodo a las exigencias del principio de capacidad económica es más complejo. Y ello porque dicha actuación: entrega de residuos, en sí misma considerada, y en términos generales, no revela fuerza económica; salvo en aquellos contados casos a día de hoy –seguramente la evolución será hacia una generalizada valorización de los residuos- en los que dichos residuos tengan un precio de mercado a efectos de su valorización. Por ello, la capacidad económica ínsita en este tributo se manifiesta en los actos de consumo de dichos productos que, una vez usados y consumidos, generan residuos, que son los que se depositan en los vertederos e instalaciones de incineración y coincineración. Y puesto que dicha relación, entre el consumo de un producto, la generación de residuos; y el deber de depositarlo de forma controlada, es inescindible; es en dicha operación de consumo del bien donde se encuentra la capacidad económica llamada a soportar el impuesto sobre los residuos. En este sentido, hay que ser consciente de que el consumo de un producto no sólo implica el precio de su adquisición, sino también exige asumir su ordenación ambiental, una vez consumido.

Consecuentemente, y siguiendo las exigencias del principio de quien contamina, paga, tendrá la condición de contribuyente la persona, física o jurídica, o entidad, que realice la entrega de residuos para su eliminación en vertederos; para su eliminación o valorización energética en las instalaciones de incineración de residuos autorizadas o para su eliminación o valorización energética en las instalaciones de coincineración -art. 91.1 PL-. Sin embargo, por razones de gestión del tributo se impone la condición de sustituto del contribuyente a los gestores de los vertederos o de las instalaciones de incineración o de coincineración de residuos; siempre que sean distintos de quienes realicen el hecho imponible -art. 91.2 PL-; exigiéndoseles la obligación de pagar la cuota tributaria. Articulación jurídica que, sin embargo, no se acomoda al principio vertebrador del tributo: quien contamina, paga; ya que no es el gestor del vertedero o de las instalaciones de incineración o coincineración el provocador del problema ambiental; sino que la responsabilidad ambiental recae en las personas que generan los residuos y, conforme a norma, los entregan para su ordenación ambiental. De ahí que, en orden al cumplimiento de dicho principio, se establece para los sustitutos del contribuyente el deber de repercutir el importe de las cuotas devengadas sobre los contribuyentes del impuesto; quedando estos obligados a soportarlas -art. 94.1 PL-; haciendo así asumir al contribuyente, provocador del problema ambiental, el coste generado; así como la señal económica desincentivadora del comportamiento que afecta al medio.

mayor o menor consumo de bolsas de plástico.

La cuantificación del impuesto sobre los residuos aspira, por un lado, a determinar el importe de la compensación económica necesaria para financiar la reparación del daño ambiental provocado por los residuos entregados; que exigen bien su eliminación en vertederos; bien su eliminación o valorización energética en las instalaciones de incineración o de co-incineración; y por el otro, a desincentivar de dichas actuaciones, fomentando su reciclaje o valorización. De ahí que la base imponible se articule, por cada instalación -art. 92.2 PL-, con base en el peso, expresado en toneladas métricas con tres decimales, de los residuos depositados en vertederos, incinerados o co-incinerados -art. 92.1 PL-. Aplicándose un tipo de gravamen diferente en función de la naturaleza del residuo; ya se trate de residuos municipales, ya de rechazos de residuos municipales o ya de otro tipo de residuos; en función de si se depositan en vertederos; de si se entregan en instalaciones de incineración o de co-incineración; y dentro de éstos, de si se trata de vertederos de residuos no peligrosos, peligrosos o de residuos inertes; y dentro de las instalaciones de incineración de residuos municipales; si superan determinados umbrales de valorización o no; u otras instalaciones de incineración de residuos -art. 93 PL-. Y así en función de la combinación de criterios se determina el concreto tipo de gravamen aplicable sobre la base imponible. En este sentido, por ejemplo, en el caso de residuos depositados en vertederos de residuos no peligrosos, si se trata de residuos municipales el tipo de gravamen será de 40 euros por tonelada métrica; y si se trata de rechazos de residuos municipales 30 euros por tonelada métrica -art. 93.1.a) 1º y 2º PL-. De forma que los concretos tipos de gravámenes se determinan como consecuencia de la proyección de dichos criterios anudados a principios ambientales como el de quien contamina, paga o el principio ambiental; determinando una contribución acomodada a los mismos, ya que se paga en función de la cantidad de los residuos entregados y de su peligrosidad o de su susceptibilidad de valorización energética; criterios todos anudados a la preservación del medio.

Se trata de un tributo que, salvando las concretas diferencias de articulación, está bastante implantado entre las CCAA. Aunque el hecho de que no todas las CCAA lo tengan implantado; así como que entre aquellas que sí lo tienen, su importe no está armonizado; ha generado un movimiento de residuos entre CCAA tratando de minimizar costes fiscales generados por su depósito e incineración. De ahí la conveniencia de esta norma armonizadora sobre su establecimiento en todo el país; armonizando un importe mínimo a imputar a las actuaciones de entrega o depósito en vertederos o en instalaciones de incineración o de co-incineración; aun cuando su establecimiento conlleve, conforme a las exigencias de un sistema tributario -art. 31.1 CE-, materializado en la coordinación impuesta por el artículo 6 LOFCA, la suspensión de los tributos autonómicos de esta naturaleza. Aunque el Gobierno ha previsto, respetando la autonomía financiera, la posibilidad de las CCAA de incrementar dichos tipos impositivos establecidos respecto de los residuos depositados, incinerados o co-incinerados -art. 93.2 PL-.

4. Las Comunidades Autónomas como fuentes de creación de tributos ambientales.

Las CCAA han sido el origen de buena parte de los tributos ambientales creados en España. Y ello, en buena medida, sobre todo en sus orígenes, al ser de las escasas posibilidades impositivas de materializar su autonomía financiera. En efecto, la autonomía financiera, reconocida constitucionalmente a las CCAA -art. 156 CE-, aunque supone poder tributario propio -arts. 156.1; 133.2 y 157.1.b) CE-, debe materializarse con arreglo al principio de coordinación⁴⁹ con la Hacienda estatal -art. 156.1 CE-. Correspondiendo, pues, al legislador estatal regular el ejercicio de las competencias autonómicas en materia de tributos propios -art. 157.3 CE-; competencia materializada en la Ley Orgánica de Financiación de las CCAA -en adelante LOFCA-. La actuación, por el legislador orgánico, de su habilitación constitucional para regular el ejercicio de las competencias financieras

49. Habiendo definido el TC la coordinación como "la integración de la diversidad de las partes o subsistemas en el conjunto o sistema, evitando contradicciones y reduciendo disfunciones que, de subsistir, impedirían o dificultarían, respectivamente, la realidad misma del sistema" -Sentencia 32/1983/2º-.

de las CCAA en materia de tributos propios –art. 157.1.b) y 3 CE⁵⁰–, en el marco de las exigencias de contribución al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica –art. 31.1 CE–, se ha concretado en el establecimiento del mandato de que “[l]os tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos impositivos gravados...”, ni “por el Estado” –art. 6.2 LOFCA–, ni “por los tributos locales” –art. 6.3 LOFCA–. Lo cual implica que las CCAA, por un lado, no podrán establecer *ex novo* tributos propios, que recaigan sobre hechos impositivos gravados por el Estado o por los tributos locales; y, por el otro, deberán suspender sus tributos propios, ya establecidos, en los supuestos en los que “el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria establezca tributos sobre hechos impositivos gravados por las Comunidades Autónomas”; aunque, en estos casos, se exige a aquél la instrumentación de “las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas” –art. 6.2 LOFCA–. En palabras del TC, se prohíbe a las CCAA la “coincidencia de hechos impositivos” –STC 122/2012/3º–; esto es, “establecer tributos equivalentes a los ya establecidos por el Estado y las entidades locales” –SSTC 210/2012/4º; 85/2013/3º–. En definitiva, estas situaciones de doble imposición se proscriben; en tanto que dobles imposiciones no coordinadas; esto es, prohibidas o no admitidas por Ordenamiento jurídico –art. 6.2 y 3 LOFCA– al ser directamente incompatibles con la existencia de un sistema tributario justo conforme a las exigencias del deber de contribuir –art. 31.1 CE– (SSTC 210/2012/4º; 85/2013/3º). Determinando dicho canon de constitucionalidad el espacio fiscal autonómico.

Espacio fiscal propio de las CCAA en el que ocupan un lugar destacado los tributos ambientales; en tanto que tributos propios con finalidad extrafiscal; encaminados a hacer realidad el mandato constitucional del artículo 45.2 CE: preservar el medio; adoptando “normas adicionales de protección” (art. 149.1.23º CE); conforme a sus estatutos de Autonomía. Y ello, porque, conforme a la doctrina constitucional, la naturaleza ambiental –extrafiscal– de dichos tributos propios se erige en uno de los criterios superadores de la prohibición de equivalencia de dichos tributos propios respecto de los tributos estatales o locales –STC 122/2012/4º–. Circunstancia que, junto con la voluntad política de hacer realidad los fines estatutarios de preservación del medio, explica el destacado papel de las CCAA como fuentes de creación de los tributos ambientales.

