



UNIVERSIDAD DE JAÉN
Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas

Trabajo Fin de Grado

**LA TRIBUTACIÓN
AUTONÓMICA
MEDIOAMBIENTAL:
ANÁLISIS PARTICULAR DE
LOS IMPUESTOS "VERDES"
EN LA CCAA DE
ANDALUCÍA**

Carmen Marín Peñalver

Enero, 2016

ÍNDICE

RESUMEN	3
ABSTRACT	3
PALABRAS CLAVE	3
KEYWORDS	3
1 INTRODUCCIÓN	4
1.1 Delimitación del objeto de estudio	4
1.2 Estructura del trabajo	4
1.3 Metodología empleada	5
2 EXTRAFISCALIDAD COMO CRITERIO ORDENADOR DE LOS TRIBUTOS	5
2.1 Régimen jurídico	5
2.2 Análisis jurisprudencial	9
2.3 Poder tributario autonómico	13
3 LA IMPOSICIÓN AUTONÓMICA MEDIOAMBIENTAL	14
3.1 Competencia autonómica en materia medioambiental. Las ventajas e inconvenientes de la tributación "ecológica"	14
3.2 Necesaria reforma de la tributación medioambiental	16
3.3 Comparativa autonómica en imposición medioambiental	18
4 IMPUESTOS "ECOLÓGICOS" DE ANDALUCÍA	22
4.1 Regulación normativa	22
4.1.1 Impuesto sobre Emisión de Gases a la Atmósfera	24
4.1.2 Impuesto sobre Vertidos a la Aguas Litorales	26
4.1.3 Impuesto sobre Depósito de Residuos Radiactivos	27
4.1.4 Impuesto sobre Depósito de Residuos Peligrosos	28
4.1.5 Canon de mejora de infraestructuras hidráulicas de depuración de interés	29
4.1.6 Impuesto sobre Bolsas de Plástico de un solo uso	30
4.2 Recaudación "ecológica" en Andalucía	32
5 CONSECUENCIAS DE LA DESCENTRALIZACIÓN FISCAL	35
6 CONCLUSIONES	37
BIBLIOGRAFÍA	39
LEGISLACIÓN CONSULTADA	41
JURISPRUDENCIA CONSULTADA	42
WEBGRAFÍA	42
ACRÓNIMOS Y ABREVIATURAS	43
ANEXOS	44

RESUMEN

En nuestro Trabajo de Fin de Grado realizamos un estudio sobre la extrafiscalidad admitida en nuestro ordenamiento para servir como instrumento a la política social y económica, en concreto, como fundamento para la imposición medioambiental ejercida por las distintas Comunidades Autónomas. Asimismo, analizamos las diferencias que se producen entre ellas en dicho ámbito. En este sentido, centramos nuestro estudio en la CCAA de Andalucía, detallando las características de cada uno de los impuestos "verdes" que regula, explicando su calificación medioambiental y analizando la recaudación obtenida con cada uno de ellos. Por último, planteamos los efectos producidos como consecuencia de la descentralización fiscal existente en España y las conclusiones a las que llegamos tras nuestro estudio.

ABSTRACT

In our career final project we have done a study of the extra use of tax system admitted in our legal code in order to serve as an instrument to the social and economic politic, more precisely, as fundament to the environmental taxes executed by the Autonomous Communities. Additionally, we analyze the differences that appear between these communities. In this respect, we put special attention in the Autonomous Community of Andalucía, detailing the characteristics of the "green" taxes that it regulates, explaining their environmental qualification and analyzing the collection obtained with them. Finally, we present the effects produced as result of the fiscal decentralization that exist in Spain and the conclusions of our project.

PALABRAS CLAVE

Extrafiscalidad, tributos, impuesto, imposición, "ecológico", "verde", medio ambiente, Comunidades Autónomas, descentralización.

KEYWORDS

Extra use of tax system, tributes, tax, taxation, "ecological", "green", environment, Autonomous Communities, decentralization

1 INTRODUCCIÓN

1.1 Delimitación del objeto de estudio

En los últimos años, el interés por el medio ambiente se ha intensificado por los problemas que origina la contaminación, y que arroja datos preocupantes sobre un futuro cercano. Como consecuencia, la población se encuentra sensibilizada con el cuidado del medio ambiente, lo cual se ha convertido en una labor que corresponde tanto a los ciudadanos, a través de sus actuaciones, como a los gobiernos o Administraciones Públicas, que han incrementado los instrumentos de tutela medioambientales, entre los que podemos encontrar aquellas medidas fiscales en defensa del medio ambiente.

Así es como surgen los tributos "ecológicos" también denominados "ambientales" o "verdes", cuya creación se encuentra en la actualidad en auge pues, a través de ellos puede incidirse en el comportamiento de empresas y particulares, consiguiendo reducir aquellas actuaciones nocivas para el medio en beneficio de las que son favorables al mismo.

En el caso español, el Estado apenas vincula los tributos existentes a objetivos ambientales, si bien, esta posibilidad ha sido utilizada por las CCAA. De hecho, son las propias Comunidades Autónomas las que han establecido numerosos tributos "verdes" con la finalidad tanto de proteger el medio ambiente como de aumentar sus ingresos. Sin embargo, esta aplicación heterogénea en cada una de las comunidades, crea distorsiones entre los agentes económicos y perjudica la unidad de mercado.

1.2 Estructura del trabajo

En este marco, en nuestro Trabajo Fin de Grado se analiza la imposición medioambiental autonómica en España, comenzando, en primer lugar, por estudiar cómo la extrafiscalidad presente en estos tipos de tributos se encuentra amparada por el ordenamiento y la jurisprudencia.

En segundo lugar, analizamos la competencia atribuida a las CCAA en dicha materia y la necesidad de una reforma fiscal verde en España. Además, se expone el ejercicio desarrollado por las autonomías a la hora de crear tributos "ecológicos", ofreciendo una visión del mapa actual de estos impuestos propios autonómicos y destacando el desigual reparto de los mismos por el territorio nacional.

En tercer lugar, nos centramos en Andalucía con el fin de elaborar un estudio más pormenorizado de los impuestos "verdes" vigentes en dicha Comunidad Autónoma. Se analiza así, entre otras cuestiones, su calificación medioambiental y la escasa recaudación obtenida con los mismos.

En cuarto lugar, explicamos los efectos producidos como consecuencia de la descentralización fiscal existente en España, que afecta a la competencia y localización empresarial.

Y, por último, exponemos una serie de conclusiones que hemos alcanzado gracias a la elaboración de este trabajo.

1.3 Metodología empleada

La creciente preocupación medioambiental, junto a nuestro interés por el estudio de las desigualdades existentes en el territorio de España, nos ha llevado a elegir esta temática para nuestro Trabajo Fin de Grado. Con su realización perseguimos conseguir un acercamiento a la sociedad de este tema, en concreto, a la población de Andalucía, que puede no estar informada de forma suficiente sobre la existencia de esta imposición medioambiental.

En cuanto a la metodología empleada para la realización del mismo, ha sido deductiva pues, a partir de un estudio general basado en la normativa, la doctrina y la jurisprudencia existente sobre dicha materia, se han obtenido una serie de reflexiones y conclusiones.

2 EXTRAFISCALIDAD COMO CRITERIO ORDENADOR DE LOS TRIBUTOS

2.1 Régimen jurídico

El tributo se define en la Ley General Tributaria, en adelante LGT, como aquellos ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos¹.

De esta definición podemos extraer dos características fundamentales: la coactividad y el carácter contributivo. Por un lado, es el Ente público quién de forma unilateral establece esta prestación a través de los procedimientos previstos tanto en la Constitución como en el resto del ordenamiento. En este sentido, el Tribunal Constitucional ha definido que la coactividad es *“la imposición coactiva de la prestación patrimonial o, lo que es lo mismo, el establecimiento unilateral de la obligación de pago por parte del poder público sin el*

¹ Vid. el artículo 2.1. párrafo primero de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE, núm. 302 de 18 de Diciembre de 2003).

concurso de la voluntad del sujeto llamado a satisfacerla"². De otro lado, el tributo tiene carácter contributivo ya que su objetivo primordial es el fin fiscal, es decir, su destino principal es la financiación del gasto público. Éste carácter es lo que diferencia esta institución de otras prestaciones que, siendo también coactivas, carecen de esta finalidad, como por ejemplo las multas³.

Hemos caracterizado los tributos por su naturaleza fiscal, es decir, por su finalidad de obtener ingresos con los que afrontar los gastos públicos. Sin embargo, no todos los tributos tienen esta finalidad como primordial o principal sino que otros, a los que llamamos tributos extrafiscales, pueden perseguir otra finalidad con una trascendencia igual o superior al fin recaudatorio como, por ejemplo, objetivos de carácter social y económico.

Esta clase de tributos ha surgido como consecuencia del Estado Social y Democrático de Derecho en el que nos encontramos, ya que la Hacienda Pública ya no se limita en este caso a la mera obtención de ingresos con los que financiar los gastos públicos, sino que se convierte también en instrumento para la *“realización de los principios rectores de la política social y económica, en cuyo reconocimiento, respeto y protección están comprometidos los poderes públicos”*⁴; y entre los cuales, nos interesa matizar, se encuentra la protección del medio ambiente, conforme se infiere del artículo 45 de la Constitución Española, en adelante CE⁵.

De esta manera, el Estado tiene que asegurar una serie de prestaciones que conllevan un aumento del gasto público y, a su vez, una mayor necesidad de ingresos. Como establece M. A. Martínez Lago del Estado Social y Democrático de Derecho definido en la Constitución se deriva un evidente compromiso para nuestra Hacienda Pública con los fines

² Vid. STC 185/1995 FJ 3, de 14 de Diciembre.

³ Pérez Royo, F. (2015), *Derecho financiero y tributario*, Thomson-Reuters, Civitas, Pamplona.

⁴ Vid. Yagüe Ballester, I. (1999), *"Impuestos Verdes Autonómicos VS Principios Tributarios del Ordenamiento Español"*, Observatorio Medioambiental 1999 núm. 2, Madrid, pp. 352 (Disponible on line: <https://revistas.ucm.es/index.php/OBMD/article/viewFile/OBMD9999110331A/22059>)

⁵ Constitución Española de 1978 (BOE núm. 311 de 29 de Diciembre de 1978).

constitucionalmente propuestos⁶. Así las cosas, es indudable de que en la actualidad es necesario la utilización del tributo para otros fines que no sean el meramente recaudatorio⁷.

Esto no conforma una figura jurídica autónoma sino que seguimos estando ante tributos en los que la función de recaudar queda en un segundo plano. Por ello, debemos señalar que tiene que mantenerse cierta función recaudatoria para que podamos hablar de tributos extrafiscales aunque existe gran flexibilidad para adaptar los mismos a los fines perseguidos en cada caso⁸. Tal y como afirma Casado Ollero la función fiscal y la no fiscal del tributo "*constituyen dos fenómenos inescindibles que se presentan como las dos caras de una misma realidad*"⁹. De esta forma, la fiscalidad o extrafiscalidad pura no existe, sino que cada tributo se aproximará más a alguna de estas figuras, pudiendo establecerse, según la intencionalidad del legislador, un tributo con una función extrafiscal primordial o secundaria.

Podemos justificar la existencia de este tipo de tributos, pues el concepto legal de tributo recogido en la LGT, y estudiado con anterioridad, no lo limita a la obtención de financiación para sufragar las necesidades públicas como objetivo único. Además, esta función extrafiscal se encuentra regulada en el artículo 2.1 párrafo segundo de la LGT al establecer que "*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*".

En concreto, los tributos "ecológicos" o "ambientales", objeto de estudio en este trabajo, se fundamentan en la protección medioambiental recogida concretamente en el artículo 45 CE. Dicho artículo, en su apartado segundo dice que "*los poderes públicos velarán*

⁶ Vid. M. Lago, M.A. (1990), "*Los fines no fiscales de la imposición y la prohibición de la confiscatoriedad*", Gaceta fiscal núm. 81, Madrid.

⁷ Véase Soler Roch, M. T. (1983), "*Incentivos a la inversión y justicia tributaria*", Thomson-Reuters, Civitas, Madrid.

⁸ Señala en este sentido Casado Ollero G. que "sin necesidad de polemizar acerca de si la recaudatoria es o no la finalidad primera para todo tributo, parece obvio que la esencia contributiva del impuesto puede y debe resultar afectada o matizada por la existencia de fines extrafiscales amparados asimismo en el texto constitucional; pero no menos obvio es que una prestación patrimonial coactiva dejará de ser tributaria cuando su esencia contributiva o, más genéricamente, recaudatoria quede anulada o sustituida por no importa qué finalidad extrafiscal" (vid. obra "*Los fines no fiscales de los tributos*", RDFHP núm. 213, Madrid, pp. 125).

⁹ Véase Casado Ollero, op. cit. "*Los fines...*"

por la utilización racional de todos los recursos naturales, con el fin de proteger y mejorar la calidad de vida y defender y restaurar el medio ambiente, apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva". Además, podemos encontrar una abundante normativa internacional que recae sobre la protección del medio ambiente y que tiene influencia en la creación de dichos impuestos. Entre ella, destacamos el principio “quien contamina paga”, recogido en la Directiva 2004/35/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de Abril de 2004, sobre el que se basa los tributos ecológicos existentes¹⁰. Dicho principio tiene carácter preventivo, aunque si el daño ya se ha producido el causante del mismo debe repararlo.

