

# DOCUMENTOS

N.I.P.O.: 634-12-029-3

## **FISCALIDAD MEDIOAMBIENTAL: INICIATIVAS Y ORIENTACIONES ACTUALES**

Dirección: *Gemma Patón García*  
Universidad de Castilla-La Mancha

Autores: *Gemma Patón García*  
*Miguel Ángel Galindo Martín*  
*Gracia María Luchena Mozo*  
Universidad de Castilla-La Mancha  
*Pablo Chico de la Cámara*  
Universidad Rey Juan Carlos  
*Francisco Adame Martínez*  
Universidad de Sevilla

DOC. n.º 4/2012



INSTITUTO DE  
ESTUDIOS  
FISCALES

N.B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad de los autores, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

## SUMARIO

### PRESENTACIÓN

#### EL EFECTO UNIFORMADOR DE LA GLOBALIZACIÓN EN LAS LÍNEAS IMPOSITIVAS MEDIOAMBIENTALES

1. INTRODUCCIÓN
2. LOS INTENTOS DE ESTABLECER FIGURAS IMPOSITIVAS MEDIOAMBIENTALES EN EL MARCO DE LAS DIFICULTADES ECONÓMICAS INTERNACIONALES
3. LAS ORIENTACIONES UNITARIAS EN LA FISCALIDAD MEDIOAMBIENTAL A RESULTAS DE LA GLOBALIZACIÓN

### BIBLIOGRAFÍA

#### FISCALIDAD, MEDIOAMBIENTE Y CRECIMIENTO

1. INTRODUCCIÓN
2. MEDIOAMBIENTE Y CRECIMIENTO ECONÓMICO
3. POLÍTICA FISCAL, MEDIOAMBIENTE Y CRECIMIENTO ECONÓMICO
4. EFECTOS DE LA POLÍTICA FISCAL
5. CONCLUSIONES

### BIBLIOGRAFÍA

#### LA IMPOSICIÓN AUTONÓMICA AMBIENTAL SOBRE LAS ENERGÍAS RENOVABLES: EL NUEVO CANON EÓLICO DE CASTILLA-LA MANCHA

1. PLANTEAMIENTO Y ESTADO DE LA CUESTIÓN
2. CARACTERÍSTICAS Y LEGITIMACIÓN DEL CANON EÓLICO EN CASTILLA-LA MANCHA
  - a) Hecho imponible
  - b) Exenciones
  - c) Período impositivo y devengo
  - d) Base imponible. Tipos y cuota tributaria
  - e) Sujetos pasivos
  - f) Gestión del canon
  - g) Creación del Fondo para el Desarrollo Tecnológico de las Energías Renovables y el Uso Racional de la Energía en Castilla-La Mancha.

### BIBLIOGRAFÍA

#### HACIA UNA AMBIENTALIZACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS DE TRACCIÓN MECÁNICA

1. PLANTEAMIENTO
2. NATURALEZA JURÍDICA Y OBJETO DEL TRIBUTO. A) NATURALEZA JURÍDICA. B) OBJETO DEL TRIBUTO
  - 2.1. Planteamiento

- 2.2. Hacia una “ambientalización” del tributo: La Propuesta de Directiva Comunitaria para armonizar los impuestos aplicables a los automóviles de turismo
- 2.3. La reforma de la LOFCA y la competencia de las CCAA para establecer tributos que graven la contaminación atmosférica
3. HECHO IMPONIBLE: LA PROBLEMÁTICA DE LA “APTITUD” PARA CIRCULAR POR LAS VÍAS PÚBLICAS
4. ELEMENTOS DE CUANTIFICACIÓN. A) CUOTA TRIBUTARIA. B) BONIFICACIÓN POR INCENTIVOS AMBIENTALES

#### BIBLIOGRAFÍA

### EL FACTOR MEDIOAMBIENTAL EN LOS TRIBUTOS LOCALES

1. INTRODUCCIÓN
2. BONIFICACIONES FISCALES MEDIOAMBIENTALES EN LOS IMPUESTOS LOCALES
  - 2.1. Impuesto sobre Bienes Inmuebles
  - 2.2. Impuesto sobre Actividades Económicas
  - 2.3. Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras
3. TASAS
  - 3.1. Tasas por suministro o abastecimiento de agua
  - 3.2. Tasa de recogida domiciliaria de basuras o residuos sólidos urbanos
  - 3.3. Tasas por servicios administrativos de autorización o control o aprovechamiento del dominio público
  - 3.4. Tasas sobre movilidad urbana

#### BIBLIOGRAFÍA

## PRESENTACIÓN

Los trabajos incluidos en este Documento tienen origen en las ponencias impartidas en el marco de la Jornada “Fiscalidad medioambiental: iniciativas nacionales y comunitarias” que tuvo lugar en el Paraninfo del Rectorado de la Universidad de Castilla-La Mancha el pasado 30 de marzo de 2011, dirigida por Gemma Patón García, Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de Ciudad Real.

La preocupación por la conservación y protección del medioambiente es un objetivo compartido por las instituciones no sólo a nivel estatal, regional o local, sino también a nivel comunitario e incluso global. A este respecto, distintos grupos científicos de la UCLM atienden al estudio y desarrollo de la investigación en materia medioambiental desde puntos de vista muy dispares como la ingeniería, la economía o el derecho. Incluso, desde la perspectiva jurídica también existe una variedad dentro de los mecanismos que pueden articularse para proteger el medioambiente, ya sean, de naturaleza penal, a través de la tipificación de delitos o faltas, ya sean, administrativas, con autorización o licencias a actividades de cierto riesgo, o bien fiscales, con impuestos, tasas, entre otras figuras. Pero, además, la fiscalidad en estos momentos supone uno de los baluartes esenciales para la salida de las dificultades económicas por las que transita el panorama de nuestra economía y, tal vez, por ello, goce de mayor relevancia poner el acento en estos temas.

Así, el planteamiento de esta Jornada encontró su justificación en la extraordinaria multidisciplinariedad del tema medioambiental, de manera que, aunque la temática de las ponencias se centra fundamentalmente en los instrumentos fiscales que pueden adoptarse por las autoridades públicas estatales, autonómicas o locales, se tienen muy presentes las implicaciones económicas que pueden derivarse de la fiscalidad medioambiental y su posible eficacia. No en vano, esta iniciativa se debe que la fiscalidad medioambiental constituye una línea de investigación en la que la Directora de esta Jornada trabaja desde hace ya una década y en la que continúa desarrollando su actividad investigadora en la actualidad.

El debate devino trascendente para la salvaguarda del entorno natural en que habitamos y su importancia para el crecimiento sostenible de nuestra sociedad. De hecho, esta Jornada se plantea en un momento muy oportuno, en el que acaba de ser aprobada la Ley de Economía Sostenible por el Gobierno de nuestro país; e, igualmente, se avanza en la línea de la tributación que fomenta el uso de las energías renovables. Precisamente, en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha se establece un canon eólico sobre los aerogeneradores, entre otras iniciativas que, en fechas recientes, se han aprobado o están en fase de discusión en el seno de las instituciones comunitarias y que tuvieron su espacio de discusión en esta Jornada.



## EL EFECTO UNIFORMADOR DE LA GLOBALIZACIÓN EN LAS LÍNEAS IMPOSITIVAS MEDIOAMBIENTALES

GEMMA PATÓN GARCÍA

(Universidad de Castilla-La Mancha)

### 1. INTRODUCCIÓN

El fenómeno de la globalización puede definirse por la conjunción de varios factores como son el desarrollo de las tecnologías asociadas a la mejora de las comunicaciones y el incremento del volumen de los flujos comerciales, que tienen como principal consecuencia la mayor interdependencia entre los diferentes Estados. Ello supone un cambio en el contexto en que se desenvuelven las relaciones económicas y, por supuesto, en las reglas fiscales aplicables que deben, inexorablemente, modificar la perspectiva mantenida hasta ahora en su configuración. En efecto, los límites establecidos a la aplicación de las normas fiscales se habían diseñado a expensas del poder tributario de cada Estado, que se proyectaba dentro de cada ordenamiento tributario nacional<sup>1</sup>.

Pues bien, la globalización, entendida como internacionalización de la economía, viene auspiciada por un proceso de politización de las instituciones generalizada y acarrea unos evidentes efectos en el ámbito tributario. En particular, el sistema impositivo de los Estados se ve alterado junto a los conceptos tributarios generales, e igualmente la justicia impositiva se ha de ver reformulada a la luz del nuevo contexto económico sobre el que han de recaer los sistemas tributarios de cada Estado<sup>2</sup>. Pero no sólo eso, puesto que tal vez uno de los efectos concatenados más cruciales en este proceso es el *debilitamiento del poder de los Estados nacionales* que la globalización ha ocasionado, basados tradicionalmente en el arraigo a un territorio. De aquí que el principio de territorialidad deje de tener predicamento como consecuencia del fenómeno de globalización<sup>3</sup>. En este sentido, Wahl ha afirmado que “el hecho de que ahora la globalización haya relativizado, por lo menos, el principio de la territorialidad a través de la transnacionalización de la economía y de la comunicación, tiene consecuencias fundamentales en el funcionamiento de la democracia parlamentaria en general y en los impuestos en particular. Por esta razón, resulta recomendable comenzar por analizar los impactos de la globalización en los impuestos nacionales”<sup>4</sup>. No en vano, la soberanía en materia fiscal se encuentra ligada al concepto de control de las actividades económicas en el interior de un territorio concreto, premisa que, considerando las verdaderas posibilidades de intercambio comercial existentes a nivel internacional, resulta cada vez más compleja y ficticia. Ante esta situación, los intentos de los Estados nacionales por mantener su poder político y margen fiscal, se han traducido en políticas fiscales agresivas de atracción de capital y recursos humanos, en la búsqueda de un incremento de la recaudación procedente de rentas salariales al tiempo que una reducción de la recaudación por actividades empresariales en términos globales.

Así, los organismos internacionales como la OCDE –e incluso, la Unión Europea, han insistido en la necesidad de reducir la presión fiscal sobre las rentas del trabajo que, en la década de los 90 se había incrementado notablemente debido a la traslación de carga tributaria hacia estas rentas y los impuestos

<sup>1</sup> Vid. Calderón Carrero, J. M., “La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI”, *Documentos IEF*, n.º 20/2006, pág. 5.

<sup>2</sup> Como señala Calderón Carrero, J. M., el nuevo contexto globalizado provoca que los Estados se vean condicionados “a la hora de configurar su sistema fiscal y determinar los principios y categorías básicas de su ordenamiento tributario nacional”, fundamentalmente porque han de tomar en consideración la “competitividad internacional”, “La incidencia de la globalización en la configuración...”, *op. cit.*, pág. 6.

<sup>3</sup> Para Beck, U., existen “importantes consecuencias políticas de la escenificación del riesgo de globalización económica que provoca un fenómeno que impregna de política instituciones como el sistema impositivo y la “justicia impositiva”. En su opinión, la globalización significa politización “porque la puesta en escena de la globalización permite a los empresarios no sólo influir en la configuración no sólo de la economía, sino también de la sociedad en su conjunto, aun cuando “sólo” fuera por el poder que tienen para privar a la sociedad de sus recursos materiales (capital, impuestos, puestos de trabajo)”, *¿Qué es la globalización?*, Ed. Paidós Ibérica, Barcelona, 2004, págs. 15-16.

<sup>4</sup> Wahl, P., “Impuestos internacionales: llegó la hora”, *Social Watch Informe 2006*, 2006, pág. 39.

sobre el consumo, como consecuencia de la reducción progresiva en el gravamen de las rentas del capital, dotadas de mayor movilidad y vulnerabilidad<sup>5</sup>. En esta tónica, interviene la *imposición ambiental* asumiendo la *función de contrapesar* las nuevas *reducciones de tipos* máximos realizadas en la imposición sobre la renta. Por lo tanto, la imposición ambiental pasa a convertirse en actor principal de los cambios tributarios. De esta forma, se asegura la recaudación y con ello la cobertura del Estado de bienestar<sup>6</sup>.