En efecto, los tributos autonómicos ambientales se han edificado, dentro del espacio fiscal permitido por los tributos estatales, sobre todos los elementos naturales: agua, suelo y aire; incidiendo sobre los diversos comportamientos, actividades y situaciones, que afectan a los mismos: vertidos de aguas residuales, embalses, emisiones, grandes superficies comerciales, estancias turísticas, afectación del paisaje, riesgo ambiental, depósito y eliminación de residuos, bolsas de plástico, etc. Y siempre respondiendo a una premisa clave en materia ambiental: pensamiento global: necesidad de actuar en pro de la preservación del medio global; actuación local: en este caso, en el marco territorial delimitado por el poder tributario propio autonómico; en cuyo ámbito se originan, y por tanto se coadyuva, en parte dichos problemas ambientales; asumiendo, por tanto, su cuota de responsabilidad social tributaria ante los mismos.

En materia de aguas, el tributo más extendido es el impuesto sobre la producción de aguas residuales como consecuencia del consumo de dicho elemento en actividades domésticas e industriales; que adopta distintas denominaciones en las distintas CCAA (canon del agua –en Cataluña y Galicia–; canon del agua residual –en Cantabria–; *canon de saneamiento* –en La Rioja, Murcia, Valencia, Extremadura y Baleares–; canon de vertido –en Canarias–; impuesto sobre vertidos a las aguas litorales –en Andalucía y Murcia–; impuesto sobre la contaminación de las aguas –en Aragón– e impuesto sobre las afecciones ambientales del uso del agua –en Asturias⁵¹–).

Su generalización obedece a dos razones: la existencia de un problema ambiental en materia de

50. En este sentido, “los límites introducidos en el art. 6 LOFCA responden al ejercicio de la potestad que al legislador estatal le confiere el art. 157.3 CE, en relación con los arts. 149.1.14 y 133.1, ambos de la CE” –STC 196/2012/1º–.

51. Aunque no son los únicos tributos en materia de aguas. En este sentido, podemos destacar tributos como el Impuesto sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada –en Galicia– y el Impuesto medioambiental sobre determinados usos y aprovechamientos de agua embalsada –en Aragón–; que sujetan a gravamen los embalses como causante de daño ambiental consecuencia de la alteración del curso natural del río.

aguas residuales que afecta de forma muy cercana a los ciudadanos y la exigencia comunitaria de afrontarlo con base en los principios de recuperación de costes y de quien contamina, paga. En efecto, en primer lugar, el volumen de aguas residuales producidas tanto en las tareas domésticas, en muchos casos producidas en el marco de concentraciones urbanas, como industriales, quiebra la capacidad natural de regeneración del medio; amenazando las propias fuentes de obtención del agua; haciendo peligrar el abastecimiento humano, industrial y agrícola; en definitiva, afectando al agua como presupuesto de vida y bienestar social; en segundo lugar, la Directiva 2000/60/CE, Marco del Agua⁵² impuso una política de precios del agua de acuerdo con las exigencias de los principios de recuperación de costes, encaminada a proyectar sobre el precio del agua los costes de su uso, incluidos los medioambientales, y de “quien contamina, paga”, que incentiven un uso eficiente del agua, teniendo en cuenta factores socioeconómicos y de discriminación por sectores –art. 9, Anexo III-. La respuesta a dichas exigencias fue el establecimiento del tributo ambiental, denominado generalmente canon de saneamiento –en adelante Canon-.

Así, el Canon es un tributo propio de la Comunidad Autónoma; establecido con la finalidad de coadyuvar a la protección del medio en materia de saneamiento; tanto mediante la financiación de la política de saneamiento; materializada en la instauración de un sistema de depuración y saneamiento de las aguas residuales generadas; a lo que coadyuva la naturaleza afectada del tributo; como mediante el expediente de internalizar los costes generados por el consumo de agua, imputando los mismos a sus provocadores; con el objetivo de modular dichos comportamientos en orden, en el marco del consumo doméstico, a la racionalización del consumo de agua; en el ámbito de los consumos industriales, a la reducción de la contaminación de las aguas residuales producidas.

La articulación jurídica del canon de saneamiento no está exenta de complejidad, dada las dificultades que presenta la determinación de la cantidad e intensidad contaminante de las aguas residuales producidas, señaladamente en los consumos de agua domésticos; que es lo que se quiere gravar, en tanto que actividad contaminante provocadora de los costes ambientales a compensar e internalizar; a diferencia del consumo, real o potencial, de agua, que es de fácil gestión. De ahí que, con diferentes fórmulas jurídicas, se opte generalmente por edificar el tributo sobre el consumo de agua; en tanto que elemento relacionado, directamente en los consumos domésticos, de forma más indiciaria en los consumos industriales, con el volumen e intensidad contaminante de las aguas residuales producidas; aunque con la finalidad de gravar la producción de aguas residuales, en función de su volumen e intensidad contaminante; de ahí la vidriosa articulación jurídica.

Así, se sujeta bien el consumo de agua en tanto que presupuesto de la producción de aguas residuales; bien la producción de aguas residuales manifestada a través del consumo de agua. Proyectándose sobre los elementos de cuantificación la determinación del volumen y la intensidad contaminante de las aguas residuales producidas a partir del volumen de agua consumida. Articulación acomodada tanto al principio de “quien contamina, paga”, ya que al sujetar bien la producción de aguas residuales, bien el consumo de agua en tanto que presupuesto de la producción de aguas residuales; se sujeta la realización de una actividad que genera contaminación; como al principio de capacidad económica, al manifestar dicho consumo de agua fuerza económica; aunque el carácter esencial que tiene dicho consumo en el marco de los consumos domésticos exigiría la proyección de este principio como cualidad subjetiva del obligado tributario, estableciendo un supuesto de exención encaminado a eximir de gravamen a todos aquellos sujetos contaminadores ayunos de fuerza económica; como pueden ser aquellos ciudadanos con escasos recursos, múltiples cargas familiares o una dependencia severa. La naturaleza tributaria del Canon exige el acomodo a las exigencias del deber de contribuir –art. 31.1 CE-.

Articulación jurídica que conduce a la configuración del consumidor de agua como contribuyente, tanto en los supuestos de hechos imposables que sujeta el consumo de agua, en los que el contri-

52. La Directiva establece el marco jurídico comunitario para la protección de todas las aguas –superficiales, subterráneas y marinas-, reduciendo la contaminación y promoviendo su uso sostenible; partiendo del principio fundamental de que “el agua es un patrimonio a proteger, no un bien comercial” (Primer Considerando de la Exposición de Motivos de la Directiva).

buyente es un elemento coherente; como en los que sujeta la producción de aguas residuales manifestada a través del consumo de agua; en los que el contribuyente y genéricamente el consumo de agua, además del presupuesto de la producción de aguas residuales, es el andamiaje vicario sobre el que se construye el tributo. Y ello con independencia de que el suministro provenga de una entidad suministradora o sea obtenido por medios propios –pozos, instalaciones de recogida de lluvias, etc.-. Siendo ésta una calificación que se acomoda a las exigencias del principio de “quien contamina, paga”, al ser el consumidor la fuente de la contaminación; además de a las exigencias del principio de capacidad económica, ya que el consumidor manifiesta la titularidad de una fuerza económica, aunque sea indirecta, como es el gasto de una renta, en los supuestos de consumo por suministro, o directa, como es la titularidad de elementos patrimoniales, en los supuestos de consumo propio. E incluso, en los supuestos de consumos en el marco de una actividad económica, el consumidor es el titular de una actividad económica, que representa tanto un patrimonio en sí mismo considerado, como una fuente de renta; todo ello manifestaciones de riqueza.

La construcción de estos tributos sobre el consumo de agua determina, en aquellos supuestos en los que éste proviene de redes de abastecimiento, el establecimiento como sustituto del contribuyente de las personas o entidades suministradoras de agua; esto es, de quienes efectúan el suministro en baja de agua; que, como tales, son las que deben exigir el canon a los consumidores, mediante su inclusión en la oportuna factura o recibo; y posteriormente ingresar dichas cantidades en la Administración correspondiente. Determinando, dicha obligación del sustituto del contribuyente de repercutir el Canon a los consumidores de agua, la materialización de las exigencias del principio de “quien contamina, paga”; haciendo recaer el gravamen sobre el contribuyente; que es el sujeto contaminador. De modo tal que la figura del sustituto del contribuyente ocupa un papel esencial en el diseño del Canon, al erigirse en la pieza clave que posibilita la contribución al sostenimiento de los gastos de saneamiento por parte de los sujetos contaminadores.

