

Las paradojas de la fiscalidad medioambiental

Alejandro Menéndez Moreno

1.1. La regulación general de la fiscalidad medioambiental

La preocupación por el medio ambiente y la conveniencia o el deber de protegerlo mediante las oportunas medidas fiscales están contempladas en las normas jerárquicamente más relevantes de nuestro ordenamiento jurídico. Así, el artículo 45 de la Constitución española (en adelante, CE) se pronuncia a este respecto, prescribiendo su apartado 2 que «los poderes públicos velarán por la utilización racional de todos los recursos naturales»; en tanto que el propio texto constitucional otorga al Estado la competencia exclusiva para legislar «sobre protección del medio ambiente» (artículo 149.1.14ª CE), a la vez que contempla la posibilidad de que las CC. AA. asuman «la gestión en materia de protección del medio ambiente» (artículo 148.1.9ª CE).

Por su parte, el artículo 3.3 del Tratado de la Unión Europea (en adelante, TUE) conmina a la Unión a que obre «en pro del desarrollo sostenible de Europa basado en [...] un nivel de protección y mejora de la calidad del medio ambiente»; y siguiendo la ya lejana recomendación de la OCDE de 26 de mayo de 1972, el apartado 2 del artículo 191 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante, TFUE) se refiere detalladamente a esta

cuestión, estableciendo entre los objetivos de la política de la Unión en el ámbito del medio ambiente «alcanzar un nivel de protección elevado [...] Se basará en los principios de cautela y acción preventiva, en el principio de corrección de los atentados al medio ambiente [...] y en el principio quien contamina paga [...]».

En desarrollo de lo prescrito en el derecho originario que se acaba de transcribir, la propia UE ha aprobado diversas Directivas, siendo relevante la 2009/28/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2009, relativa al fomento del uso de la energía procedente de fuentes renovables. Junto a esta, otras de contenido más específico que pueden citarse son la 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; y la 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los Impuestos Especiales.

Incluso el Reglamento (CE) número 800/2008 de la Comisión Europea se ha atrevido a definir los tributos medioambientales como aquellos cuya «base imponible específica produce manifiestamente efectos negativos en el medio ambiente o se destina a gravar determinados bienes, servicios o actividades, de tal forma que los costos medioambientales se incorporen a su precio o de forma que los productores y consumidores se inclinen por actividades más respetuosas con el medio ambiente». Sin entrar en mayores consideraciones, sí parece adecuado significar que, según esta descripción, los requisitos que conforman la noción de tributo medioambiental —que habrán de contrastarse más tarde con los previstos en nuestro ordenamiento— los cumplen aquellos que gravan «efectos manifiestamente negativos en el medio ambiente»; o, en su caso, los que recaigan sobre los bienes, servicios o actividades o incorporen los costes medioambientales generados para, con ello, impulsar a productores y consumidores a realizar actividades o consumos que sean más respetuosos con el medio ambiente. Y después de la descripción del transcrito precepto reglamentario, la Directiva 2010/75/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 24 de noviembre de 2010, formulaba esta definición de lo que debe entenderse por contaminación:

Aquella introducción directa o indirecta, mediante la actividad humana, de sustancias, vibraciones, calor o ruido en la atmósfera, el agua o el suelo, que puedan tener efectos perjudiciales para la salud humana o la calidad del medio ambiente, o que puedan causar daños a los bienes materiales o deteriorar o perjudicar el disfrute u otras utilizaciones legítimas del medio ambiente.

Asimismo, el programa de acción de la UE de 2013 alude a la necesidad de «vivir bien, respetando los límites de nuestro planeta», y la Comunicación de la Comisión de 2017 aborda la «revisión de la aplicación de la normativa medioambiental de la UE: problemas comunes y cómo combinar esfuerzos para obtener mejores resultados».

Digna de mención es, igualmente, la Directiva de la UE 2018/851, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de mayo de 2018, sobre los residuos, mediante la cual se modifica la Directiva 2008/98/CE¹, sobre los residuos, en cuyo Anexo IV *bis* se alude a que para incentivar la aplicación de la jerarquía de residuos, entre otros instrumentos económicos, los Estados miembros de la UE deberán establecer tasas aplicables a las operaciones de depósitos en vertederos e incineración de residuos que incentiven la prevención y el reciclado de residuos, manteniendo el depósito en vertederos como la opción de gestión menos deseable. Además, deberán establecerse también sistemas de pago por generación de residuos que impongan tasas a los productores de los mismos, y se hará en función de la cantidad real de los residuos generados, a la vez que incentivarán la separación en el origen de los residuos reciclables y, a la vez, la reducción de los residuos mezclados². A nadie se le oculta que este es el origen de la discutida y discutible Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, cuyo artículo 11.3 ha concedido a los municipios un plazo de tres años para establecer «una tasa o en su caso una prestación patrimonial de carácter público no tributario [...]»³.

De conformidad con lo que se ha reseñado hasta aquí, los ordenamientos tributarios de la mayoría de los Estados y de las entidades supraestatales reiteran el propósito de orientar sus políticas fiscales con el loable fin de que los tributos constituyan instrumentos idóneos para el logro de un pla-

1 Se añadió un nuevo párrafo 3 al artículo 4 de la Directiva 2008/98 CE, sobre los residuos, según el cual: «Los Estados miembros harán uso de instrumentos económicos y de otras medidas a fin de proporcionar incentivos para la aplicación de la jerarquía de los depósitos, como los que se indican en el Anexo 4 *bis* u otros instrumentos o medidas adecuados».

