



ESTUDIOS

■ **Los nuevos impuestos ecológicos andaluces**

■ Carmina Ordóñez de Haro y

Carlos Rivas Sánchez

Departamento de Economía Aplicada (Hacienda Pública). Universidad de Málaga

■ **SUMARIO:**

1. Introducción
2. Los impuestos propios de las CCAA
3. Los impuestos medioambientales
4. Los impuestos ambientales autonómicos y su controvertida implantación
5. Los recientes impuestos ecológicos andaluces
6. Conclusiones
7. Bibliografía

I. Introducción

La tributación medioambiental es un instrumento de larga tradición dentro de la política económica. Sin embargo, no es sino hasta los años noventa que empieza a haber un uso más generalizado de sus dispositivos. En ello se reconocen las primeras fases de una reforma fiscal verde (Gago y Labandeira, 1999) a la que las administraciones territoriales españolas se están sumando a la vista de las opciones de financiación que se les plantean (Magadán y Rivas, 2004).

Teniendo esto presente, en nuestro trabajo se pretende analizar, en primer lugar, la importancia y evolución de la imposición propia de las Comunidades Autónomas. En especial, se subraya las limitaciones que la LOFCA parece plantear a la creación de nuevos tributos propios.

En segundo lugar se exponen las características fundamentales de los impuestos medioambientales y se efectúa, a continuación, un repaso del empleo de estas figuras tributarias por parte de las Administraciones autonómicas, que en frecuentes ocasiones ha encontrado la oposición del poder central.

En tercer lugar, realizamos un repaso a la normativa reguladora del conjunto de los cuatro nuevos impuestos ecológicos andaluces, a la vez que se presenta un esquema que muestra los elementos básicos de cada uno de ellos. A continuación, se analiza en qué medida los rasgos de su diseño se avienen con los principios de política económica que se consideran oportunos para este tipo de tributos.

Finalmente, se discute la calificación medioambiental de los nuevos impuestos andaluces y sus perspectivas de futuro.

2. Los impuestos propios de las CCAA

Las CC.AA tienen autonomía tributaria para establecer algunos tributos propios, correspondiéndoles tanto la potestad normativa como la gestión de los mismos (art. 133.2 CE). Dentro de este grupo de ingresos coactivos se engloba un elenco de figuras, de muy variado alcance y significado, a disposición de los entes mencionados: impuestos, tasas, contribuciones especiales y recargos sobre impuestos estatales.

Los tributos propios nunca han llegado a alcanzar cotas importantes en términos de ingresos para la hacienda subcentral, manteniendo desde principios de los años ochenta un carácter residual dentro de los recursos financieros a disposición de las CC.AA. De hecho, la evolución de la recaudación de los tributos propios desde 1986 hasta 1999 en términos porcentuales nunca ha sobrepasado el 1.2% (dato registrado en el año 1995) de la financiación total. Por otro lado, cuando se compara su recaudación con la que procede del resto de recursos de naturaleza tributaria (tributos cedidos, recargos sobre tributos estatales y tasas afectas) queda de manifiesto la primacía de los tributos cedidos en términos de recaudación, seguidos muy de lejos por los impuestos propios y las tasas.

El escaso peso de los tributos propios en la financiación total se debe quizás a la falta de valentía de algunas CC.AA para asumir los costes políticos de dichas medidas, ciertamente impopulares, prefiriendo tomar el camino fácil de obtener la financiación necesaria a través de los recursos cedidos por el Estado. En cualquier caso, debemos aceptar que la creación de nuevos tributos propios puede llegar a ser una tarea muy compleja, si se tiene en cuenta que ello exigirá acatar, en primer lugar, los principios de justicia tributaria del artículo 31 de la Constitución Española (CE), y también, cumplir con los límites a la potestad impositiva impuestos por los artículos 6, 7, 8 y 9 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA). Estos últimos límites pretenden que la implantación de estos tributos no suponga una minoración de los ingresos del Estado, ni un obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios, ni tampoco una duplicidad de figuras tributarias cuyos hechos imponible estén ya gravados por la hacienda estatal.

De todas estas restricciones la que más controversia ha suscitado en el proceso de creación de nuevos impuestos propios es la recogida en los apartados dos y tres del art. 6 de la LOFCA. El primero de ellos determina que: "Las CC.AA. podrán establecer y exigir tributos propios siempre que no recaigan sobre hechos imponible gravados por el Estado".

La limitación anterior suponía la práctica anulación de la potestad de las CC.AA para fijar nuevos impuestos, ya que las principales figuras estatales cubrían los hechos imponible más generales e importantes. No obstante, el Tribunal Constitucional (TC) mediante la sentencia 37/1987¹ introduce cierta flexibilidad en la norma al distinguir entre "materia impositiva" y "hecho imponible". Así, según el TC, por el primero de estos conceptos debe entenderse toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador quiera someter a imposición. Mientras que, por el segundo, debemos entender el supuesto de hecho, de naturaleza jurídico- económica, fijado por la norma para configurar el impuesto. De acuerdo con estas definiciones lo que el art. 6.2 prohíbe estrictamente es la duplicidad de hechos imponible. En consecuencia, el legislador podrá escoger como hecho imponible cualquier nuevo supuesto de hecho sin importar que recaiga sobre una materia ya gravada por otros impuestos estatales.