De acuerdo con el artículo 45 CE, podemos decir que los poderes públicos están obligados a velar por un uso racional de los recursos naturales mediante políticas públicas de protección ambiental¹¹. En este sentido, el Estado no sólo puede utilizar instrumentos negativos, es decir, crear tributos para desincentivar conductas que pueden dañar de alguna forma el medio ambiente, sino que también puede utilizar instrumentos positivos que se dirijan a incentivar aquellas conductas ambientales favorables, tales como exenciones, subvenciones, bonificaciones o deducciones. De hecho, podemos hablar de las subvenciones como medida preventiva real, pero nos resulta más difícil hacer lo mismo con los tributos pues se exige cuando ya se ha contaminado; sin embargo, su finalidad es incitar a los sujetos a la reducción de la contaminación, adquiriendo así una proyección preventiva¹².

De esta forma, la extrafiscalidad está amparada normativamente, y de forma expresa, en el artículo 2.1 párrafo segundo de la LGT. Y, en concreto, también la utilización de los tributos ecológicos ya que permite la satisfacción de un interés público, la protección del medio ambiente, recogido en el artículo 45 de la CE como principio rector de la política social y económica, aunque no llegue a la consideración de derecho fundamental.

¹⁰ Directiva 2004/35/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, sobre responsabilidad medioambiental en relación con la prevención y reparación de daños medioambientales, (DOUE núm. 143, de 30 de abril de 2004).

¹¹ Véase Bokobo Moiche, S. (2000), *Gravámenes e incentivos fiscales ambientales*, Thomson-Reuters, Civitas, Pamplona.

¹² Vid. López Díaz, A. (2013) *Tributación medioambiental en España a nivel subcentral: CCAA y CCLL*, Universidad de Santiago de Compostela, Galicia, pp. 228 (Disponible on line: <http://www.usc.es/revistas/index.php/dereito/article/viewFile/1182/1547>).

2.2 Análisis jurisprudencial

Se ha discutido mucho por la jurisprudencia acerca de la regulación de los tributos de carácter extrafiscal. Por ello, vamos a analizar las Sentencias más importantes sobre este tema con el fin de clarificar la posición de la jurisprudencia al respecto.

Los tributos extrafiscales a los que nos referimos son admitidos por el TC en su Sentencia 37/1987, de 26 de Marzo, sobre la Ley de Reforma Agraria Andaluza. Ésta es una de las Sentencias más importantes ya que sirve de fundamento en muchas otras para defender la extrafiscalidad. *"La función extrafiscal del sistema tributario estatal no aparece explícitamente reconocida en la Constitución, pero dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en lo que se establecen principios rectores de la política social y económica (señaladamente arts. 40.1 y 130.1), dado que tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados"*¹³.

A pesar de su admisibilidad por parte del TC, debemos tener en cuenta ciertos límites y estudiar cada impuesto en particular para que su creación no choque con la definición y principios propios del tributo¹⁴, en particular, los principios de justicia tributaria.

El artículo 31 de la CE en su apartado primero establece que *"todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio"*. Su estudio nos permite enumerar los principios que debemos respetar a la hora de establecer tributos, incluidos algunos de ellos también expresamente en el artículo 3 de la LGT, y que son: el principio de capacidad económica, de

¹³ Vid. Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987 de 26 de marzo, que desestimó el recurso planteado contra la Ley 8/1984 de 3 de julio, sobre Reforma Agraria del Parlamento andaluz (FJ 13).

¹⁴ En este sentido, podemos atender a la STC 27/1981, de 20 de julio, que se inclina por una interpretación del artículo 134.7 de la CE que "tiende a posibilitar el uso ponderado del sistema tributario mediante la adecuación de lo que sea preciso para, sin modificación sustancial, realizar la política económica que reclame cada momento, sin que quepa omitir (...) los imperativos del artículo 31.1 de la Constitución" (FJ 4).

igualdad, de generalidad, de progresividad, de no confiscatoriedad y de reserva de ley incluida en el apartado tercero del artículo 31 CE¹⁵.

Se discute, en mayor medida, la compatibilidad de la extrafiscalidad con el principio de capacidad económica ya que, por ejemplo los tributos ambientales, se pueden articular sobre sujetos sin apenas capacidad económica, e incluso puede surgir una misma obligación de pago entre sujetos con distinta capacidad económica, lo cual parece plantear problemas de constitucionalidad¹⁶. La exigencia de dicho principio incorpora un límite máximo, consistente en la prohibición de la confiscatoriedad en el tributo, y un límite mínimo, representado por la necesidad de la manifestación de riqueza. Así, la Sentencia 37/1987 señala que *"el respeto a dicho principio no impide que el legislador pueda configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones extrafiscales"*. De hecho, continúa la Sentencia, *"es constitucionalmente admisible que el Estado, y las Comunidades Autónomas en el ámbito de sus competencias, establezcan impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica o de pago, respondan principalmente a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza. Basta 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"*¹⁷.

Entre nuestra doctrina, Caballero y García de Castro entienden por riqueza real o potencial, a la que hace referencia el TC, al índice que marca la susceptibilidad de un determinado sujeto para ser gravado. Como dice Borrero Moro, la riqueza potencial hace referencia a una posibilidad, *"virtud para convertirse en renta o riqueza real, pero que, en el momento de devengo, no es real, efectiva, ni cierta"*¹⁸.

¹⁵ Véase artículo 31.3 CE (*"Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley"*).

¹⁶ Vid. Bokobo Moiche, op. cit. *Gravámenes e incentivos...* En el mismo sentido, podemos ver la Sentencia 221/1992, de 11 de diciembre de 1992. Cuestiones de inconstitucionalidad 1.062/1988 y 2.191/1990 (acumuladas). En relación con el art. 4 del Real Decreto-ley 15/1978, de 7 de junio, y el art. 355, apartado 5, del Texto Refundido del Régimen Local aprobado por Real Decreto 781/1986, de 18 de abril.

¹⁷ Vid. la ya citada Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987 de 26 de marzo.

¹⁸ Vid. op. cit. Yagüe Ballester, *"Impuestos Verdes Autonómicos..."*, pp. 342

De la misma forma, podemos leer en la Sentencia del TC 194/2000, de 19 de Julio, y en la STC 276/2000, de 16 de noviembre que *"el legislador puede establecer tributos con finalidad no predominantemente recaudatoria o redistributiva, esto es, configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones básicamente extrafiscales [...] pero, en todo caso, es evidente que en dicha finalidad contributiva debe necesariamente estar presente y que deben respetarse, entre otros, el principio de capacidad económica establecido en el art. 31.1 CE o, lo que es igual, el hecho imponible tiene que constituir una manifestación de riqueza, de tal manera que el medio que se articule para gravarlo guarde la debida correspondencia con el fin"*¹⁹.

Teniendo en cuenta la STC 186/1993, de 7 de Junio, y la STC 19/2012, de 15 de Febrero, podemos decir que los tributos además de servir como fuente de ingresos, también pueden responder a políticas económicas distintas de la puramente recaudatoria, lo que se conoce como fin extrafiscal. Por el contrario, si dicha función no estuviese permitida, no sería posible amparar muchos de los ingresos existentes que sirven para financiar los gastos públicos y satisfacer así necesidades colectivas, desaprovechando un medio muy eficaz para la consecución de determinados fines constitucionalmente lícitos, e incluso vinculantes para los poderes públicos. En este sentido, manifiesta el TC, que el art. 128 de la CE legitima una penalización fiscal sobre quienes siendo titulares de una importante fuente de riqueza, no cumplen con la debida atención que reclama el interés social; de manera que en el texto constitucional hay cobertura suficiente para entender que no es la capacidad contributiva la única medida de constitucionalidad de los tributos²⁰.

El TC, en base a una abundante jurisprudencia, ha señalado en la Sentencia 122/2012, de 5 de junio, que *"la finalidad extrafiscal tendrá que aparecer reflejada en la estructura del*

¹⁹ Sentencia 276/2000, de 16 de noviembre de 2000. Cuestiones de inconstitucionalidad acumuladas 662/97, 1.740/97, 1.757/97 y 1.758/97. Planteadas por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, respecto del artículo 61.2 de la Ley General Tributaria, en la redacción de la ley 18/1991, de 6 de junio.

²⁰ Véase STC 186/1993, de 7 de junio. Recurso de inconstitucionalidad 887/1986. Promovido por 51 Senadores contra determinados artículos de la Ley de la Asamblea de Extremadura 1/1986, de 2 de mayo, sobre la Dehesa de Extremadura. Vid. en este mismo sentido las Sentencias del Tribunal Constitucional: 289/2000, de 30 de noviembre; 197/1992, de 19 de Noviembre; 173/1996, de 31 de Octubre y 122/2012, de 5 de junio.

impuesto y plasmarse en su hecho imponible"²¹. No basta con la declaración de extrafiscalidad de un tributo en la Ley para considerarlo como tal, sino que es necesario que su estructura y regulación sea acorde con dicha calificación. Concretamente, podemos considerar que un tributo es primordialmente medioambiental cuando en su estructura se establezca que lo fundamental es conseguir que los sujetos pasivos cambien su comportamiento frente al medio ambiente, incentivando aquellas actuaciones que sean favorables al mismo y desincentivando las mismas en caso contrario. De esta manera, no basta con la simple finalidad medioambiental expresada por el legislador a la hora de crear el tributo ni con la afectación de los ingresos del tributo a la mejora del medioambiente.

Hasta ahora hemos hablado de tributos en general, siendo posible el uso de tres figuras tributarias: impuestos, tasas y contribuciones especiales. A pesar de ello, debemos tener en cuenta que la primera de ellas, el impuesto, es el instrumento más idóneo para incorporar la extrafiscalidad, pues en las otras dos figuras restantes los hechos imponibles están tasados, por lo que el legislador no dispone de la misma libertad para su creación. Además, tanto en la determinación de la base imponible de las contribuciones especiales como a la hora de establecer el importe de las tasas debemos ajustarnos a las limitaciones recogidas en la normativa vigente²².

En conclusión, la jurisprudencia del TC admite la creación de este tipo de tributos, considerando que respeta el principio de capacidad económica siempre que la circunstancia que determina la existencia de la obligación incorpore un índice de capacidad económica. Además, dicho fin extrafiscal debe ser compatible con la finalidad contributiva y responder a una exigencia amparada por el sistema de valores propio de la CE²³.

²¹ Vid. STC 122/2012, de 5 de junio de 2012. Recurso de inconstitucionalidad 1772-2001. Interpuesto por el Presidente del Gobierno en relación con la Ley del Parlamento de Cataluña 16/2000, de 29 de diciembre, del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales.

²² Vid. Fernández Orte, J. (2006)., *La tributación medioambiental: teoría y práctica*, Thomson-Reuters, Aranzadi, Pamplona.

²³ Pérez Royo, op. cit. *Derecho financiero...*

2.3 Poder tributario autonómico

Tal y como hemos visto, tanto el TC como la Ley, amparan la existencia de tributos extrafiscales. Ahora bien, debemos concretar si las CCAA tienen poder tributario sobre los mismos.

Debemos atender a la autonomía financiera de las CCAA para el desarrollo y ejecución de sus competencias recogida en el art 156.1 de la CE y al poder financiero y tributario regulado en el artículo 157 y 158 de la CE. Asimismo, no existe ningún artículo ni en la Constitución ni en la LOFCA²⁴, que les prohíba ejercer su potestad tributaria hacia la consecución de objetivos no fiscales.

Sin embargo, la autonomía financiera de la que gozan las CCAA se encuentra limitada por los principios de coordinación con la Hacienda estatal (artículo 156.1 CE y artículo 2.1 LOFCA). De esta forma, en primer lugar, debe respetar el principio de territorialidad, que supone un límite espacial en el ejercicio de su potestad tributaria, pues no podrán adoptar medidas tributarias que afecten a bienes situados fuera de su territorio (recogido en el artículo 157.2 CE y 9 apartado a) y b) de la LOFCA); en segundo lugar, debe atender al principio de neutralidad recogido en el artículo 157.2 y 139.2 CE, así como en el artículo 2.1 y 9 apartado c) de la LOFCA, que impide la existencia de algún obstáculo que afecte a la libre circulación y establecimiento de personas o bienes; al principio de solidaridad (recogido en el artículo 156.1 y 138 CE y en los artículos 2.1 b) y c) y 2.2 de la LOFCA) que vela por un equilibrio económico, adecuado y justo, en todo el territorio español; y al principio de prohibición de doble imposición de hechos impositivos del artículo 6.2 y 6.3 de la LOFCA, que excluye que los hechos impositivos establecidos por las CCAA recaigan sobre hechos impositivos gravados por el Estado o por las haciendas locales.

El artículo 6 de la LOFCA ha sido interpretado, entre otras, en la Sentencia 37/1987 diferenciando entre materia impositiva y hecho imponible, de forma que el primero de estos conceptos se refiere a 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. Teniendo en cuenta estas definiciones, lo que el art. 6.2 de la LOFCA prohíbe estrictamente es la duplicidad de hechos impositivos, señalando que el hecho

²⁴ Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas (BOE núm. 236 de 01 de Octubre de 1980).

imponible es un concepto estrictamente jurídico que, en atención a determinadas circunstancias, la Ley fija en cada caso *"para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria"*, según establece el artículo 20 de la LGT. De ahí que, en relación con una misma materia impositiva, el legislador puede seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos imponibles, que constituyen a su vez figuras tributarias diferentes, sin que por ello se viole dicho principio.

En consecuencia, las Comunidades Autónomas pueden crear impuestos de carácter primordialmente extrafiscal, siempre que se lleve a cabo dentro del marco de competencias asumidas y respetando las exigencias y principios derivados directamente de la Constitución (art. 31), de la Ley Orgánica que regula el ejercicio de sus competencias financieras (art. 157.3 de la Constitución) y de los respectivos Estatutos de Autonomía²⁵.