2 Como señala certeramente García Martínez (2024): «Las exacciones fiscales que contemplan las normas de la UE tratan de conseguir dos objetivos primordiales: contener la producción de residuos y la emisión de las sustancias contaminantes que contienen los residuos urbanos o los residuos especiales; y la adquisición de los recursos necesarios para financiar la gestión del servicio público de recogida de residuos».

3 Dicha tasa o prestación, según el citado artículo 11.3 de la Ley 7/2022, deberá ser «específica, no diferenciada y no deficitaria, que permita implantar sistemas de pago por generación y que refleje el coste real, directo o indirecto, de las operaciones de recogida, transporte y tratamiento de residuos, incluidos la vigilancia de estas operaciones y el mantenimiento y vigilancia posterior al cierre de los vertederos, las campañas de concienciación y comunicación, así como los ingresos derivados de la aplicación de la responsabilidad ampliada del productor, de la venta de materiales y de energía». ¡Ahí es nada! Total, solo han de asumir la tarea de implementar esta o estas tasas los más de 8.000 municipios de España y, de entre ellos, los casi 5.000 que tienen menos de 1.000 habitantes y una dotación de personal acorde con las necesidades de tan escasa población.

neta sostenible. Este dato justifica sobradamente el análisis de las características de algunas figuras tributarias suficientemente representativas de la fiscalidad medioambiental, con el fin de contrastar determinados aspectos relevantes de su configuración con algunas nociones básicas de la dogmática jurídico-tributaria, así como con los aludidos principios constitucionales que informan nuestro ordenamiento tributario.

No debe desconocerse que, en nuestros días, los tributos se conciben como instrumentos jurídicos mediante los cuales se transfieren recursos dineros de unos ciudadanos que los tienen a otros que los necesitan. Por eso, el principio nuclear inspirador de nuestro ordenamiento tributario, plasmado en el apartado 1 del artículo 31 CE, es el de capacidad económica, por el cual los tributos deben recaer sobre quienes la ostentan, para poder atender así las necesidades de quienes carecen de ella. Partiendo de esta premisa irrenunciable, la fiscalidad medioambiental deberá obtener recursos de quienes sean, en todo caso, titulares de capacidad económica, cuando su comportamiento resulte «ecológicamente mejorable», para, con lo recaudado, poder abordar la reparación de los daños ocasionados en el medio ambiente⁴. De esta manera, la ordenación de los tributos deberá atender al referido principio constitucional (y también, naturalmente, a los otros que contempla el citado artículo 31 CE); así como tener presente la posibilidad que explicita el segundo párrafo del apartado 1 del artículo 2º de la Ley General Tributaria (LGT), según el cual: «Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución». Si bien, en todo caso y a efectos del análisis subsiguiente que se va a llevar a cabo, es importante tener presente que los tributos no son sanciones, sino instrumentos de solidaridad social, por lo que debe analizarse si nuestro ordenamiento tributario de finalidad medioambiental es coherente con estas premisas que se acaban de exponer.

Ni que decir tiene que los principios, requisitos, mandatos y sugerencias de la CE y de las instancias europeas que se han recogido han de estar necesariamente presentes en la fiscalidad medioambiental española, de cuyas manifestaciones más relevantes y de su correspondiente valoración se va a dar cuenta a partir de ahora.

4 No es esta, precisamente, la línea argumental que refleja con frecuencia la jurisprudencia del TJUE, fiel seguidor del conocido principio «quien contamina paga», por el cual los costes de los residuos han de satisfacerse por el productor o por el poseedor de los mismos, debido a que han generado o poseído dichos residuos. Puede consultarse, a este respecto, las SSTJUE de 24 de junio de 2008, asunto C-188/07; de 16 de julio de 2009, asunto C-254/08, asunto C-254/08, y de 30 de marzo de 2017, asunto C-335/16.

1.2. Los impuestos estatales más relevantes con finalidad medioambiental

Un primer efecto del impulso de la fiscalidad medioambiental del Estado se refleja en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), cuyo apartado 6 de su artículo 29 contempla un tipo de gravamen incrementado del 30% —como se recordará, el tipo general de este impuesto es del 25%, según el artículo 25.1 LIS—, que se aplica a los contribuyentes cuya actividad económica sea la «exploración, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos establecidos en la Ley 34/1998, de 7 de octubre, del sector de hidrocarburos».

Sobre este mismo sector empresarial recae el gravamen previsto en la Ley 8/2015, de 21 de mayo, de Medidas en relación con la Exploración, Investigación y Explotación de Hidrocarburos, en cuyo artículo 9 se describe la naturaleza del denominado Impuesto sobre el Valor de la Extracción de Gas, Petróleo y Condensados en los siguientes términos: «[...] es un tributo directo y naturaleza real que grava el valor de los productos de dominio público gas, petróleo y condensados extraídos en el ámbito de aplicación del impuesto, una vez realizado el primer tratamiento de depuración y separación de los mismos». Es, pues, dada su naturaleza de impuesto directo —según el texto que se acaba de transcribir—, una sobreimposición del Impuesto sobre Sociedades, ya que recae sobre el mismo sector empresarial gravado en este último impuesto, cuyo fundamento, al menos «nominalmente», es la consecución de una finalidad ecológica. Sin embargo, ni para lo recaudado por este impuesto ni para lo obtenido por el incremento del tipo de gravamen del Impuesto sobre Sociedades —a que se hizo referencia en el párrafo anterior— se prevé la afectación a la cobertura de algún gasto con el que corregir o paliar los daños medioambientales —daños cuyos efectos negativos tampoco se miden, dándose por hecho que son «manifiestos»— producidos por los destinatarios de ambas normas fiscales. Su afectación constituiría un síntoma inequívoco —y podría ser también, ¿por qué no?, una condición inexcusable de todos los tributos que sean calificados de medioambientales— de la «sincera» vocación de protección ecológica de cualquier carga fiscal con esta finalidad.