Este esquema ha predominado en los países nórdicos en la primera mitad de los noventa, caracterizado por: primero, los recortes de la imposición directa; segundo, una suavización de la fiscalidad sobre el empleo, con reducciones de las cotizaciones empresariales a la Seguridad Social; y, tercero, las compensaciones recaudatorias con la imposición ambiental, por un lado, *adaptando las figuras tradicionales* al argumento ambiental y, por otro, *incorporando nuevos impuestos ambientales* puros “sobre emisiones” y corrigiendo la imposición directa tradicional para no incentivar comportamientos poco respetuosos con el medioambiente<sup>7</sup>. Este modelo ha sido defendido por la Comisión Europea para apoyar la generación de empleo a través de la reducción de su fiscalidad y utilizando la imposición ambiental para compensar las pérdidas recaudatorias.

Desde luego, este modelo de Reforma Fiscal Verde se encuentra de todo punto razonado en cuanto goza de anclaje en el mismo *principio de justicia distributiva de las cargas*, ya que lo más razonable es exigir la asunción individual del coste de una actividad de saneamiento ambiental como consecuencia del desarrollo de actividades económicas que sean a la vez contaminantes<sup>8</sup>. En tal sentido, ello permite subrayar la *función promocional* que en muchos casos desempeña el ordenamiento jurídico, junto a la tradicional *función garantista*<sup>9</sup>, cuya importancia se subraya dentro de las funciones de protección medioambiental atribuidas al Estado.

Pues bien, dentro del panorama de la crisis económica mundial, la fiscalidad ha recobrado un destacado papel en tanto instrumento paliativo para actuar —acompañado de los reclamados procesos de regulación financiera— sobre los efectos de ralentización del crecimiento económico. En este contexto, la adopción de medidas de naturaleza fiscal se significan por una función de promoción y desarrollo de la economía —es decir, motivaciones no fiscales— que se ponen de relieve en la configuración jurídica de los distintos tributos; función que es legalmente admitida, y perseguida de manera acuciante por los Estados ante la búsqueda de respuestas eficaces que encaminen los esfuerzos institucionales hacia un crecimiento económico sostenible y la necesidad de consolidar una recaudación fiscal frente a la crisis económica. Así, en los últimos veinte años el factor de protección medioambiental ha penetrado en los foros de debate internacionales y nacionales, determinando su presencia en la generalidad de las figuras tributarias e incluso, ha fundamentado el establecimiento de nuevas categorías con que atajar este problema, esto es, figuras *ad hoc* de nueva implantación expresamente afectadas a la gestión ambiental. Adicionalmente, los sistemas tributarios nacionales han experimentado cambios normativos dirigidos a la desincentivación de las actividades empresariales y particulares que afectan de forma decisiva al medio ambiente a través de su gravamen, lo cual ha generado una revisión de la actual normativa tributaria que, de forma paulatina, ha impregnado la globalidad de los ordenamientos jurídicos de cuestiones ambientales.

## 2. LOS INTENTOS DE ESTABLECER FIGURAS IMPOSITIVAS MEDIOAMBIENTALES EN EL MARCO DE LAS DIFICULTADES ECONÓMICAS INTERNACIONALES

Desde este punto de vista, la lucha contra el cambio climático emerge como uno de los límites al beneficio económico, cuya búsqueda desmesurada se sitúa como una de las claves del origen de la

<sup>5</sup> Esta tendencia ha obtenido sus críticas por la erosión que, en opinión de muchos autores, ha ocasionado en principios generales de los ordenamientos tributarios como la igualdad, progresividad y la función redistributiva, así como el riesgo que tal orientación puede generar en términos de justicia social de la configuración del sistema fiscal. *Vid.* por todos, Calderón Carrero, J. M., “La incidencia de la globalización...”, *op. cit.*, págs. 8 y 10.

<sup>6</sup> Gago Rodríguez, A., Picos Sánchez, F., “Tendencias en las reformas fiscales ante la globalización”, en Castells, A.; Durán, J.M. (eds.), *Las nuevas fronteras del sector público ante la globalización*, Marcial Pons, Madrid, 2004, p. 35.

<sup>7</sup> Gago Rodríguez, A., Picos Sánchez, F., *últ. op. et loc. cit.*

<sup>8</sup> Barquero Estevan, J. M., *La función del tributo...*, *op. cit.*, pp. 130-131.

<sup>9</sup> *Vid.* Bobbio, N., “La función promocional del Derecho”, en *Contribución a la teoría del Derecho*, Debate, Madrid, 1990, pág. 371-372.



crisis económica<sup>10</sup>. En correspondencia con ello, el crecimiento sostenible se entiende bajo las coordinadas de búsqueda de determinados objetivos esenciales: 1) la reducción de las distintas *emisiones contaminantes* que pueden perjudicar la conservación del medio natural; y 2) la intensificación de la demanda de las *fuentes de energía renovable*. Esta perspectiva implica que el *beneficio empresarial debe racionalizarse* y reducirse en razón del sometimiento a un gravamen que corresponsabilice a los sujetos contaminantes de los perjuicios que causa el desarrollo de su actividad productiva<sup>11</sup>. Así, una institución internacional del peso específico en esta materia como es la OCDE ha propuesto un cambio de rumbo, defendiendo la idea de trasladar la mayor carga fiscal de las rentas salariales hacia las actividades económicas que se consideran menos sostenibles<sup>12</sup>.

No en vano, el Informe OCDE “Taxation, Environment and Innovation” –publicado el 13 de octubre de 2010– apuesta por la elevación de la tributación medioambiental (gravámenes sobre los carburantes, la producción de algunos tipos de energía o las emisiones contaminantes y las basuras). En este Informe, la OCDE ha subrayado que los impuestos que gravan la contaminación son los mejores instrumentos para favorecer la innovación medioambiental y, por ello, aconseja a los gobiernos establecer una fiscalidad elevada en este terreno. En efecto, la OCDE se muestra especialmente incisiva en la eficacia de los tributos ecológicos para conseguir cambios en el comportamiento de los ciudadanos sobre todo “si el Gobierno correspondiente da una señal fuerte de que tiene intención de mantener una imposición fiscal y un precio de las emisiones de carbono a niveles elevados a largo plazo”. En definitiva, el Informe destaca que la fiscalidad es el mejor incentivo para reducir la contaminación y a un coste inferior que otras medidas, como la regulación administrativa sobre la intensidad de las emisiones contaminantes o las prescripciones de una u otra tecnología<sup>13</sup>.

Algunos países europeos han avanzado en la dirección mencionada –la referida elevación de carga fiscal sobre las rentas empresariales– a través del establecimiento de tributos que gravan el carbono, entre los que se mencionan Dinamarca, Finlandia y Suecia. Estos países lideran un cambio de tendencia en la tributación medioambiental, que se describe por un resurgimiento de la tributación medioambiental en forma de gravámenes que recaen fundamentalmente sobre la contaminación atmosférica y los residuos.

Tomando como modelo a los países nórdicos, que han conseguido reducir sus emisiones de gases de efecto invernadero en un 12 por 100 entre 1990 y 2008, el gobierno francés propuso en 2009 la introducción de una *taxe carbone* que gravase los productos que son fuentes de emisiones de CO<sub>2</sub> para cumplir con los objetivos nacionales e internacionales de control de dichas emisiones.

Sin embargo, estas iniciativas nacionales han estado precedidas de distintas propuestas en un contexto internacional y comunitario. Así, existe un intento fallido de establecer un *carbon tax* en el ámbito comunitario, formulado en una Propuesta de Directiva de un impuesto armonizado sobre los combustibles fósiles<sup>14</sup>. El planteamiento de este tipo de imposición fue rechazada en las negociaciones previas al Protocolo de Kyoto, implantándose el régimen de comercio de derechos de emisión en el que se depositaron los anhelos de cumplimiento de los objetivos de reducción de emisiones esta-

---

<sup>10</sup> Desde una perspectiva analítica de los efectos institucionales que la crisis económica está provocando en la actualidad, Cazorla Prieto ha destacado el protagonismo de tres conceptos como expresión de los límites del beneficio económico: 1) el discurso de la responsabilidad social empresarial que parte del logro del beneficio a través de un beneficio compartido con la sociedad; 2) el capitalismo natural que pretende incorporar a los dos tipos de capital tradicionales, el dinero y los bienes producidos, otros dos que contribuyan al bienestar futuro como son los hombres y la naturaleza; y 3) la lucha contra el calentamiento global, en conexión con el anterior, como barrera infranqueable, *Crisis económica y transformación del Estado*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2009, págs. 89-90.

<sup>11</sup> “Por sostenibilidad se entiende una situación en la que el sistema económico capitalista combine con la preocupación por el beneficio económico razonable otras preocupaciones tanto de carácter social como de carácter ecológico y medioambiental”, *Crisis económica y transformación...*, *op. cit.*, pág. 92.

<sup>12</sup> Durante la Presidencia española de la UE, en el primer semestre de 2010, se había planteado el debate sobre esta cuestión, pero no ha llevado ningún avance, ya que la Comisión Europea finalmente no ha presentado su Propuesta de Directiva, según se plasma en el documento de la Dirección General de Tributos, “Fiscalidad en la Unión Europea durante la Presidencia española del Consejo de la UE”, *Boletín Económico del ICE*, n.º 2996, 1 al 15 de Septiembre de 2010, pág. 20.

<sup>13</sup> Informe OCDE “Taxation, environment and innovation”, 13 de octubre de 2010.

<sup>14</sup> Propuesta de Directiva del Consejo por la que se crea un impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono y sobre la energía presentada el 2 de julio de 1992, *COM (892) 226 final*. Un amplio tratamiento del tema realiza Luchena Mozo, G. M., “Fiscalidad de la energía”, *CT n.º 108/2003*, págs. 37 a 55.

blecidos en el propio Protocolo<sup>15</sup>. Posteriormente, en el ámbito internacional deben ponerse de manifiesto nuevas propuestas en relación con la creación de un *impuesto mundial sobre el CO<sub>2</sub>* con la intención de sustituir el actual régimen de comercio de derechos de emisión<sup>16</sup>.

Dejando a un lado los problemas de configuración y finalidad que condicionarían en todo caso el diseño de una figura tributaria de este tipo, la problemática esencial a nuestro modo de ver son las reticencias de los Estados ante la ausencia de una organización supranacional que ostente la legitimidad suficiente para la exigencia de un tributo como éste y la resistencia a la cesión de poder tributario. Como sabemos la legitimación de los impuestos se sitúa en su aprobación por la representatividad garantizada en los Parlamentos nacionales e instaurada en el principio de reserva de ley tributaria. Y tal argumento ha llevado a plantear que el establecimiento de este tipo de impuestos ocasionaría la *revisión del concepto actual de tributo*, dada la cesión de soberanía a favor de una organización internacional que por parte de los Estados implicaría y las consiguientes dificultades que lleva aparejada en materia de poder financiero. Sin embargo, esta perspectiva ofrece una transposición mecánica de la teoría de la democracia del Estado al ordenamiento global que puede no resultar totalmente aceptable. En este sentido, Cassese ha señalado que las *garantías* que ofrece el *ordenamiento jurídico global* no deberían ser infravaloradas, pues el marco de un “sistema policéntrico, dividido e intensamente diferenciado” puede ser más eficaz que un poder central sometido a la democracia, para abordar “problemas que no pueden resolverse todos juntos con macrodecisiones (piénsese, por ejemplo, en el número y en la complejidad de las decisiones que están ligadas a la protección del medio ambiente frente a los gases con efecto invernadero)”. Aclara el profesor, que “ello no quiere decir que el ordenamiento jurídico global no tenga una legitimidad propia, sino que ésta no se asegura mediante el consenso, sino por medio del Derecho”<sup>17</sup>.