El canon de saneamiento, al pretender imponer una contribución al sostenimiento de los gastos públicos conforme a la carga contaminante contenida en las aguas residuales producidas, al edificarse su construcción sobre el consumo de agua, y al presentar unas características tan diversas los consumos para usos domésticos y para usos industriales, al ser aquéllos uniformes en su carga contaminante, que es escasa y difícil de determinar, y estos presentar una características tan dispares y de difícil gestión, establece, conforme a las exigencias del principio de quien contamina, paga, un método de determinación de la cuota tributaria del Canon en función de dichas modalidades de consumo. Ciertamente, las diferencias cuantitativas y cualitativas, en términos de contaminación, de los vertidos en ambos supuestos son tan importantes, así como las posibilidades de determinación de dicha cantidad e intensidad contaminante, dado el número de afectados y su dimensión, son tan dispares, que dichas exigencias jurídico-técnica justifican la mencionada diferenciación del método de determinación de la cuota tributaria del Canon en los supuestos de consumos domésticos y de consumos industriales.

En efecto, la cuantificación del tributo, en términos genéricos, trata de imputar diferentes costes sociales, económicos y ambientales: los costes originados por la construcción y mantenimiento del servicio de depuración, tratamiento y evacuación; los costes provocados por el volumen de agua residual producida, medida en metros cúbicos y con base en un contador y la carga contaminante contenida en el agua residual generada. Y dicha voluntad internalizadora del tributo exige una articulación jurídica diferente en los supuestos de consumo de agua doméstica e industrial.

En los supuestos de consumo de agua doméstica, se parte de la presunción de que la carga contaminante de las aguas residuales producidas se manifiesta, siquiera sea indiciariamente, a través del volumen de agua consumida. De forma que éste se erige en el parámetro fundamental de cuantificación; si bien modulado con base en otros criterios, como el de concentración demográfica en el lugar en el que se produce el agua residual, en orden a determinar los costes de depuración con base en la concentración contaminante de dichas aguas. Por su parte, la determinación de la cuota tributaria del Canon en los supuestos de consumo de agua para usos industriales presenta una mayor complejidad. La explicación se encuentra en el hecho de que dichos consumos no manifiestan,

ni siquiera indiciariamente, la carga contaminante de las aguas residuales producidas en dicho ámbito; dependiendo aquélla, tanto cuantitativa, como cualitativamente, de la concreta actividad industrial, así como de la disposición, o no, y en su caso eficiencia, de un sistema de depuración de aguas residuales. Por lo que el consumo de agua para usos industriales da lugar, en función de estas circunstancias, a vertidos muy dispares desde el punto de vista de su carga contaminante. De modo que, en el marco de los supuestos de consumo de agua para usos industriales, gravar uniformemente la producción de agua residuales con base en el consumo de agua es contrario a los principios de “quien contamina, paga” y de recuperación de costes, que exigen que la cuota tributaria del Canon se cuantifique de acuerdo con el volumen de agua residual producida y con su carga contaminante.

Consecuentemente, la determinación de la cuota tributaria del Canon en los supuestos de usos industriales se realiza teniendo en cuenta diferentes parámetros; unos dirigidos a cuantificar los costes en infraestructuras hidráulicas necesarios para depurar las aguas residuales, como puede ser el calibre del contador; otros, los más interesantes desde el punto de vista ambiental, encaminados a determinar el volumen de las aguas residuales producidas y su carga contaminante. Así, para determinar el importe de la cuota, primero, se cuantifica el consumo de agua -contemplándose en algunos casos la posibilidad de medir, mediante un contador homologado, el volumen de vertido-; segundo, se multiplica dicho volumen de agua consumido por el tipo de gravamen establecido -que en todo caso es superior, dada la mayor capacidad económica potencial demostrada en estos consumos, al establecido para la determinación de dicha contribución en los supuestos de consumo de agua doméstica- y, tercero, sobre el resultado, indicativo de la contribución por el volumen de aguas residuales producido, se aplica un coeficiente corrector, encaminado a proyectar sobre el importe de la cuota tributaria del tributo la carga contaminante del vertido. Otras articulaciones de esta modalidad de tributo ambiental apuestan por configurar una base imponible con base en la contaminación efectivamente producida -carga contaminante vertida-, medida conforme a mediciones directas, basadas en el análisis de las muestras obtenidas de los vertidos de aguas residuales; sobre la que se aplicará los correspondientes tipos de gravamen.

En definitiva, el tributo determina la cuota con base en el principio de quien contamina, paga; proyectándola como resultado de diferentes criterios ambientales, encaminados a configurarla como resultado de la carga contaminante del vertido de agua residual producido; entre los que destaca la carga contaminante que se incorpora al agua residual o que se elimina de ésta mediante el sistema de depuración de la instalación industrial. Sobre dicha cuota tributaria pueden aplicarse deducciones, como la bonificación determinada a partir del porcentaje de consumo de agua procedente de agua depurada en las instalaciones de depuración, que se deducirá de la cuota íntegra, determinando la cuota líquida del Canon. Todo ello en un afán de operar en el ciclo integral del agua; financiando la depuración de las aguas residuales e incentivando la reutilización del agua depurada.

En materia de emisiones, las CCAA también han adoptado medidas tributarias en orden a reducir las emisiones contaminantes a la atmósfera. Las emisiones de gases contaminantes, tanto de los que provocan el efecto invernadero –como el dióxido de carbono (CO₂) procedente de la combustión de combustibles fósiles en procesos industriales o medios de transportes; o el óxido nitroso (N₂O) originado por la quema de dichos combustibles en centrales térmicas o medios de transportes-, como de los que están en el origen de la lluvia ácida –como el dióxido de azufre (SO₂) procedente de la quema de combustible en la industria pesada y centrales productoras de energía; o los óxidos de nitrógeno (NO₂), procedente de la quema de combustibles en los medios de transporte-, constituyen un grave problema ambiental; que, en una alícuota parte, tiene su origen en las emisiones realizadas desde el territorio de dichas CCAA. Ante el mismo, algunas CCAA han reaccionado, asumiendo su responsabilidad social tributaria, estableciendo tributos propios con finalidad extrafiscal y diferentes denominaciones: Impuesto sobre la contaminación atmosférica –en Galicia-; Impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial; Impuesto sobre la emisión de gases y partículas a la atmósfera producida por la industria e Impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica -en Cataluña-; Impuesto sobre la emisión de gases a la atmósfera –en Andalucía-; Impuesto sobre emisiones de gases conta-

minantes a la atmósfera –en Murcia-; Impuesto medioambiental sobre la emisión de contaminantes a la atmósfera –en Aragón-; y en el seno de un tributo genérico sobre las actividades que inciden en el medio ambiente –en Valencia y Castilla la Mancha-; encaminados tanto a internalizar las externalidades ambientales negativas ocasionadas por determinadas actividades industriales y de transporte, compensando a la sociedad por los costes ambientales soportados; como a desincentivar, o al menos a racionalizar, dichas emisiones perjudiciales para el medio.

Naturaleza extrafiscal que exigiría su configuración como tributo afectado, encauzando los ingresos generados a financiar medidas de amortiguación de los efectos ambientales adversos originados por dichas emisiones; circunstancia que no acontece en todos los casos; aunque sí en la mayoría; aunque, en estos casos, se materializa en una afectación genérica, encaminada a financiar genéricamente la política autonómica de protección del medio. Tan sólo el Impuesto catalán sobre la emisión de gases y partículas a la atmósfera producida por la industria, contempla una afectación específica a la protección del ambiente atmosférico.

En dichos tributos se sujeta, en términos genérico, la emisión a la atmósfera bien de dióxido de carbono desde los vehículos o desde las industrias; bien, y fundamentalmente, de dióxido de azufre u óxidos de nitrógeno desde instalaciones industriales y, en un caso, desde la aviación comercial. Emisiones que tienen su punto de conexión en la Comunidad Autónoma, bien por radicarse en ella la instalación; bien por estar ubicado en ella el aeropuerto en el que se aterriza o desde el que se despega; bien, y este criterio territorial plantea mayores problemas, por tener en ella el domicilio fiscal el titular del vehículo. Configuración jurídica que hace depender el nacimiento de la obligación tributaria principal de una determinada actividad o de una titularidad patrimonial contraria al mandato constitucional de protección del medio (art. 45 CE), conforme al principio de quien contamina, paga; considerándose justo que aquellos que ocasionan un perjuicio ambiental a la sociedad contribuyan a compensar dichos costes ambientales.

Más complejo se presenta, a veces, el acomodo de dichos tributos a las exigencias del principio de capacidad económica; ya que, si bien lo normal son articulaciones jurídicas del hecho imponible que se edifican sobre manifestaciones de fuerza económica desde la que se realizan las emisiones contaminantes: emisiones de gases contaminantes de las aeronaves en vuelos comerciales, desde instalaciones industriales o de los vehículos; existen supuestos en los que el hecho imponible se construye exclusivamente sobre las emisiones contaminantes; y esta realidad, en sí misma considerada, no constituye ninguna manifestación de capacidad económica; aunque se acomode a la doctrina constitucional que defiende que el respeto al principio de capacidad económica “no impide que el legislador pueda configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones extrafiscales” (STC 37/87, de 26 de marzo, -FJ 13^º-); aunque exige integrar el hecho imponible con la articulación de otros elementos constitutivos del presupuesto de hecho de la norma tributaria, en el que se recogen hechos jurídicos determinantes de la sujeción a gravamen; determinando, globalmente analizado el presupuesto de hecho del tributo, la sujeción de las emisiones realizadas por un determinado contribuyente, por ejemplo, por una actividad industrial; cumpliendo así con las exigencias del principio de capacidad económica.