Otros impuestos estatales, calificados asimismo de directos, son los contemplados en la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales para la Sostenibilidad Energética (en adelante, LMFSE). Dichos impuestos son los siguientes: el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, que regulan sus artículos 1 a 11; el Impuesto sobre la Producción de Combustible Nuclear Gastado (artículos 12 a 17 *quater*) y de Residuos

Radiactivos Resultantes de la Generación de Energía Eléctrica (artículos 12 a 14 y 18 a 18 *quarter*); y el Impuesto sobre el Almacenamiento de Combustible Nuclear Gastado y Residuos Radiactivos en Instalaciones Centralizadas (artículos 19 a 27). Además, el artículo 29 de la misma LMFSE añadió el artículo 112 *bis* al texto refundido de la Ley de Aguas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio, en el que se establece un canon por la utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica.

Como sucedía con los anteriormente comentados Impuestos sobre Sociedades y sobre el Valor de la Extracción de Gas, Petróleo y Condensados, en ningún caso se alude en la LMFSE a la afectación de lo recaudado por este elenco de figuras impositivas a la cobertura de algún gasto de naturaleza medioambiental. A este respecto, el Preámbulo de la LMFSE se limita a decir que la misma «ha de servir de estímulo para mejorar nuestros niveles de eficiencia energética a la vez que permiten asegurar una mejor gestión de los recursos naturales y seguir avanzando en el nuevo modelo de desarrollo sostenible, tanto desde el punto de vista económico y social, como medioambiental». Es más, a continuación, al mencionar concretamente al primero de los impuestos citados —esto es, al Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica (en adelante IVPEE)—, el mismo preámbulo se refiere expresamente a la finalidad de «favorecer el equilibrio presupuestario», objetivo muy relevante en el año 2012 de aprobación de la LMFSE, pero que excluye la posibilidad de una afectación específicamente medioambiental de lo que se recaude por el citado IVPEE. Y, aunque en el resto del comentado preámbulo se mencionan los costes del Estado por sus actuaciones de control y de mantenimiento de los planes de emergencia nuclear, en ningún caso se alude siquiera a la posibilidad de mejorar estos servicios con lo recaudado por los reseñados impuestos de esta LMFSE. Expresamente, su disposición adicional segunda, reguladora de los «costes del sistema eléctrico», se refiere a que en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado de cada año se destinará a financiar los costes del sistema eléctrico, previstos en el artículo 13 de la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico, un importe en el que se deberá incluir: «La estimación de la recaudación anual derivada de los tributos y cánones incluidos en la presente Ley». Sin embargo, es evidente que lo recaudado por los impuestos establecidos en la LMFSE —su título III recogió también una serie de modificaciones en los Impuestos Especiales, a los que se aludirá después— no se afecta a paliar ninguno de los hipotéticos daños medioambientales generados por las actuaciones sujetas a ellos. Aunque tampoco se da noticia de estimación alguna de los «efectos negativos en el medio ambiente»; ni se ha evaluado después si el comportamiento de los productores y consumidores se ha inclinado en favor de las producciones o

consumos «más respetuosas con el medio ambiente», aspectos ambos a que alude, como se indicó, el Reglamento 800/2008 de la Comisión Europea.

Estas mismas «sospechas» en cuanto a la «insinceridad» medioambiental del conjunto de los impuestos contemplados en la reiteradamente aludida LMFSE se han revelado también tanto en las instancias jurisdiccionales españolas como en las de la UE, respecto de alguna de sus figuras impositivas como IVPEE, los Impuestos sobre la Producción de Combustible Nuclear Gastado y Residuos Radiactivos Resultantes de la Generación de Energía Eléctrica, y el denominado Canon por la Utilización de las Aguas Continentales para la Producción de Energía Eléctrica. Concretamente, respecto del primero de ellos —el IVPEE—, que es el de mayor capacidad recaudatoria —con más del 80% del total de lo recaudado por los impuestos de los títulos I y II de la LMFSE—, conviene recordar que el Auto del Tribunal Superior de Justicia de Valencia, de 5 de marzo de 2019, ya planteó ante el TJUE, al amparo de lo dispuesto en el artículo 267 del TFUE, una serie de cuestiones prejudiciales atinentes, en lo que aquí interesa, a la cuestión de si realmente el IVPEE es un impuesto medioambiental o si «persigue una esencial finalidad recaudatoria». Así pues, las señaladas «sospechas» las comparte también el mencionado Auto, sospechas que a su vez explicitan y respaldan el fundamento de la cuestión prejudicial planteada ante el TJUE a que se acaba de aludir. Y, en relación con los citados Impuestos sobre la Producción de Combustible Nuclear Gastado y Residuos Radiactivos Resultantes de la Generación de Energía Eléctrica, el Auto del Tribunal Supremo de 14 de junio de 2016, que resolvía el recurso de casación 3240/2014, señaló que no es indiscutible la relación entre los hechos imposables y el impacto medioambiental, que ni las exenciones y supuestos de no sujeción incentivan en la realización de tareas menos contaminantes y que «las necesidades que se pretenden subvertir están ya cubiertas... ni siquiera queda la recaudación por estos impuestos afectada...». Cuestionamiento extensible en los mismos términos respecto del Canon por la Utilización de las Aguas Continentales para la Producción de Energía Eléctrica, y sobre su compatibilidad con el principio de no discriminación del mercado interior de la electricidad, a que impele la Directiva 2009/72/CE.