Pues bien, como decimos el Gobierno francés propuso en su Proyecto de Ley de Presupuestos para el año 2010<sup>18</sup>, la introducción de una *taxe carbone* con la intención de promover cambios en el comportamiento de las empresas y los hogares en las prácticas de consumo de combustibles fósiles. Los contribuyentes de la *taxe carbone* francesa serían principalmente los hogares y las empresas no cubiertas por el sistema europeo de derechos de emisión de CO<sub>2</sub> que estarían sujetos a este impuesto. Asimismo, la regulación de este gravamen también preveía un sistema de compensación para los particulares a través del Impuesto sobre la Renta, mientras que ese mismo mecanismo se establecía en forma de reducción en el Impuesto sobre el Valor Añadido para las empresas. No obstante, el *Conseil Constitutionnel* francés anuló este proyecto legislativo por considerar que las exenciones previstas –arts. 7 a 10 de la Ley francesa de Presupuestos para 2010– dejaban fuera del ámbito de aplicación del tributo a la mayoría de las instalaciones industriales más contaminantes y desvirtualizaban la finalidad del gravamen de lucha contra el cambio climático, provocando así una ruptura del principio de igualdad ante las cargas públicas<sup>19</sup>. Ante esta situación, el gobierno francés, en lugar de enmendar el Proyecto de *taxe carbone*, anunció públicamente el 23 de marzo de 2010 el abandono

<sup>15</sup> Directiva 2003/87/CE del Parlamento Europeo y del consejo, de 13 de octubre de 2003, que modifica la Directiva 96/61/CE. La transposición de esta Directiva en nuestro ordenamiento se ha producido mediante la Ley 1/2005, de 9 de Marzo, por la que se regula el régimen del Comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero. Recientemente la Directiva 2009/29/CE, que forma parte del paquete comunitario de legislación sobre energía y cambio climático, ha sido aprobada acogiendo un conjunto de medidas que garanticen el cumplimiento del principal compromiso asumido por el Consejo Europeo en marzo de 2007 de reducción para 2020 de las emisiones globales de gases de efecto invernadero de la Comunidad al menos un 20 por 100 respecto a los niveles de 1990. Ello ha obligado recientemente al legislador español a transponer al ordenamiento jurídico nacional las disposiciones de la mencionada Directiva, cuyo contenido impone la inclusión de distintos sectores productivos en el régimen de comercio de derechos de emisión, mediante la Ley 13/2010, de 5 de julio, por la que se modifica la Ley 1/2005, de 9 de marzo, por la que se regula el régimen de comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero, para perfeccionar y ampliar el régimen general de comercio de derechos de emisión e incluir la aviación en el mismo.

<sup>16</sup> No es nada extraño que haya sido Estados Unidos el país impulsor de esta medida, y detractor del régimen de comercio de derechos de emisión, sobre el argumento de la pérdida de competitividad que produce para su industria la implantación de este régimen, frente a los países en desarrollo que no han de afrontar compromiso de reducción alguno. Vid. Bilbao Estrada, I. “Los impuestos mundiales sobre el CO<sub>2</sub>”, *Revista Aranzadi de Derecho Ambiental*, n.º 17/ 2010, pag. 117.

<sup>17</sup> Cfr. Cassese, S., *La globalización jurídica*, (Traducción española de Ortega, L.; Martín Delgado, I., Gallego Córcoles, I.), INAP-Marcial Pons, Madrid, 2006, págs. 23-24.

<sup>18</sup> Art. 5, Tit. I, Projet de Loi de Finances pour 2010, n.º 1946. El texto puede consultarse en la dirección electrónica: [http://www.assemblee-nationale.fr/13/projets/pl1946.asp#P2418\\_414356](http://www.assemblee-nationale.fr/13/projets/pl1946.asp#P2418_414356).

<sup>19</sup> Décision n.º 2009-599 C de 19 de diciembre de 2009.

de esta iniciativa, relegando la decisión al ámbito comunitario y alegando razones de riesgo de pérdida de competitividad que podía suponer para sus empresas.

La claudicante *taxe carbone* francesa pone de manifiesto, una vez más las dificultades de elección del marco de imposición idónea para establecer un gravamen ambiental, fundamentalmente por la complejidad de cuestiones que deben tenerse en cuenta que, en la actualidad, si cabe, se ve más condicionada por el contexto global de la crisis económica que azota la acción normativa de los Estados.

Además, este proceder implica, en nuestra opinión, una genuflexión del Estado nacional que sigue fracasando en la necesidad de superación de los recelos a la cesión de poder a una autoridad supranacional que, por otro lado, obedecen a la imposibilidad de violar principios constitucionales tributarios –la igualdad tributaria en este caso– en aras de otros fines constitucionales dignos de protección jurídica –el medio ambiente. Pero también observamos cómo desde este punto de vista las razones económicas imperan sobre el ejercicio del poder tributario de los Estados, de tal manera que el Estado prefiere evitar un eventual efecto perverso del impuesto sobre la competitividad empresarial e intentar garantizar un marco económico competitivo limitándose a actuar como órgano indirecto de un poder supraestatal que, a la vez, le permita huir de las presiones de los sectores que pudieran verse afectados. En efecto, constatamos cómo la internacionalización de la economía pone en duda el predominio del Estado y obliga a la *coordinación entre Estados* para no verse en una situación de desventaja competitiva<sup>20</sup>.

### 3. LAS ORIENTACIONES UNITARIAS EN LA FISCALIDAD MEDIOAMBIENTAL A RESULTAS DE LA GLOBALIZACIÓN

De este modo, la necesidad de un *sistema fiscal unitario* surge, como respuesta a las paradojas de la globalización en el seno de la Unión Europea, ya sea mediante la armonización o la coordinación, para hacer compatibles los principios de eficiencia económica y de equidad<sup>21</sup>. Pero, además, no debe olvidarse que la actividad financiera debe permitir crear un marco jurídico que posibilite la realización de los fines públicos<sup>22</sup>, entre los que se encuentra la protección del medio ambiente, que debe atenderse también a pesar de la reducción de la capacidad recaudatoria del Estado que la globalización ha traído consigo. Por esta razón, el acento se ha puesto de nuevo en la imposición con objetivos de protección medioambiental, cuya explicación reside en la evolución cualitativa producida en el ordenamiento jurídico, y en particular, en el Derecho Financiero y Tributario, que pretende dar respuesta a inquietudes de la sociedad y la economía marcada por la globalización.

A este respecto, el discurso de la *responsabilidad social empresarial* (RSE) parte de los postulados de limitación del beneficio empresarial, que se atisba también como efecto de la crisis económica, pero que se formula a través de una *invocación al beneficio compartido con la sociedad*<sup>23</sup>. Dentro de este contexto, estimamos que la perspectiva del *Derecho Financiero y Tributario* puede aportar una contribución a la responsabilidad medioambiental de las empresas, que ha asumido el protagonismo en el ámbito nacional e internacional<sup>24</sup>, promocionando y alentando la adopción de iniciativas y compromisos empresariales al margen de los instrumentos reguladores en el ámbito de la conservación y protección medioambiental.

En estos términos, podemos hablar de una RSE, llamémosle *impropia*, pues es aquélla que se absorbe por el efecto de vinculatoriedad de las normas jurídicas, es decir, el ámbito de libertad en la adop-

---

<sup>20</sup> Precisamente, este es uno de los factores citados por Cassese, S., que se sitúan en el origen de la transformación de las Administraciones Públicas en el último cuarto del siglo XX, *La globalización jurídica*, op. cit., pág. 196.

<sup>21</sup> A ello puede deberse que a la globalización se le atribuya también el significado y efecto de “rerregionalización a nivel sub y supranacional” según Beck, U., *¿Qué es globalización?*, op. cit., pág. 216.

<sup>22</sup> Rodríguez Bereijo, A., *Introducción al estudio del Derecho financiero y tributario*, IEF, Madrid, 1976, págs. 11 y sigs.

<sup>23</sup> Cazorla Prieto, L. M., *Crisis económica y transformación...*, pág. 89.

<sup>24</sup> Así lo ha expresado García Luque, E. I., “La actividad financiera del estado social globalizado”, *REDF* n.º 131/2006, pág. 500. Más específicamente sobre esta línea de debate puede consultarse, Fernández Amor, J. A., “Reflexiones sobre el fomento público mediante medidas de la Responsabilidad social empresarial relacionada con el medio ambiente”, *Nueva Fiscalidad*, n.º 6/2008 y Patón García, G., “Estímulos fiscales a la responsabilidad social empresarial en materia medioambiental: ayudas de estado y tributación ecológica”, *La responsabilidad social empresarial: un nuevo reto para el Derecho* (Coords. Fernández Amor, J.A., Gala Durán, C.), Marcial Pons, Madrid, 2009, págs. 281 y sigs.

ción de decisiones empresariales que puedan dañar el medio ambiente queda bajo la cobertura de la norma en razón de una disposición que promueve de forma complementaria una conducta de la empresa acorde con la protección medioambiental. La sinergia de la empresa con el entorno natural en que desarrolla su actividad viene a ser incentivada por la función secundaria que adquieren algunos tributos como el IS, que grava las rentas empresariales, en la salvaguardia de otros bienes constitucionales como es el medio ambiente. En un segundo estadio, la *auténtica* RSE es aquella que se dedica a actuaciones voluntarias de la empresa compaginando sus intereses competitivos con los intereses sociales, ambientales y humanos de su entorno<sup>25</sup>.

No obstante, tal vez sea de difícil encaje la asunción de la RSE de forma voluntaria cuando estamos ante un derecho del ciudadano al medio ambiente y el deber de protección del mismo para los entes públicos, que concierne tanto al Estado como a las instituciones europeas. De esta forma, el ejercicio del *poder financiero* puede colaborar en el objetivo de protección medioambiental perseguido únicamente apelando al *fomento de la actuación del sector empresarial* en este sentido y su coordinación con los entes públicos<sup>26</sup>.

Como botón de muestra del ámbito globalizado en que se plantean los beneficios de la adopción de criterios de RSE, podemos citar la suscripción del *Pacto Global* el 23 de abril de 2004 en Buenos Aires, iniciativa auspiciada por la organización de las Naciones Unidas (ONU) para crear empresas socialmente responsables en todo el mundo. El hecho de que la responsabilidad social ahora esté enmarcada en un pacto de carácter internacional aporta un fuerte impulso a aquellas empresas que están empezando tímidamente a acercarse al espíritu de la RSE<sup>27</sup>. En relación con los objetivos del Pacto Global en materia de medio ambiente, el principio n.º 7 proclama el apoyo al enfoque preventivo, el principio n.º 8, la promoción de una mayor responsabilidad medioambiental y el principio n.º 9 el aliento al desarrollo y la difusión de tecnologías respetuosas con el medio ambiente. Asimismo, este mismo debate ha ocupado a la OCDE plasmándose en las *Líneas Directrices para Empresas Multinacionales* que tienen el doble objetivo de que la actividad empresarial se desarrolle armónicamente con la política pública y a su vez procure facilitar la inversión potenciando, además, el desarrollo sostenible<sup>28</sup>. Y muy especialmente en el ámbito comunitario se ha abordado este tema para la consecución de los objetivos que establece la Unión Europea en el artículo 2 TUE que prescribe la promoción de "(...) un desarrollo armonioso, equilibrado y sostenible de las actividades económicas en el conjunto de la Comunidad, (...) un alto nivel de protección y de mejora de la calidad del medio ambiente (...)", respaldado posteriormente por los artículos 174 y 175.1 2a) del TUE. Según lo expuesto en el *Libro Verde sobre "Utilización de instrumentos de mercado en la política de medio ambiente y otras políticas relacionadas"*, la UE, en relación con el poder financiero ha favorecido "cada vez más el recurso a instrumentos económicos o basados en el mercado, por ejemplo, impuestos indirectos, subvenciones específicas o compraventa de derechos de emisión (...)"<sup>29</sup>. Aspecto que también aparece integrado dentro de las *Directrices comunitarias sobre Ayudas Estatales en favor del Medio Ambiente*<sup>30</sup>, que se utilizan para interpretar la aplicación de los artículos 87 y 88 TUE.

De acuerdo con lo expuesto en el epígrafe 8 de las Directrices comunitarias mencionadas, la aplicación del principio "*quien contamina paga*" en el ámbito comunitario trata de "*asegurar que quien causa la contaminación paga por ella, mediante la plena internalización de los costes ambientales por el contaminador. El objetivo es garantizar que los costes privados (soportados por la empresa) reflejen los costes sociales reales de la actividad económica (...) mediante normas ambientales obligatorias o*

<sup>25</sup> Rosembuj Erujimovich, T., "La responsabilidad social corporativa", *El Fisco* Editorial, octubre 2006, [http://www.elfisco.com/editorial/editorial.aspx?edi\\_ano=06&edi\\_mes=10](http://www.elfisco.com/editorial/editorial.aspx?edi_ano=06&edi_mes=10).