Sin embargo, a pesar de la competencia que ostentan las autonomías para crear sus tributos propios, éstos nunca han alcanzado una significativa representación en el ámbito de los ingresos obtenidos en la hacienda subcentral, manteniendo un carácter residual dentro de los recursos financieros de los que disponen las CCAA. Esto pone de manifiesto la primacía en términos de recaudación de los tributos cedidos y tasas afectas.

Este escaso peso de los tributos propios en la financiación total de las CCAA se debe quizás a la falta de iniciativa de algunas CCAA para asumir los costes políticos que pueden suponer la creación de dichas medidas y a la complejidad del procedimiento debido a las limitaciones que se tienen que tener en cuenta para su creación, comentadas con anterioridad.

3 LA IMPOSICIÓN AUTONÓMICA MEDIOAMBIENTAL

3.1 Competencia autonómica en materia medioambiental. Las ventajas e inconvenientes de la tributación "ecológica"

Una vez afirmada la competencia autonómica en dicha materia, pasamos a estudiar el caso concreto de los tributos ecológicos. Así, a la hora admitir la creación de los mismos por parte de las autonomías debemos tener en cuenta la competencia que les ha sido atribuida en "la gestión en materia de protección del medio ambiente" tal y como prevé el artículo 148 de la CE (apartado 9º). Sin embargo, las autonomías se encuentran relegadas a un segundo lugar

²⁵ Vid. la citada Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987 de 26 de marzo.

por la propia Carta Magna (artículo 149.1.23²⁶), pudiendo establecer impuestos ecológicos propios como “medida adicional de protección”.

El motivo por el que se admite este tipo de tributos es porque se trata de un mecanismo idóneo para cumplir el mandato constitucional de los principios rectores de la política social y económica. A pesar de su escasa recaudación, su importancia es cada día mayor, sobre todo, por parte de las Comunidades Autónomas, debido, en su mayoría, a la crisis económica actual y a la necesidad de financiación en la que se encuentran las mismas, que ante la saturación de hechos imponderables gravados por el Estado y la laguna existente en materia de tributación verde, han decidido actuar en esta vertiente.

Por ello, podemos encontrar como ventajas de estos tributos la posibilidad de generar nuevos ingresos para las arcas públicas con los que financiar medidas o proyectos ambientales. Además, la preocupación social por el medio ambiente se ha generalizado de tal forma que, la creación de este tipo de tributos, es aceptada por la sociedad sin ocasionar tantas controversias como puede pasar con cualquier otro.

Como crítica, podemos decir que los tributos ambientales son apropiados para devolver al ente público los gastos y daños producidos al medio ambiente, pero no lo es tanto como medida para difundir entre los particulares conductas favorables al mismo y conseguir su cumplimiento, algo que choca con el fin extrafiscal, basado en la protección medioambiental, que persiguen los mismos. La enorme diversidad existente en imposición ambiental, se encuentra descentralizada tanto por países como por las Comunidades Autónomas españolas, lo que origina una importante deslocalización de las actividades, con el consiguiente efecto negativo sobre el empleo y la riqueza. En el mismo sentido, esta imposición puede afectar en mayor medida a algunos sectores y generar así incrementos de costes en determinadas empresas, provocando un riesgo para la rentabilidad y la productividad de las mismas.

Así, definimos los tributos ambientales como las prestaciones pecuniarias exigidas por un ente público con la finalidad principal de producir efectos de conservación, reparación,

²⁶ El artículo 149.1.23 de la CE atribuye en exclusiva al Estado competencia en la “Legislación básica sobre protección del medio ambiente, sin perjuicio de las facultades de las Comunidades Autónomas de establecer normas adicionales de protección. La legislación básica sobre montes, aprovechamientos forestales y vías pecuarias”.

mejora y protección del medio ambiente; sin olvidar también la finalidad recaudatoria del mismo²⁷.

3.2 Necesaria reforma de la tributación medioambiental

Numerosos organismos europeos e internacionales han sugerido a nuestro país atajar las insuficiencias existentes en el sistema fiscal español. Para conseguir dicho objetivo, han recomendado llevar a cabo ciertas medidas, tales como aumentar los impuestos indirectos en detrimento de los directos, implantar nuevos impuestos especiales y medioambientales, incrementar el esfuerzo contra el fraude fiscal, etc.

En esta línea, en el informe sobre la economía española publicado en 2014 por la OCDE, reitera que sería favorable elevar la imposición medioambiental en nuestro país ya que, en comparación con otros países, la misma es baja y esta medida puede llegar a contribuir a la mejora del nivel de bienestar.

Ante dichas recomendaciones, la Comisión de Expertos creada para la Reforma del Sistema Tributario Español llevó a cabo el "Informe de expertos para la reforma del sistema tributario" en febrero de 2014, denominado también Informe Lagares, cuyos objetivos son ajustar la economía española enmarcada en una grave crisis y mejorar su potencial crecimiento a medio plazo. En este informe se estudia el tratamiento fiscal de numerosos impuestos como puede ser el IRPF, el Impuesto sobre Sociedades, el IVA, etc.; a la vez que se aborda la posible reforma que se puede llevar a cabo en cada ámbito, con algunas recomendaciones y soluciones a los problemas actuales.

Entre las medidas impuestas para lograr los objetivos marcados en el informe lo que aquí nos interesa es el aumento de la imposición indirecta, a partir de la ampliación de los bienes y servicios sometidos al tipo general del IVA y el aumento de los impuestos medioambientales, ya que se considera que los impuestos directos disminuyen las posibilidades de crecimiento económico y nivel de empleo.

Así, en el Capítulo VI del Informe se aborda la llamada "reforma fiscal verde", llevada a cabo en los años noventa en diversos países europeos, pero que aún estaba pendiente en España. Se trata de implantar diversos tributos sobre la energía y las actividades contaminantes, con el doble objetivo *"de incentivar conductas favorables al medio ambiente y*

²⁷ Bokobo Moiche, op. cit. *"Gravámenes e incentivos..."*

obtener una recaudación adicional que podría servir para reducir la carga tributaria sobre el factor trabajo"²⁸.

La estructura territorial existente en nuestro país ha originado una gran variedad de tributos "ecológicos" de ámbito autonómico, siendo muchos de ellos poco adecuados para alcanzar el cuidado del medio ambiente. Además, tienen una mínima importancia recaudatoria para las Comunidades Autónomas como hemos dicho anteriormente, al mismo tiempo que, algunos de ellos, resultan muy gravosos para los escasos sujetos pasivos afectados por los mismos. Esta falta de armonización hace que sea más difícil la aplicación de las normas e impone una barrera de entrada adicional para posibles empresas de nueva creación que quieran desarrollar las actividades gravadas en un determinado territorio, lo que afecta a la localización de las mismas, tal y como veremos en el último punto del presente trabajo.

También algunos municipios han utilizado la imaginación a la hora de crear tasas medioambientales, e incluso el Estado ha introducido diversos impuestos "medioambientales", aunque esto representa la minoría de los casos²⁹.

Todas estas medidas, sin embargo, se consideran escasas y limitadas, que obligan a adoptar medidas adicionales sobre la fiscalidad medioambiental en España de forma urgente. A través de este Informe se analizan los impuestos existentes y los problemas que plantean actualmente cada uno de ellos junto a la formulación de las correspondientes propuestas para su reforma. Asimismo, propone la creación de algunos nuevos impuestos autonómicos que recaigan, por ejemplo, sobre el agua, sobre las emisiones atmosféricas o sobre residuos, al mismo tiempo que estudia la conveniencia de establecer un impuesto sobre las bolsas de plástico desechables, como tenemos en Andalucía, pero a nivel estatal.

²⁸ Informe de la Comisión de Expertos creada para la Reforma del Sistema Tributario Español, también denominado "Informe Lagares" (Febrero de 2014), Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

²⁹ En este sentido, podemos encontrar que el Estado ha creado la Ley 15/2012, de Sostenibilidad Energética, por la que crea 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, etc. Además, se crea el Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero a partir de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad ambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras.

3.3 Comparativa autonómica en imposición medioambiental

Los instrumentos fiscales que pueden utilizar las CCAA con la finalidad de proteger el medioambiente pueden actuar en el ámbito de los ingresos públicos, entre los que podemos encontrar los tributos medioambientales, y en el ámbito del gasto público, a través de subvenciones o la concesión de beneficios fiscales de diversa naturaleza. Sin embargo, las principales medidas fiscales con finalidad medioambiental desarrolladas por las Comunidades autónomas se han centrado en la utilización de tributos medioambientales, siendo habitual la utilización de beneficios fiscales en el ámbito local³⁰.

Desde finales de los años ochenta podemos observar un crecimiento de la recaudación de los impuestos propios de las CCAA debido a la incorporación de nuevas figuras tributarias, basadas, en su mayoría, 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 CCAA han aprobado y puesto en funcionamiento diversos tributos con fines medioambientales.

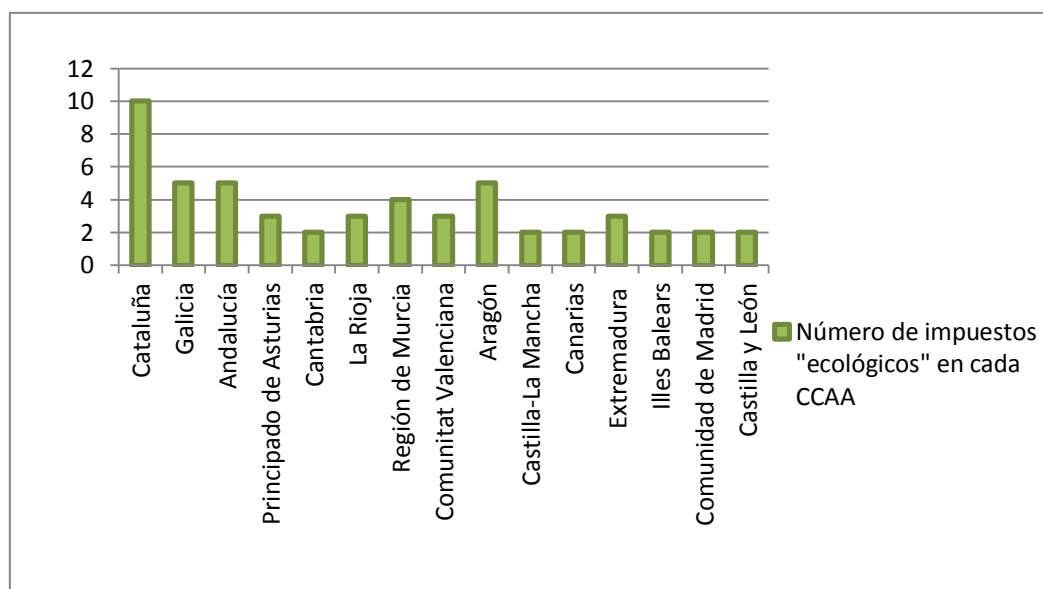
Atendiendo a las figuras más habituales en la tributación ambiental autonómica, cabe señalar que la mayoría de los impuestos ambientales autonómicos están relacionados con el sector energético y con el saneamiento de las aguas. Siguiendo un orden cronológico, los primeros impuestos ambientales autonómicos establecidos fueron los relacionados con las emisiones de residuos líquidos que son los que tienen un mayor impacto recaudatorio, seguidos de los impuestos sobre instalaciones con incidencia ambiental enfrentados a graves problemas legales por su escaso perfil ambiental. A continuación se introdujeron los impuestos relacionados con las emisiones contaminantes de origen energético, con mayor fundamento ambiental, y, por último, los impuestos sobre productos y procesos energéticos, sobre el depósito de residuos sólidos y peligrosos y sobre las tecnologías renovables de generación eléctrica. Una vez dicho esto, pasamos a ofrecer en el anexo una relación de los tributos "ambientales" propios vigentes en las CCAA sometidas al régimen común a día de hoy³¹.

³⁰ Calvo Vérguez J. y Mata Sierra M^a T. (2015), *La reforma fiscal verde*, Thomson-Reuters, Aranzadi, Pamplona.

³¹ Vid. ANEXO 1, elaborado a partir de la información encontrada en el Capítulo III "Impuestos Propios", *Tributación autonómica (Medidas 2016)*, Ministerio de Hacienda y Función Pública (Disponible on line: <http://www.minhafp.gob.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/FinanciacionTerritorial/Autonomica/Cap%C3%ADtulo%20III%20Tributaci%C3%B3n%20Auton%C3%B3mica%202016.pdf>).

Como podemos ver, los tributos "ambientales" se encuentran repartidos de forma desigual por las distintas CCAA, teniendo algunas de ellas muchos más que otras. Centrándonos solamente en los impuestos que se encuentran en vigor actualmente (sin tener en cuenta aquellos dejados sin efecto o declarados inconstitucionales), para ofrecer una mejor visión de esta descentralización y poder ver en qué comunidad tienen éstos un mayor peso, hemos elaborado un gráfico en el que se pueda ver el número de impuestos creados en cada una de ellas.

Gráfico 1. Total de impuestos "ecológicos" vigentes en cada una de las Comunidades Autónomas de España (año 2016)



Fuente: Tributación autonómica (medidas 2016). Impuestos propios. Ministerio de Hacienda y Función Pública

Elaboración propia

De este gráfico, podemos extraer que la comunidad con mayor número de impuestos propios de este tipo es, Cataluña, con un total de 10 impuestos "ecológicos". En segundo lugar, se sitúa Andalucía, Aragón y Galicia que cuentan con 5 de ellos. Por contra, las comunidades que cuentan con menos son Cantabria, Castilla-La Mancha, Illes Balears, Comunidad de Madrid y Castilla y León estableciendo cada una de ellas tan sólo 2 impuestos "ecológicos".