Como era de esperar, también la finalidad medioambiental «inspira» la regulación de relevantes impuestos indirectos, entre los que resultan muy significativos los denominados Impuestos Especiales, regulados en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, que, como es sabido, son compatibles con el IVA. Responden a esta naturaleza el Impuesto sobre Hidrocarburos (capítulo VII del título I), el Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte (título II), el Impuesto Especial sobre el Carbón (capítulo I del título III) y el Impuesto Especial sobre la Electricidad (capítulo II del título III). Respecto

del primero de ellos, el de Hidrocarburos, ya en la Directiva 2003/96/CE, de 13 de abril, sus tipos impositivos diferenciaban los diversos productos gravados, pero en ningún caso tenía en cuenta su impacto medioambiental, por lo que proponía, sin que prosperara su propuesta, que se estableciera un tipo específico ligado a las emisiones de CO₂. El Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte sí distingue en su articulación los efectos contaminantes de los vehículos —lo que ha supuesto una disminución de su capacidad recaudatoria, dicho sea de paso—, si bien es cierto que los más ecológicos son, a la vez, los vehículos más nuevos y también más caros, lo que suscita la fundada posibilidad de contravención de las exigencias del principio de capacidad económica. En cuanto al Impuesto Especial sobre el Carbón, su estructura sí parece fiel a su finalidad medioambiental, al establecer como referencia de su carga impositiva el valor energético del carbón, pero cuyo mayor (e irremediable) inconveniente es que desincentiva aún más su producción en las socialmente muy castigadas regiones mineras de España. El Impuesto Especial sobre la Electricidad se cuantifica con remisión a lo previsto en el IVA, por lo que el dato más relevante que se toma como referencia es «el importe total de la contraprestación» (artículo 78.Uno LIVA), que no distingue la procedencia, más o menos ecológica, de la fuente generadora de la electricidad; además de contemplar la importante reducción del 85% de la base en favor de los grandes consumidores industriales, lo que responde al razonable deseo de supervivencia económica de estos productores, pero ignora flagrantemente su pretendida finalidad medioambiental. Por último —aunque no es en sentido estricto un Impuesto Especial—, debe darse cuenta, entre la relación de impuestos indirectos estatales que declaran obedecer al cumplimiento de un fin ecológico, del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, regulado en la Ley 16/2013, de 29 de octubre, tal y como se plasma expresamente en su artículo 5.Uno, que lo describe como «un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo de aquellos productos comprendidos en su ámbito objetivo y grava, en fase única, el consumo de estos productos atendiendo al potencial de calentamiento atmosférico»; y que, además, configura las tarifas, en el apartado once del mismo artículo 5, en función del «potencial de calentamiento atmosférico», en lo que debe interpretarse como una señal de coherencia con su declarado fin medioambiental.

Aunque no todos de igual manera, la configuración de los impuestos indirectos estatales a que se acaba de hacer referencia deja serias dudas sobre la coherencia de su regulación con la finalidad de protección ecológica con que se pretende justificar su establecimiento. En muchos de ellos, en efecto, su propia regulación olvida tal finalidad, de manera que su cuantificación no toma en consideración los efectos contaminantes de los productos gravados. En otros casos, esa regulación, más respetuosa con el

fin medioambiental, pone en cuestión las exigencias del principio constitucional tributario de referencia como es el de capacidad económica. Y, por último, tampoco aparecen en su regulación referencias explícitas a la afectación de lo recaudado por dichos impuestos, afectación que debería estar dirigida a paliar el pernicioso efecto medioambiental con que se pretende justificar su propia existencia; como tampoco se recogen estimaciones (a veces ni siquiera alusiones) a esos efectos dañinos, y aún menos a la reconducción de la producción o el consumo de los productos gravados por otros más respetuosos con la preservación de la naturaleza.

En cuanto recogidos en una ley del Estado y presentes en la mayor parte de su territorio, pueden considerarse estatales los impuestos regulados en el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (TRLHL), norma que contempla también algunas medidas dirigidas a la citada protección medioambiental, de las que se va a dar cuenta muy sintéticamente.

El artículo 74.5 TRLHL prevé la posibilidad de una bonificación potestativa del 50% en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles en favor de quienes tengan «instalados sistemas de aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía proveniente del sol». Otra bonificación de esa misma cuantía y análoga naturaleza se prevé en el artículo 88. 2.c) del mismo TRLHL en relación con el Impuesto sobre Actividades Económicas, incluyendo, además, entre las actuaciones fiscalmente incentivadas las que se plasmen en un plan de transporte eficiente para los trabajadores de las empresas.