<sup>26</sup> En este sentido, *vid.* Fernández Amor, J. A., "Reflexiones sobre el fomento público mediante medidas de la Responsabilidad social empresarial relacionada con el medio ambiente", *Nueva Fiscalidad*, n.º 6/2008, pág. 12.

<sup>27</sup> El Pacto Global es un programa internacional, liderado por el Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD), la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) y la Organización Internacional del Trabajo (OIT), tendiente a aumentar la responsabilidad social empresarial en los campos de los derechos humanos, los estándares laborales y el medio ambiente. Argentina, Francia y España fueron los países que más adhesiones de empresas generó.

<sup>28</sup> Es posible consultar el documento citado en la página web <http://www.oced.org>.

<sup>29</sup> Documento de 28 de marzo de 2007 COM (2007) 140 final. <http://eur-lex.europa.eu>.

<sup>30</sup> DOUE de 1 de abril de 2008 (COM 2008/C 82/01). Sobre esta cuestión, *vid.* Patón García, G., "Los beneficios fiscales medioambientales a la luz de la prohibición comunitaria de ayudas de estado" en *Derecho comunitario y procedimiento tributario* (Dir. Fernández Marín, Coord. Fornieles Gil, A.), Atelier, Barcelona, 2010, págs. 534 y sigs.

a través de instrumentos basados en el mercado, algunos de los cuales conllevan la concesión de ayudas estatales”. Más, si cabe, teniendo en cuenta que el consumo de recursos naturales es muy superior en los países desarrollados que en los países en desarrollo, por lo que también desde este punto de vista podría hablarse de un objetivo de *distribución más justa de los recursos naturales* a través de la imposición<sup>31</sup>.

En congruencia con los principios marcados en el Pacto Global en materia de medio ambiente, el “retórico” objetivo de protección medioambiental se emparenta con la licitud del fomento público a la RSE, ahora bien, en nuestra opinión, solamente la *autenticidad de la finalidad medioambiental* perseguida por el *instrumento fiscal* podrá abrir paso al ámbito de la RSE propiamente dicha más allá de los incentivos existentes en el ordenamiento financiero y tributario. En este sentido, el impuesto medioambiental, de carácter preventivo y de orientación disuasoria de conductas perjudiciales para el medio ambiente, fomenta una mayor consecución de RSE. Ahora bien, la realidad demuestra que el impuesto ambiental persigue la interiorización aproximada de los costes medioambientales, es decir, el establecimiento de una *asunción estándar* del coste mínimo por los perjuicios ocasionados a la sociedad y, en concreto, al medio ambiente, a través de una distribución socialmente aceptable del coste de la preservación de unos niveles de calidad ambiental y, por tanto, el efecto sobre la RSE es más limitado pues los objetivos de un impuesto ambiental son menos ambiciosos, ya que actuará de forma correctiva sobre las conductas perjudiciales para el medio ambiente.

Al contrario, las deducciones fiscales medioambientales, establecidas en el artículo 39 del Texto Reunificado de la Ley del Impuesto sobre Sociedades en España<sup>32</sup>, tienen una finalidad más ambiciosa, encaminando a acciones acordes a la RSE, pero que deben utilizarse por las políticas públicas con la necesaria cautela, no sólo en razón de su adecuación y proporcionalidad a los beneficios medioambientales perseguidos, sino también por la excepcionalidad con que se establecen para la aplicación del principio “quien contamina paga” que puede desvirtuar el sentido del mismo, y con ello, la función recaudatoria de un impuesto pilar del sistema tributario como el IS.

Y en esta línea se ha constatado como las Directrices comunitarias convocan a la reducción de las ayudas de estado fiscales en materia medioambiental como evidencia el propio título del *Plan de Acción de Ayudas Estatales – Menos ayudas estatales con unos objetivos mejor definidos: programa de trabajo para la reforma de las ayudas estatales 2005-2009* (COM (2005) 107 final). Así, la acción pública debe priorizar que las empresas incorporen criterios de RSE a su gestión, pero las políticas de promoción hacia una forma de gestión más responsable con la sociedad y el medio ambiente pensamos que debe disminuirse ulteriormente una vez se encamine este proceso.

Indicativo de ello es la propia naturaleza de los *beneficios fiscales* que constituyen una excepción al régimen ordinario del tributo, un tratamiento más favorable para determinados supuestos de hecho con principios propios basados en *funciones de promoción*<sup>33</sup>. Ahora bien, el principio “quien contamina paga” que enuncia el artículo 172 TUE, como uno de los principios en que ha de basarse la política de la Unión Europea en materia de medio ambiente, *se opone, por regla general, a la concesión de beneficios fiscales a favor de las entidades contaminantes*, puesto que en otro caso sería el resto de los contribuyentes quienes terminarían pagando el coste de adaptación a la normativa ambiental. No obstante, esta regla no debe ser entendida de forma absoluta y se admiten excepciones que encuentran su justificación en la propia Constitución española –en este caso, el art. 45 de la Constitución. En definitiva, la iniciativa voluntaria de las empresas hacia la RSE, a nuestro juicio, ha de venir respaldada de una política pública adecuada que propicie, fomente y genere este cambio social empresarial y, entre ellas, los beneficios fiscales a la inversión en activos medioambientales puede ser uno de los instrumentos idóneos<sup>34</sup>. A este respecto, el Informe de la OCDE “Taxation, Environment

---

<sup>31</sup> Hablaríamos así de la eticidad de la RSE aplicada al medio ambiente en términos de “justicia intrageneracional”, que como señala De Prada trata de “interiorizar” en el presente las necesidades de las futuras generaciones”, en “Justicia y protección fiscal del medio ambiente”, *op. cit.*, pág. 252.

<sup>32</sup> Precisamente, la deducibilidad fiscal de los gastos empresariales por las inversiones dedicadas a la protección del medio ambiente que dispone este precepto, ha sido incrementada recientemente por el artículo 96 de la Ley 2/2011 de 4 de marzo, de Economía Sostenible.

<sup>33</sup> Fichera, F., *Le agevolazioni fiscali*, Cedam, Padova, 1992, pág. 56.

<sup>34</sup> Así lo hemos manifestado en Patón García, G., “Estímulos fiscales a la responsabilidad social empresarial en materia medioambiental...”, *op. cit.*, pág. 296.

and Innovation” de 13 de octubre de 2010, pone el acento en las deducciones españolas al I+D en el Impuesto sobre Sociedades, tomándolas como ejemplo de un incentivo correcto para el fomento de la innovación empresarial acorde con la protección medioambiental, a pesar de que no obvia que son un número reducido de empresas las que se benefician de las deducciones que han invertido en proyectos muy costosos<sup>35</sup>. No ha de olvidarse, pues, conjugar el impulso a la competitividad empresarial con salvaguardar el riesgo de afectación nociva al medioambiente, desde cuya perspectiva se abre la actual línea de fiscalidad de las energías renovables<sup>36</sup>.

En definitiva, el fenómeno de la globalización tiene un impacto integral que orienta la política de los distintos Estados hacia una *tendencia unitaria* en las actuaciones de protección medioambiental. Desde esta perspectiva, resulta de sumo interés el debate que, fundamentalmente en el seno de la OCDE, se sustenta haciendo omnipresente la necesidad y conveniencia de considerar la ecología en el diseño e implantación de los *tributos*, y en este sentido, aunque los impuestos puedan tener una *eficacia limitada*, puede coadyuvarse a los objetivos internacionales de reducción de emisiones contaminantes a través de la búsqueda de uniformidad en las líneas impositivas adoptadas por los Estados de forma individual.

---

<sup>35</sup> Las críticas han venido de la mano del uso excesivo que, en ocasiones, se ha acentuado respecto de los incentivos o beneficios fiscales con fines extrafiscales, en la medida en que tales incentivos se han favorecido a los grupos económicos más influyentes. Da buena cuenta de ello, Calderón Carrero, J. M., “La incidencia de la globalización...”, *op. cit.*, pág. 11.

Sin embargo, la cuestión esencial es, desde nuestro punto de vista, realizar un seguimiento que permita discernir si la aplicación práctica de la aprobación de las medidas fiscales ha generado unas consecuencias favorables en términos de objetivos medioambientales, y aquí es donde el Informe de la OCDE pone en duda la eficacia de las deducciones españolas en el IS al constatar que no han logrado la reducción de las emisiones contaminantes, Informe OCDE “Taxation, environment and innovation”, 13 de octubre de 2010.

<sup>36</sup> Un estudio comparado sobre esta cuestión puede consultarse en Luchena Mozo, G. M.; Patón García, G., “Renewable resources taxation in EU”, Paper presentado al Congreso Internacional *XII Global Conference on Environmental Taxation, Market Instruments and Sustainable Economy*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 20 de octubre de 2011.

## BIBLIOGRAFÍA

- BARQUERO ESTEVAN, J. M. (2002): *La función del tributo en el Estado social y democrático de Derecho*, Centro de Estudios Constitucionales y Políticos, Madrid.
- BECK, U. (2004): *¿Qué es la globalización?*, Ed. Paidós Ibérica, Barcelona.
- BILBAO ESTRADA, I. (2010): “Los impuestos mundiales sobre el CO<sub>2</sub>”, *Revista Aranzadi de Derecho Ambiental*, n.º 17/2010.
- BOBBIO, N. (1990): “La función promocional del Derecho”, en *Contribución a la teoría del Derecho*, Debate, Madrid.
- CALDERÓN CARRERO, J. M. (2006): “La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI”, *Documentos IEF*, n.º 20/2006.
- CASSESE, S. (2006): *La globalización jurídica*, (Traducción española de Ortega, L., Martín Delgado, I., Gallego Córcoles, I.), INAP-Marcial Pons, Madrid.
- CAZORLA PRIETO, L. M. (2009): *Crisis económica y transformación del Estado*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra).
- DE PRADA GARCÍA, A. (1998): “Justicia y protección fiscal del medio ambiente”, *Fiscalidad ambiental* (Coord. Yábar Sterling), Cedecs.
- DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS (2010): “Fiscalidad en la Unión Europea durante la Presidencia española del Consejo de la UE”, *BOLETÍN ECONÓMICO DEL ICE*, n.º 2996, 1 al 15 de septiembre.
- FERNÁNDEZ AMOR, J. A. (2008): “Reflexiones sobre el fomento público mediante medidas de la Responsabilidad social empresarial relacionada con el medio ambiente”, *Nueva Fiscalidad*, n.º 6/2008.
- GAGO RODRÍGUEZ, A. y PICOS SÁNCHEZ, F. (2004): “Tendencias en las reformas fiscales ante la globalización”, en Castells, A.; Durán, J.M. (eds.), *Las nuevas fronteras del sector público ante la globalización*, Marcial Pons, Madrid.
- GARCÍA LUQUE, E. I. (2006): “La actividad financiera del estado social globalizado”, *REDF* n.º 131/2006.
- INFORME OCDE (2010): “Taxation, environment and innovation”, 13 de octubre.
- LUCHENA MOZO, G. M. (2003): “Fiscalidad de la energía”, *CT* n.º 108/2003.
- PATÓN GARCÍA, G. (2009): “Estímulos fiscales a la responsabilidad social empresarial en materia medioambiental: ayudas de estado y tributación ecológica”, *La responsabilidad social empresarial: un nuevo reto para el Derecho* (Coords. Fernández Amor, J. A., Gala Durán, C.), Marcial Pons, Madrid.
- (2010): “Los beneficios fiscales medioambientales a la luz de la prohibición comunitaria de ayudas de estado” en *Derecho comunitario y procedimiento tributario* (Dir. Fernández Marín, Coord. Fornieles Gil, A.), Atelier, Barcelona.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, A. (1976): *Introducción al estudio del Derecho financiero y tributario*, IEF, Madrid.
- ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T. (2006): “La responsabilidad social corporativa”, *EL FISCO* Editorial, octubre, [http://www.elfisco.com/editorial/editorial.aspx?edi\\_ano=06&edi\\_mes=10](http://www.elfisco.com/editorial/editorial.aspx?edi_ano=06&edi_mes=10).
- WAHL, P. (2006): “Impuestos internacionales: llegó la hora”, *Social Watch Informe 2006*.