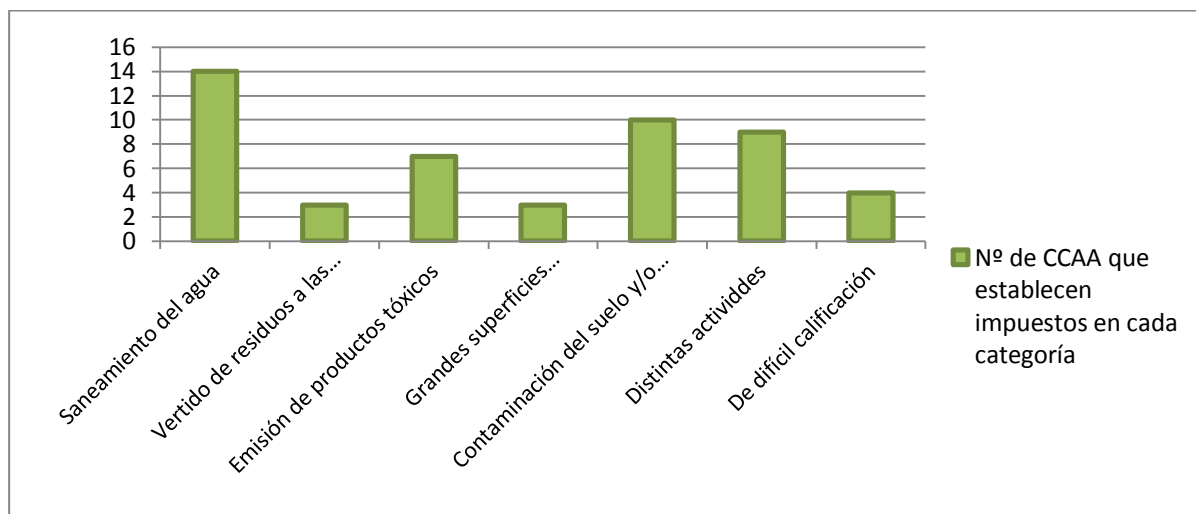
Además, podemos diferenciar este tipo de tributos según distintas categorías, tal y como ofrece De la Hucha Celador³²:

- a) Tributos que gravan el saneamiento del agua: El canon lo introdujo en España Cataluña a principio de los años ochenta, y tras ella lo implantaron Galicia, Valencia, Baleares, Canarias, Asturias, Murcia, Aragón, La Rioja, Cantabria, Madrid, Castilla-La Mancha, Extremadura y Andalucía.
- b) Impuestos que gravan el vertido de residuos a las aguas litorales: En la actualidad, sólo podemos encontrarlos en Andalucía, Murcia y Canarias.
- c) Impuestos que gravan la emisión de productos tóxicos: Lo tienen establecido Galicia, Andalucía, Murcia, Aragón, Valencia, Cataluña y Castilla-La Mancha introdujo el Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente en 2001 entre cuyos hechos imposables se encontraba el que nos ocupa y que ha tenido ciertos problemas de constitucionalidad.
- d) Impuestos sobre grandes superficies comerciales: Ha sido implantado por Aragón, Asturias y Cataluña.
- e) Impuestos que gravan la contaminación del suelo y/o subsuelo: Utilizados por Andalucía, Cantabria, Cataluña, Galicia, Madrid, Murcia, La Rioja, Extremadura, Valencia y Castilla y León.
- f) Tributos que gravan la afección medioambiental causada por distintas actividades: Aquí podemos incluir actividades tales como el impacto y eventual daño al medioambiente que deriva de la producción de energía eléctrica de origen nuclear, impuesto en Cataluña (declarado inconstitucional); el riesgo o daño potencial o el impacto visual que generan en el medioambiente el transporte o distribución de energía eléctrica y las actividades de telefonía o telemática efectuadas a través de la red eléctrica u otras redes de comunicaciones, utilizado en Asturias, La Rioja, Extremadura y Valencia; el daño y la afección medioambiental causados por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada, de Galicia y Castilla León; por los parques eólicos, en las comunidades de Castilla y León, Galicia y Castilla-La Mancha; y las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión, que podemos encontrar en Castilla y León y Aragón.

³² De la Hucha Celador, F. (2008), *El poder tributario de las Comunidades autónomas en materia medioambiental, Tributación Medioambiental*, Vol. I, Thomson-Reuters, Aranzadi, IBERDROLA, Pamplona pp. 296 y ss.

g) Impuestos/tributos de difícil calificación y que no responden a las categorías anteriores: Como el Impuesto sobre estancias en establecimientos turísticos de Cataluña, el Impuesto sobre estancias turísticas de Baleares, el Impuesto especial sobre combustibles derivados del petróleo de Canarias, el Impuesto sobre las bolsas de plástico de un solo uso implantado por Andalucía y el Impuesto sobre aprovechamientos cinegéticos de la Comunidad autónoma de Extremadura, si bien consideramos que en la actualidad éste último no tiene carácter ambiental.

Gráfico 2. Impuestos "ecológicos" vigentes en cada una de las categorías diferenciadas (año 2016)



Elaboración propia

Gracias a este gráfico, podemos ver qué categoría tiene más importancia y goza de un mayor protagonismo en distintas CCAA. Así, destacan los tributos que gravan el saneamiento del agua, impuesto en 16 comunidades, seguidos de los tributos que gravan la afección medioambiental causada por distintas actividades, establecidos en 12 CCAA. Sin embargo, las categorías que tienen una escasa relevancia y que sólo podemos encontrar en 3 comunidades son los impuestos que gravan el vertido de residuos a las aguas litorales y aquellos que son de difícil calificación y que no podemos englobar en ninguna otra categoría³³.

³³ Sería el caso, por ejemplo, del Impuesto sobre estancias en establecimientos turísticos de Cataluña o del Impuesto sobre las bolsas de plástico de un solo uso implantado por Andalucía.

4 IMPUESTOS "ECOLÓGICOS" DE ANDALUCÍA

4.1 Regulación normativa

La Ley 18/2003 de Medidas Fiscales y Administrativas³⁴, creó cuatro impuestos, denominados Impuestos ecológicos, que son:

- a) Impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera, en adelante, IEGA.
- b) Impuesto sobre vertidos a las aguas litorales, en adelante, IVAL.
- c) Impuesto sobre depósito de residuos radiactivos, en adelante, IDRR.
- d) Impuesto sobre depósito de residuos peligrosos, en adelante, IDRP.

Podemos atender a la misma Ley que los establece para comprobar su correcta calificación medioambiental. Tienen como finalidad la protección del medio ambiente, según el artículo 11 de dicha Ley, estableciendo el carácter finalista de dichos impuestos en el artículo 15 al señalar que *"los ingresos procedentes de los impuestos ecológicos se destinarán a financiar las actuaciones de la Junta de Andalucía en materia de protección medioambiental y conservación de los recursos naturales"*.

Asimismo, con respecto al IDRR y al IDRP, podemos decir que gravan el depósito en vertederos de residuos que se consideran especialmente nocivos para el medio ambiente, incentivando conductas que favorezcan la protección del entorno natural. De esta forma, también existe en este caso 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 grava un momento posterior, cuando los mismos se entregan en vertederos. Por ello mismo, quien debe ingresar la deuda tributaria no es el agente contaminante, sino el titular del vertedero, que deberá recaudar la suma repercutiendo el impuesto sobre aquel. De este modo, se cumple el principio "quien contamina paga".

Con posterioridad, en el año 2010 se aprueba la Ley 9/2010, de 30 de julio, de Aguas de Andalucía³⁵ regula, entre otros, el canon de mejora de infraestructuras hidráulicas de

³⁴ Ley 18/2003 de Medidas Fiscales y Administrativas (BOJA núm. 251 de 31 de Diciembre de 2003 y BOE núm. 26 de 30 de Enero de 2004)

³⁵ Ley 9/2010, de 30 de julio, de Aguas de Andalucía (BOJA núm. 155 de 09 de Agosto de 2010 y BOE núm. 208 de 27 de Agosto de 2010)

depuración de interés de la CCAA y la Ley 11/2010, de 3 de diciembre, de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad³⁶, que crea y regula el Impuesto sobre las Bolsas de Plástico de un solo Uso en Andalucía, en adelante, IBP.

La Ley 9/2010, de 30 de julio, de Aguas de Andalucía, dónde se regula el Canon de mejora, *"establece unos principios y unos objetivos medioambientales con los que intenta apartarse y superar políticas meramente basadas en el tratamiento del agua como recurso exclusivamente económico que han mostrado, tanto en el ámbito del agua como en cualquier otro relacionado con la utilización de los recursos naturales, sus claras limitaciones y aun sus efectos contrarios a la conservación ambiental"*³⁷. En el mismo sentido, el IBP es definido como un impuesto de carácter indirecto y naturaleza real, cuyo objeto es disminuir la utilización de bolsas de plástico de un solo uso, con la finalidad de minorar la contaminación que generan y contribuir a la protección del medio ambiente³⁸.

Así, el actual cuadro impositivo andaluz está formado únicamente por estos impuestos propios "ecológicos"³⁹, cuya finalidad respeta al Estatuto de Autonomía de Andalucía, pues se encuentra reconocida expresamente en él al señalar que *"sin perjuicio de su función primordial de recursos para la recaudación de ingresos públicos, los tributos podrán ser instrumentos de política económica en orden a la consecución de un elevado nivel de progreso, cohesión, protección ambiental y bienestar social"*⁴⁰.

³⁶ Ley 11/2010, de 3 de diciembre, de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad (BOJA núm. 243 de 15 de Diciembre de 2010 y BOE núm. 314 de 27 de Diciembre de 2010)

³⁷ Véase la Exposición de Motivos, apartado II, de la Ley 9/2010, de 30 de julio, de Aguas de Andalucía.

³⁸ Vid. artículo 7.2 Ley 11/2010, de 3 de diciembre, de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad.

³⁹ La regulación básica correspondiente a los elementos esenciales de cada uno de ellos se encuentra recogida en la página de la Junta de Andalucía (Disponible on line: https://www.juntadeandalucia.es/haciendayadministracionpublica/tributos/impuestos/propios/impuestos_propios.htm)

⁴⁰ Vid. artículo 179.3 de la Ley Orgánica 2/2007, de 19 de marzo, de reforma del Estatuto de Autonomía para Andalucía (BOE núm. 68, de 20/03/2007). Véase también en este sentido los artículos 57.3 y 206.2.

4.1.1 Impuesto sobre Emisión de Gases a la Atmósfera

En cuanto al primero de ellos, el IEGA grava las emisiones a la atmósfera de determinadas sustancias generadas a partir de los procesos productivos realizados en instalaciones situadas en territorio andaluz⁴¹. En concreto, su base imponible grava las emisiones de dióxido de carbono [CO₂], óxidos nitrosos [NO_x] y óxidos de azufre [SO_x], por parte de empresas de diversos sectores. Cabe señalar que en comparación con otras comunidades, este impuesto comparte rasgos comunes tanto con el Impuesto sobre Contaminación Atmosférica de Galicia⁴² como con el Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente de Castilla-La Mancha⁴³; sin embargo, la base imponible de estos dos últimos impuestos es más reducida, ya que se limita a gravar las emisiones de NO_x y SO_x pero no cubre las de CO₂.

Se puede afirmar que la materia gravable de este tributo se encuentra vinculada con los objetivos medioambientales que se pretenden alcanzar con el fin de "*incentivar conductas más respetuosas con el aire así como la mejora de su calidad*"⁴⁴. De hecho, las emisiones procedentes de biomasa, biocarburante o biocombustible, como supuesto no sujeto a gravamen supone una medida favorable a las energías favorables, ya que reducen las emisiones de CO₂ de acuerdo con lo dispuesto en el Protocolo de Kyoto y contribuyen al desarrollo económico.

A pesar de ello, según López-Guzmán, Lara y Gómez (2005) la creación de este impuesto andaluz va a tener reducidos efectos positivos sobre el medio ambiente debido a que lo que persigue es luchar contra un problema de carácter regional/nacional o un problema

⁴¹ Regulado en los artículos 11 a 38 de la Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas. Ha sido desarrollada por el Decreto 503/2004, de 13 de octubre, que regula determinados aspectos para la aplicación de los Impuestos sobre Emisión de Gases a la atmósfera y sobre Vertidos de Aguas Litorales.

⁴² Ley 12/1995, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Contaminación Atmosférica (DOG núm. 249 de 30 de Diciembre de 1995 y BOE núm. 113, de 9 de mayo de 1996)

⁴³ Ley 16/2005, de 29-12-2005, del Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente y del tipo autonómico del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos. (DOCM núm. 264 de 31 de Diciembre de 2005 y BOE núm. 46 de 23 de Febrero de 2006)

⁴⁴ Vid. artículo 22 de la Ley 18/2003, de Medidas Fiscales y Administrativas

transnacional⁴⁵. De hecho, aunque Andalucía fue la primera comunidad en gravar las emisiones de dióxido de carbono, hay que poner en tela de juicio la efectividad del impuesto, pues a octubre de 2016 y tras más de una década de imposición del mismo, Andalucía es la Comunidad Autónoma con más emisiones de CO2 en España (con un 14 por ciento del total entre 1990 y 2013), por lo que ahora debe apostar por la economía baja en carbono y adaptar todos sus sectores productivos al cambio climático⁴⁶.