A pesar de este importante estímulo a la creación de impuestos autonómicos, el TC en sentencia 289/2000, de 30 de noviembre, realiza una interpretación restrictiva, en el campo de la duplicidad impositiva entre las CC.AA y los entes locales del art. 6.3 LOFCA, según el cual "las CC.AA podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la Legislación de Régimen Local reserva a las Corporaciones Locales, en los supuestos en que dicha legislación lo prevea y en los términos que la misma contemple".

En concreto, el Tribunal sostiene que el término "materias" hace referencia a la expresión "materias imponible". De esta forma, el establecimiento de un impuesto propio autonómico sobre una materia en la que recaiga un impuesto local, aunque no se constate dupli-

¹ Sentencia resolutoria del recurso de inconstitucionalidad número 685/1984 contra determinados artículos de la Ley 8/1984, de 3 de julio, de Reforma Agraria, reguladora del Impuesto sobre Tierras Infrutilizadas, de Andalucía.

cidad en los hechos imponibles, exigirá, primero, que la Ley de Régimen Local lo prevea; segundo, que se haga uso de la autorización en los términos que ésta contemple y, finalmente, que se instrumenten medidas de compensación a favor de las Corporaciones Locales.

El problema está en que, por un lado, se limita la creación de nuevos impuestos al impedir la doble imposición material, es decir, que existan elementos materiales de riqueza (patrimoniales o de actividad) gravados simultáneamente por un impuesto local y por un impuesto autonómico. Por otro lado, hasta la fecha, la única habilitación que existe por la legislación de régimen local es la contenida en la Disposición adicional quinta de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, en materia del Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica y del Impuesto sobre gastos suntuarios.

A pesar de estos límites estrictos, a finales de los años ochenta se observa un crecimiento de la recaudación de los impuestos propios debido a la incorporación de nuevas figuras tributarias, basadas sobre todo en materias relacionadas con el medio ambiente. De hecho, a partir de la entrada en vigor en 1981 del canon de saneamiento de Cataluña, la mayoría de las CC.AA. han aprobado y puesto en funcionamiento diversos tributos con fines medioambientales (ver cuadro 1). Esta tendencia viene motivada por la creciente concienciación social en torno a los problemas medioambientales y la clara búsqueda por parte de las CC.AA. de nuevas fuentes de financiación que no provoquen rechazo social.

Como se observa en el gráfico 1, al margen del gran poder recaudador del Impuesto especial sobre combustibles derivados del petróleo en Canarias, fruto del régimen económico-fiscal especial del que disfruta, los denominados impuestos medio ambientales o ecológicos, que recaen sobre el agua, los vertidos, la contaminación atmosférica e instalaciones y actividades que incidan sobre el medio ambiente, representan casi el 50% del total de recaudación de los impuestos propios de las CC.AA.

3. Los impuestos medioambientales

Las medidas de carácter fiscal, como instrumento de protección medioambiental, tienen una larga tradición en el campo de la Hacienda Pública. Desde muy temprano se han defendido los denominados “impuestos pigouvianos” como una de las posibles alternativas, junto con la regulación y los mercados de derechos, para corregir los efectos externos negativos. Estos impuestos, de acuerdo con el principio “quien contamina paga”, tratan de alterar el comportamiento de los agentes mediante la incorporación al precio de mercado de los costes sociales negativos que su producción ocasiona, ofreciendo una señal correcta de los costes reales de dichos bienes o servicios.

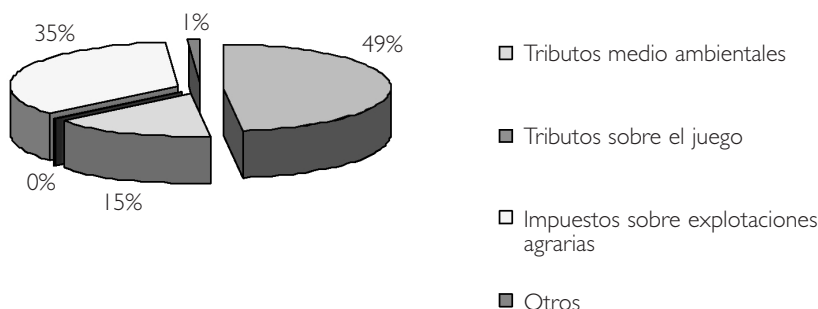
De este modo, uno de los primeros rasgos de esta modalidad impositiva es el fin extrafiscal que persigue. En otras palabras, su objetivo no es meramente recaudatorio, sino que persigue reducir los efectos negativos sobre el medioambiente, y ello no por la vía de afectar su recaudación a la financiación de políticas medioambientales, sino por el estableci-

Cuadro I.
Cronología de la implantación de impuestos ambientales en las CC.AA.