## FISCALIDAD, MEDIOAMBIENTE Y CRECIMIENTO

MIGUEL ÁNGEL GALINDO MARTÍN  
(Universidad de Castilla La Mancha)

### 1. INTRODUCCIÓN

Existe una importante literatura dedicada a analizar los efectos que producen distintas variables, tanto cualitativas como cuantitativas, sobre el crecimiento económico. Ello se debe esencialmente a que se considera un objetivo de política económica importante a través del cual se puede valorar la gestión que han realizado los decisores políticos de un país y además porque incide sobre el bienestar de los individuos. En efecto, se suele concluir que aquellos países que crecen más lo están haciendo mejor y que además, ese mayor crecimiento económico posibilita que se lleven a cabo acciones redistributivas. Por otro lado, crecer no sólo significa generar más bienes y servicios a través de los cuales satisfacer las necesidades existentes, sino que también implica aumentar el empleo en el país.

Durante las décadas de los años 50 y 60 del pasado siglo los modelos de crecimiento que se desarrollaron consideraban que éste era un proceso exógeno, por lo que el decisor político tenía escaso margen de maniobra para incidir sobre él. Esta postura va a cambiar a partir de los años 80 con la aparición de los modelos de crecimiento endógeno, ya que cabe la posibilidad de que mediante políticas fiscales se pueda influir sobre el crecimiento, aunque según las posturas, positiva o negativamente. Son diversas las variables que se han ido introduciendo en dichos modelos, siendo las más utilizadas el capital público, la distribución de la renta y el capital humano.

Por lo que se refiere al medioambiente, la discusión no ha sido tan amplia como en el caso de las variables que acabamos de señalar, existiendo además un amplio debate que ha ido evolucionando a lo largo del tiempo. Si bien en un principio se consideraba que las cuestiones medioambientales podrían ser un freno al crecimiento como consecuencia del excesivo coste que suponía introducir tecnologías “limpias”, gracias al avance tecnológico y a otros aspectos esta visión ha cambiado y se señala que, por el contrario, el cuidado del medioambiente no tiene por qué frenar el crecimiento, sino que por el contrario, puede potenciarlo.

Por tanto, el objetivo de este trabajo es exponer la relación existente entre fiscalidad, medioambiente y crecimiento, y para ello en el siguiente epígrafe expondremos la relación entre las dos últimas variables según la literatura especializada, para pasar a analizar en el epígrafe 3 la relación entre las tres. El epígrafe 4 recogerá los efectos de la política fiscal y el 5 las conclusiones.

### 2. MEDIOAMBIENTE Y CRECIMIENTO ECONÓMICO

Ya los autores clásicos, tales como Malthus o Stuart Mill señalaron que existía una relación entre crecimiento y medioambiente. Desde una vertiente más moderna, el informe Meadows sobre los límites del crecimiento (Meadows *et al.*, 1972) junto a la crisis del petróleo de la década de los 70 del pasado siglo, propició la proliferación de trabajos que analizaban el crecimiento económico introduciendo las restricciones que suponen para el mismo la sobreutilización de los recursos naturales (Stiglitz, 1974, Solow, 1974 y Hartwick, 1977, entre otros).

En términos generales, estos modelos junto con los de crecimiento endógeno que se desarrollaron más adelante, señalan que el crecimiento sostenible se puede alcanzar cuando están garantizadas la existencia de los recursos limitados y la equidad entre las generaciones.

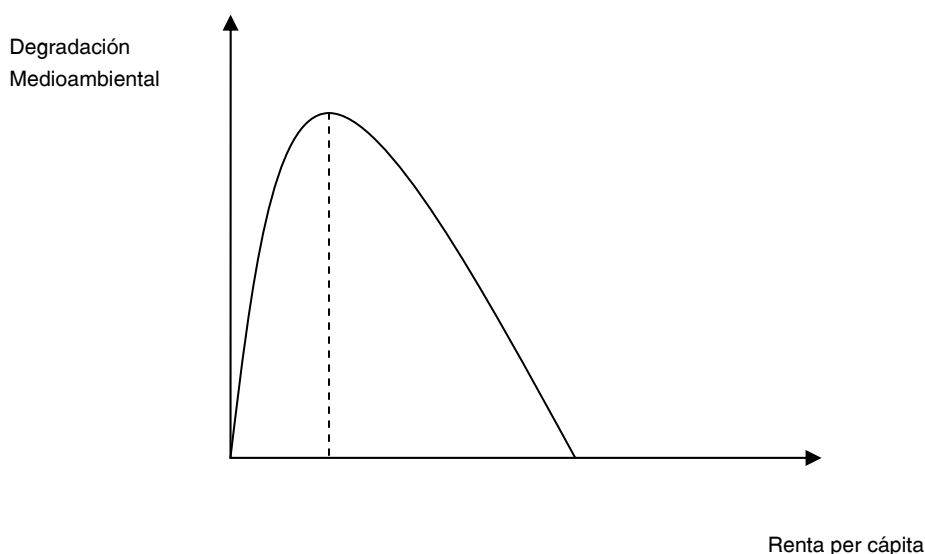
En este tipo de análisis, la curva medioambiental de Kuznets (CMK) desempeña un papel esencial. Está basada en la curva de Kuznets (Kuznets, 1955, 1965), en la que se establece una relación entre desigualdad y renta *per cápita*.

En concreto, la curva de Kuznets tiene la forma de una “U invertida” indicando que la desigualdad aumenta conforme lo hace el crecimiento económico, pero hasta un cierto punto, a partir del cual se

produce justamente lo contrario, esto es, conforme hay un mayor crecimiento, la desigualdad se reduce. La justificación esencial de este comportamiento radica en que en los primeros momentos los países necesitan una gran cantidad de capital físico para crecer, y para conseguirlo se requiere una gran cantidad de ahorro. Y son precisamente los que más renta tienen los que están en mejor disposición de ahorrar, por lo que habría que distribuir la renta hacia estos últimos. Pero conforme los países crecen, una mayor equidad resulta necesaria para evitar tensiones sociales que perturben la paz social, y ello afecta negativamente al crecimiento evitando tener que practicar políticas fiscales redistributivas que pueden suponer importantes aumentos de impuestos para los productores, que tienen el mismo resultado negativo.

De forma similar, la CMK muestra una pendiente en forma de U inversa entre la contaminación y la renta per cápita (Selden y Song, 1994; Kahn, 1998; Magnani, 2000, 2001; Andreoni y Levinson, 2001; Heerink *et al.*, 2001). De acuerdo con ella, en un primer momento el daño ambiental aumenta, pero luego disminuye con la renta *per cápita* (figura 1). Sin embargo, la relación entre ambas variables depende de la forma de la curva. En efecto, en el caso de una relación convexa, la redistribución de renta de ricos a pobres origina una reducción del daño ambiental, mientras que si la relación es cóncava, sucede lo contrario. Por tanto, en términos generales, se señala que una economía más igualitaria produce menos contaminación, lo que favorece el crecimiento.

**Figura-1**  
**CURVA MEDIOAMBIENTAL DE KUZNETS**



Por tanto, gracias a la CMK se pudieron establecer dos importantes conclusiones:

1. Que la mejora en la calidad medioambiental no tiene por qué generar necesariamente un menor crecimiento económico, idea que había estado muy extendida hasta entonces (Stern, Common y Barbier 1996; Israel y Levinson 2004).
2. Que existe la posibilidad de que el decisor político pueda actuar de distintas maneras ante los problemas que genera la contaminación (Stern, 2004).

### **3. POLÍTICA FISCAL, MEDIOAMBIENTE Y CRECIMIENTO ECONÓMICO**

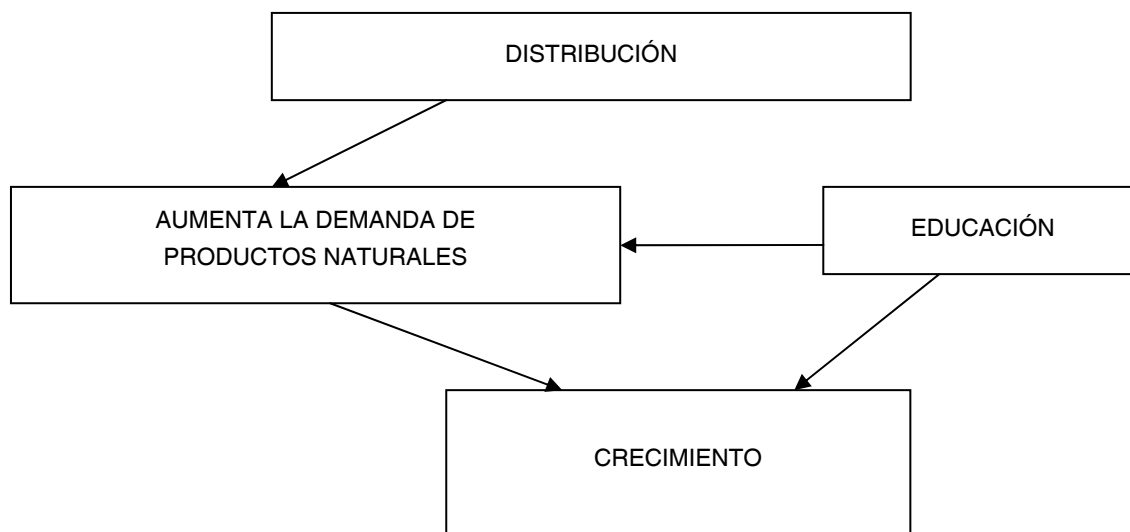
Centrándonos en el ámbito que nos interesa aquí, uno de los aspectos a considerar es el de la distribución de la renta y sus efectos sobre el medioambiente y el crecimiento.

Existe una amplia literatura respecto a la relación entre distribución y crecimiento, y en ocasiones no ha habido consenso en las conclusiones. Así, ha existido una corriente que basada en la postura de Keynes (1936) según la cual el consumo y la renta dependen del ahorro, y al ser éste esencial para financiar el capital físico que se necesita para crecer, abogaba por favorecer a los individuos con mayor renta, para que de esta forma ahorrasen más, produciéndose una redistribución de la renta hacia los más ricos (Kaldor, 1956, Kelly y Williamson, 1968; Cook, 1995).

Este planteamiento sería criticado posteriormente, defendiéndose justamente lo contrario, es decir, que una mejor distribución de la renta favorece el crecimiento y ello es debido a la existencia de canales (Perotti, 1996, pp. 150-154; Aghion, Caroli y García-Peñalosa, 1999, pp. 1621-1630), tales como el fiscal (los votantes con menores rentas votarán aquellos programas que prometan una mejor distribución de la renta, que generalmente se hará mediante impuestos que distorsionan las decisiones económicas, desanimando la inversión y, en definitiva, el crecimiento económico, Alesina y Rodrick, 1994, Bertola, 1993, Alfranca y Galindo, 2003); los problemas socioeconómicos (tensiones sociales que provocan (Alesina y Perotti, 1996, Benabou, 1996a, b); o la volatilidad económica (Alesina y Perotti, 1996, Aghion, Banerjee y Piketty, 1997), entre otros.

En dicho proceso se puede incluir el papel que desempeña el medioambiente, que no suele incorporarse en este tipo de estudios. Los que han introducido de alguna manera dicha restricción parten de la idea de que, en términos generales, una sociedad más igualitaria genera menos contaminación y potencia el crecimiento económico (Marsiliani and Renström, 2000; Eriksson and Persson, 2003). Su planteamiento se puede recoger de una forma resumida en la figura-2.