En congruencia con la configuración del hecho imponible, la condición de contribuyente se atribuye a los titulares de las instalaciones industriales, actividades o medios de transportes, desde los que se emiten las sustancias contaminantes gravadas.

La cuantificación de dichos tributos sobre emisiones se edifica, conforme a las exigencias del principio de quien contamina, paga, sobre la medición de las emisiones de los gases contaminantes sujetos realizadas. Así, en los tributos que sujetan a gravamen las emisiones de un concreto gas, como pueden ser el dióxido de carbono de los vehículos o los óxidos de nitrógeno emitidos por las aeronaves, la base imponible se articula con base en la medición de dichas emisiones; bien en kilogramos, de óxidos de nitrógeno emitidos por las aeronaves durante el período impositivo; bien en gramos de dióxido de carbono por kilómetro susceptibles de ser emitidos, conforme a la certificación oficial del fabricante, por los vehículos. Esquema jurídico que se reitera en aquellos tributos que sujetan las emisiones de varios gases contaminantes: dióxido de azufre u óxidos de nitrógeno; aunque

articulando la base imponible de forma desagregada; cuantificando específicamente las emisiones a la atmósfera de cada una de las sustancias contaminantes sujetas, medidas en toneladas métricas. Estas articulaciones de la base imponible son sustancialmente coincidentes con aquellas que cuantifican la base imponible con base en la carga contaminante (medida en unidades de contaminación) de las emisiones sujetas, realizadas desde una instalación industrial durante el periodo impositivo; al medir, por ejemplo, las toneladas de sustancias contaminantes emitidas. Sin embargo, en algunos supuestos, la base imponible viene constituida por la suma de las toneladas métricas emitidas de cada una de las sustancias contaminantes sujetas (dióxido de azufre, dióxido de nitrógeno, etc.) por un mismo foco emisor o instalación; lo cual exige, al sumar en la base imponible dos sustancias contaminantes distintas, establecer una relación de equivalencia contaminante entre ambas. En definitiva, el diseño jurídico de la base imponible en sus diferentes versiones es congruente con la definición del presupuesto de hecho del tributo; y, por extensión, conforme al principio “quien contamina, paga”. En este sentido, si el hecho imponible viene constituido por la emisión a la atmósfera de sustancias contaminantes, la base imponible mide las cantidades de dichas sustancias emitidas a la atmósfera e, indirectamente, su carga contaminante, implícita en la cantidad y calidad del gas emitido. Tan sólo se aleja de esta construcción el tributo que determina la base conforme a la potencial capacidad emisora de dióxido de carbono de los vehículos.

El acomodo cabal a dichas exigencias principialistas exige determinar dichas emisiones con base en un método de determinación de la base imponible de estimación directa. Circunstancia que se contempla en la mayoría de los casos; aunque condicionado a la operatividad de los sistemas de medida de la cantidad de sustancias contaminantes emitidas. Contemplándose igualmente supuesto de determinación directa de las emisiones con base en la declaración del contribuyente; pudiendo ser modificada con base en la correspondiente comprobación administrativa. Igualmente, se establecen métodos de determinación objetivo de la base imponible fundados en indicadores objetivos del tipo de actividad, la dimensión de la misma, las características tecnológicas de su proceso productivo, los elementos empleados en su producción, etc. Finalmente, el legislador prevé la estimación indirecta de la base imponible para aquellos casos en los que el obligado tributario impida la determinación cuantitativa del tributo a través de las vías ordinarias contempladas.

Al cuantificarse la base imponible en unidades no monetarias; generalmente toneladas de emisiones, el tipo impositivo se configura como un tipo de gravamen específico para cada sustancia contaminante. Tipo de gravamen que se configura como gradual; conformando una tarifa progresiva; en la que los distintos tipos de gravamen se aplican sobre los diferentes tramos de base cuantificados en función de las emisiones. Determinando unos tributos propios sobre las emisiones cabalmente acomodados al principio de quien contamina, paga.

Otro de los tributos propios más extendidos es el que sujeta las afecciones e impactos visuales y ambientales negativos sobre el medio como consecuencia de la realización de determinadas actividades, a través de las instalaciones y demás elementos patrimoniales afectos a las mismas; como son los parques eólicos; las actividades de transporte o distribución de energía eléctrica o las actividades de telefonía y telemáticas. Dicho tributo, en el seno de las distintas CCAA que lo han establecido, adopta diversas modalidades: bien se materializa en un canon eólico –en Galicia y Castilla La Mancha⁵³–; bien en tributos individualizados como el Impuesto sobre el impacto visual producido por los elementos de suministro de energía eléctrica y elementos fijos de redes de comunicaciones telefónicas o telemáticas –en La Rioja–, el Impuesto medioambiental sobre las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión –en Aragón–; bien en impuestos genéricos, integrando en su seno dicha sujeción, como son el Impuesto sobre actividades o instalaciones que inciden en el medio ambiente –en Valencia, Asturias, Extremadura y Cataluña– y el Impuesto sobre la afección medioambiental causada por determinados aprovechamientos del agua embalsada, por los parques

53. Canon acomodado tanto al Derecho de la Unión Europea conforme a la STJUE de 20 de septiembre de 2017, asuntos C-215/16; C-216/16; C-221/16; como al bloque de la constitucionalidad, en lo relativo al artículo 6.3 LOFCA -Autos del Tribunal Constitucional 183/2016 y 185/2016.

eólicos, por las centrales nucleares⁵⁴ y por las instalaciones de transporte de energía de alta tensión –en Castilla y León–.

Con la sujeción de dichas afecciones al medio se pretende, conforme a las exigencias del principio de quien contamina, paga, tanto, y fundamentalmente, coadyuvar a compensar a la sociedad por el coste ambiental que soporta con origen en las mismas; como desincentivar la proliferación de dichos elementos, mediante el expediente reflejo de incentivar comportamientos de los sectores energéticos y de las telecomunicaciones encaminados a reducir el impacto visual que producen los elementos fijos de sus redes de distribución y difusión mediante su soterramiento o compartiendo infraestructuras. Construcción jurídica que, además, se acomoda a las exigencias del principio de capacidad económica, al sujetar dichas afecciones e impactos visuales y ambientales negativos en tanto que provocados por la realización de determinadas actividades económicas, a través de las instalaciones y demás elementos patrimoniales afectos a las mismas; como son las de transporte de energía eléctrica, efectuada por los elementos fijos de suministro de energía eléctrica; las de comunicaciones telefónicas o telemáticas, realizadas por los elementos fijos de las redes de comunicaciones telefónicas o telemáticas o los parques eólicos de aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica. De ahí que se configure como contribuyente a quienes realicen las actividades sujetas a gravamen; esto es, a quienes exploten el parque eólico o a quienes desarrollen las actividades de transporte de energía eléctrica, de telefonía y telemática, mediante elementos fijos de suministro de energía eléctrica o de las redes de comunicaciones.

La contribución al sostenimiento de los gastos públicos determinada por esta modalidad de tributo ambiental se edifica, conforme a las exigencias del principio de quien contamina, paga, cuantificando los elementos físicos que provocan las afecciones e impactos visuales y ambientales negativos sobre el medio. Así, constituye la base imponible la suma de unidades de autogeneradores existentes en un parque eólico; los kilómetros lineales de tendido eléctrico, materializado en instalaciones y demás elementos patrimoniales afectos a la actividad de transporte de energía eléctrica o el número de torres, postes, antenas o cualesquiera otras instalaciones o elementos patrimoniales, no conectados entre sí por cables, afectos a las actividades de telefonía y telemática. Sobre dicha base imponible se aplican los correspondientes tipos de gravamen de la actividad de que se trate. Así, respecto de los parques eólicos, se aplica a la base imponible una tarifa en la que se contemplan diferentes tipos de gravamen en función bien del número de autogeneradores; bien de la potencia del autogenerador. En los supuestos de transporte de energía, telefonía o telemática, la cuota tributaria se determina aplicando a la base imponible un tipo de gravamen de, generalmente, 700 € por cada kilómetro de tendido eléctrico, poste, antena, instalación o elemento patrimonial afecto. Diferenciándose a veces el tipo de gravamen en función de los kilovatios de tensión de la línea de transporte de energía eléctrica; estableciendo un tipo de gravamen de 1200 € para aquellas líneas de tensión igual o superior a 400 kv.