Comunidad Autónoma	Fiscalidad Agua	Fiscalidad residuos	Fiscalidad contaminación atmosférica	Fiscalidad vertidos	Fiscalidad grandes superficies	Fiscalidad actividades que inciden en medio ambiente	Fiscalidad energías no renovables	Fiscalidad turismo
Andalucía		2003	2003	2003				
Aragón	1997							
Asturias	1994				2002			
Baleares	1991					1991		2001
Canarias				1990			1986	
Cantabria	2002							
Castilla-León								
Castilla-La Mancha	2002					2002		
Cataluña	1999	2003			2000	1997		
Extremadura						1997		
Galicia	1993		1995					
Madrid	1984	2003						
Murcia	2000	1995	1995	1995				
Navarra	1988				2001			
País Vasco								
Rioja	2000							
Valencia	1992							

Fuente: Magadan Díaz y Rivas García, 2004.

Gráfico I.
Recaudación de impuestos propios de las CC.AA. en 2001



Fuente: Dirección General de Financiación Territorial (2004).

miento de una relación estrecha entre la base imponible del impuesto y los impactos negativos que se quieren evitar o reducir.

Este instrumento fiscal para interiorizar las externalidades negativas presenta una serie de ventajas (Buñuel, 2002): en primer lugar, logra una efectividad en términos de costes, es decir, permite alcanzar cualquier norma –objetivo al mínimo coste. Una segunda y tercera ventaja de los tributos medioambientales es hacer efectivo el defendido principio “quien contamina paga” y generar nuevos ingresos para las arcas públicas con los que financiar políticas o proyectos ambientales. Por último, una cuarta ventaja es que proporcionan mayores incentivos a la innovación tecnológica que las regulaciones normativas. Otro aspecto que podría ser considerado como ventaja es el escaso coste político que estas medidas generan dada la gran sensibilidad social sobre este tema.

Sin embargo, existen una serie de argumentos en contra de la imposición ecológica. El efecto negativo más importante es su incidencia sobre la competitividad internacional e interregional de las empresas sometidas a procesos productivos altamente controlados frente a aquellos países o regiones exentas del pago de tributos de este índole (Iglesias Suárez y Gómez Díaz, 2003). Este hecho supondría la deslocalización de algunas actividades productivas de algunas zonas con el consiguiente efecto negativo sobre el empleo y la riqueza.

4. Los impuestos ambientales autonómicos y su controvertida implantación

En los últimos años hemos asistido a la creación de algunos impuestos disfrazados bajo la denominación de ambientales, fundamentalmente por la afectación de sus ingresos a políticas ecológicas. En concreto, en las comunidades de las Islas Baleares (1991), Extremadura (1997) y Castilla – La Mancha (2000) se han aprobado impuestos sobre actividades que

inciden en el medio ambiente que los respectivos legisladores titulan como medioambientales, pero cuya configuración ignora, o bien considera de forma muy indirecta, el aspecto medioambiental (Magadán Díaz y Rivas García, 2004).

El Gobierno Estatal ha interpuesto recursos de inconstitucionalidad a las normas² que regulan la creación de los mencionados impuestos. Con respecto al impuesto balear, el TC (Sentencia 289/2000, de 30 de noviembre) resuelve su inconstitucionalidad al estimar que “se configura como un impuesto sobre el patrimonio inmobiliario, que incide en la misma materia imponible que la del Impuesto municipal sobre Bienes Inmuebles, incurriendo por ello en la prohibición prevista en el apartado 3 del art. 6 LOFCA”.

Asimismo, el TC duda del carácter medioambiental del impuesto cuando subraya que la configuración de su estructura “no da pie para sostener de manera razonable y consistente, que se persigan de modo directo finalidades de tutela ambiental que hayan determinado la singularidad de régimen del tributo en cuestión, dado que no aparecen especificaciones (en el régimen de bonificaciones, en la fijación de la base imponible o de la cuota tributaria o en otros elementos del impuesto autonómico), en función de la mayor o menor intensidad de la degradación del entorno ambiental en el que inciden los elementos patrimoniales gravados. Si ello fuera así, es decir, si nos encontrásemos en presencia de un tributo propio del Ente autonómico con la finalidad primordial de tutelar el medio ambiente del territorio insular, se hallaría ausente la premisa inicial para que sea aplicable el art. 6.3 LOFCA, cual es que se trate de materia imponible reservada por la Ley de Haciendas Locales (en adelante, LHL), y en tal caso “ninguna tacha cabría hacerle [al tributo] desde la perspectiva del art. 6.3 LOFCA en relación con el IBI”.

Una figura impositiva, creada también en aras de una mayor protección del medio ambiente, es el impuesto sobre las estancias en empresas turísticas de alojamiento de la comunidad balear, también conocido popularmente como “ecotasa”, que quedó derogado en el 2003³. El carácter medioambiental de este tributo, a pesar de que trata de dar respuesta a la degradación soportada por las zonas de fuerte concentración turística, resulta discutible ya que, aunque la recaudación se destine a solventar dichos problemas específicos, la base imponible del impuesto (el número de pernoctaciones turísticas) no contiene ninguna medida de impacto ambiental, ni incluye incentivo alguno para reducir los perjuicios derivados de la actividad hotelera (André García, 2003). No obstante, otras CC.AA siguen

2 Ley 12/1991, de 20 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares reguladora del impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente. Decreto 81/1992, de 5 de noviembre, de, de la CC.AA. de las Islas Baleares por el que se aprueba el Reglamento para el desarrollo de la Ley 12/1991, de 20 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Instalaciones que incidan en el medio ambiente.