Figura-2

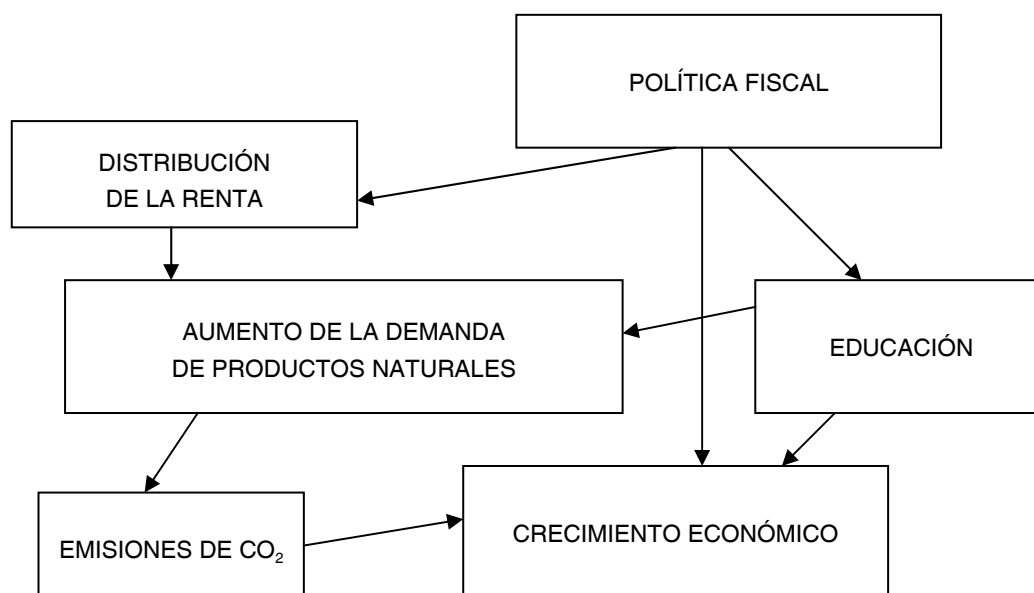


Fuente: Alfranca y Galindo (2005).

Conforme a esta literatura, una mayor equidad supone que los consumidores tienden a demandar productos más naturales, esto es, bienes que no inciden negativamente sobre el medioambiente. Y todo este proceso tiene un efecto positivo sobre el crecimiento económico generado por la mayor demanda de dichos bienes. Ahora bien, en este proceso hay que tener en cuenta el papel que desempeña la educación, ya que sin una política educativa tendente a concienciar a los individuos de la necesidad de demandar dichos bienes y a tratar de conservar el medioambiente, el mecanismo recogido en dicha figura no tendría los efectos señalados.

Teniendo en cuenta este planteamiento, se puede introducir el papel que desempeña la política fiscal en este proceso, cuyos efectos se recogen también de forma resumida en la figura 3.

**Figura-3**



Fuente: Alfranca y Galindo (2005).

En este caso, la política fiscal tendría efectos directos e indirectos sobre el crecimiento económico. El efecto directo se produciría a través del capital público y las medidas tendentes a potenciar los procesos de I+D, aunque como veremos más adelante, no existe una opinión unánime sobre este punto.

Por otro lado, los efectos indirectos se derivarían de una mejor distribución de la renta que, como hemos indicado anteriormente, implicaría demandar productos más naturales, reduciendo de esta manera el daño medioambiental y las emisiones de CO<sub>2</sub>. Dicha reducción del daño ambiental y de emisiones podría verse beneficiada por la implantación de tecnologías limpias financiadas mediante ayudas a la potenciación de I+D concedidas por el gobierno.

El segundo efecto indirecto es el que se refiere a las ayudas a la educación, que hace que los agentes sean más productivos, fomentando de esta manera el crecimiento, y les conciencia sobre la necesidad de conservar el medioambiente, tal y como indicamos anteriormente.

Ahora bien, los efectos positivos que acabamos de indicar pueden verse compensados por una serie de comportamientos y circunstancias que hay que tener presentes, y a los que nos referiremos a continuación.

#### **4. EFECTOS DE LA POLÍTICA FISCAL**

Un primer efecto a considerar en la relación expuesta anteriormente es la fase en la que se encuentre el país en cuestión. Como ya hemos indicado anteriormente, sólo cuando se alcanza un cierto nivel de desarrollo, los individuos toman mayor conciencia del problema medioambiental. Pero en este punto hay que tener en cuenta también los modos y costumbres de la sociedad.

Cabe suponer que una sociedad con elevado nivel de crecimiento tiende a ahorrar más y a preocuparse de los problemas futuros, siendo el medioambiental uno de ellos. Se preocupa, en definitiva, de la sostenibilidad. Pero también nos encontramos con que tal y como están formadas algunas sociedades, que dependen en gran medida de la demanda, su crecimiento se basa esencialmente en el consumo, por lo que los individuos, a pesar de tener una cierta conciencia ambiental, dan prioridad a la satisfacción de las necesidades presentes, y no prestan tanta atención a la cuestión de si el tipo de bienes que demandan son naturales o no. Por tanto, la CME en vez de ser una “U invertida”, presenta una forma distinta, y la política fiscal potenciadora del crecimiento económico, puede que no tenga el efecto descrito deseado sobre la demanda de bienes naturales.

Ello puede generar a su vez el problema de tener que implantar medidas de gasto futuras para combatir el deterioro del medioambiente, con los efectos negativos sobre el crecimiento que expondremos más adelante.

En segundo lugar, y en relación con lo anterior, hay que tener en cuenta que en muchas ocasiones los productos naturales suelen ser más caros, por lo que se demandarán menos, a pesar de la política educativa y las medidas de concienciación que se vayan implantando para fomentar su demanda. Lo mismo suele suceder en el caso de las empresas, que se encuentran con que, en ocasiones, los procesos de producción “limpios” son más costosos que los tradicionales, lo que provocaría que sus productos fuesen menos competitivos vía precios, reduciéndose por tanto su demanda en vez de aumentar.

En este caso, la política fiscal podría ser de utilidad no sólo para concienciar de la necesidad de utilizar esos nuevos procesos productivos, o demandar productos más naturales, sino también para mostrar de una forma real los problemas a los que nos vamos a enfrentar en un futuro más o menos inmediato si no se cambia la tendencia.

En tercer lugar, es necesaria una cooperación a nivel internacional para evitar que otros países no hagan esfuerzos en el ámbito ambiental, que puede afectar a su comercio internacional.

Finalmente, hay que tener en cuenta los costes de la política fiscal, como ya hemos anticipado. En este sentido, hay que ser conscientes de los efectos que se derivan de la necesidad de financiar el gasto ocasionado y de la oportunidad del mismo.

Respecto a este segundo punto, no cabe duda de que la situación por la que atraviesa una economía puede facilitar la implantación de programas que traten de mejorar el medioambiente. En situaciones de elevado nivel de crecimiento, la sociedad está más concienciada de la necesidad de dicha implantación, que además puede ser considerada como un medio adicional para generar mayor crecimiento económico. A su vez los costes que se derivan de dichos programas o actuaciones pueden ser sufragados sin tener que solicitar nuevos impuestos, gracias a la propia dinámica del proceso.

El aspecto final es el que se refiere a los efectos derivados de la financiación de las políticas de gasto tendentes a mejorar el medioambiente. En este sentido, hay que señalar que la emisión de deuda pública generaría un efecto *crowding out* reduciendo la participación de la actividad privada en la economía. Pero además, el incremento que se produce en el tipo de interés incitaría también a los empresarios a emplear técnicas de producción más baratas, lo que desincentivaría la implantación de otras menos contaminantes, que por regla general suelen ser más caras. Si a ello le añadimos la posibilidad de una contracción de la demanda, redundaría en que se intentaría producir de tal manera que los precios de los productos fuesen menos elevados, y se descuidaría el aspecto medioambiental.

En definitiva, comprobamos cómo la política fiscal tendría efectos indirectos positivos y negativos sobre el medioambiente.

## 5. CONCLUSIONES

En los epígrafes anteriores hemos podido comprobar que la literatura especializada se ha ocupado de analizar la relación entre medioambiente y crecimiento y que no necesariamente el cuidado o la preservación de los recursos naturales tiene que suponer un efecto negativo sobre dicho objetivo de política económica. También se ha expuesto que la política fiscal puede ser un complemento eficaz de la política medioambiental, aunque hay que tener presentes los efectos indirectos negativos derivados de la financiación del déficit público, que pueden incitar a los agentes económicos a ser menos cuidadosos con el entorno ambiental.



## BIBLIOGRAFÍA

- AGHION, P.; BANERJEE, A. y PIKETTY, T. (1997): "Dualism and macroeconomic volatility", University College, London, Mimeo.
- AGHION, P.; CAROLI, E. y GARCIA-PEÑALOSA, C. (1999): "Inequality and economic growth: The perspective of the new growth theories", *Journal of Economic Literature*, Vol. XXXVII, December, pp. 1615-1660.
- ALESINA, A. y PEROTTI, R. (1996): "Income distribution, political instability, and investment", *European Economic Review*, 40, pp. 1203-1228.
- ALESINA, A. y RODRICK, D. (1994): "Distributive politics and economic growth", *Quarterly Journal of Economics*, 436, pp. 465-490.
- ALFRANCA, O. y GALINDO, M. A. (2003): "Public capital, income distribution, and growth in OECD countries", *International Advances in Economic Research*, 9, May, pp. 133-139.
- (2005): "Growth with environmental restrictions", en M. Bahmani-Oskooe y M. A. Galindo (Eds.): *Next Economic Growth. New Factors and New Perspectives*, Nova Press, New York, pp. 67-80.
- ANDREONI, J. y LEVINSON, A. (2001): *The simple analytics of the Environmental Kuznets Curve*, *Journal of Public Economics*, 80, pp. 269-286.
- BÉNABOU, R. (1996a): "Unequal societies", *NBER Working Paper* 5583.
- (1996b): "Inequality and growth", *NBER Macroeconomic Annual 1996*, MIT Press, Cambridge, MA., pp. 11-74.
- (1993): "Market structure and income distribution in endogenous growth models", *American Economic Review*, 83, pp. 1184-1199.
- COOK, C. J. (1995): "Saving rates and income distribution: further evidence from LDCs", *Applied Economics*, 27, pp. 71-82.
- ERIKSSON, C. y PERSSON, J. (2003): "Economic growth, Inequality, Democratization and the Environment", *Environmental and Resource Economics*, 25, pp. 1-16.
- HARTWICK, J. M. (1977): "Intergenerational Equity and the Investing of Rents from Exhaustible Resources", *American Economic Review*, 67, 5, pp. 972-974.
- HEERINK, N.; MYLATU, A. y BULTE, E. (2001): "Income inequality and the environment: aggregation bias in environmental Kuznets curves", *Ecological Economics*, 38, pp. 359-367.
- ISRAEL, D. y LEVINSON, A. (2004): "Willingness to Pay for Environmental Quality: Testable Empirical Implications of the Growth and Environment Literature", *Contributions to Economic Analysis and Policy*, Berkeley Electronic Press, vol. 3, 1, pp. 1254-1254.
- KAHN, M. E. (1998): "A household level environmental Kuznets curve", *Economics Letters*, 59, pp. 269-273.
- KALDOR, N. (1956): "Alternative theories of distribution", *Review of Economic Studies*, 23 (2), pp. 83-100.
- KELLY, A. C. y WILLIAMSON, J. G. (1968): Household savings behaviour in developing country: The Indonesian case", *Economic Development and Cultural Change*, 16(3), pp. 385-403.
- KEYNES, J. M. (1936): *The General Theory of Employment, Interest and Money*, MacMillan, London.