La naturaleza ambiental del tributo se completa con la afectación de sus ingresos a actuaciones de protección del medio; materializadas en la financiación tanto de actuaciones de conservación

54. Inciso declarado inconstitucional y nulo por la STC 84/2020; con base en que el hecho imponible de dicho tributo, relativo al “riesgo de alteración del medioambiente provocado por el combustible nuclear gastado y depositado con carácter temporal en las centrales nucleares situadas en el territorio de la Comunidad de Castilla y León”, recae, vulnerando el artículo 6.2 LOFCA, sobre el hecho imponible del impuesto estatal sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica. Equivalencia entre ambos tributos, ya que, a juicio del TC, “resulta en todo caso artificioso, pretender que se pueda aislar el riesgo del depósito temporal con respecto del proceso productivo; uno y otro impuesto recaen sobre el mismo hecho imponible”. Y ello porque “no hay ningún supuesto en el cual el combustible nuclear no sea objeto de un almacenamiento específico posterior”. En definitiva, “lo gravado en ambos casos es lo mismo: el almacenamiento en la propia central de este residuo de alta actividad, en atención al riesgo que supone y los costes de gestión que conlleva”; esto es, la producción de energía eléctrica en centrales nucleares con base en riesgo de afectación medioambiental y en los costes de gestión que impone tal circunstancia. Así lo ratifica el TC cuando afirma que “ambos tributos recaen sobre la misma materia imponible o fuente de capacidad económica, que no es otra que la producción de energía eléctrica en una central nuclear; haciéndolo además desde la misma perspectiva: gravar las externalidades negativas que supone la energía nuclear, medidas por los riesgos que esta comporta, en concreto, en razón del combustible nuclear gastado que resulta del proceso nuclear”.

y restauración del medio, como de programas de eficiencia energética de las energías renovables; determinadas en las correspondientes leyes de presupuesto.

En el seno de los Impuestos sobre actividades o instalaciones que inciden en el medio ambiente, establecidos por algunas CCAA -en Cataluña, Valencia⁵⁵, Castilla La Mancha y Extremadura-, es común, además de sujetar las actividades de transporte de energía eléctrica, telefonía y telemática, y los parques eólicos, sujetar a gravamen las actividades de producción, almacenamiento y transformación de energía eléctrica⁵⁶; y hacerlo con base tanto en las mismas razones citadas anteriormente: la incidencia, alteración o riesgo que estas actividades, mediante las instalaciones y otros elementos patrimoniales afectos a las mismas, provocan sobre el medio; como con base en la misma finalidad: compensar los costes ambientales generados por las mismas. Así, ante los problemas ambientales generados por la actividad de producción de energía eléctrica, la respuesta jurídico-tributaria ha sido articular un tributo de carácter retributivo, fundado en el principio “quien contamina, paga”, encaminado a internalizar los costes ambientales generados por dicha actividad.

A la luz de lo cual, el hecho imponible se configura sujetando los daños, impactos, afecciones y riesgos para el medio ambiente, ocasionados por las actividades de producción, almacenamiento y transformación de energía eléctrica, mediante las instalaciones y demás elementos patrimoniales, afectos a aquélla; respondiendo así a las exigencias de un tributo con finalidad extrafiscal. Y ello porque la definición del mismo sujeta a gravamen la capacidad económica exteriorizada por el desarrollo, mediante instalaciones y demás elementos patrimoniales afectos, de una actividad industrial, no en cuanto tal manifestación de fuerza económica apta para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, función que ya desarrolla el Impuesto sobre Sociedades; sino en cuanto que provoca daños, impactos, afecciones y riesgos para el medio ambiente. Eximiéndose o no sujetándose las actividades de producción de energía eléctrica en instalaciones que utilicen como energía primaria la energía solar o eólica, o en centrales que utilicen como combustible principal la biomasa o el biogás; incentivándose así la generación sostenible de energía eléctrica.

En la lógica exigida por los principios de capacidad económica y de quien contamina, paga, que informa la definición del hecho imponible, se establece como contribuyente al realizador de las actividades sujetas; en tanto que es, a la par, el titular de la capacidad económica sujeta, exteriorizada por el desarrollo de la actividad industrial de producción, almacenaje y transformación de energía eléctrica, y el provocador del daño o del riesgo ambiental sujetos. No contemplándose repercusión -e incluso prohibiéndose- en tanto que al que se quiere enviar la señal económica es al responsable de la decisión de cómo producir la electricidad; no al consumidor.

Sin embargo, a la hora de cuantificar el tributo, el legislador opta por articular como base imponible de las actividades de producción, almacenamiento y transformación de energía eléctrica, la producción bruta de electricidad en el periodo impositivo, expresada en kilovatios hora. Magnitud que se aleja radicalmente de las exigencias del principio de quien contamina, paga; acercándose más a expresión de la capacidad económica exteriorizada por la realización de las actividades de producción de energía eléctrica. En efecto, la producción bruta de electricidad no refleja cabalmente los daños, impactos, afecciones y riesgos para el medio ambiente, provocados por dicha actividad. Articulación que aleja a dichos tributos de su pretendida naturaleza ambiental; requiriendo del tipo de gravamen, en su caso, su enmienda. En este sentido, sobre dicha base imponible se aplican diferentes tipos de gravamen, en función del origen de la energía producida: termoelectrónica, hidroeléctrica o de otro origen, y, por tanto, señaladamente de origen termoelectrónico. Ciertamente, dicha

55. En esta Comunidad, también se sujeta la producción, tenencia, depósito y almacenamiento de sustancias consideradas peligrosas.

56. Modalidad tributaria, concretamente establecida en el seno del Impuesto extremeño sobre Instalaciones que Incidan en el Medio Ambiente, que ha sido declarada constitucional en relación con el artículo 6.3 LOFCA, respecto del Impuesto sobre Actividades Económicas, ya que dichos tributos gravan la actividad económica de producción de electricidad de “distinta manera”; además de añadir “como factor complementario para destacar aquella diferenciación, el de la finalidad extrafiscal de protección del medio ambiente a la que tiende” el tributo autonómico -STC 120/2018/5°-.

diferenciación en los tipos de gravámenes, en función del origen de la electricidad producida, sí se relaciona con la incidencia, alteración y riesgo ambiental generado por dichas actividades; aunque al aplicarse sobre una base imponible que no mide los daños, impactos, afecciones y riesgos al medio ambiente, salvo de un modo muy indirecto, indeterminado y genérico; su pretendida compensación de los costes ambientales provocados o desincentivo ambiental, se diluyen cabalmente, hasta enervarse.

Finalmente, se califica de tributo afectado; al afectarse los recursos, generados por dicho impuesto, a los gastos autonómicos en materia de conservación y mejora del medio ambiente, conforme establezca la correspondiente ley de presupuestos. Sin embargo, éstas no fijan un destino específico para dichos ingresos, relacionados con la reducción de los costes sociales específicamente generados por las actividades sujetas y gravadas. De ahí que no pueda hablarse cabalmente de tributo afectado, ya que los ingresos se afectan, genéricamente, a gastos ambientales; con independencia de que los destinatarios de dicha política de gasto ambiental puedan, o no, encontrarse entre los afectados por los problemas ambientales frente a los que se articula esta modalidad tributaria.

El Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales, establecido en Cataluña, Asturias y Aragón, es otro de los ejemplos de tributos propios ambientales generalizados. Recae sobre la capacidad económica anudada a la explotación de establecimientos comerciales en el formato de grandes superficies⁵⁷ -superficie comercial igual o superior a 2.500 m²-; que se sobregrava -además de por la imposición sobre la renta- con base en la incidencia ambiental que ocasiona el desempeño comercial en dichas grandes superficies, como consecuencia de la provocación del desplazamiento y concentración de vehículos en las zonas donde están ubicadas. Así, dicha capacidad económica objetiva es gravada materialmente en función de la incidencia ambiental del desarrollo de la actividad comercial, origen de la misma, desempeñada mediante una gran superficie. De ahí que debamos descartar la afirmación legislativa de que nos encontramos ante una “capacidad económica singular”, ya que la capacidad económica es la misma que sobre la que recae, por ejemplo, el impuesto sobre sociedades; lo que difiere es la medida jurídica, el principio, conforme al que se grava.

Así, dicho impuesto sujeta la actividad comercial con base en el impacto ambiental ocasionado por el tránsito de vehículos consecuencia de la actividad comercial desarrollada en las grandes superficies, que disponen, generalmente, de aparcamiento para sus clientes.

Teniendo la consideración de contribuyentes del impuesto los titulares de establecimientos comerciales, individuales o integrados en grandes establecimientos comerciales territoriales colectivos, considerados gran superficie. Considerándose titular de un establecimiento comercial a quienes realicen de manera directa la actividad comercial. Señaladamente, en los casos de grandes establecimientos comerciales territoriales colectivos, titular del establecimiento comercial será la persona titular de la licencia comercial o asimilable.