- Ley 7/1997, de 29 de mayo, de la Comunidad Autónoma de Extremadura, de medidas fiscales sobre la producción y transporte de energía que incidan en el medio ambiente.

- Ley 11/2000, de 26 de diciembre, del impuesto sobre determinadas actividades que inciden sobre el medio ambiente, DOCM núm. 131 (29-12-2000) y BOE núm. 50 (27/02/2001).

3 Ley 7/2003, de 22 de octubre, de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares procede a la derogación de este impuesto.

estudiando la viabilidad de algún tributo que considere los perjuicios que el turismo ocasiona al medio.

4. Los recientes impuestos ecológicos andaluces

La Ley 18/2003, de 29 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de Andalucía, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas, dispuso –en el Capítulo I de su Título II– el establecimiento y regulación de cuatro nuevos tributos propios en esta región, que se titulan expresamente como “impuestos ecológicos”. En particular, se trata de:

- 1) El impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera (IEGA).
- 2) El impuesto sobre vertidos a las aguas litorales (IVAL).
- 3) El impuesto sobre depósito de residuos radiactivos (IDRR).
- 4) El impuesto sobre depósito de residuos peligrosos (IDRP).

Los dos primeros impuestos de esta relación han disfrutado recientemente, además, del desarrollo reglamentario de ciertos aspectos relativos al cálculo de la base imponible y a la aplicación de la deducción por inversiones, mediante Decreto 503/2004, de 13 de octubre.⁴

Bajo la rúbrica “Disposiciones comunes”, la Ley 18/2003 establece una serie de normas generales referidas a estos nuevos impuestos que, en gran parte, tratan de hacer buena la denominación de impuestos ecológicos que se les asigna:

- a) Estos impuestos ecológicos “tienen por finalidad la protección del medio ambiente”. En cuanto a esta declaración de intenciones, resulta interesante observar cómo, más adelante, con ocasión de la regulación específica de cada impuesto, el legislador reitera y detalla la orientación medioambiental de cada una de ellos. Así, por ejemplo, se dice del IEGA que persigue “incentivar conductas más respetuosas con el aire así como la mejora de su calidad”, mientras que el IVAL trata de “promover el buen estado químico y ecológico de las aguas litorales”, etc.
- b) Su recaudación se destinará a financiar las actuaciones en materia de “protección medioambiental y conservación de los recursos naturales” de la Junta de Andalucía. A dichos efectos, la ley obliga a la inclusión en el Anteproyecto de Presupuestos andaluces de créditos para financiar dichas políticas, en una cuantía igual al importe recaudado minorado en los costes de gestión y en la dotación a un fondo de reserva para situaciones de emergencia; este último importe ascendería al 5% anual de la recaudación.

⁴ En esta misma disposición se han incluido, por otra parte, definiciones consideradas de interés para garantizar la seguridad jurídica en la aplicación de estos impuestos, que, en algunos casos, se toman de la normativa estatal, prioritariamente de la Ley 16/2002, de 1 de julio, de Prevención y Control integrados de la Contaminación, y en otros casos, especifican conceptos técnicos propios debidos a la Ley 18/2003.

- c) La competencia para la liquidación, recaudación, inspección y revisión de los actos de gestión de los impuestos corresponde a la Consejería de Economía y Hacienda, mientras que la determinación y comprobación de los parámetros medioambientales que permitan su cuantificación queda atribuida a la Consejería de Medio Ambiente.

En el cuadro 2 se muestra un resumen de la regulación correspondiente a los elementos esenciales de cada uno de los cuatro impuestos que nos ocupan.

La apuesta por los impuestos ambientales, con independencia de sus ventajas teóricas, puede resultar especialmente comprometida en la práctica debido a dos tipos de problemas. Ya se han comentado más arriba las dificultades institucionales que plantea su instrumentación, en especial, los impedimentos legales que afrontan las CC.AA. para establecer sus propios tributos. El segundo grupo de dificultades tendría que ver con la complejidad de los aspectos de política económica relacionados con estos impuestos.