- KUZNETS, S. (1955): "Economic growth and income inequality", *The American Economic Review*, 73 (5), pp. 1132-1136.
- (1966): *Modern Economic Growth*, Yale University Press, New Haven, Conn.
- MAGNANI, E. (2000): "The Environmental Kuznets Curve: environmental protection policy and income distribution", *Ecological Economics*, 32, pp. 431-443.
- (2001): "The environmental Kuznets curve: development path or policy result?", *Environmental Modelling & Software*, 16, pp. 157-165.
- MARSILIANI, L. y RENSTRÖM, T. I. (2000): "Inequality, Environmental Protection and Growth", CentER, Tilburg University, Mimeo.
- MEADOWS, D. H.; MEADOWS, D. L.; RANDERS, J. y BEHRENS, W. (1972): *The Limits to Growth*, Universe Books, New York.
- PEROTTI, R. (1996): "Growth, income distribution and democracy: What the data say", *Journal of Economic Growth*, vol. 1, pp. 149-187.
- SELDEN, T. M. y SONG, D. (1994): "Environmental quality and development: Is there a Kuznets curve for air pollution emissions?", *Journal of Environmental Economics and Management*, 27 (2), pp. 147-162.
- SOLOW, R. M. (1974): "Intergenerational Equity and Exhaustible Resources", *Review of Economic Studies, Symposium on the Economics of Exhaustible Resources*.
- STERN, D. I. (2004): "Comments on: Cole M. A. (2003) Development, Trade and the Environment: How is the Environmental Kuznets Curve?", *Environment and Development Economics*, 8, pp. 557-580.
- STERN, D. I.; COMMON, M. S. y BARBIER, E. B. (1996): "Economic Growth and Environmental Degradation: The Environmental Kuznets Curve and Sustainable Development", *World Development*, 24, pp. 1151-1160.
- STIGLITZ, J. E. (1974): "Growth with Exhaustible Natural Resources", *Review of Economic Studies, Symposium on the Economics of Exhaustible Resources*.



## LA IMPOSICIÓN AUTONÓMICA AMBIENTAL SOBRE LAS ENERGÍAS RENOVABLES: EL NUEVO CANON EÓLICO DE CASTILLA-LA MANCHA

GRACIA M.<sup>a</sup> LUCHENA MOZO  
(Universidad de Castilla-La Mancha)

### 1. PLANTEAMIENTO Y ESTADO DE LA CUESTIÓN

Si algo parece fuera de toda duda en los albores del siglo XXI son dos aspectos críticos que ineludiblemente se han de abordar en materia medioambiental. Por un lado, los límites de disponibilidad de los combustibles fósiles; y de otro, las emisiones crecientes de gases de efecto invernadero, en particular CO<sub>2</sub><sup>37</sup>, que están acelerando el cambio climático, del que ya se asume que puede tener dramáticas consecuencias para una parte importante de la humanidad<sup>38</sup>.

Ante tal situación resulta transcendental el desarrollo de otros vectores energéticos que aboguen por el cambio hacia una penetración fuerte, entre otras, de las energías renovables en la generación de electricidad y en la obtención de combustibles de automoción erigiéndose en ejes básicos del actual panorama energético; no sólo hay que pensar en ellas como una solución complementaria –de momento– a los esquemas convencionales, es preciso ver las dos caras de corto y largo plazo. A corto plazo porque es preciso conseguir que se cumplan los objetivos de acuerdo a los diferentes compromisos españoles y europeos; y a largo plazo, porque es evidente el alto coste de los combustibles fósiles y la limitación de los mismos, así como el cambio climático y sus consecuencias.

Pero desde otras áreas de la Administración española no siempre se trabaja en esta línea, sino que o bien se dan señales contrarias a este desarrollo –por ejemplo, la reducción de primas y sobre todo las limitaciones a la potencia eólica presente en la red en un momento dado–, o no se establecen los cauces que pueden favorecer el desarrollo de la misma, o bien se establecen medidas económicas que afectan de manera directa al sector. Tal vez lo que se ha venido a denominar como *déficit tarifario*, que se ha caracterizado por la no incorporación de todos los costes del sistema eléctrico a los precios finales –entre los que se estaría el apoyo a las renovables–, estaría detrás de esta nueva orientación política.

En lo que respecta a los condicionantes intracomunitarios la Directiva 2009/28/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2009, relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes de energías renovables, contempla objetivos obligatorios de energías renovables para la Unión Europea y para cada uno de los Estados Miembros en el año 2020, así como la elaboración por parte de éstos de planes de acción nacionales para alcanzar los objetivos, y su notificación a la Comisión Europea a más tardar el 30 de junio de 2010. Prueba de ello es el “Plan de energías renovables 2011-2020, Evaluación ambiental estratégica. Documento de inicio” de 13 de mayo de 2010<sup>39</sup>.

---

<sup>37</sup> Sin embargo, las conclusiones de la reciente cumbre del clima de Cancún apuntan a un cierto optimismo respecto a las señales de reducción de emisiones de CO<sub>2</sub> del sector energético. *Vid.* [http://unfccc.int/documentation/documents/advanced\\_search/items/3594.php?such=j&meeting=%22%28CMP%29,+sixth+Session%22&sorted=agenda#beg](http://unfccc.int/documentation/documents/advanced_search/items/3594.php?such=j&meeting=%22%28CMP%29,+sixth+Session%22&sorted=agenda#beg), consulta realizada en marzo de 2011.

<sup>38</sup> Menéndez Pérez, E: “Energía”. *Desarrollo Sostenible en España*. Pág. 125. <http://www.conama.es/viconama/ds/pdf/34.pdf> consulta llevada a cabo en marzo de 2011.

*Vid.* Observatorio de Energía y Sostenibilidad en España. Informe basado en indicadores. [http://www.upcomillas.es/catedras/bp/Documentos/Actividades/Observatorio/Febrero2011/InformeObservatorio\\_2010\\_Act.pdf](http://www.upcomillas.es/catedras/bp/Documentos/Actividades/Observatorio/Febrero2011/InformeObservatorio_2010_Act.pdf), marzo de 2011.

<sup>39</sup> Sustituye al Plan de Energías Renovables en España (PER) 2005-2010, vigente hasta finales de 2010, que constituyó la revisión del Plan de Fomento de las Energías Renovables en España 2000-2010.

[http://www.mma.es/portal/secciones/participacion\\_publica/eval\\_amb/pdf/2010\\_p\\_006\\_Documento\\_Inicio.pdf](http://www.mma.es/portal/secciones/participacion_publica/eval_amb/pdf/2010_p_006_Documento_Inicio.pdf), consulta realizada en marzo de 2011.

Asimismo, deben tenerse en cuenta las medida urgentes de la estrategia española de cambio climático y energía limpia –EECCEL– de 20 de julio de 2007 que preveía la puesta en marcha de un programa de repotenciación de los parques eólicos existentes obsoletos, con ampliación del objetivo de energía eólica de PER 2005-2010 hasta 22.000 MW que suponía un incremento de 1.845 MW, cuya consecuencia era evitar unas emisiones adicionales de CO<sub>2</sub> en 2010, de 2,02 millones de toneladas, respecto a los objetivos del PER 2005-2010.

Si embargo, aún no se ha traspuesto la Directiva europea de renovables cuya fecha límite era Diciembre 2010 o la Ley de Energías Renovables, que se planteó como posibilidad, y que tampoco ha visto la luz. Estas situaciones han creado un marco de incertidumbre para los inversores en energías renovables, aumentado si cabe por los dos Reales Decretos publicados a final del año 2010 en los que se revisan las primas<sup>40</sup> para las instalaciones existentes, y se rebaja su cuantía para las instalaciones futuras: Real Decreto 1565/2010, de 19 de noviembre, por el que se regulan y modifican determinados aspectos relativos a la actividad de producción de energía eléctrica en régimen especial (sobre todo energía solar fotovoltaica) y el Decreto-ley 14/2010, de 23 de diciembre, por el que se establecen medidas urgentes para la corrección del déficit tarifario del sector eléctrico. Tales referentes deben completarse con la reciente aprobación de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía sostenible que recoge los objetivos nacionales –vinculantes– en materia de ahorro y eficiencia energética y energías renovables.

En cualquier caso, no debe olvidarse que el marco normativo de referencia está constituido por La Ley 54/1997 del Sector Eléctrico, de 27 de noviembre<sup>41</sup>, cuyo objetivo principal es regular las actividades destinadas al suministro de energía eléctrica, que insta el régimen especial para la generación eléctrica con energías renovables<sup>42</sup> –de potencia inferior a 50 MW–, y otorga competencias a las Comunidades Autónomas para su autorización. Posteriormente, la Ley 17/2007, de 4 de julio, modificó la Ley 54/1997 del Sector Eléctrico, para adaptar la normativa interna a la Directiva 2003/54/CE, de 26 de junio de 2003, sobre normas comunes para el mercado interior de la electricidad estableciendo, además, que corresponde a la Administración General del Estado autorizar las instalaciones de generación eléctrica de potencia instalada superior a 50 MW<sup>43</sup>, concerniendo a las Comunidades Autónomas (CCAA) la autorización para potencias inferiores. La Ley 17/2007 fija la obligación de crear las tarifas de último recurso, que son precios máximos establecidos por la Administración para determinados consumidores, para quienes se concibe el suministro eléctrico como servicio universal, siendo únicas en todo el territorio nacional, de modo que configuran los precios máximos y mínimos que podrán cobrar los comercializadores que, de acuerdo con lo previsto en el apartado f) del artículo 9, asuman las obligaciones de suministro de último recurso, a los consumidores.

Respecto al Impuesto sobre la Electricidad, fue introducido por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre de medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, y es concebido como un impuesto especial que grava la energía eléctrica clasificada<sup>44</sup>. El objetivo básico, según declara la Exposición de motivos de

<sup>40</sup> Sin embargo el sistema de primas es una cuestión conexas pero diversa del régimen fiscal que corresponde a las energías renovables. Así lo pusimos de manifiesto en “Fiscalidad de la energía”. *Crónica tributaria*, 108. 2003.

*Vid.* Chico de la Cámara, P.; Grau Ruiz, M. A. y Herrera Molina, P. M., “Incentivos a las energías alternativas como instrumento de desarrollo sostenible”. *Quincena Fiscal*, n.º 2.2003. BIB 2003/23 www.westlaw.es, para quienes el sistema de primas tiene la condición de prestación patrimonial de carácter público.

<sup>41</sup> Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible.

<sup>42</sup> En 2004 se establece mediante Real Decreto 436/2004 el porcentaje sobre la tarifa media regulada (TMR), que se asignará a la producción fotovoltaica.

Durante el año 2007 se aprobó el Real Decreto 661/2007 por el que se desligaba el pago al productor de energía solar fotovoltaica de la TMR. Es el RDL 6/2009, de 30 de abril, por el que se establece el mecanismo de registro de pre-asignación de retribución para las instalaciones en Régimen Especial como condición necesaria para el otorgamiento del derecho al régimen económico establecido en el RD 661/2007 de 25 de mayo.

En Estados Unidos es la Ley de Recuperación y Reinversión de 17 de febrero de 2009 (American Recovery and Reinvestment Act of 2009) la que se encarga de prever un régimen especial para la energía eólica basada en el crédito fiscal de producción (production tax credit –PTC–) que es prorrogado por tres años y aplicable a parques eólicos puestos en funcionamiento antes del 31 de diciembre de 2012. Para los parques solares el mecanismo elegido es el crédito fiscal de inversión (investment tax credit –ITC–) que también resulta de aplicación a otras energías renovables.

<sup>43</sup> Previamente, el Real Decreto 661/2007, de 26 de mayo, que regula la actividad de producción de energía eléctrica en régimen especial, explicitaba en su artículo 4, que “corresponde a la Administración General del Estado la autorización administrativa para la construcción, explotación, modificación sustancial, transmisión y cierre de las instalaciones cuya potencia instalada supere los 50 MW”.

<sup>44</sup> Su hecho imponible lo constituye la fabricación e importación de energía eléctrica y adquisición intracomunitaria de energía eléctrica procedente del ámbito territorial comunitario distinto del ámbito territorial del estado. El sujeto pasivo a título de contribuyente es la persona receptora de la energía, y a título de sustituto aparece el representante fiscal. Además se prevé un supuesto de responsabilidad solidaria para los transportistas en los supuestos de importaciones e irregularidades en la circulación intracomunitaria.