El Tribunal Superior de Justicia de Andalucía ha estudiado la posible inconstitucionalidad de este impuesto, llegando a desestimarla⁴⁷ y a afirmar su procedencia como impuesto medioambiental que no persigue establecer una limitación al régimen de asignación de derechos de emisión, sino que, por el contrario, se grava la acción de contaminar que produce la emisión de contaminantes, estableciendo como supuesto de no sujeción las emisiones realizadas en exceso respecto a las asignadas y sobre las que se hayan adquirido los correspondientes derechos de emisión.

En definitiva, no están sujetas al mismo aquellas emisiones por las que los titulares de las instalaciones hayan incurrido en un coste económico debiendo las empresas adquirir en el mercado los derechos que excedían, incentivándose la inversión en tecnologías más eficientes o la utilización de fuentes con menos emisiones de carbono configurándose unos niveles superiores de protección medioambiental.

⁴⁵ Por ello, Galicia y Castilla-La Mancha regulan un impuesto semejante en el que el hecho imponible se limita a gravar los gases causantes de problemas de tipo regional (óxido de nitrógeno y de azufre).

⁴⁶ <http://www.lavanguardia.com/vida/20161024/411280712348/andalucia-es-la-comunidad-autonoma-con-mas-emisiones-de-co2-en-espana-con-un-14-del-total-entre-1990-y-2013.html>

⁴⁷ Vid. Sentencia 1547/2015, de 1 de septiembre de 2015, del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía.

4.1.2 Impuesto sobre Vertidos a la Aguas Litorales

En el caso del IVAL⁴⁸, comparte varios rasgos con el impuesto anterior. La materia sometida a gravamen son determinados vertidos en el litoral, lo que permite afirmar el vínculo con la finalidad buscada, que es "*promover el buen estado químico y ecológico de las aguas litorales*"⁴⁹. Asimismo, el carácter medioambiental del tributo también se manifiesta en las deducciones de la cuota íntegra reguladas en la Ley, que favorecen las inversiones en infraestructuras y bienes de equipo, orientadas al control prevención y corrección de la contaminación hídrica⁵⁰.

Atendiendo al hecho imponible regulado, Andalucía ha actuado de acuerdo con su ámbito competencial, ya que, según el Tribunal Constitucional, es competencia propia de las mismas la autorización de vertidos desde tierra al mar. Debemos aclarar que, sin embargo, la autorización de vertidos de mar a mar en las aguas litorales adyacentes a su territorio, como por ejemplo los realizados desde embarcaciones, no son de su competencia, pues en tales supuestos corresponde en exclusiva al Estado⁵¹.

Como crítica, lo que resulta dudoso es si nos encontramos ante una tasa o un impuesto. La ley dispone que se trata de un impuesto, pero su regulación se basa sobre una autorización administrativa para determinar la base imponible (véase el artículo 46 de dicha Ley), por lo que a juicio de Fernández Orte se trataría de una tasa⁵².

⁴⁸ Regulado en los artículos 39 a 55 de la Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas. Ha sido desarrollada por el Decreto 503/2004, de 13 de octubre, que regula determinados aspectos para la aplicación de los Impuestos sobre Emisión de Gases a la Atmósfera y sobre Vertidos de Aguas Litorales.

⁴⁹ Vid. artículo 40 de la Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban Medidas Fiscales y Administrativas.

⁵⁰ Véase artículo 50 de la Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban Medidas Fiscales y Administrativas.

⁵¹ Vid. STC 149/1991, de 4 de julio (FJ 7)

⁵² Vid. Fernández Orte, op. cit. *La tributación medioambiental...*

4.1.3 Impuesto sobre Depósito de Residuos Radiactivos

En cuanto a IDRR⁵³, grava el depósito de residuos radiactivos en vertederos públicos o privados situados en el territorio andaluz. La comunidad andaluza justifica su creación en el fin medioambiental de la eliminación de residuos para la protección del entorno natural, pero este objetivo es muy difícil de conseguir teniendo en cuenta que las alternativas al depósito son muy escasas. Por ello, parece que la razón principal de su existencia radica en la recaudación, sobre todo, a partir de la instalación de "El Cabril" ubicada en Hornachuelos (Córdoba).

En opinión de López-Guzmán, Lara y Gómez (2005), el IDRR no daría lugar a una recaudación importante para Andalucía ya que las principales empresas productoras de residuos radioactivos de media y baja intensidad se encuentran en otras regiones.

Actualmente, dicho impuesto se encuentra sin efecto, pues la Ley Estatal 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética creó distintos impuestos "ecológicos", entre los que podemos encontrar uno relativo a los residuos radiactivos que recaía sobre los mismos hechos imponible que hasta el momento gravaba el IDRR en Andalucía, entrando en vigor desde el 1 de enero de 2013.

Conforme al artículo 6.2 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponible gravados por el Estado. Es por ello que 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 estableció que *"quedan sin efecto, desde el 1 de enero de 2013, mientras exista un tributo estatal que grave el mismo hecho imponible, los artículos 56 a 64 de la Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas, que regulan el impuesto sobre depósito de residuos radiactivos"*.

⁵³ Regulado en los artículos 11 a 20 y 56 a 64 de la Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas.

4.1.4 Impuesto sobre Depósito de Residuos Peligrosos

En lo que se refiere al IDR⁵⁴, podemos distinguir una doble finalidad: Por un lado, conseguir que el depósito de los residuos se realice en el último caso y sólo para aquellos productos que no se pueden reciclar; y, por otro, desincentivar el traslado de residuos desde otras CCAA ya que en el momento de creación del impuesto venía de fuera más del 45 por ciento de lo depositado.

Atendiendo al artículo 67 de la Ley, podemos apreciar que respeta el principio de territorialidad. Se trata de un impuesto que recae sobre el depósito de residuos peligrosos en vertederos públicos o privados, o bien el depósito temporal de los mismos en las instalaciones del productor antes de eliminarlos, si supera el plazo máximo permitido y no dispone de autorización, siempre que dichas instalaciones se encuentren en el territorio de la Comunidad Autónoma de Andalucía.

Además, podemos afirmar que tiene una finalidad medioambiental al recoger como supuesto de no sujeción el depósito de residuos peligrosos que se realice con el fin de gestionarlos para su valorización⁵⁵ en las instalaciones previstas para tal fin. En el mismo sentido, con el fin de castigar aquellas conductas perjudiciales para el medio ambiente, el tipo impositivo que recae sobre los residuos peligrosos susceptibles de valorización, es más del doble del que recae sobre los residuos peligrosos que no son susceptibles de dicha acción, tal y como dispone el artículo 72 de la Ley.

En la actualidad, encontramos impuestos que gravan el mismo hecho imponible en otros países de la Unión Europea como Alemania, Bélgica o Finlandia.

En suma, la estructura de los cuatro impuestos "ecológicos" andaluces analizados tienen justificada su calificación como tales, puesto que inciden sobre actividades perjudiciales sobre el medio ambiente. A diferencia de otros tributos propios autonómicos, podemos observar que estos impuestos realmente gravan aquel presupuesto que define su hecho imponible (vertidos o depósito de residuos), y no una medida indirecta del mismo como pudiera ser un consumo o producción relacionados (agua, combustibles, etc.). Como

⁵⁴ Regulado en los artículos 11 a 20 y 65 a 77 de la Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas.

⁵⁵ Se entiende por valorización, todo procedimiento que permita el aprovechamiento de los recursos contenidos en los residuos sin poner en peligro la salud humana y sin utilizar métodos que puedan causar perjuicios al medio ambiente (véase artículo 67 de la Ley).

inconveniente, podemos señalar que el empleo de técnicas de compensación con el fin de aliviar los posibles efectos negativos sobre la economía y la distribución (mínimos exentos, deducciones por inversiones, etc.) no alcanza a estos cuatro impuestos, aunque sí a los que se presume de mayor alcance: el IEGA y el IVAL.

4.1.5 Canon de mejora de infraestructuras hidráulicas de depuración de interés

En cuanto al canon de mejora, constituye el hecho imponible la disponibilidad y el uso urbano del agua potable de cualquier procedencia suministrada por redes de abastecimiento públicas o privadas. Se declaran exentos los usos urbanos cuyos vertidos se realicen al dominio público hidráulico o marítimo terrestre, pues dichos vertidos cuentan con sus propias instalaciones de depuración y ya están gravados de manera específica en el ámbito de aplicación del impuesto sobre vertidos a las aguas litorales de Andalucía, al canon de vertidos de la Ley de Aguas estatal, o al canon de control de vertidos propio de las Entidades Locales.

Con el propósito de alcanzar una gestión sostenible de los recursos hídricos, la Unión Europea creó una serie de normativas dirigidas a la consecución de un buen estado de las aguas naturales. A partir de la Directiva Marco del Agua (DMA)⁵⁶, se impuso a los estados miembros la obligación de cumplir con los objetivos medioambientales previstos en su artículo 4 para el pasado 22 de diciembre de 2015. En esta fecha límite se debería haber cumplido, entre otros, con el objetivo denominado 'vertido cero', es decir, disponer de la suficiente capacidad para tratar todas las aguas residuales producidas.

En Andalucía, la Ley 9/2010, de 30 de julio, de Aguas de Andalucía contempla los instrumentos jurídicos para financiar la construcción, puesta en marcha y funcionamiento de las infraestructuras hidráulicas de depuración necesarias para cumplir con los objetivos medioambientales impuestos por la DMA. En concreto, dicha Ley recoge la afectación de los ingresos que se recauden por el Canon de mejora de infraestructuras hidráulicas de depuración de interés de la Comunidad Autónoma, estableciendo que "*quedan afectados a la financiación de las infraestructuras de depuración declaradas de interés de la comunidad autónoma*"⁵⁷.

Por lo tanto, este tributo que pagamos todos los ciudadanos desde el año 2011 grava la utilización del agua de uso urbano con el fin de financiar así las infraestructuras hidráulicas. Su aplicación se establece progresivamente, ya que fue del 30 por ciento el primer año, y no

⁵⁶ La Directiva 2000/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de octubre de 2000.

⁵⁷ Vid. artículo 80 de la Ley 9/2010, de 30 de julio, de Aguas de Andalucía

alcanzará el 100 por ciento hasta el quinto año (2016). Se identifica en nuestras facturas como canon autonómico de depuración, y se aplica sobre el volumen de agua consumido cuyas cuotas se establecen en función del consumo y del número de miembros por unidad familiar.

A pesar de que ha aumentado el porcentaje de aguas residuales tratadas en estaciones depuradoras, aún no se depura ni el 18 por ciento de las aguas residuales de Andalucía. Además, aunque la recaudación del canon de mejora se había considerado suficiente para llevar a cabo las obras acordadas, de las más de 300 obras proyectadas en 2010, la mayoría no han sido ejecutadas.

Por lo tanto, se puede afirmar que Andalucía ha dispuesto de aquellos medios jurídicos y financieros que le hubiera permitido cumplir con los objetivos impuestos por la DMA; sin embargo, la coyuntura económica en la que nos encontramos ha dificultado que se pueda llevar a cabo. Este incumplimiento de la normativa europea puede ocasionar una importante sanción económica si no se consigue solventar las deficiencias en cuanto a estaciones de depuración de aguas residuales en un futuro cercano. Todo esto lleva a replantearse la necesidad de la colaboración público privada para poder avanzar con eficacia y eficiencia en la ejecución de todas esas obras.

4.1.6 Impuesto sobre Bolsas de Plástico de un solo uso

En cuanto a la última figura, el IBP⁵⁸, que cuenta con precedentes en otros países, como Irlanda, se crea a través de una combinación de objetivos fiscales (búsqueda de ingresos adicionales) y extrafiscales (reducción del uso de las bolsas de plástico como acción de política medioambiental).

El impuesto andaluz, grava el suministro de bolsas de plástico realizado por los establecimientos comerciales situados en esta Comunidad, incentivando así el uso de productos más favorables con el medio ambiente y el reciclaje. El hecho imponible es el suministro de bolsas de plástico de un solo uso por un establecimiento comercial, si bien está exenta la entrega de las bolsas diseñadas para su reutilización o las biodegradables, que respetan el entorno. Así se pone de manifiesto su finalidad medioambiental, al intentar reducir concretamente el uso de bolsas de plástico, debido a la alta contaminación que produce este residuo. A pesar de que el contribuyente es el establecimiento comercial, la imposición recae sobre el consumidor final ya que la Ley establece la obligación de

⁵⁸ Regulado en el artículo séptimo de la Ley 11/2010 de 3 de diciembre de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad; que a su vez deriva del Decreto Ley 4/2010, de 6 de julio.

repercusión de la cuota al cliente, que deberá constar en la factura o justificante correspondiente, con indicación separada del número de bolsas entregadas.

La cuota tributaria era en 2011 de 5 céntimos por bolsa de plástico, y a partir de 2012 se incrementaría hasta 10 céntimos de euro por bolsa, implantando así de forma paulatina el gravamen con el fin de otorgar un margen de tiempo prudencial para la concienciación colectiva. Sin embargo, aún a día de hoy no se ha aumentado el tipo impositivo aunque parece ser que esto ocurrirá a partir del 2018. De cualquier forma, el importe por bolsa que impone el impuesto no es suficientemente alto como para suponer una carga económica excesiva para el consumidor; sin embargo, al preguntar al cliente si quiere o no bolsa de plástico cada vez que realice una compra, se le concientia de que su adquisición tiene para él un coste y que dicho coste está vinculado al daño medioambiental que generan los residuos de plástico. De esta forma, el impuesto incide sobre el comportamiento del consumidor final, reduciendo la demanda de este producto y, con ello, su producción.