La base imponible del impuesto aspira a cuantificar el impacto ambiental ocasionado por la gran superficie comercial como consecuencia del tránsito de vehículos provocado por la actividad comercial. Para ello, con distintas fórmulas, mide el número de vehículos que, durante el período impositivo, acceden al establecimiento comercial para realizar compras; bien conforme a los sistemas de lectura de los accesos a su aparcamiento; bien de forma objetiva en aquellos supuestos en los que no se pueda determinar mediante el método de estimación directa, ya porque no dispone de un instrumento de conteo de vehículos; ya porque el establecimiento no dispone de aparcamiento. Las razones ambientales, anudadas a la configuración jurídica del tributo, exigirían, en primer lugar, gravar todas las grandes superficies comerciales; en tanto que todas provocan tránsito de vehículos; y, en segundo lugar, hacerlo de forma discriminada, en tanto que las grandes superficies ubicadas dentro de la trama urbana o del núcleo histórico exigen, por regla general, una menor distancia de desplazamiento de los vehículos que las ubicados fuera. Sobre dicha base imponible se aplicará

57. Así, “lo gravado por el impuesto autonómico es la realización de un tipo específico de actividad comercial individual, de venta de productos al por menor o al detalle, mediante grandes superficies de venta, y no la mera titularidad o el uso de los inmuebles en los cuales se desarrolla dicha forma de comercio” –STC 122/2012/5º.

un tipo de gravamen específico bien de 0,18 € por vehículo; bien de 17 € por m² de aparcamiento; determinando así la cuota tributaria del impuesto.

Articulación jurídica que confirma el gravamen de la capacidad económica, anudada a la explotación de establecimientos comerciales en el formato de grandes superficies, con base en la incidencia ambiental que ocasiona el desempeño comercial en dichas grandes superficies, como consecuencia de la provocación del desplazamiento y concentración de vehículos en las zonas donde están ubicadas.

Al respecto, entiende el TC⁵⁸ que “[e]n el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales la superficie no es un mero índice de riqueza, utilizado para cuantificar el tributo, sino que sirve también para calificar el tipo de actividad gravada, y así identificar los sujetos pasivos que, a los efectos del impuesto, son grandes establecimientos comerciales”. El elemento superficie es un presupuesto que ha de concurrir para que se realice el hecho imponible, ya que el legislador sólo ha querido sujetar a gravamen una determinada actividad comercial, la desempeñada en el formato de gran superficie; dada su vinculación a problemas ambientales específicos. En definitiva, es dicho impacto negativo derivado de la mera existencia de estos grandes establecimientos comerciales individuales lo que pretende desincentivar el legislador autonómico con el pago de un impuesto; independientemente de la cuantía de los beneficios que puedan obtenerse en su desarrollo comercial. En efecto, en la cuantificación del tributo se prescinde del beneficio obtenido por la realización de esta concreta actividad empresarial. Consecuentemente, la recaudación del propio tributo sirve para compensar el impacto territorial y medioambiental que pueda ocasionar este fenómeno de concentración de grandes superficies comerciales –SSTC 122/2012/7^o; 96/2013/12^o.

Desde la perspectiva de su acomodo al orden constitucional económico; la doctrina constitucional ha abordado “si el sometimiento del ejercicio de una cierta actividad empresarial —en este caso la distribución comercial mediante grandes superficies— a distintas condiciones según el territorio donde se realice, concretamente a un diferente régimen impositivo dependiendo de si se desenvuelve la actividad en Aragón o en otra Comunidad Autónoma, rompe la unidad de mercado constitucionalmente reconocida, en el sentido de que impide que el derecho a la libertad de empresa se ejercite en condiciones básicas de igualdad (art. 38 CE) o en la medida que supone un obstáculo a la libre circulación impuesta por el art. 139.2 CE”; “desigualdad en las condiciones de ejercicio de una determinada actividad a consecuencia de la pluralidad de ordenamientos autonómicos, que en principio es constitucionalmente legítima pues es la manifestación de las competencias normativas atribuidas a las Comunidades Autónomas”; aunque “encuentra ciertos límites en aras de la unidad de mercado en distintos preceptos del título VIII de la Constitución” -STC 96/2013/4^o-. “La compatibilidad entre la unidad económica de la Nación y la diversidad jurídica que deriva de la autonomía ha de buscarse, pues, en un equilibrio entre ambos principios, equilibrio que, al menos, y en lo que aquí interesa, admite una pluralidad y diversidad de intervenciones de los poderes públicos en el ámbito económico, siempre que reúnan las varias características de que: la regulación autonómica se lleve a cabo dentro del ámbito de la competencia de la Comunidad; que esa regulación, en cuanto introductora de un régimen diverso del o de los existentes en el resto de la Nación, resulte proporcionada al objeto legítimo que se persigue, de manera que las diferencias y peculiaridades en ella previstas resulten adecuadas y justificadas por su fin; y, por último, que quede en todo caso a salvo la igualdad básica de todos los españoles” -STC 96/2013/4^o-. Afirmando el TC, sobre el respeto por parte de este tipo de tributos del equilibrio reseñado, que, en primer lugar, “el establecimiento de un impuesto sobre determinadas actividades que inciden en estas materias no puede declararse contrario al orden constitucional de competencias” -STC 96/2013/5^o-.; en segundo lugar, que “gravar estas actividades en la medida que conllevan de un modo indisociable una incidencia negativa en el entorno natural y territorial, internalizando así los costes sociales y ambientales que éstas imponen o trasladan a la sociedad, es una finalidad constitucionalmente legítima, ya se califique el impuesto de tributo fiscal o extrafiscal”; y, en tercer lugar, que “no se puede decir que la creación

58. Que ha admitido la constitucionalidad, a ^(.+)la luz del análisis del artículo 6.3 LOFCA, de distintos impuestos de esta naturaleza en sus sentencias 122/2012, 96/2013, 200/2013 y 53/2014.

de este impuesto, en la medida que sujeta a los que desenvuelven este tipo de actividad empresarial a distintos regímenes tributarios según el lugar donde realizan la actividad, haya limitado el derecho a la libertad de empresa de un modo desproporcionado”; de forma que concluye que esta modalidad de impuesto “se han dictado dentro del ámbito competencial autonómico, persiguen un fin constitucionalmente legítimo y no producen consecuencias desproporcionadas, de donde resulta que el legislador autonómico no ha desconocido el derecho a la libertad de empresa (art. 38 CE)” -STC 96/2013/8^o.-

En esta línea de medidas tributarias relativas a afrontar la presión sobre el territorio⁵⁹, es destacable el impuesto sobre las estancias turísticas (establecidos en Baleares y en Cataluña⁶⁰); que recae sobre la capacidad económica ínsita en el consumo de estancias en establecimientos turísticos con base en su afectación al medio; con la finalidad de internalizar las externalidades negativas que el turismo provoca. Para ello se sujeta al impuesto las estancias del contribuyente en determinados establecimientos turísticos: hoteles, apartamentos turísticos, casas rurales, albergues, hostales, cruceros que hagan escala, etc. Considerando contribuyente a las personas físicas que realicen una estancia en dichos establecimientos turísticos -o los pasajeros en los casos de los cruceros-; asumiendo la función de sustituto del contribuyente los titulares de las empresas explotadoras de los establecimientos turísticos.

A la luz de lo cual, se sujeta a tributación a los provocadores de los costes ambientales, anudados a la concentración poblacional, que acarrea el turismo; determinante de una importante presión sobre el territorio en el que se ubican los establecimientos turísticos; en términos de notable incremento del consumo de espacio, agua y generación de residuos. Lo que determina una articulación jurídica acorde con el principio de quien contamina, paga.

Coherentemente, la base imponible se determina con base en el número de días de estancias del contribuyente en el establecimiento turístico durante un período continuado; de acuerdo, por tanto, con los costes ambientales provocados por el turista. Base sobre la que se aplicará el tipo de gravamen gradual, expresado en euros por día de estancia, en función del tipo de establecimiento. Articulación que responde tanto al principio de quien contamina, paga, al cuantificarse la cuota tributaria en función de los días de estancias; esto es, del consumo de agua y de la generación de residuos, realizados; como al principio de capacidad económica, al gravar la capacidad económica ínsita en el consumo del servicio de hospedaje y en función de la naturaleza del establecimiento.

Finalmente, otro de los grandes problemas ambientales, los residuos, también es objeto de un buen número de tributos propios por parte de numerosas CCAA, que sujetan la entrega o depósito de residuos municipales, de la construcción, industriales o peligrosos, en vertederos para su eliminación (en Cataluña el Canon sobre la deposición controlada de residuos municipales; el Canon sobre la deposición controlada de residuos de la construcción; el Canon sobre la deposición controlada de residuos industriales; en Cantabria el Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos; en La Rioja y Extremadura, el Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertederos; en Murcia el Impuesto sobre el almacenamiento o depósitos de residuos; en Madrid el Impuesto sobre el depósito de residuos; en Castilla y León el Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertederos; en Andalucía el Impuesto sobre depósito de residuos peligrosos); o en instalaciones industriales para su incineración, co-incineración o valorización energética (en Cataluña el Canon sobre la incineración de residuos municipales; en Valencia el Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertederos e incineración, co-incineración y valorización energética; en Baleares el Canon sobre el vertido y la incineración de residuos). Con la finalidad paralela tanto de incentivar el reciclado y la valorización de los residuos; como de reducir su afectación ambiental. En este sentido, por ejemplo, se exime de gravamen el depósito de residuos generados en el proceso de valorización energética de residuos urbanos (cenizas y escorias) o de combustibles sustitutivos a partir de residuos.

59. En este sentido, puede citarse el Impuesto compensatorio ambiental minero gallego, que se erige en un tributo ambiental encaminado a financiar, por parte de los provocadores, la recuperación ambiental de los terrenos afectados por las extracciones mineras.