El repaso por alguno de nuestros más representativos tributos locales medioambientales o ecológicos ha de continuar por el Impuesto Municipal sobre Vehículos de Tracción Mecánica (en adelante, IMVTM), del citado TRLHL, cuyo artículo 95, regulador del IMVTM, establece, en su apartado 1, la posibilidad de que las ordenanzas fiscales contemplen una bonificación de hasta el 75% según la clase de carburante que consuma el vehículo «en razón a la incidencia de la combustión de dicho carburante en el medio ambiente» (letra a), así como una bonificación de hasta ese mismo porcentaje «en función de las características de los motores de los vehículos y su incidencia en el medio ambiente» (letra b). Pero a nadie se le oculta que los carburantes y motores menos contaminantes son los de los vehículos más modernos y costosos, lo que significa que quienes pueden disfrutar de esas bonificaciones son quienes tienen más capacidad adquisitiva (o sea, económica), ya que son los titulares de los vehículos de mayor valor patrimonial; y quienes no disfrutan de ellas son los que difícilmente pueden asumir el coste de adquirir y mantener esos vehículos nuevos y menos contaminantes, precisamente porque, como se infiere de lo que se acaba de

indicar, su capacidad adquisitiva (económica) es menor y no se lo permite. La certeza de los antedichos asertos, que muy extrañamente tendrá excepciones, justifica el que se ponga en duda el sometimiento de las referidas bonificaciones del IMVTM a las exigencias del principio constitucional de capacidad económica, sin que la relatada flagrante contravención pueda justificarse por su pretensión de dar cumplimiento a un fin constitucional como lo es, incuestionablemente, el de la protección del medio ambiente, aunque, como se recordará, la posibilidad de que los tributos, además de recaudar, puedan atender a la realización de alguno de los fines de la Constitución, se prevé expresamente en el transcrito párrafo segundo del apartado 1 del artículo 2º LGT. Porque la pretensión de alcanzar algún objetivo o fin de los previstos en el texto constitucional ha de estar supeditada, en todo caso, a que la regulación de cada una de las figuras de nuestro sistema tributario no infrinja frontalmente el mencionado principio constitucional de capacidad económica que ha de informar inexcusablemente, como es bien sabido, la configuración de todos los tributos. Incentivar con dinero público la renovación del parque de vehículos parece una medida preferible para la consecución del objetivo constitucional de protección del medio ambiente, y una parte del dinero público destinado a este fin podría provenir, precisamente, de una adecuada ordenación jurídica del IMVTM que tuviera en cuenta el valor patrimonial de los vehículos sujetos a este impuesto. Y es evidente, asimismo, que una regulación del IMVTM escrupulosamente cumplidora del principio de capacidad económica podría ser más apropiada que la actual para conseguir la preservación del medio ambiente, ya que los dueños de los vehículos más antiguos y, en consecuencia, más contaminantes, habrían de ser, en su mayor parte, los destinatarios de los incentivos económicos dirigidos a la renovación del parque automovilístico, pudiendo así desprenderse de sus vehículos contaminantes y adquirir otros más nuevos y respetuosos con el medio ambiente.

1.3. Los impuestos autonómicos más relevantes con finalidad medioambiental

En la mayoría de los alrededor de ochenta impuestos propios de las comunidades autónomas (CC. AA.) se pretende justificar su aprobación en el logro de un fin medioambiental o ecológico, aunque, como se verá, su contenido cuestiona a veces, muy fundadamente, esta justificación; lo que se va a poner de manifiesto con la mera relación de los citados impuestos que se recoge a continuación, relación que deberá considerarse orientativa, dada la posibilidad de que, cuando este comentario llegue a manos del lector, haya podido ser objeto de más de una modificación.

En Aragón se contemplan los impuestos sobre la contaminación de las aguas, sobre determinados usos y aprovechamientos de agua embalsada, medioambiental sobre la emisión de contaminantes a la atmósfera, medioambiental sobre las grandes áreas de venta y medioambiental sobre las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión. En Andalucía se aplican los impuestos sobre emisión de gases a la atmósfera, sobre vertidos a las aguas litorales, sobre el depósito de residuos peligrosos y sobre las bolsas de un solo uso. En Asturias hay impuestos sobre las afecciones ambientales del uso del agua, sobre grandes establecimientos comerciales y sobre el desarrollo de determinadas actividades que inciden en el medio ambiente. En Canarias se regulan el canon de vertido y el impuesto especial sobre combustibles derivados del petróleo. En Cantabria se contemplan el canon del agua residual y el impuesto sobre el desarrollo de determinadas actividades que inciden en el medio ambiente. En Castilla-La Mancha se han establecido el canon eólico y el impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente. En Cataluña hay una generosa relación de ellos, como es el caso de los cánones del agua, sobre la deposición controlada de residuos municipales, la incineración de residuos municipales, de residuos de la construcción y de residuos industriales, así como los impuestos sobre grandes establecimientos comerciales, sobre las estancias en establecimientos turísticos, sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial, sobre la emisión de gases y partículas a la atmósfera producida por la industria, sobre las emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica y sobre las instalaciones que inciden en el medio ambiente. En la Comunidad Valenciana se han aprobado el canon de saneamiento y los impuestos sobre las grandes áreas de venta, sobre actividades que inciden en el medio ambiente, sobre la contaminación de las aguas, sobre la emisión de contaminantes a la atmósfera, medioambiental sobre determinados usos y aprovechamientos de agua embalsada y sobre las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión. En Extremadura se contemplan el canon de saneamiento y los impuestos sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente y sobre la eliminación de residuos en vertederos. En Galicia el canon del agua y el eólico y los impuestos sobre la contaminación atmosférica, compensatorio ambiental minero y sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos de agua embalsada. En las Islas Baleares se han aprobado los cánones sobre saneamiento de aguas y sobre el vertido y la incineración de residuos, y el impuesto sobre las estancias turísticas. En La Rioja se aplican el canon de saneamiento y los impuestos sobre la eliminación de residuos en vertederos y sobre el impacto visual producido por los elementos de suministro de energía eléctrica y elementos fijos de redes de comunicaciones telefónicas y telemáticas. Y en la Región de Murcia el

canon de saneamiento, y los impuestos sobre vertidos a las aguas litorales, sobre el almacenamiento o depósito de residuos y por emisiones de gases contaminantes a la atmósfera.