Parece sorprendente lo alejado que queda el dato real de recaudación de 2011, primer año de aplicación del impuesto, respecto a las previsión inicial de la Junta de Andalucía. Esto parece indicar que se ha producido una reducción inmediata de la demanda de bolsas de plástico por parte de los consumidores. Por ello, el IBP es eficaz como instrumento de política medioambiental, ya que podemos hablar de su efecto desincentivador, al producirse una disminución en el consumo de bolsas de plástico.

En 2010, cuando el IBP saltó a la luz, originó numerosas opiniones, la mayoría de ellas en contra, entre diversos sectores del mundo empresarial. Ha unificado en una misma posición a todo el sector de la distribución, incluyendo comercios tradicionales, supermercados y grandes superficies que han expresado su rechazo por considerarla como una medida "puramente recaudatoria", que va a perjudicar gravemente al sector. Por otro lado, la patronal de fabricantes de bolsas de plástico, ANAIP (Asociación Española de Industriales de Plásticos) estudió emprender medidas legales contra este impuesto andaluz, puesto que considera que esta medida puede conllevar a medio plazo el cierre de más de la mitad de las empresas del sector que existen en Andalucía. Es más, la creación de este impuesto en Andalucía provoca un gran impacto en esta industria, ya que tiene una gran implantación en este territorio, especialmente en Granada y en Córdoba. En su opinión, consideró más apropiado llevar a cabo otras medidas más efectivas para paliar el efecto medioambiental que no sea la creación de un impuesto, sobre todo, excesivo pues tiene un coste cinco o seis veces mayor que el propio coste de fabricación de la bolsa de plástico.

Atendiendo a la solicitud del sector del comercio y de la Confederación de Empresarios de Andalucía, lo único que se consiguió fue prorrogar la entrada en vigor de este impuesto desde el 1 de enero de 2011 hasta el 1 de mayo. Por su parte, en su momento el consejero de Medio Ambiente, se pronunció diciendo que lo adecuado es propiciar el diálogo y la actuación rápida con el fin de favorecer que esta nueva figura tributaria afecte lo menos posible a comerciantes y ciudadanos. Además, argumentó que esta medida ayudará a que las bolsas de plástico desaparezcan de manera definitiva y en el menor tiempo posible, fomentando la innovación en la búsqueda de alternativas a las mismas y la fabricación de bolsas de varios usos.

Este impuesto fue creado también en Cantabria en 2011, aprobado por Ley 11/2010, de 23 de diciembre, pero se derogó al año siguiente. En Extremadura se introdujo en el Anteproyecto de Ley de Medidas Urgentes en Materia Tributaria, Financiera y de Juego, y fue valorado negativamente por el Consejo Económico y Social de Extremadura, en Dictamen emitido en junio de 2012 (Dictamen 1/2012).

4.2 Recaudación "ecológica" en Andalucía

A pesar de la escasa importancia recaudatoria de estos tributos en cualquier comunidad, vamos a estudiar el caso concreto de Andalucía con el fin de determinar qué porcentaje de la recaudación total de la Junta de Andalucía pertenece a los tributos "ecológicos" en los últimos años, qué provincia de esta comunidad recauda más con estos tributos y, al mismo tiempo, identificar qué impuesto es el que proporciona unos ingresos más altos a la Junta de Andalucía⁵⁹.

Del ANEXO 2, podemos extraer la evolución producida en Andalucía desde el 2010 hasta el 2013 en la recaudación de los recursos tributarios vigentes. Centrándonos en lo que nos interesa en el presente trabajo, los impuestos "ecológicos" y el canon de mejora, podemos ver que la recaudación de éste último aumenta considerablemente con el paso del tiempo, lo que se puede deber, en parte, a la aplicación progresiva desde su creación que hemos mencionado en el punto anterior. Sin embargo, la recaudación de los impuestos "ecológicos"

⁵⁹ Para ello, hemos utilizado los últimos datos anuales que hemos podido encontrar en los Cuadernos de Recaudación Tributaria (resumen anual), que son del año 2013. También hemos utilizado los datos de años anteriores para realizar una comparación entre los mismos, llegando hasta el año 2010 con el propósito de observar la diferencia existente con la creación del IBP en 2011 y la retirada del IDRR a partir del año 2013. Con estos datos procedentes de la página oficial de la Junta de Andalucía, hemos elaborado una serie de tablas que se encuentran recogidas en el anexo.

aumenta del 2010 al 2011, debido a la creación del nuevo IBP, pero en los años posteriores va reduciéndose. Del año 2011 al 2012, esta reducción pone de manifiesto la efectividad de estos impuestos, ya que esto quiere decir que se está consiguiendo cierta educación ambiental, evitando conductas nocivas para el medio ambiente y, con ello, se obtiene una recaudación menor. Asimismo, del año 2012 al 2013, podemos percibir que lo recaudado por parte de la Junta de Andalucía es mucho menor. Esta gran diferencia se debe en gran medida a que desde el 1 de enero de 2013 el IDRR es dejado sin efecto por la creación del nuevo impuesto estatal⁶⁰ que recae sobre el mismo hecho imponible, provocando consecuentemente que los ingresos percibidos en la Junta de Andalucía por este concepto se reduzca⁶¹.

En cuanto a los porcentajes que representan estos conceptos sobre el total, podemos ver que, como hemos adelantado antes, son insignificantes, pues, teniendo en cuenta tanto los impuestos "ecológicos" como el canon de mejora, no llega a representar anualmente ni el 1 por ciento de lo recaudado. A pesar de que el importe representado por los impuestos "ecológicos" es menor cada año, la recaudación total por los tributos "verdes" aumenta en los años estudiados (incluyendo el canon de mejora a partir del 2011) de un 0,13 a un 0,64 gracias a que lo percibido por el canon de mejora es cada vez mayor, aumentando los ingresos por ambos conceptos en 71.374.074€.

Si observamos el ANEXO 3, comprobamos que en 2013 el canon de mejora es, con diferencia, el tributo que proporciona mayores ingresos a la Junta de Andalucía (74.210.116). Posteriormente, vemos que el IEGA es el que más recauda, seguido del IVAL con una diferencia de casi 1.000.000€. Después encontramos el IDRR con una cuantía mucho menor ya que este impuesto es dejado sin efecto el 1 de enero de ese año, lo que no quiere decir que la recaudación sea cero, pues el Estado está obligado a llevar a cabo medidas de compensación a la Junta de Andalucía⁶², las cuales proporcionan los ingresos que observamos. Por último, el IDRP y el IBP, son las que menos recaudan con diferencia, lo que

⁶⁰ A partir de la Ley Estatal 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética.

⁶¹ Llegamos a esta misma conclusión observando también los ingresos obtenidos por el IDRR en la segunda tabla, los cuales se reducen en gran medida del año 2012 al 2013.

⁶² Según el artículo 6.2 de la LOFCA "*Cuando el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria establezca tributos sobre hechos imposables gravados por las Comunidades Autónomas, que supongan a éstas una disminución de ingresos, instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas.*"

se debe respectivamente a las escasas empresas andaluzas que se dedican al depósito de este tipo de residuos y a la escasa imposición que supone el IBP.

La evolución de cada uno de estos tributos pone de manifiesto la efectividad de los mismos ya que, por lo general, la recaudación de cada uno de ellos disminuye durante este lapso de tiempo, lo que significa que la sociedad tiene una mayor visión del daño medioambiental producido por ciertas actuaciones e intenta mitigarlas, consiguiendo así la proyección preventiva que persiguen estos tributos.

Hemos elaborado una tabla según la encuesta del gasto de la industria en protección ambiental, para comprobar la mayor preocupación de la población sobre el cuidado del medio ambiente. En general, el gasto de la industria en protección del medio ambiente ha aumentado del 2013 al 2014; sin embargo, la inversión ha disminuido en este lapso de tiempo un 0,3 por ciento⁶³.

Si atendemos al ANEXO 4 podemos ver como se ha distribuido este gasto por las comunidades autónomas. Así, Andalucía es la segunda comunidad española con mayor gasto corriente en protección del medio ambiente en el año 2014, con un 13,1 por ciento del total. Se sitúa por detrás de Cataluña, que efectúa un gasto corriente del 25,3 por ciento del total. En tercer lugar encontramos a la Comunitat Valenciana que contribuye con un 9,2 por ciento.

En cuanto a la inversión (ANEXO 4), Andalucía es la región que tiene la inversión mayor en protección ambiental en 2014, con una aportación del 22,6 por ciento del total. Seguida de Cataluña y Galicia, con el 16,9 por ciento y 9,7 por ciento del total, respectivamente.

Esto pone de manifiesto, que al menos en nuestra comunidad, sí existe una buena educación medioambiental que persigue reducir la contaminación a través de la utilización de procesos productivos más innovadores que cuiden el medio ambiente o que utilicen fuentes de energía renovables, respetuosas con el mismo.

La última tabla (ANEXO 5) nos muestra como disminuye en 2013 la recaudación en Córdoba (en casi 4.000.000€), debido a que el IDRR, que proporcionaba en esta provincia la mayor parte de los ingresos, es dejado sin efecto. Esto se pone de manifiesto en esta provincia ya que, como hemos dicho con anterioridad, es en "El Cabril", localizado en Hormachuelos (Córdoba), dónde se depositaban estos residuos. Por lo general, las provincias que más recaudan son Almería, Cádiz, Córdoba y Huelva, disputándose entre ellas los tres

⁶³ Notas de prensa del Instituto Nacional de Estadística, 15/07/2016 (Disponible on line: <http://www.ine.es/prensa/np981.pdf>)

primeros puestos durante estos años, y las que menos son Granada, Jaén y Málaga. Este reparto se ve influido por la localización que tienen aquellas empresas cuyo proceso productivo se encuentra gravado por este tipo de tributos.

5 CONSECUENCIAS DE LA DESCENTRALIZACIÓN FISCAL

Los tributos "ecológicos" estudiados persiguen alterar el comportamiento de los agentes a través de la adición al precio de mercado de los costes sociales negativos que origina su producción. Así, por ejemplo, un impuesto que grave las emisiones de gases nocivos a la atmósfera pretende incrementar el precio de los productos finales vinculados a esa actividad y, con ello, disminuir su demanda. Asimismo, si observamos los efectos ocasionados desde lado de la oferta, este impuesto intenta que los productores reaccionen reduciendo sus emisiones con la utilización de una tecnología más avanzada, o bien, buscando nuevas fuentes de energía más limpias⁶⁴.

Sin embargo, la desigual implantación de estos tributos, tanto a nivel nacional como internacional, ha provocado que tales objetivos no se alcancen en la mayoría de los casos, pues las empresas buscan reducir el impacto de los mismos mediante la búsqueda de una localización empresarial más favorable para su actividad.

La descentralización fiscal es el proceso por el cual los gobiernos subnacionales adquieren potestades y responsabilidades fiscales que les permiten alcanzar un mayor nivel de libertad en su autonomía, organizando así el financiamiento de sus gastos y las decisiones sobre el origen y destino de sus ingresos. El principal beneficio que se consigue con ello es un aumento del nivel de bienestar social ya que las políticas desarrolladas por los gobiernos regionales y las municipalidades se adecúan mejor a las necesidades de la población que vive en sus respectivas jurisdicciones. Sin embargo, esto también conlleva una serie de consecuencias negativas, entre las que destacamos la deslocalización empresarial.

Estos tributos pueden incidir sobre la competitividad de las empresas cuya actividad se encuentra sometida a la imposición de los mismos, frente aquellas otras empresas del mismo sector, que se dedican a lo mismo, pero se sitúan en países o regiones exentas del pago de tributos de esta índole, pues no lo han regulado aún. En consecuencia, se puede producir una deslocalización de algunas actividades productivas en aquellas zonas que resultan más

⁶⁴ Ordoñez de Haro, C. y Rivas Sánchez, C., *"Los impuestos ecológicos como vía de financiación de las comunidades autónomas: evolución reciente en Andalucía"*, Universidad de Málaga, Málaga (Disponible on line: http://www.aecr.org/web/congresosAACR/2005/az/AT1_ORDO_EZ_DE_HARO_C.PDF)

gravosas, con el consiguiente efecto negativo sobre el empleo y la riqueza al que se vería expuesta la región.

Entendemos por deslocalización de empresas el traslado ya sea de la empresa o de parte de su proceso productivo de unos países a otros o de unas regiones a otras, con el fin de ganar ventajas competitivas frente otras empresas. En el caso que estudiamos, la ventaja competitiva que buscarían las empresas al situarse en un lugar distinto al original sería reducir los costes ambientales generados por su actividad, pues en el nuevo lugar elegido la imposición ambiental que les afecta es inexistente o menor.

Por ello, esta descentralización fiscal existente en España, puede traer consigo una deslocalización paulatina de las industrias cuya actividad se encuentra gravada por tributos "ambientales" hacia comunidades, e incluso países, con legislaciones ambientales más flexibles. De esta forma, a pesar de que la contaminación de las zonas más desarrolladas del planeta disminuya, la contaminación global se mantiene o puede que aumente.

El "dumping ecológico" es una de las manifestaciones que surge en la relación entre comercio y medio ambiente, como consecuencia de los distintos costes ambientales a los que las empresas deben hacer frente dependiendo de dónde se localicen. Así, este fenómeno tiene lugar cuando la localización en un determinado territorio conlleva una ventaja en costes debido a la regulación ambiental más permisiva vigente en ese lugar, lo cual se reflejará en los precios, que serán más bajos. Para que se origine esta distorsión del comercio es necesario que concurran las siguientes circunstancias:

- a) Pérdida de competitividad nacional o regional
- b) Práctica desleal de comercio
- c) Relación de causalidad entre la práctica desleal y el daño sobrevenido

Esto, sumado a la débil política contra el fraude fiscal y los paraísos fiscales vigente en nuestro país, repercute en la competencia empresarial y en los recursos disponibles para hacer frente a los gastos en educación, sanidad, pensiones o prestaciones sociales, de forma que favorece la pobreza y la desigualdad existente entre las distintas autonomías de nuestro país, pues dicha distribución territorial puede conllevar disparidades interterritoriales en los recursos disponibles.