60. Tributo avalado por STC de 3 de junio de 2021.

Teniendo la condición de contribuyente quienes entreguen o depositen los residuos en el vertedero⁶¹, planta incineradora o co-incineradora. En este sentido, algunas ordenaciones de tributos propios califican como contribuyente a los entes locales titulares del servicio de gestión de residuos municipales. Sin embargo, otras, partiendo de una ordenación de la sujeción fundada en la entrega de residuos en vertedero, en la que se imputa la condición de contribuyente al realizador de dicho depósito, se exige de gravamen la entrega de residuos urbanos cuya gestión sea competencia de los entes locales. Atribuyéndose la condición de sustituto del contribuyente a los titulares de los vertederos o de las instalaciones de incineración o co-incineración; a los que se les impone la obligación de repercutir las cuotas devengadas al contribuyente; que es el que provoca el problema ambiental, generando los residuos⁶². Presentando, pues, una articulación acorde con el principio de quien contamina, paga.

La contribución en la que se materializa estos impuestos sobre los residuos se cuantifica a partir tendencialmente del problema ambiental generado por los residuos entregados para su eliminación en vertederos, incineración, co-incineración o valorización. En este sentido, la base imponible se determina, generalmente, con base en el peso, expresado en toneladas métricas, o en el volumen, expresado en metros cúbicos, de los residuos entregados o depositados. Ciertamente, las toneladas métricas o los metros cúbicos de residuos entregados, siendo uno de los parámetros para determinar la afectación al medio provocado por los mismos, no constituye el parámetro ambiental más relevante. En efecto, supone un elemento cuantitativo, pero no cualitativo, del problema ambiental generado por los residuos. Exigiéndose, por tanto, si se aspira a acomodar dichos tributos al principio de quien contamina, paga, al tipo de gravamen la superación de este déficit de determinación de la afección ambiental provocada por la entrega de residuos. Siendo las soluciones adoptadas por los diferentes tributos muy variadas. En el caso catalán, se opta por establecer diferentes tributos en función de la naturaleza del residuo: municipal, rechazo de residuos para incinerar, de la construcción o industriales; determinando la cuota tributaria de forma individualizada aplicando un tipo de gravamen fijo, determinado en euros, sobre la base imponible, que cuantifica la entrega o depósito. A la luz de lo cual, la aspiración a internalizar los costes ambientales en estos casos se trata de alcanzar, objetivamente, diferenciando los tributos en función de la naturaleza del residuo. Sin embargo, la fórmula más extendida consiste en, a partir de un único tributo, establecer diferentes tipos de gravamen en función de diferentes parámetros ambientales. A saber, primero, la naturaleza del residuo, lo que lleva implícito su afectación ambiental; por ejemplo, se diferencia entre residuos peligrosos, no peligrosos y residuos inertes; gravándose los primeros, por su mayor incidencia ambiental, de forma notablemente superior a los no peligrosos; y gravándose de forma muy reducida los residuos inertes; segundo, la entrega del residuo para su valorización, o no; por ejemplo, en Valencia se diferencian los tipos de gravámenes en función de si la entrega del residuo se encamina a su valorización o a su mero depósito en vertedero; así, los residuos peligrosos, susceptibles de valorización energética, entregados para su depósito se gravan al tipo de 30 euros por tonelada métrica; mientras que las entrega de residuos peligrosos para realizar operaciones de valorización energética, se gravan a 20 euros por tonelada métrica; tercero, la operación a realizar con los residuos entregados; por ejemplo en Baleares, se diferencia si el residuo se entrega para su eliminación en vertedero, que se grava de forma más importante; o si el residuo se entrega para su incineración, que comporta la mitad de gravamen. Fórmulas jurídico-tributarias con las que se aspira a acomodar la articulación jurídica de dichos tributos a las exigencias del principio de quien contamina, paga.

Tratándose de tributos afectados a la financiación de la política ambiental autonómica; incluso, de forma más específica, como en Cantabria, a la financiación de las actuaciones de minoración de los posibles impactos sobre el medio ambiente, derivados de la eliminación de residuos en vertedero; el más que probable establecimiento del Impuesto estatal sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos; cuyo gravamen imponible recae sobre la entrega de

61. En su caso, los productores de los residuos de la construcción o industriales.

62. Otra técnica jurídica, como la utilizada en Murcia, es considerar contribuyente al titular del vertedero imponiéndole la obligación de repercutir a quienes entreguen los residuos.

residuos para su eliminación en vertederos o para su eliminación o valorización energética en las instalaciones de incineración o coincineración, de residuos autorizadas; en función de su incidencia ambiental, a la luz de su cantidad y de su cualidad, exigirá, conforme al principio de lealtad institucional -art. 2.Uno.g) LOFCA-, adoptar las medidas de compensación a favor de las CCAA; en la medida que el tributo estatal recaee sobre los mismos hechos impositivos que los tributos propios autonómicos –vigentes con anterioridad al 17 de diciembre de 2020-; determinando, con base en el artículo 6.2 LOFCA, su pérdida de efectos y, consecuente, pérdida de ingresos por las CCAA, -Disposición Adicional Séptima PL-.

5. Las modulaciones ambientales de los tributos locales.

Los Entes locales tienen, constitucionalmente reconocidos, “autonomía para la gestión de sus respectivos intereses” –art. 137.1 CE-; aunque el contenido constitucional atribuido a dicha autonomía no puede ser equiparado al reconocido a las CCAA, ya que ambos Entes públicos territoriales tienen diversa configuración constitucional. En efecto, a las CCAA se les reconoce potestad legislativa –art. 152.1 CE-, mientras que a los Entes locales no. Esta circunstancia se proyecta en la configuración del poder financiero reconocido a los Entes locales. En consecuencia, la configuración constitucional de la Hacienda local no es similar a la ordenación constitucional de la Hacienda autonómica. Así, a los Entes locales tan sólo se le garantiza constitucionalmente la disposición de medios suficientes –art. 142-. De ahí que, en el marco del reconocimiento constitucional, con base en la conexión de los artículos 133.1, 149.1.14^a y 157.3 CE, al Estado de su competencia para regular, no sólo sus propios tributos, sino también el marco general de todo el sistema tributario –STC 192/2000/6^o-, el Gobierno, por delegación legislativa, estableciera 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 -en adelante TRLHL⁶³, en el que se establecen los elementos esenciales del sistema tributario de los Entes Locales. Éste está constituido por “[l]os tributos propios clasificados en tasas, contribuciones especiales e impuestos y los recargos exigibles sobre los impuestos de las Comunidades Autónomas o de otras Entidades locales” –art. 2.1.b) TRLHL-. De acuerdo con ello, “[l]os Ayuntamientos exigirán, ..., los siguientes impuestos: a) Impuesto sobre Bienes Inmuebles. b) Impuesto sobre Actividades Económicas. c) Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica –art. 59.1 TRLHL-; que son impuestos obligatorios en todos los municipios, en tanto que establecidos por el TRLHL.” Asimismo, los ayuntamientos podrán establecer y exigir el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana –art. 59.2 TRLHL-; de forma tal que, dado su carácter potestativo, su establecimiento se supedita al acuerdo de imposición adoptado por el pleno de la Entidad local; así como a la aprobación de la correspondiente ordenanza fiscal reguladora de los mismos –art. 15.1 LHL-; norma reglamentaria en la que se materializará el poder financiero de los Entes locales, encauzado dentro de la norma estatal. Por tanto, la protección del medio por parte de los Entes locales se edifica tanto sobre la regulación esencial de dichos tributos, conforme a las exigencias del principio de reserva de ley, que lleva a cabo el TRLHL; como sobre la ordenación llevada a cabo por las propias ordenanzas fiscales locales en el marco de los elementos de los tributos locales. Así pues; analicémoslos.

En el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, que sujeta a gravamen la titularidad del derecho de propiedad y otros derechos reales sobre los bienes inmuebles, rústicos o urbanos –art. 61 TRLHL-, se contempla la posibilidad de que los Entes locales, mediante la correspondiente ordenanza fiscal, puedan regular una bonificación de hasta el 50 por ciento de la cuota íntegra del Impuesto; en aquellos inmuebles en los que se hayan instalado sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía proveniente del sol -art. 74.5 TRLHL-. Habilitándose legalmente a los Entes locales para establecer una medida de lucha contra el cambio climático; al facultársele para el establecimiento de una norma incentivadora de instalaciones de aprovechamiento de energía solar como fuente de electricidad y calor en las casas y empresas.

63. BOE núm. 59, de 9 de marzo de 2004.

El mismo comportamiento, instalación de sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de energía solar -art. 103.2.b) TRLHL-, y, por tanto, con las mismas finalidades ambientales, se incentiva en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, que sujeta a gravamen la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística -art. 100.1 TRLHL-; al regularse una bonificación de hasta el 95 por ciento a favor de las construcciones, instalaciones u obras en las que se incorporen dichos sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar -art. 103.2.b) TRLHL-; supeditándose, pues, su establecimiento a la preceptiva ordenanza fiscal local.