En una exposición sistemática, Gago y Labandeira (1998) consideran que los impuestos ambientales como instrumentos regulatorios han de observar, en cuanto a su diseño, una serie de criterios (Véase Cuadro 3). Sus argumentos principales plantean, en primer lugar, que la naturaleza extrafiscal de los impuestos ecológicos les obliga a contar con un buen vínculo con la conducta que se trata de corregir mediante su aplicación. En este sentido, el diseño de un impuesto ambiental no puede atender únicamente a los criterios de simplicidad y eficacia recaudatoria, sino que han de ser eficaces, de manera prioritaria, en la corrección de los perjuicios ambientales. Ello significa, entre otras cosas, que deben estar en disposición de reorientar de manera cierta las actuaciones dañinas para el medio de los agentes económicos que contaminan. En segundo lugar, los impuestos ambientales, al estar tan ligados a determinadas actividades productivas pueden ocasionar incrementos de costes en las empresas de unos pocos sectores, donde puede ponerse en peligro el empleo y la productividad, además de estimular la deslocalización de estas empresas. Por último, los impuestos ambientales tienen el claro riesgo de producir una distribución regresiva de su carga, especialmente cuando la elasticidad del consumo gravado es reducida.

Todos los argumentos anteriores han de ser tenidos en cuenta en el diseño de un impuesto ambiental, con la finalidad de, por un lado, reforzar la eficacia de estos instrumentos de política económica, y por otro lado, mitigar sus posibles efectos negativos. A continuación, sirviéndonos de este esquema, se considera el grado de compromiso de la estructura de los impuestos ecológicos andaluces con los criterios expuestos que nos parecen más relevantes.

En el caso del IEGA, puede constatarse que su base imponible es enormemente amplia (emisiones de dióxido de carbono [CO₂], óxidos nitrosos [NO_x] y óxidos de azufre [SO_x], por parte de empresas de diversos sectores: energía, minería, químicas, papel, textil, ganadería, etc.). Cabe señalar que tanto el Impuesto sobre Contaminación Atmosférica de Galicia (Ley 12/1995, de 29 de diciembre), como el Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente de Castilla-La Mancha, que son aquellos con los que comparte mayor números de rasgos dentro del conjunto de

**Cuadro 2.
Elementos básicos de los impuestos ecológicos andaluces (Ley 18/2003, de 29 de diciembre)**

	IEGA	IVAL	IDRR	IDRP
Hecho imponible	Emisión de CO ₂ , NO _x y SO _x en procesos productivos desde instalaciones situadas en Andalucía. <i>Instalación: Cualquier unidad técnica fija en donde se desarrollen una o más actividades IPPC (sometida a prevención y control integrados de la contaminación; enumeradas en el anejo I de la L. 16/2002, de 1 de julio, de prevención y control integrados de la contaminación).</i>	Vertido a las aguas litorales, de acuerdo con Anexo I L. 18/2003, realizado desde tierra a cualquier bien de dominio público marítimo-terrestre o zona de servidumbre de protección.	Depósito de residuos radiactivos en vertederos públicos o privados situados en Andalucía.	- Depósito de residuos peligrosos en Andalucía. - Distinguir: a) Entrega de residuos peligrosos en vertederos públicos o privados. b) Depósito temporal de residuos peligrosos en las instalaciones del productor; con carácter previo a su eliminación o valorización, cuando supere el plazo máximo permitido por la Ley y no exista autorización especial de la Consejería de Medio Ambiente. <i>Valorización: procedimiento para el aprovechamiento de los los residuos sin poner en peligro la salud humana y sin utilizar métodos que puedan causar perjuicios al medio ambiente.</i>
No sujeción	Emissiones de: a) Vertederos de residuos e instalaciones cría intensiva de aves de corral y de cerdos de acuerdo Anj. I L.16/2002 b) CO ₂ procedente de la combustión de biomasa, biocarburante o biocombustible.	Vertidos realizados al dominio público hidráulico		Depósito realizado con el fin de gestionarlo para su valorización en las instalaciones correspondientes.

Cuadro 2. (continuación)
Elementos básicos de los impuestos ecológicos andaluces (Ley 18/2003, de 29 de diciembre)

	IEGA	IVAL	IDRR	IDRP
Sujeto pasivo	<ul style="list-style-type: none"> - Persona que explote la instalación - Responsable subsidiario: propietario de la instalación 	<ul style="list-style-type: none"> - Persona que realiza el vertido - Responsable subsidiario: Titular del medio a través del que se realice el vertido 	<ul style="list-style-type: none"> - Contribuyente: Personas que entreguen los residuos en un vertedero para su depósito - Sustituto: Titulares explotación de los vertederos; deberá repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre el contribuyente 	<ul style="list-style-type: none"> - Contribuyente: Persona que entrega los residuos en un vertedero para depósito, así como aquella que supere el plazo máximo permitido para el depósito temporal previo a la eliminación o valorización de los residuos sin la correspondiente autorización - Sustituto: Titulares explotación de los vertederos; deberá repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre el contribuyente
Base imponible	<p>Carga contaminante de las emisiones realizada desde una misma instalación durante el periodo impositivo</p> <p>Toneladas emitidas al año</p> <p>a) CO₂: 100.000 Tn/año</p> <p>b) NO_x: 100 Tn/año</p> <p>c) SO_x: 150 Tn/año</p>	<p>Cuantía de carga contaminante del vertido</p> <p>Miles m³ anuales x Valor: parámetro Valor Referencia</p>	<p>Volumen de los residuos radiactivos depositados.</p>	<p>Peso de los residuos peligrosos depositados.</p>
Régimen de determinación de la base imponible	<ul style="list-style-type: none"> - Estim. Directa: Cuando sea obligatorio instalar monitores - Estim. Objetiva: Aplicación de coeficientes según actividad industrial desarrollada en cada instalación desarrollada en cada instalación. - Mínimo exento: 3 unidades contaminantes. 	<p>Estimación directa con carácter general.</p>	<p>Estimación directa con carácter general, mediante sistemas de cubaje</p>	<p>Estimación directa con carácter general, mediante sistemas de pesaje</p>