En lo que se refiere al 2015, se produjeron 457 salidas de empresas de Andalucía hacia otras comunidades, pero también 461 empresas cambiaron su domicilio social hacia nuestra comunidad, con lo que el saldo final es favorable. "No se puede concluir que en Andalucía la fiscalidad sea un elemento que provoque movimientos de capitales o

patrimonios", ha dejado claro María Jesús Montero, consejera de Hacienda y Administración Pública⁶⁵.

6 CONCLUSIONES

Entre los objetivos que perseguimos con este trabajo, está el de proporcionar información clara a la sociedad sobre este tema tan actual, sobre todo, a la población de Andalucía que son quienes se ven afectados por los impuestos estudiados. Así, intentamos dar a conocer la normativa que ampara la existencia de estos tributos, los argumentos por los que ha crecido la imposición medioambiental en estos últimos años, el desigual reparto de la misma por el territorio español y la escasa importancia recaudatoria que representa.

Tras la realización de nuestro estudio, llegamos a las siguientes conclusiones:

Primera. Atendiendo a las políticas europeas, a la CE y a la LOFCA, los tributos "ecológicos" se encuentran amparados por la legislación y la jurisprudencia, pero deben cumplir una serie de requisitos importantes, entre los que hay que destacar, en primer lugar, que su objetivo debe ser extrafiscal, es decir, debe perseguir el cuidado del medioambiente y no la recaudación en sí misma. En segundo lugar, no deben afectar a la competitividad de las empresas ni suponer obstáculo alguno para la instalación de las mismas. Y en tercer y último lugar, deben redistribuir la carga fiscal con el fin de conseguir un equilibrio económico justo. Sin embargo, como hemos visto, los impuestos "ambientales" no siempre cumplen estos requisitos, declarándose, como consecuencia, inconstitucionales por vulnerar la CE o el desarrollo de la misma en la LOFCA (sobre todo, en atención al artículo 6 y 9 de la LOFCA).

Segunda. El daño medioambiental constituye un problema de carácter global, la contaminación no se circunscribe a un ámbito territorial determinado y, por ello, consideramos que debería lucharse contra esto a través de actuaciones globales o estatales, eliminando la heterogénea imposición ambiental existente actualmente y desarrollando el mayor consenso posible a la hora de tomar estas medidas sobre este aspecto. De esta forma, conseguiríamos reducir la contaminación a nivel mundial sin que unas regiones soporten una imposición ambiental mayor que en otras, pues es un problema que afecta y vincula a todos por igual.

⁶⁵ Noticia extraída de La Vanguardia, 13/10/2016 (Disponible on line:

<http://www.lavanguardia.com/vida/20161013/41975846093/junta-pide-armonizacion-fiscal-en-espana-para-evitar-dumping-fiscal-aunque-niega-movimientos-de-capital-en-andalucia.html>

Tercera. En el caso concreto de España, al ser las CCAA las que han establecido la mayor parte de los tributos "ecológicos" existentes, mientras que el Estado ha permanecido pasivo, resultaría injusto que éste último se aprovechara del esfuerzo realizado por las autonomías ampliando la imposición de cada uno de sus tributos "verdes" a todo el territorio nacional y apoderándose así de la posible recaudación obtenida por los mismos. Por ello, para conseguir una adecuada política de fiscalidad ambiental es necesario armonizar los impuestos "ecológicos" existentes, ampliando su afectación a todo el territorio español, sin diferencia alguna en este aspecto, pero dejando que la recaudación obtenida por éstos se relegue a las CCAA en su totalidad, que son las que realmente los han creado y se han esforzado en su regulación. Una forma de llevar a cabo esto sería que la recaudación obtenida se repartiese entre las distintas CCAA en función de las empresas contaminantes existentes en dicho territorio o en función de la demanda autonómica de ese producto o servicio perjudicial para el medio ambiente y afectado por el impuesto.

Cuarta. A partir de la armonización de la imposición "ecológica", conseguiríamos que las CCAA continúen obteniendo los mismos ingresos propios para hacer frente a sus gastos, al mismo tiempo que se lucha contra la descentralización empresarial ocasionada actualmente por las diferencias existentes en la imposición medioambiental. Las empresas dejarían de cambiar su localización en la búsqueda de una menor tributación, con la consiguiente mejora que ello significaría para el empleo, la competencia y la riqueza. Asimismo, la contaminación realmente se reduciría, no como ocurre actualmente que disminuye en las regiones que cuentan con una regulación medioambiental más severa, mientras aumenta en otras.

Quinta. En el caso concreto de Andalucía, hemos podido comprobar que todos sus impuestos "verdes" poseen una estructura diseñada de forma correcta en atención al cuidado del medio ambiente, aunque algunos de ellos cumplan su objetivo medioambiental mejor que otros. Podemos destacar la acertada regulación del IBP, pues a pesar de la escasa cuantía que soporta el ciudadano por el mismo (tan solo 5 céntimos por bolsa) ha conseguido reducir la demanda de este tipo de bolsas, como podemos ver en la reducción del importe recaudado por este impuesto. Por consiguiente, esto pone de manifiesto que se puede conseguir inculcar una educación medioambiental en la sociedad sin necesidad de que la carga tributaria soportada sea excesivamente alta. De hecho, se preveía que el tipo impositivo del IBP aumentase desde el año siguiente a su creación pero, sin embargo, aún en el 2017 no se ha llevado a cabo ya que el objetivo ambiental perseguido se ha visto satisfecho y llevar a cabo este aumento solo pretendería incrementar la recaudación obtenida.

BIBLIOGRAFÍA

- Aizega Zubillaga, J.M. (2001), *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, Euskal Herriko Unibertsitatea, País Vasco
- Alarcón García, G. (2012), *"¿Son los tributos ambientales una opción para la financiación de las HHPP? Reflexiones sobre la fiscalidad ambiental autonómica"*, Universidad de Murcia, Murcia
- Alarcón García, G. y Ruiz-Huerta Carbonell, J. (2006), *Los nuevos retos de la fiscalidad*, Thomson-Reuters, Civitas, Pamplona
- Alonso González, L. M. (1995), *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*, Marcial Pons, Madrid
- Bokobo Moiche, S. (2000), *Gravámenes e incentivos fiscales ambientales*, Thomson-Reuters, Civitas, Pamplona
- Borrero Moro, C. (1998), *La tributación ambiental en España*, Tecnos, Madrid
- Casado Ollero G. (1991), *"Los fines no fiscales de los tributos"*, RDFHP núm. 213, Madrid
- Caballero Sánchez, R. y García De Castro, M. (1990), *"La capacidad económica como criterio constitucional para el reparto de las cargas públicas"*, RDFHP núm. 206, Madrid
- Calvo Vérguez J. y Mata Sierra M^a T. (2015), *La reforma fiscal verde*, Thomson-Reuters, Aranzadi, Pamplona
- De la Hucha Celador, F. (2008), *El poder tributario de las Comunidades autónomas en materia medioambiental, Tributación Medioambiental, Vol. I*, Thomson-Reuters, Aranzadi, Iberdrola, Pamplona
- Fernández Orte, J. (2006), *La tributación medioambiental: teoría y práctica*, Thomson-Reuters, Aranzadi, Pamplona
- González García, E. y Vilar Mayer. P. (2005), *Temas actuales de derecho tributario*, J.M. Bosch Editor, Barcelona
- Herrera Molina, P. M. (2000), *Derecho tributario ambiental: la introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*, Marcial Pons, Madrid
- Jiménez-Vargas, P. J. (2016), *"Impuestos y gravámenes ambientales en el mercado único (Especial consideración sobre el caso español)"*, Universidad de Jaén, Jaén

- López Díaz, A. (2013) *"Tributación medioambiental en España a nivel subcentral: CCAA y CCLL"*, Universidad de Santiago de Compostela, Galicia
- Magadán Díaz, M. y Rivas García, J. (2006), *Estructura de la fiscalidad verde autonómica*, Septem Ediciones, Asturias
- M. Lago, M.A. (1990), *"Los fines no fiscales de la imposición y la prohibición de la confiscatoriedad"*, Gaceta fiscal núm. 81, Madrid
- Muñoz Villarreal, A. (2013), *"Fiscalidad y medioambiente: Estado de la cuestión"*, Anuario Jurídico y Económico Escurialense núm. 63-80, La Rioja
- Ordoñez de Haro, C. y Rivas Sánchez, C., *"Los impuestos ecológicos como vía de financiación de las comunidades autónomas: evolución reciente en Andalucía"*, Universidad de Málaga, Málaga
- Pérez Royo, F. (2015), *Derecho financiero y tributario*, Thomson-Reuters, Civitas, Pamplona
- Rosembuj, T. (1995), *Los tributos y la protección del medio ambiente*, Marcial Pons, Madrid
- Soler Roch, M. T. (1983), *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*, Thomson-Reuters, Civitas, Madrid
- Urquizu Cavallé, A. y Salassa Boix, R.R. (2013), *Políticas de protección ambiental en el siglo XXI: medidas tributarias, contaminación ambiental y empresa*, J.M. Bosch Editor, Barcelona
- Yagüe Ballester, I. (1999), *"Impuestos Verdes Autonómicos VS Principios tributarios del Ordenamiento Español"*, Observatorio Medioambiental 1999 núm. 2, Madrid

LEGISLACIÓN CONSULTADA

- Constitución Española de 1978 (BOE núm. 311 de 29 de Diciembre de 1978)
- Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas (BOE núm. 236 de 01 de Octubre de 1980)
- Ley 12/1995, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Contaminación Atmosférica (DOG núm. 249 de 30 de Diciembre de 1995 y BOE núm. 113, de 9 de mayo de 1996)
- Directiva 2000/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de octubre de 2000. por la que se establece un marco comunitario de actuación en el ámbito de la política de aguas (DOUE núm. 327, de 22 de diciembre de 2000)
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General tributaria (BOE, núm. 302 de 18 de diciembre de 2003)
- Ley 18/2003, de 29 de Diciembre, por la que se aprueban Medidas Fiscales y Administrativas (BOJA núm. 251 de 31 de Diciembre de 2003 y BOE núm. 26 de 30 de Enero de 2004)
- Directiva 2004/35/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, sobre responsabilidad medioambiental en relación con la prevención y reparación de daños medioambientales, (DOUE núm. 143, de 30 de abril de 2004).
- Decreto 503/2004, de 13 de octubre, que regula determinados aspectos para la aplicación de los Impuestos sobre Emisión de Gases a la Atmósfera y sobre Vertidos de Aguas Litorales (BOJA núm. 204, de 19 de octubre de 2004)
- Ley 16/2005, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente y del tipo autonómico del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos. (DOCM núm. 264 de 31 de Diciembre de 2005 y BOE núm. 46 de 23 de Febrero de 2006)
- Ley Orgánica 2/2007, de 19 de marzo, de reforma del Estatuto de Autonomía para Andalucía (BOE núm. 68, de 20 de Marzo de 2007)
- Decreto-Ley 4/2010, de 6 de julio, de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad (BOJA núm. 134, de 9 de julio de 2010)
- Ley 9/2010, de 30 de julio, de Aguas de Andalucía (BOJA núm. 155 de 09 de Agosto de 2010 y BOE núm. 208 de 27 de Agosto de 2010)

- Ley 11/2010, de 3 de diciembre, de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad (BOJA núm. 243 de 15 de Diciembre de 2010 y BOE núm. 314 de 27 de Diciembre de 2010)
- Ley Estatal 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética (BOE núm. 312, de 28 de diciembre de 2012)

JURISPRUDENCIA CONSULTADA

- STC 27/1981, de 20 de julio
- STC 37/1987 de 26 de marzo
- STC 149/1991, de 4 de julio
- STC 197/1992, de 19 de noviembre
- STC 221/1992, de 11 de diciembre
- STC 186/1993, de 7 de junio
- STC 185/1995, de 14 de Diciembre
- STC 173/1996, de 31 de octubre
- STC 276/2000, de 16 de noviembre
- STC 289/2000, de 30 de noviembre
- STC 122/2012, de 5 de junio
- Sentencia TSJA 1547/2015, de 1 de septiembre

WEBGRAFÍA

- "Andalucía es la CCAA con más emisiones de CO2 en España, 14% del total entre 1990 y 2013", noticia publicada por *La Vanguardia* <http://www.lavanguardia.com/vida/20161024/411280712348/andalucia-es-la-comunidad-autonoma-con-mas-emisiones-de-co2-en-espana-con-un-14-del-total-entre-1990-y-2013.html>
- Capítulo III "Impuestos Propios", Tributación autonómica (Medidas 2016), Ministerio de Hacienda y Función Pública. Disponible on line: <http://www.minhafp.gob.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/FinanciacionTerritorial/Autonómica/Cap%C3%ADtulo%20III%20Tributaci%C3%B3n%20Auton%C3%B3mica%202016.pdf>