En el Impuesto sobre Actividades Económicas, que sujeta a gravamen el mero ejercicio de actividades empresariales, profesionales o artísticas -art. 78.1 LHL-, se contempla la posibilidad de que los Entes locales, mediante la correspondiente ordenanza fiscal, puedan regular una bonificación de hasta el 50 por ciento de la cuota para los sujetos pasivos que tributen por cuota municipal y que, primero, bien produzcan y utilicen energía provenientes de instalaciones para el aprovechamiento de energías renovables; bien produzcan y utilicen energía provenientes de instalaciones que permitan la producción conjunta de electricidad y energía térmica útil; segundo, radiquen sus actividades industriales en las zonas menos pobladas del término municipal; tercero, y último, establezcan un plan de transporte para sus trabajadores que tenga por objeto reducir el consumo de energía y las emisiones causadas por el desplazamiento al lugar del puesto de trabajo y fomentar el empleo de los medios de transporte más eficientes, como el transporte colectivo o el compartido -art. 88.2.c) TRLHL-. Por tanto, se contempla la posibilidad de que los Entes locales incentiven determinados comportamientos favorables ambientalmente: la producción y utilización de fuentes de energía renovables; la eficiencia energética proveniente de la utilización de sistemas de cogeneración; el equilibrio en la ocupación del territorio y la reducción de energía y emisiones mediante el establecimiento de planes de transportes colectivos para sus trabajadores.

Por su parte, finalmente, en el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, que sujeta a gravamen la titularidad de vehículos -art. 92.1 TRLHL-, se contempla la posibilidad de que los Entes locales, mediante la correspondiente ordenanza fiscal, puedan regular sobre la cuota del impuesto, incrementada o no por la aplicación del coeficiente, diferentes bonificaciones: primera, una bonificación de hasta el 75 por ciento en función de la clase de carburante que consuma el vehículo, en razón a la incidencia de la combustión de dicho carburante en el medio ambiente; y segunda, una bonificación de hasta el 75 por ciento en función de las características de los motores de los vehículos y su incidencia en el medio ambiente -art. 95.6 TRLHL-. Contemplándose, por tanto, la competencia normativa de los Entes locales para incentivar la adquisición de vehículos tanto movidos por carburantes favorecedores de un medio ambiente adecuado -electricidad, etanol, bioetanol, etc.-, desincentivando los carburantes generadores del efecto invernadero, responsables del cambio climático; como con motores eficientes ambientalmente.

6. Conclusiones.

La tributación ambiental en España constituye, hoy día, una realidad jurídica consolidada y en lento, pero continuo, crecimiento; a la luz tanto de la acreditada voluntad política interna; como de las insistentes recomendaciones de los organismos internacionales y, señaladamente, de la Comisión Europea; en orden a establecer tributos ambientales con el objetivo de internalizar los costes ambientales generados por la economía y el consumo; incrementando así la recaudación obtenida y permitiendo, a la vez, reducir los tributos que recaen sobre el trabajo; y de encauzar los comportamientos en un marco de preservación del medio. En este sentido, y a título de ejemplo, el Gobierno contempla, en el Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia de la Economía Española, una reforma fiscal verde; y en actuación del mismo, actualmente, se está tramitando en el Congreso de los Diputados el Proyecto de ley sobre Residuos y Suelos Contaminados que incluye dos impuestos: un impuesto sobre los envases de plástico no reutilizables y un impuesto sobre las entregas de residuos en vertederos y en instalaciones de incineración o coincineración. En la misma línea, el

Gobierno valenciano trabaja en el “*Primer borrador del Anteproyecto de Ley del Cambio Climático y Transición Ecológica de la Comunitat Valenciana*”; en cuyo Título VI se contempla un conjunto de instrumentos para la reducción de emisiones de gases de efecto invernadero y para la adaptación al cambio climático, entre los que se encuentran *tres nuevos impuestos ambientales*: el *Impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica*; el *Impuesto sobre la emisión de gases de efecto invernadero a la atmósfera por actividades* y el *Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales*.

Sin embargo, siendo esto importante para la tributación ambiental en España; lo más trascendente, entendemos, es el perfeccionamiento técnico jurídico que presenta hoy día, de forma generalizada, la articulación jurídica de los tributos ambientales a la luz de los principios de justicia tributaria que informan su estructura. Habiendo desaparecido, casi por completo, la tentación del legislador de establecer tributos etiquetados como ambientales con una finalidad puramente recaudatoria. En efecto, los tributos establecidos en los últimos años con la finalidad legislativa de coadyuvar a la preservación del medio tienen, sin fisuras, una naturaleza ambiental, al articularse jurídicamente, conforme a las exigencias del principio de quien contamina, paga y sin desconocer el principio de capacidad económica, con la finalidad tanto de internalizar los costes ambientales provocados por los contaminadores, en orden a compensar a la sociedad que los soporta; como de modular los comportamientos en pro de la preservación del medio.

De forma tal que podemos afirmar que hoy día en España se apuesta, cada vez más, por el establecimiento de tributos ambientales; en tanto que herramientas jurídicas dirigidas a materializar *la responsabilidad social tributaria de los provocadores de costes ambientales, haciendo realidad los fines constitucionales a partir de la exigencia a los contaminadores de un comportamiento económico solidario, en este caso retributivo, materializado en el pago del tributo*.

Sin embargo, como hemos podido analizar, todavía existen en el sistema tributario español ejemplos de tributos etiquetados por el legislador, sobre todo en las exposiciones de motivos de las leyes que los establecieron, como ambientales; que no encajan cabalmente en los parámetros que configuran la naturaleza ambiental del tributo. Siendo ejemplos paradigmáticos de cuanto decimos el Impuesto especial sobre la electricidad o el Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica; que deberían desaparecer o modularse en sentido ambiental. Igualmente, caben citar ejemplos de tributos que tienen formalmente naturaleza ambiental; en tanto que su articulación jurídica responde básicamente a una ordenación acorde con el principio de quien contamina, paga; aunque la motivación del legislador en su establecimiento ha estado ayuna de voluntad ambiental; y movida por una finalidad claramente recaudatoria; como aconteció con los tributos establecidos por la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética -LMFSE-, encaminada exclusivamente a hacer frente al déficit tarifario; por más que algunos de los tributos establecidos por la misma encajen formalmente en la naturaleza de tributo ambiental; contradicción que acaba proyectándose en su articulación jurídica; señaladamente en sus elementos de cuantificación y afectación; inspirados por una pura voluntad recaudatoria; aunque formal y parcialmente puedan coincidir con exigencias ambientales. Realidad jurídica que exige una plena modulación en sentido ambiental⁶⁴. Finalmente, los tributos ambientales presentan, en general, aptitud para incrementar su acomodo a las exigencias del mandato ambiental, sobre todo potenciando la incentivación de las fuentes de energía renovables; exigiendo esta modulación, en muchas ocasiones, ponderaciones en relación con otros mandatos constitucionales; aunque en algunos casos, dada la afectación del medio, es urgente dicho acomodo ambiental, como en relación con la eliminación de las exenciones del Impuesto Especial sobre el Carbón.

64. De hecho, la ministra para la Transición Ecológica, Teresa Ribera, ha afirmado en fecha 16 de junio de 2021, en el Congreso de los Diputados que, el Gobierno ya trabaja, tal como se ha comprometido con Bruselas, en una “reforma seria de la fiscalidad energética”; incidiendo en que “Necesitamos una revisión en profundidad de los impuestos” “para dar señales congruentes: que pague quien contamine”; Elpais, miércoles 16 de junio de 2021.

Bibliografía.

ALVAREZ RENDUELES, J. R.: *Valoración actual de la imposición sobre el consumo, tesis, Universidad Complutense de Madrid, 1970.*

BORRERO MORO, C.J.: *El reparto de la materia imponible entre la Hacienda Autonómica y Local, Tirant lo blanch, Valencia, 2008.*

BORRERO MORO, C.J.: *La tributación ambiental en España, Tecnos, Madrid, 1999.*

BORRERO MORO, C.J.: “La proyección del principio de capacidad económica en el marco de los tributos ambientales”, Civitas. *REDF*, núm. 102/1999.

CASADO OLLERO, G.: “Los fines no fiscales de los tributos”, *RDFHP*, núm. 203/1989”.

GIARDINA, E.: *Le basi teoriche del principio della capacita contributiva, Giuffrè, Milano, 1961.*

LOZANO SERRANO, C.: *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el derecho financiero y tributario, Civitas, Madrid, 1990.*

LOZANO SERRANO, C.: *Exenciones tributarias y derechos adquiridos, Tecnos, Madrid, 1988.*

LUCAS DURÁN, M.: “El impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero: reflexiones a los dos años de su aprobación”, Documentos núm. 16/2015, IEF.

MARTÍN QUERALT, J.: “Potestades normativas de las Comunidades Autónomas en materia tributaria”, VV.AA. *La Constitución española y las fuentes del Derecho.* Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979.

PICCIAREDDA, F.; SELICATO, P.: *I tributi e l'ambiente. Profili ricostruttivi, Milano, Giuffrè, 1996.*