La relación de los impuestos medioambientales o ecológicos de las CC. AA. que se acaba de mostrar corrobora, como se anunció, el elevado porcentaje de los mismos respecto del total de los impuestos propios de las referidas CC. AA. A la vez que es posible observar el significativo número de los que, de entre ellos, recaen sobre la eliminación de residuos en vertederos u otras situaciones similares, lo que justifica que se centren en estos impuestos las consideraciones generales que se exponen a continuación.

Sorprende desde un primer momento que los citados impuestos propios de las CC. AA. recaigan sobre lo que parece un inobjetable comportamiento ecologista, tanto de quienes gestionan esos depósitos como de quienes trasladan a ellos los residuos que inevitablemente genera el desarrollo de su respectiva actividad personal o económica. Y lo mismo cabe decir de, entre otros, los gravámenes que recaen sobre la incineración de residuos para eliminarlos, o sobre los vertidos legales y necesarios de aguas residuales y demás desechos, así como sobre las emisiones de gases contaminantes, siempre y cuando se trate de actividades ineludibles que se desarrollen legalmente. Esta conclusión se desprende de la incuestionable apreciación de que resulta más ecológico y respetuoso con el medio ambiente trasladar los antedichos residuos a vertederos legales que lo contrario, o sea, que no hacerlo. De donde es posible inferir también la dificultad —por no decir imposibilidad— de compatibilizar estos impuestos con, entre otros, el principio constitucional de capacidad económica, ya que todos ellos gravan comportamientos que en nada reflejan una capacidad económica adicional a la que sea específica de su respectiva actividad económica; a la par de resultar, como se ha significado, unos comportamientos cumplidamente respetuosos con el medio ambiente. Y otro tanto cabe decir del proceder, en las antedichas condiciones, de quienes gestionan los mencionados depósitos.

Uno de los motivos con los que se pretende justificar el establecimiento de la modalidad de impuesto a que se ha venido haciendo referencia es el que las normas que los regulan aluden a que tiene como finalidad «fomentar el reciclado y la valorización de los residuos». Pero no puede decirse que, con el establecimiento de un gravamen de naturaleza impositiva —más comprensible, aunque tampoco precisamente pro ecológico, sería la exi-

gencia de una tasa⁵—, que recae sobre los aludidos residuos, se persigue incentivar su reciclado y su valorización, dado que, en la mayoría de los casos, su regulación no contempla una carga impositiva superior cuando efectivamente se lleva a cabo la eliminación de residuos susceptibles de ser reciclados y valorizados. Y ello es debido a que dicha regulación prescinde con frecuencia de diferenciar el montante del impuesto en estos casos y cuando los residuos no son susceptibles de la posibilidad de reciclarlos; pese a que resulta obvio que lo coherente sería liberar del gravamen a quienes reciclan, y también a quienes se desprenden de residuos que no sean susceptibles de ser reciclados y los depositan en un vertedero legal.

Pero tampoco cabe desconocer que la posibilidad de reciclar los residuos no es concebible en algunos casos, aunque sean susceptibles de reciclarse. Ello acontecerá en la mayoría de las ocasiones en las que los residuos se generen por quienes no desarrollen actividades empresariales, como sucede en el supuesto en que acometen, por ejemplo, el derribo del tabique de una casa, ya que ni con la mayor de las convicciones ecologistas puede pensarse que en estos casos es asumible proceder a tal reciclaje. Otro supuesto en el que tampoco es posible «descifrar» el proclamado fin medioambiental de la referida modalidad de impuestos es cuando estos recaen sobre unos depósitos legales cuya gestión sea competencia, por ejemplo, de las entidades locales, porque la asunción de esa competencia gestora denota ya un compromiso con el medio ambiente mayor que el desentenderse de ella; lo cual puede ser aún más meritorio (a la par que tributariamente paradójico), si esas mismas entidades son titulares de las instalaciones donde se lleva a cabo el depósito, porque su construcción vuelve a expresar un loable compromiso en favor del medio ambiente — que además, por lo general e incomprensiblemente, suele llevar aparejado el coste político del rechazo del vecindario—, que se «premia», paradójicamente, con la exigencia de este impuesto.

Otra figura impositiva no menos sorprendente es la que se refiere a los denominados cánones eólicos, contemplados en varias CC. AA. y entre ellas la de Castilla y León, que lo regula en el Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales en materia de Tributos Propios y Cedidos en dicha comunidad autónoma (en adelante, TRTPCCYL). La elección de esta norma como re-

5 Cabe significar que la Sentencia del TJUE de 30 de marzo de 2017, asunto C-335/16, señala: «En el Estado actual del Derecho de la Unión, no existe ninguna normativa que adoptada sobre la base del artículo 192 del TFUE que imponga a los Estados miembros un método concreto respecto de la financiación del coste de eliminación de los residuos urbanos, de modo que dicha financiación puede garantizarse, a elección del Estado miembro de que se trate, indistintamente mediante una tasa, un canon o cualquier otra modalidad».

ferencia se debe, además de por mi vinculación territorial con Castilla y León, a la abundancia de las instalaciones sobre las que recae el referido gravamen.