- Impuestos propios creados en Andalucía. Disponible on line:
https://www.juntadeandalucia.es/haciendayadministracionpublica/tributos/impuestos/proprios/impuestos_propios.htm
- Informe de la Comisión de Expertos creada para la Reforma del Sistema Tributario Español, también denominado "Informe Lagares" (Febrero 2014)
<http://www.abc.es/gestordocumental/uploads/economia/fe007a24af859ec8ce790387ba6b7755.pdf>
- Notas de prensa del Instituto Nacional de Estadística, 15/07/2016. Disponible on line:
<http://www.ine.es/prensa/np981.pdf>
- Noticia extraída de La Vanguardia, 13/10/2016. Disponible on line:
<http://www.lavanguardia.com/vida/20161013/41975846093/junta-pide-armonizacion-fiscal-en-espana-para-evitar-dumping-fiscal-aunque-niega-movimientos-de-capital-en-andalucia.html>
- Viceconsejería de Economía y Hacienda, Servicio de Estudios y Publicaciones (Unidad Estadística). Cuadernos de Recaudación Tributaria (resumen anual).
<https://www.juntadeandalucia.es/haciendayadministracionpublica/tributos/estadisticas/estadisticas.htm>

ACRÓNIMOS Y ABREVIATURAS

- ANAIP: Asociación Española de Industriales de Plásticos
- BOE: Boletín Oficial del Estado
- BOJA: Boletín Oficial de la Junta de Andalucía
- CCAA: Comunidades Autónomas
- CE: Constitución Española
- CCLL: Corporaciones Locales
- DMA: Directiva Marco del Agua
- DOCM: Diario Oficial Castilla-La Mancha
- DOG: Diario Oficial de Galicia
- DOUE: Diario Oficial de la Unión Europea
- IBP: Impuesto sobre Bolsas de Plástico de un solo uso
- IDRP: Impuesto sobre Depósito de Residuos Peligrosos
- IDRR: Impuesto sobre Depósito de Residuos Radiactivos

- IEF: Instituto de Estudios Fiscales
- IEGA: Impuesto sobre Emisión de Gases a la Atmósfera
- IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido
- IVAL: Impuesto sobre Vertidos a las Aguas Litorales
- LGT: Ley General Tributaria
- LOFCA: Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas
- RDFHP: Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública
- STC: Sentencia del Tribunal Constitucional
- TC: Tribunal Constitucional
- TSJA: Tribunal Superior de Justicia de Andalucía

ANEXOS

- Anexo 1. Tributos "verdes" vigentes en cada Comunidad Autónoma (2016)
- Anexo 2. Recaudación de los recursos tributarios de la Junta de Andalucía (€)
- Anexo 3. Recaudación por tributos "verdes" en la Junta de Andalucía (€)
- Anexo 4. Gasto corriente e inversión por Comunidades Autónomas. Año 2014 (en miles de €)
- Anexo 5. Recaudación de Impuestos "ecológicos" por provincias (€) y porcentaje que representa sobre el total recaudado en cada una de ellas

Anexo 1. Tributos "verdes" vigentes en cada Comunidad Autónoma (2016)

COMUNIDAD AUTÓNOMA	TRIBUTOS "VERDES"
Cataluña	<ol style="list-style-type: none"> 1. Gravamen de protección civil 2. Canon del agua 3. Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales 4. Canon sobre la deposición controlada de residuos municipales 5. Canon sobre la incineración de residuos municipales 6. Canon sobre la deposición controlada de residuos de la construcción 7. Canon sobre la deposición controlada de residuos industriales 8. Impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos 9. Impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial 10. Impuesto sobre la emisión de gases y partículas a la atmósfera producida por la industria 11. Impuesto sobre la producción de energía eléctrica de origen nuclear (declarado inconstitucional)
Galicia	<ol style="list-style-type: none"> 1. Canon de saneamiento 2. Impuesto sobre la contaminación atmosférica 3. Impuesto sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada 4. Canon eólico 5. Impuesto compensatorio ambiental minero
Andalucía	<ol style="list-style-type: none"> 1. Impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera 2. Impuesto sobre vertidos a las aguas litorales 3. Impuesto sobre depósito de residuos radioactivos (sin efecto) 4. Impuesto sobre depósito de residuos peligrosos 5. Canon de mejora de infraestructuras hidráulicas de depuración de interés de la CA 6. Impuesto sobre las bolsas de plástico de un solo uso

Principado de Asturias	<ol style="list-style-type: none"> 1. Impuesto sobre las afecciones ambientales del uso del agua 2. Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales 3. Impuesto sobre el desarrollo de determinadas actividades que inciden en el medio ambiente.
Cantabria	<ol style="list-style-type: none"> 1. Canon del agua residual 2. Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos
La Rioja	<ol style="list-style-type: none"> 1. Canon de saneamiento 2. Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertederos 3. Impuesto sobre el impacto visual producido por los elementos de suministros de energía eléctrica y elementos fijos de redes de comunicaciones telefónicas o telemáticas
Región de Murcia	<ol style="list-style-type: none"> 1. Impuesto sobre emisiones de gases contaminantes a la atmósfera 2. Impuesto sobre vertidos a las aguas litorales 3. Canon de saneamiento 4. Impuesto sobre el almacenamiento o depósito de residuos en la Región de Murcia
Comunitat Valenciana	<ol style="list-style-type: none"> 1. Canon de saneamiento 2. Impuesto sobre actividades que inciden en el medioambiente 3. Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertedero
Aragón	<ol style="list-style-type: none"> 1. Impuesto sobre contaminación de las aguas 2. Impuesto medioambiental sobre la emisión de contaminantes a la atmósfera 3. Impuesto medioambiental sobre las grandes áreas de venta 4. Impuesto medioambiental sobre determinados usos y aprovechamientos de agua embalsada 5. Impuesto medioambiental sobre las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión 6. Impuesto medioambiental sobre las instalaciones de transporte por cable (aplicación suspendida en 2016)
Castilla-La Mancha	<ol style="list-style-type: none"> 1. Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente 2. Canon eólico

Canarias	<ol style="list-style-type: none"> 1. Canon de vertido 2. Impuesto especial sobre combustibles derivados del petróleo 3. Impuesto sobre el impacto medioambiental causado por determinadas actividades (aplicación suspendida)
Extremadura	<ol style="list-style-type: none"> 1. Canon de saneamiento 2. Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente 3. Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertederos
Illes Balears	<ol style="list-style-type: none"> 1. Canon de saneamiento de aguas 2. Impuesto sobre estancias turísticas
Comunidad de Madrid	<ol style="list-style-type: none"> 1. Tarifa de depuración de aguas residuales 2. Impuesto sobre depósito de residuos
Castilla y León	<ol style="list-style-type: none"> 1. Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertederos 2. Impuesto sobre la afección medioambiental causada por determinados aprovechamientos del agua embalsada, por los parques eólicos y por las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión

Fuente: Tributación autonómica (Medidas 2016). Impuestos propios. Ministerio de Hacienda y Función Pública

Elaboración propia

Anexo 2. Recaudación de los recursos tributarios de la Junta de Andalucía (€)

	2013	% s/ total	2012	% s/ total	2011	% s/ total	2010	% s/ total
IMPUESTOS DIRECTOS								
Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones	344.791.980	2,64	318.965.357	1,96	326.308.224	2,46	309.35.244	3,24
Impuesto sobre el Patrimonio de las Personas Físicas	95.250.544	0,73	78.265.233	0,48	1.103.496	0,01	1.114.751	0,01
Impuesto sobre Depósitos Bancarios	148.704.362	1,14	7.441.646	0,05	18.957.875	0,14	0	-
Tarifa autonómica del IRPF	3.920.208.849	29,96	5.473.554.100	33,68	4.617.887.060	34,86	3.431.663.798	35,91
TOTAL	4.508.955.734	34,46	5.878.226.337	36,17	4.964.256.655	37,48	3.742.103.793	39,16

IMPUESTOS INDIRECTOS								
Transmisiones Patrimoniales	730.709.848	5,58	679.425.676	4,18	677.616.315	5,12	775.459.394	8,12
Actos Jurídicos Documentados	279.420.446	2,14	322.251.603	1,98	360.401.936	2,72	516.126.979	5,40
Impuesto s/ Juego del Bingo	75.972	0,00	0	-	0	-	238.382	0,00
Impuesto Actividades de Juego No Presenciales	6.953.640	0,05	10.877.348	0,07	-	-	-	-
IVA	4.747.826.290	36,29	6.005.497.120	36,95	4.076.096.355	30,77	1.874.185.600	19,61
Impuestos Especiales de Fabricación	1.906.661.753	14,57	2.430.666.828	14,96	2.247.881.560	16,97	1.671.216.512	17,49
Impuesto s/ Determinados Medios de Transporte	32.726.664	0,25	44.017.415	0,27	61.522.206	0,46	90.564.724	0,95
Impuesto s/ Ventas Minoristas Hidrocarburos	256.960.693	1,96	266.670.016	1,64	255.644.857	1,93	168.185.464	1,76
Impuestos Ecológicos	9.681.470	0,07	14.305.481	0,09	15.518.143	0,12	12.517.512	0,13
Impuestos Extinguidos	0	-	0	-	0	-	0	-
Canon de Mejora	74.210.116	0,57	54.850.329	0,34	4.039.661	0,03	0	-
TOTAL	8.045.226.891	61,49	9.828.561.817	60,48	7.698.721.032	58,12	5.108.494.567	53,46
TASAS, PRECIOS PÚBLICOS Y OTROS INGRESOS								
Tasas Fiscales sobre el Juego	168.267.454	1,29	168.558.453	1,04	185.689.084	1,40	239.170.196	2,50
Tasas, Conserjerías y Agencias administrativas	64.046.214	0,49	97.629.681	0,60	78.882.435	0,60	98.859.996	1,03
Precios Públicos, Conserjerías y Agencias Administrativas	123.117.637	0,94	124.184.127	0,76	130.717.994	0,99	127.478.686	1,33
Otros Ingresos	174.245.373	1,33	154.745.359	0,95	186.872.281	1,41	239.557.487	2,51
TOTAL	529.676.679	4,05	545.117.618	3,35	582.161.796	4,40	705.066.365	7,38
TOTAL RECAUDACIÓN	13.083.859.304	100	16.251.905.772	100	13.245.139.483	100	9.555.664.725	100

Fuente: Cuadernos de Recaudación Tributaria (resumen anual). Junta de Andalucía

Elaboración propia

Anexo 3. Recaudación por tributos "verdes" en la Junta de Andalucía (€)

	2013	2012	2011	2010
Emisiones Gases a la Atmósfera	4.297.113	4.634.160	5.614.393	3.63.438
Vertidos a Aguas Litorales	3.330.796	3.607.930	3.988.857	3.517.539
Depósitos Residuos Radiactivos	1.453.356	5.154.449	5.026.320	4.982.618
Depósitos Residuos Peligrosos	154.560	173.927	358.652	381.917
Bolsas de Plástico	445.646	735.016	529.922	0
Canon de mejora	74.210.116	54.850.329	4.039.661	0

Fuente: Cuadernos de Recaudación Tributaria (resumen anual). Junta de Andalucía

Elaboración propia

Anexo 4. Gasto corriente e inversión por Comunidades Autónomas. Año 2014

(Unidad: miles de euros)

	GASTO CORRIENTE		INVERSIÓN	
	Importe	% sobre el total	Importe	% sobre el total
Andalucía	242.182,5	13,1	125.653,9	22,6
Aragón	69.924,1	3,8	16.484	3
Principado de Asturias	69.812,5	3,8	23.134,5	4,2
Illes Balears	9.352,2	0,5	1.464,8	0,3
Canarias	27.112,7	1,5	4.436,2	0,8
Cantabria	36.068,5	2	4.243,7	0,8
Castilla y León	117.859,1	6,4	36.633,5	6,5
Castilla-La Mancha	103.951,7	5,6	40.307,1	7,3
Cataluña	468.587,3	25,3	94.427	16,9
Comunitat Valenciana	169.457,7	9,2	39.238,4	7,1
Extremadura	18.871,4	1	8.802,5	1,6
Galicia	118.562,3	6,4	53.830,2	9,7
Comunidad de Madrid	95.221,2	5,2	38.334,1	6,9
Región de Murcia	60.438,3	3,3	20.824,3	3,8
Comunidad Foral de Navarra	64.415,6	3,5	10.345,1	1,9
País Vasco	153.717,9	8,3	34.094,3	6,2
La rioja	19.770,7	1,1	2.006,6	0,4
TOTAL	1.845.886,7	100	554.282,1	100

Fuente: Notas de prensa del Instituto Nacional de Estadística "Encuesta del gasto de la Industria en protección ambiental" (año 2014)

Elaboración propia

Anexo 5. Recaudación de Impuestos "ecológicos" por provincias (€) y porcentaje que representa sobre el total recaudado en cada una de ellas

	2013	% s/ total	2012	% s/ total	2011	% s/ total	2010	% s/ total
Almería	2.051.429	1,26	2.395.662	1,43	2.600.541	1,67	1.872.228	1,03
Cádiz	2.100.296	0,92	2.070.927	0,88	2.284.370	0,99	2.049.478	0,75
Córdoba	1.740.617	1,17	5.446.101	3,74	5.308.076	3,56	5.717.305	3,04
Granada	210.845	0,11	198.459	0,10	397.900	0,21	37.214	0,02
Huelva	1.562.489	1,59	2.245.662	2,32	2.623.206	2,46	1.320.648	1,17
Jaén	259.535	0,24	159.441	0,15	122.235	0,11	104.090	0,09
Málaga	269.193	0,05	376.809	0,07	486.839	0,10	208.555	0,04
Sevilla	1.555.264	0,43	1.518.625	0,44	1.701.088	0,46	1.225.103	0,27

Fuente: Cuadernos de Recaudación Tributaria (resumen anual). Junta de Andalucía

Elaboración propia