Cuadro 2. (continuación)
Elementos básicos de los impuestos ecológicos andaluces (Ley 18/2003, de 29 de diciembre)

	IEGA	IVAL	IDRR	IDRP
Tipo impositivo y Cuota íntegra	- Tarifa Base líquida Hasta 10 ud. cont. 5.000 Entre 10.001 y 20 ud. cont. 8.000 Entre 20.001 y 30 ud. cont. 10.000 Entre 30.001 y 50 ud. cont. 12.000 Más de 50 ud. cont. 14.000	- Tipo impositivo: 10 €/unidad contaminante. - Cuota: B. imponible x Tipo x Coef. Multiplicador en función de tipo de vertido, lugar y tipo de conducción.	- Tipo impositivo: 7.000 €/m ³ de residuo radioactivo	Tipos impositivos: a) 35 €/Tn de residuos susceptibles de valorización. b) 15 €/Tn de residuos que no sean susceptibles de valorización.
Deducción en cuota	- 15% Inversiones en equipos para el control, prevención y corrección de la contaminación (25% si certificado EMAS o ISO 14000 sobre gestión ambiental). - Límite: 50% Cuota del impuesto. - Requisito: Certificado Consej. Medio ambiente.	- 15% Inversiones en equipos para el control, prevención y corrección de la contaminación (25% si certificado EMAS o ISO 14000 sobre gestión ambiental). - Límite: 50% Cuota del impuesto. - Requisito: Certificado Consej. Medio ambiente.		
Período impositivo y devengo	Año natural, y devengo: 31 de diciembre.	Año natural, y devengo: 31 de diciembre.	Se devenga en el momento de entrega de los residuos para su depósito.	Se devenga en el momento de entrega de los residuos para su depósito. En el supuesto b), el devengo se producirá cuando se supere el plazo previsto para el depósito temporal de los residuos peligrosos con carácter previo a su eliminación o valorización.

Cuadro 2. (continuación)
Elementos básicos de los impuestos ecológicos andaluces (Ley 18/2003, de 29 de diciembre)

	IEGA	IVAL	IDRR	IDRP
Declaración-Liquidación	<ul style="list-style-type: none"> - A realizar por sujeto pasivo por cada instalación cuando su base imponible > 1 un. cont. - Plazo: Primeros 20 días del período impositivo. - Cuota diferencial +; ingresar. - Cuota diferencial -; solicitar devolución o compensar con próximos pagos fraccionados. 	<ul style="list-style-type: none"> - A realizar por sujeto pasivo por cada vertido. - Plazo: Primeros 20 días del período impositivo. - Cuota diferencial +; ingresar. - Cuota diferencial -; solicitar devolución o compensar con próximos pagos fraccionados. 	<p>Realizar, e ingresar la deuda tributaria, por el sustituto del contribuyente en 20 días siguientes al período de liquidación, que será el trimestre natural.</p>	<p>Realizar, e ingresar la deuda tributaria, por el sustituto del contribuyente en 20 días siguientes al período de liquidación, que será el trimestre natural.</p> <p>En el supuesto b), la declaración será presentada y suscrita por el propio contribuyente.</p>
Pagos fraccionados	<ul style="list-style-type: none"> - Cuantía: Rdo. de aplicar la tarifa a la base acumulada desde primeros de año hasta final de trimestre, con deducción de los pagos fraccionados realizados en ese período impositivo y, en su caso, de la cuota diferencial negativa de ejercicios anteriores. - Plazo: Primeros 20 días de abril, julio y octubre 	<ul style="list-style-type: none"> - Cuantía: Rdo. de dividir entre 4 la cuota y los coeficientes multiplicadores correspondientes, con deducción, en su caso, de la cuota diferencial negativa de ejercicios anteriores. - Plazo: Primeros 20 días de abril, julio y octubre. 		

Cuadro 3.

La política económica de los impuestos ecológicos: Principios a observar en su diseño

		Cuestiones particulares planteadas
FORTALECIMIENTO	Definición de un vínculo firme entre el impuesto elegido y el problema ambiental que se pretende resolver.	Materia sometida a gravamen.
		Método de medición del daño ecológico.
	Eficacia ambiental: capacidad de alterar las conductas en sentido favorable al medio ambiente.	Tipos impositivos suficientemente altos.
		Contemplar la existencia de tecnologías y consumos alternativos.
ATENUAMIENTO	Eficacia fiscal: aptitud del impuesto para operar conforme a su diseño originario.	Capacidad de gestión administrativa.
		Incidencia económica.
	Repercusiones negativas sobre la actividad económica.	Crecimiento y empleo.
		Competitividad.
		Deslocalización
	Incidencia distributiva negativa.	Elasticidad de los consumos gravados.
Incidencia de los tributos sustituidos, en su caso.		