El citado TRTPCCYL contempla, en efecto, en el capítulo I de su título II, el denominado «Impuesto sobre la afección medioambiental causada por determinados aprovechamientos del agua embalsada, por los parques eólicos y por las instalaciones de transporte de energía». Se trata —pese a su enunciado en singular— de tres impuestos diferentes, y respecto del que recae sobre los «parques eólicos» —similar a los de otras CC. AA., como Aragón, Castilla-La Mancha, Extremadura, Galicia o La Rioja—, su hecho imponible se describe, en el artículo 51.1.b) del TRTPCCYL, como: «La generación de afecciones e impactos visuales y ambientales por los parques eólicos y por los suministros de energía eléctrica de alta tensión en el territorio de la Comunidad de Castilla y León». Pero a cualquiera se le alcanza que la afección visual no es *per se* manifestación alguna de capacidad económica, y desde luego no es una forma de contaminación de las definidas en la citada Directiva 2010/75CE; sin olvidar que, paradójicamente, los parques eólicos son una fuente de energía limpia, aunque resulten, desde luego, antiestéticos y posiblemente dañinos para algunas especies de aves.

La regulación de las figuras impositivas análogas a las de las otras cinco CC. AA. tiene, como se ha indicado, un contenido sustancialmente idéntico al de la Comunidad Autónoma de Castilla y León. Así, en el caso de la Ley 9/2011, de 21 de marzo, por la que se crean el canon eólico y el fondo para el desarrollo tecnológico de las energías renovables y el uso racional de la energía en Castilla-La Mancha, la particularidad más reseñable es que los tipos de gravamen, regulados en el artículo 8 de la citada Ley 9/2011, aun siendo también tipos de gravamen en sentido estricto, consisten en cantidades de dinero que se incrementan en función del número de aerogeneradores de que dispongan los parques eólicos, sin depender de la potencia de estos como acontece en el impuesto de la Comunidad de Castilla y León. Por su parte, la Ley 8/2009, por la que se regula el aprovechamiento eólico en Galicia y se crean el canon eólico y el fondo de compensación ambiental, contempla, en el capítulo I de su título III, el denominado canon eólico, que tiene, asimismo, una regulación sustancialmente idéntica a la del impuesto castellanoleonés, con la salvedad de los tipos de gravamen que se incrementan, como en el caso de Castilla-La Mancha, en función del número de aerogeneradores de los parques eólicos; y también difiere del impuesto castellanoleonés la regulación de las bonificaciones en la cuota, que se contemplan en el artículo 16 de la citada Ley 8/2009, ya que, en el caso de este canon de Galicia, se pretende favorecer la instalación de nuevos aerogeneradores con mayor potencia en los parques eólicos preexistentes, promoviendo la «sustitución total o

parcial de los aerogeneradores de mayor potencia, y que den lugar a una reducción efectiva de las unidades de aerogeneradores». Por último, la Ley 10/2017, de 27 de octubre, por la que se consolidan las disposiciones legales de La Rioja en materia de impuestos propios y tributos cedidos contempla, en su capítulo II, 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», figura esta que contempla también como hecho imponible «el impacto visual y medioambiental», si bien en este caso no es objeto de gravamen la afección visual que produzcan dichos aerogeneradores, sino los otros elementos a que se acaba de hacer referencia al transcribir el enunciado del impuesto, lo que permite llegar a la conclusión de que lo que tienen en común esta figura impositiva y las tres anteriores es el gravamen del «impacto visual» que se genera, y que, para concluir el análisis que se ha venido haciendo, se va a evaluar a continuación.

Sin poder entrar en otros pormenores del contenido de las regulaciones que se acaban de exponer, llama la atención el dato incontestable de que la fuente de energía que producen los aerogeneradores busca, precisamente, sustituir otras fuentes más dañinas para el medio ambiente. No parece, pues, coherente gravarlas con un impuesto nominalmente ecológico que se pretende fundamentar en un daño como el de la «afección visual». Además, es difícilmente argumentable que una «afección» de cualquier tipo (incluidas, por lo tanto, las visuales) pueda legitimar el establecimiento de un tributo, puesto que es esta una característica de los aerogeneradores y de las demás instalaciones objeto de gravamen que no reflejan capacidad económica alguna, obviando así palmariamente las exigencias más elementales del cumplimiento de este principio y contraviniendo, en consecuencia, nuestra Constitución. Fundamentar la posibilidad de establecer un tributo en la «afección visual», abre, eso sí, unas amplias posibilidades de establecer nuevos gravámenes. Figuras de esta naturaleza podrían recaer sobre los edificios, las cadenas de televisión e incluso las personas, aunque dada la especial subjetividad que, en este último caso, comporta dilucidar la susodicha «afección», habría que recurrir, tal vez, a los expertos de los concursos de belleza. Y si no se extiende el establecimiento de esta modalidad de gravámenes a las demás situaciones en que se produzca el referido «daño visual», se podría argüir también la contravención por nuestro ordenamiento tributario del principio de generalidad, principio que contiene, como es bien sabido, el término «todos» del artículo 31.1 de nuestro texto constitucional.