Elaboración propia a partir de Gago y Labandeira (1998).

los impuestos autonómicos, renuncian a cubrir las emisiones de CO₂, y se limita al NO_x y SO_x.⁵ Por otro lado, se puede afirmar que su definición de materia gravable supone un vínculo inequívoco de este tributo con los objetivos medioambientales que se pretenden alcanzar: “incentivar conductas más respetuosas con el medio aire así como la mejora de su calidad” (art. 22 Ley 18/2003). Por lo que respecta al método de evaluación del daño ambiental, es decir, de la emisión, se permite optar por la aplicación del sistema de estimación objetiva de la base imponible en determinados casos, mientras que se exige la estimación directa en aquellos casos en que las empresas ya han de contar con monitores de medición de en continuo de la concentración de las sustancias emitidas y medidores del caudal.

El IEGA, por otra parte, incorpora mecanismos compensadores de sus posibles efectos regresivos (establece un mínimo exento para las emisiones), tiene una escala de gravamen progresiva, y permite el disfrute de una deducción en cuota por inversiones orientadas al “control, prevención y corrección de la contaminación atmosférica” (art. 33, Ley

⁵ Véase Chico y Herrera (2003) para un análisis detallado de los impuestos autonómicos que gravan las emisiones contaminantes a la atmósfera. En este trabajo no se incluyen, obviamente, los impuestos andaluces que estamos analizando.

18/2003). Puede observarse aquí la intención del legislador por tratar de paliar los inconvenientes de este tipo de impuestos. De acuerdo con Buñuel (2002), aunque éste se refiere exclusivamente a los impuestos que gravan las emisiones de CO₂, no pueden esperarse beneficios ambientales si la demanda del consumo gravado es inelástica, y ello es, precisamente, lo que suele ocurrir a corto plazo. Ante esta circunstancia, la solución pasa, tal y como ha ocurrido en el tributo que estudiamos, por establecer medidas compensatorias e incentivos a las inversiones en tecnologías que promuevan un uso menos dañino del medio ambiente.

El IVAL comparte bastantes rasgos de su diseño con el IEGA. En primer lugar, la materia sometida a gravamen en su caso (determinados vertidos en el litoral) también permite afirmar que existe un buen vínculo con la finalidad buscada, al menos tal y como se expone en el art. 40 de la Ley 18/2003: "promover el buen estado químico y ecológico de las aguas litorales". De cualquier forma, no se ha pretendido incidir sobre los vertidos al dominio público hidráulico, cuya no sujeción se determina expresamente. En segundo lugar, la medición de la base imponible (cuya cuantía aumenta con la peligrosidad del vertido) se realiza de manera general a través de la estimación directa; como diferencia con respecto al impuesto anterior no se instrumenta ningún sistema alternativo de estimación objetiva. En tercer lugar, el IVAL ofrece la posibilidad de practicar una deducción en su cuota cuyos porcentajes, límites y método de certificación por parte de la Administración tributaria regional son idénticos a los del IEGA. El IVAL no cuenta, sin embargo, con un mínimo exento.

Los dos últimos impuestos, el IDRR y el IDRP, gravan el depósito en vertederos de residuos que se consideran especialmente nocivos para el medio ambiente. De este modo, también existe aquí una vinculación directa entre el impuesto y una conducta favorable con el medio ambiente, aunque no se grava directamente la generación de estos residuos, sino que el hecho imponible nace en una fase posterior, que coincide con el momento de su entrega en vertederos. Por ello mismo, el obligado a ingresar la deuda tributaria no es el agente contaminante, sino el titular del vertedero, que deberá repercutir el impuesto sobre aquel. En cuanto a la base imponible se determina, en ambos casos, bajo el régimen de estimación directa. En ninguno de estos dos impuestos se pueden encontrar medidas que atenúen sus efectos regresivos, como un mínimo exento. Por otra parte, el tipo impositivo es proporcional en ambos casos.

En suma, la estructura de los impuestos ecológicos andaluces justifica su calificación como impuestos ambientales, puesto que inciden de forma inequívoca sobre actividades perjudiciales sobre el medio ambiente. Podemos observar que, a diferencia de otros tributos propios autonómicos⁶, estos impuestos gravan realmente aquel presupuesto que señalan como hecho imponible (vertidos o depósito de residuos), y no una medida indirecta de este como pudiera ser un consumo o producción relacionados (agua, combustibles, etc.). Por otro lado, el uso de técnicas de compensación para tratar de aliviar los posibles efec-

⁶ Véase Jiménez (1996) para un revisión de esta circunstancia.

tos negativos sobre la economía y la distribución (mínimos exentos, deducciones por inversiones, etc.) no alcanza a los cuatro impuestos establecidos, aunque sí a los que se presume de mayor alcance: el IEGA y el IVAL.

6. Conclusiones

La recaudación por impuestos propios en las CC.AA. ha registrado una escasa importancia en el pasado debido principalmente a los estrictos límites establecidos en la LOFCA. Solamente a partir de finales de los años ochenta con la incorporación de nuevos impuestos propios de tipo medioambiental comienza a ganar peso este recurso dentro de la financiación total. Este proceso, que supone el ejercicio de una mayor autonomía financiera, ha estado condicionada en numerosas ocasiones por los recursos que el Gobierno Central ha interpuesto cuestionando el verdadero carácter medioambiental de estos instrumentos fiscales. La Administración andaluza, a pesar de estos inconvenientes, ha optado recientemente por incorporar impuestos ambientales dentro de su cuadro tributario.

De acuerdo con Gago y Labandeira (1999) el impuesto ambiental se define como “un pago obligatorio que deben realizar los agentes que emiten sustancias contaminantes (a partir o no de un determinado nivel mínimo) siendo calculado por la aplicación de un tipo impositivo (fijo o variable) a una base imponible relacionada con el nivel de descargas al medio natural.” No parece aventurado afirmar que los impuestos andaluces, al contrario que muchos otros tributos autonómicos, se acogen estrictamente a la anterior definición, ya que en todos los casos inciden directamente sobre las deposiciones de sustancias dañinas para el medio ambiente; esto se refleja no sólo en la determinación del hecho imponible, sino también en que la base imponible se establece en régimen de estimación directa. En consecuencia, es de esperar que estos tributos afecten de forma manifiesta a estas conductas perjudiciales con el medio ambiente siempre que se consiga un alto nivel de cumplimiento. En cualquier caso, como exponen Gago y Labandeira (1998) en su análisis de los impuestos ambientales, parece razonable esperar aquí que estos nuevos tributos asuman una cierta provisionalidad al principio, con una Administración tributaria que corrija año a año las distorsiones que puedan observarse.

Por otro lado, la afectación de la recaudación de un impuesto a fines medioambientales no constituye una razón suficiente ni necesaria para su calificación ambiental. Desde este punto de vista, la afectación legal a políticas ambientales de los nuevos impuestos andaluces parece un rasgo ocioso, que tampoco condiciona su eficacia como instrumento de política económica. No obstante, esta disposición podría considerarse justificada desde el punto de vista institucional. En particular, el anuncio de que los ingresos de este tipo de tributos se va a emplear justamente en paliar los daños ecológicos ocasionados, al menos parcialmente, por sus pagadores contribuye a mejorar el grado de aceptación social e institucional de estas figuras impositivas, y por tanto, su anclaje dentro del cuadro tributario de las comunidades autónomas.

Unos impuestos ambientales eficaces no tienen por qué dejar de registrar recaudación, puesto que las actividades que gravan no pueden dejar de realizarse con facilidad. No obstante, su éxito regulatorio sí debería implicar una cierta disminución de las actividades gra-

vadas y, por lo tanto, una disminución de ingresos públicos. En cualquier caso, una aplicación gradual de estos instrumentos fiscales da a la Administración margen para ajustar sus dos vertientes, como incentivos y como fuentes de recaudación.

6. Bibliografía

ANDRÉ GARCÍA, F.J. (2003): *Algunas reflexiones y propuestas sobre fiscalidad ambiental y su aplicación en Andalucía*, Temas de Actualidad A2003/01, Fundación Centro de Estudios Andaluces.

BUÑUEL GONZÁLEZ, M. (2002): *El Uso de Instrumentos Fiscales en la Política del Medio Ambiente: Teoría, Práctica y Propuesta Preliminar para España*, Papeles de Trabajo sobre Medio Ambiente y Economía 1/2002.

CHICO, P.Y HERRERA, P.M. (2003): *La fiscalidad de las emisiones atmosféricas en España*, Fundación Biodiversidad, Papeles de trabajo sobre Medio Ambiente y Derecho 1/2003.

DIRECCIÓN GENERAL DE FINANCIACIÓN TERRITORIAL (2004): *Informe sobre la financiación de las Comunidades y Ciudades Autónomas*, Ministerio de Economía y Hacienda.

GAGO RODRÍGUEZ, A. y LABANDEIRA VILLOT, X. (1998): "La economía política de los impuestos ambientales", *Ekonomiaz*, 40, pp. 208-221.

- (1999): *La Reforma Fiscal Verde*, Mundiprensa, Madrid.

- (dir.) (2002): *Energía, Fiscalidad y Medio Ambiente en España*, Instituto de Estudios Fiscales.

IGLESIAS SUÁREZ, D. y GÓMEZ DÍAZ, A. (2003): *La imposición propia como ingreso de la Hacienda Autónoma en España*, Doc. I 1/03, Instituto de Estudios Fiscales.

JIMÉNEZ, J. (1996): "El tributo ecológico y su carácter extrafiscal. Un estudio de las figuras autonómicas", *Impuestos*, Tomo I, pp. 85-100.

MAGADAN DÍAZ, M. y RIVAS GARCÍA, J. (2004): *Medio Ambiente y Fiscalidad Autónoma*, Septem, Oviedo. ■