Una referencia, que puede considerarse anecdótica, pero que pone claramente en cuestión la «insinceridad» de su pregonada finalidad medioam-

biental, es la que refleja el contenido de la Ley 2/2016, de 30 de marzo, reguladora de otra figura impositiva, concretamente del denominado «Impuesto sobre estancias turísticas de las Illes Balears». Es reseñable, a este respecto, lo establecido en los apartados a) y b) del número 2 del artículo 13, regulador de la «cuota tributaria», el primero de los cuales establece «una bonificación del 75% sobre la cuota íntegra para las estancias turísticas que se realicen en temporada baja»; entendiendo por tal, según el número 3 de ese mismo artículo 13, «el periodo comprendido entre el 1 de noviembre de cada año y el 30 de abril del año siguiente». Por su parte, la letra b) de ese mismo artículo 13.2 contempla «una bonificación del 50% sobre la cuota tributaria íntegra —o, en su caso, minorada por la aplicación de la bonificación anterior— correspondiente a los días noveno y siguientes en todos los casos de estancias en un mismo establecimiento turístico superiores a los ocho días». Una norma que alude, en su exposición de motivos, a que la actividad turística ha generado «una explotación excesiva de los recursos territoriales y medioambientales», y también a que «la atención al medio ambiente y la lucha contra el cambio climático tienen que convertirse en acciones preferentes de los poderes públicos, que intentan despertar la conciencia ciudadana para que el medio natural sea respetado y se preserve de actuaciones perturbadoras de su equilibrio natural», para tratar así de justificar la aprobación de la referida Ley 2/2016, es evidente que se contradice frontalmente con el reconocimiento de las mencionadas bonificaciones de hasta el 75% para las estancias en temporada baja y del 50% cuando las estancias sean superiores a ocho días, con la reseñada posibilidad de que al resultado de la primera bonificación se le deberá añadir el de esta última cuando la estancia supere esos ocho días.

Parece oportuno recoger, para terminar este estudio, exponer siquiera sean unas breves consideraciones relativas al significado y alcance del principio —más bien, eslogan— «Quien contamina paga», al que se recurre para justificar, especialmente en el ámbito institucional y territorial de la Unión Europea, los impuestos ecológicos, sobre todo porque el enunciado literal del susodicho principio, que no es en rigor un principio impositivo, y del que, por lo tanto, tampoco sería posible extraer el debido fundamento en nuestro texto constitucional. Es evidente, en efecto, que el verbo «contaminar» no es *per se* expresivo de la capacidad económica de quien contamina, y que, en consecuencia, no puede legitimar el establecimiento de ningún impuesto. Por otra parte, y como es sabido, el presupuesto de hecho de esta última modalidad de tributo no contempla la realización de actuación administrativa alguna, o sea, de ninguna actividad o cesión de bienes por parte de la Administración en favor de quienes están obligados a satisfacer los impuestos. Estos son, por eso, indiscutiblemente ingresos «contributivos», dirigidos a financiar los gastos indivisibles y, en consecuencia,

quienes los satisfacen no pueden exigir jurídicamente nada a cambio de su «contribución».

Sin embargo, la prestación por los entes públicos en régimen de derecho público de algún servicio dirigido a paliar o evitar la contaminación que se genera puede indiscutiblemente legitimar el cobro de una tasa, al igual que la realización de los otros presupuestos de hecho que, al menos en nuestro ordenamiento, son susceptibles de originar la exacción de esta última modalidad de tributos o de una contribución especial. Pero debe reiterarse que para dar lugar a alguna de estas exacciones de naturaleza retributiva habrá de cumplirse alguno de los presupuestos de hecho con las que nuestro ordenamiento jurídico configura a las tasas y a las contribuciones especiales. Y desde luego, resulta innegable que estos son supuestos que responden a la legítima finalidad de cubrir los gastos divisibles que comportan las antedichas actuaciones administrativas generadoras de estas dos últimas modalidades de tributos.

Es posible, naturalmente, que la contaminación se produzca infringiendo la ordenación jurídica que lo regula, supuestos en los que procederá la aplicación de las correspondientes sanciones. Pero es obvio que en estos casos se está «reprimiendo» legítimamente la contaminación ilegal, pero no se está pretendiendo directamente «contribuir» a financiar los costes de la Administración por las actuaciones llevadas a cabo para controlar y/o minorar las actuaciones contaminantes.

En nuestro ordenamiento y en el de la Unión Europea se contemplan figuras impositivas que, sin vulnerar el principio de capacidad económica, pretenden contraer legítimamente los consumos agresivos con el medio ambiente. Es el caso proverbial del Impuesto sobre el Valor Añadido y de los Impuestos Especiales cuando gravan, por ejemplo, el consumo de los hidrocarburos, del carbón o de la electricidad. En conclusión, cualquier medida fiscal no puede articularse desairando los criterios y principios generales que ordenan la regulación de los tributos, porque es evidente que «el fin no justifica los medios», proverbio aplicable también ¿por qué no? al fin medioambiental. Articular unos tributos supuestamente ecológicos, como se viene haciendo en buena parte de los supuestos que han sido analizados, significará persistir en la irracionalidad y cooperar, por ende, a la perspectiva pseudorreligiosa que con frecuencia transmite la parafernalia mediática pregonera del cambio climático y transmisora del sentimentalismo —que no de la racionalidad— ecologista.

1.4. Bibliografía

García Martínez, A. (2024). «La experiencia francesa e italiana en el establecimiento de gravámenes por la recogida de residuos sólidos urbanos de acuerdo al principio de pago por generación». En B. García Carretero (Coord.), *Tasas y tarifas de residuos y otras prestaciones ambientales con incidencia local* (pp. 115-150). IEF.