La base imponible es el resultado de multiplicar un coeficiente por el importe total que se habría determinado como base imponible en el IVA.

la Ley, es “la obtención de los ingresos necesarios para compensar la supresión del recargo en concepto de coste específico asignado a la minería del carbón... Asimismo, la creación de este impuesto permitirá la adaptación a la... Directiva comunitaria por la que se reestructura la imposición de los productos energéticos”. Declaración de intenciones que no ha sido plasmada en su redacción pues para que la Directiva estuviera realmente presente debería haberse discriminado el tipo en función del origen de la energía<sup>45</sup>. Esta distinción es la que tienen presentes la mayoría de las legislaciones de los Estados miembros que han incorporado un Impuesto sobre la electricidad. Por ejemplo, Alemania<sup>46</sup> excluye del ámbito objetivo de imposición la energía eléctrica producida por aerogeneradores siempre y cuando no superen los 10 MW; Suiza<sup>47</sup> contempla una exención en el impuesto sobre la electricidad para la procedente de recursos renovables y específicamente para la energía eólica pero limitada al autoconsumo; Dinamarca<sup>48</sup> incorpora un beneficio fiscal para la energía eléctrica producida por fuentes renovables (viento, agua, sol) que sea consumida por el propio productor de energía<sup>49</sup>; Bélgica<sup>50</sup> prevé una exención bajo control fiscal –certificados verdes–

---

Respecto al devengo, tiene lugar en el momento de exigir el precio de la factura cuando la salida de la energía eléctrica de la fábrica o depósitos fiscales se produzca en el marco de un contrato de suministro efectuado a título oneroso. En las adquisiciones intracomunitarias se devenga cuando se produce en devengo del IVA como regla general.

Sobre la estructura completa del Impuesto puede consultarse López Espadafor, C., “Notas acerca del Impuesto sobre la Electricidad”. *Impuestos*, núm. 14, 2000. Págs. 14 y ss.; Jiménez Zeledón, M., “Los costes de transición a la competencia de las empresas eléctricas: un caso típico de ayuda pública y su compatibilidad con el IVA comunitario”. *Impuestos*, núm. 17, 2000; Rozas Valdés, J. A., “Impuestos, energía y Derecho comunitario”. *Noticias de la Unión Europea*, núm. 193. 2001. Págs. 82 y ss.; Del Blanco García, A., “Fiscalidad de la energía”. *Documentos*, 4, 2010. Pág. 20.

<sup>45</sup> La Directiva 2009/28/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2009, relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables y por la que se modifican y se derogan las Directivas 2001/77/CE y 2003/30/CE, resulta interesante en este contexto puesto que incorpora las llamadas *garantías de origen de la electricidad generada a partir de fuentes de energía renovables*.

En este contexto, la disposición final única de la Orden ITC/1522/2007, bajo la rúbrica “Detalle de las garantías de origen en las facturas de los comercializadores a los clientes finales, de acuerdo con el artículo 110 bis del Real Decreto 1955/2000, de 1 de diciembre”, por el que se regulan las actividades de transporte, distribución, comercialización, suministro y procedimientos de autorización de instalaciones de energía eléctrica”, dispone en su número 1 que “la información que, de acuerdo con el apartado 2 del artículo 110 bis del Real Decreto 1955/2000, en su redacción dada por el Real Decreto 616/2007, de 11 de mayo, sobre fomento de la cogeneración, debe reflejar toda empresa comercializadora que venda electricidad a clientes finales en sus facturas, se calculará a partir de la mezcla global de generación indicada en el párrafo a) del apartado 1 del citado artículo 110 bis de la que se deducirá la parte correspondiente a las garantías de origen totales emitidas y, en su caso, se incluirá la correspondiente a las garantías de origen adquiridas por dicha empresa. Igualmente dicha información, para cada cliente, debe reflejar, en su caso, el número de garantías de origen que se hubieran redimido a su favor durante el año anterior”. En este mismo sentido debe atenderse a la Circular 2/2007, de 29 de noviembre, de la Comisión Nacional de Energía, que regula la puesta en marcha y gestión del sistema de garantía de origen de la electricidad procedente de fuentes de energía renovables y de cogeneración de alta eficiencia, que tiene por objeto establecer las normas de organización y funcionamiento del Sistema de Garantía de origen de la electricidad procedente de fuentes de energía renovables o cogeneración de alta eficiencia.

La letra j) del número 1 del artículo 45 de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico señala que es obligación de las empresas comercializadoras en relación al suministro: “informar a sus clientes acerca del origen de la energía suministrada, así como de los impactos ambientales de las distintas fuentes de energía y de la proporción utilizada entre ellas”.

Esta norma fue introducida en la citada Ley por la Ley 17/2007, de 4 de julio, por la que se Modifica la Ley 54/1997, de 27 de noviembre de 1997, del Sector Eléctrico, para adaptarla a lo dispuesto en la Directiva 2003/54/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de junio de 2003, sobre normas comunes para el mercado interior de la electricidad. Algo similar deriva del artículo 3.6 de la Directiva 2003/54/CEE, bajo la rúbrica “Obligaciones de servicio público y protección del cliente”.

No obstante, debe tenerse presente la STJCE de 2 de abril de 1998, As c-213/96 *Outokumpu*, que señala “El párrafo primero del artículo 95 del Tratado CE se opone a que in impuesto especial, que forma parte de un régimen nacional de tributación de las fuentes de energía, grave la electricidad de origen nacional con tipos diferenciados según el método de producción de ésta, mientras que grava la electricidad importada, cualquiera que sea su método de producción, con un tipo único que, aun cuando sea inferior al tipo más elevado aplicable a la electricidad de origen nacional, da lugar, aunque sólo sea en algunos casos, a una tributación superior de la electricidad importada”. Con posterioridad el Tribunal de Justicia, en su Sentencia de 13 de marzo de 2001 (C-379/98), lo declara conforme con el Derecho comunitario, al considerar que estas primas no constituyen ayudas de estado incompatibles con el Tratado.

*Vid.* García-Herrera Blanco, C., “Incentivos energéticos en el impuesto sobre la electricidad: especial referencia al nuevo marco comunitario de imposición de los productos energéticos y la electricidad”. *AAVV Estudios sobre fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible*. IEF, Madrid, 2006. Págs. 77 y ss.

<sup>46</sup> *Vid.* Energy Duty Law (EnergieStG) de 15 de julio de 2009.

<sup>47</sup> Energy Tax Act (SFS) 1994.

<sup>48</sup> Law on tax on electricity, *cf.* *Statutory Notice* n.º 421 of 3 May 2006.

<sup>49</sup> La misma exención se incorpora para el Tax on carbón dioxide.

<sup>50</sup> Law of June 10th, 1997, bearing general regulations for excise products, the holding, the movement, and the control thereof (*BOJof August 1st, 1997*).

para el autoconsumo de energías renovables; en Holanda<sup>51</sup> la exención se aplica al gas natural y electricidad que se utilice como combustible para generar electricidad, ya sea en una instalación con un rendimiento eléctrico de al menos 30 por 100 o una instalación que utiliza exclusivamente la energía renovable; en el Reino Unido<sup>52</sup> se recoge una exención en el impuesto sobre la electricidad para aquella que proceda de fuentes renovables.

Dicho de otro modo, “en términos de imposición energética se juega en ello la identidad medioambiental del impuesto sobre la electricidad. Un impuesto energético que trata por igual la energía nuclear y la eólica es un impuesto que, en términos de extrafiscalidad medioambiental, es un fraude”<sup>53</sup>.

Por lo que respecta a las CC.AA, si bien es cierto que el Estado tiene competencias sobre “la Legislación Básica para la protección del Medio Ambiente, (lo es) sin perjuicio de las facultades de las Comunidades Autónomas para establecer normas adicionales” (art. 149.1.23ª Constitución Española –CE–). Igualmente, el art. 148.1.9ª CE contempla que “las comunidades autónomas podrán asumir competencias en la gestión en materia de protección del Medio Ambiente”. Por otra parte, el art. 48.1.3 del mismo cuerpo dispositivo fundamental establece que “la ordenación del territorio es competencia del gobierno autonómico”. Posteriormente, la transferencia de competencias a las Comunidades Autónomas en materia energética y de protección del Medio Ambiente, entre otras, se plasman a través de las estipulaciones de cada uno de los Estatutos de Autonomía<sup>54</sup> que, unido a la competencia para decretar tributos propios, confirma la denominada “doble competencia” para dictar tributos ambientales autonómicos.

En este marco destacan los Planes de Energías Renovables a nivel autonómico que representan el instrumento estratégico y de coordinación de las políticas sectoriales en materia de infraestructuras energéticas y de fomento de las energías renovables. Estos planes autonómicos incluyen el detalle necesario sobre las zonas consideradas aptas para el desarrollo de las energías renovables, siguiendo los propios criterios medioambientales específicos de cada comunidad autónoma.

Como referencia, se citan las planificaciones energéticas vigentes en las siguientes CCAA<sup>55</sup>:

- Plan Andaluz de sostenibilidad energética (PASENER) 2007-2013.
- Plan Energético de Aragón 2005-2012.
- Estrategia Energética del Principado de Asturias Horizonte 2010.
- Plan Director Sectorial Energético de las Illes Balears 2015 (en revisión).
- Plan Energético de Canarias 2015.
- Plan Energético de Cantabria (PLENERCAN) 2006-2011 (en revisión).
- Estrategia Marco para el desarrollo energético de Castilla-La Mancha horizonte 2014 (PERCAM).

<sup>51</sup> Law on environmental taxes (Wet belastingen op milieugrondslag - Wbm) (Stb. 1994, 923) as last amended by the Law of December 23, 2009.

<sup>52</sup> Finance Act 2000.

<sup>53</sup> Rozas Valdés, J. A., “Impuestos, energía y Derecho comunitario”. *Op. cit.* Pág. 86.

*Vid.* También Navarro Susino, C., “El nuevo reto de las energías renovables”. *Medio Ambiente y Derecho. Revista electrónica de Derecho ambiental*, n.º 5, 2001. <http://vlex.com/vid/nuevo-reto-energias-alternativas-231794> ; Chico de la Cámara, P.; Grau Ruiz, M. A. y Herrera Molina, P.M. “Incentivos a las energías alternativas como instrumento de desarrollo sostenible”. *Op. cit.* BIB 2003\23 [www.westlaw.es](http://www.westlaw.es)

<sup>54</sup> El Estatuto de Autonomía de Castilla-La Mancha –aprobado Ley Orgánica 9/1982, de 10 de agosto, de Estatuto de Autonomía de Castilla-La Mancha (BOE n.º 195, de 16 de agosto de 1982)–, establece como objetivo de la Junta de Comunidades, en su artículo 4, letras c) y f): “el aprovechamiento y la potenciación de los recursos económicos de Castilla-La Mancha”, y, de forma más directa, en la regla número 27 del artículo 31 del Estatuto de Autonomía, reconoce a la Junta de Comunidades competencias exclusivas sobre “instalaciones de producción, distribución y transporte de energía, cuando el transporte no salga de su territorio y su aprovechamiento no afecte a otra Comunidad Autónoma. A mayor abundancia, el artículo 32 del Estatuto, en los números 7 y 8, reconoce a la Junta de Comunidades, en el marco de la legislación básica del Estado, competencias de desarrollo legislativo y ejecución en materia de protección del medio ambiente y los ecosistemas y del régimen minero y energético.

<sup>55</sup> [http://www.mma.es/portal/secciones/participacion\\_publica/eval\\_amb/pdf/2010\\_p\\_006\\_Documento\\_Inicio.pdf](http://www.mma.es/portal/secciones/participacion_publica/eval_amb/pdf/2010_p_006_Documento_Inicio.pdf), consulta realizada en marzo de 2011.

- Estrategia Regional de Desarrollo Sostenible 2009-2014 de Castilla y León.
- Revisión del Plan de la Energía de Cataluña 2006-2015.
- Sector de las Energías Renovables de la Comunidad Valenciana: Plan de Impulso.
- Acuerdo para el Desarrollo Energético Sostenible de Extremadura.
- Plan Energético Estratégico de Galicia 2010-2015 (en proceso de evaluación ambiental estratégica).
- Plan Energético de la Comunidad de Madrid 2004-2012.
- Plan Energético de la Región de Murcia 2003-2012 (pendiente de aprobación).
- Plan Energético de Navarra 2005-2010.
- Estrategia Energética de Euskadi 2010 (en revisión).
- Estrategia Energética General del Gobierno de la Rioja (en elaboración).

Cabe resaltar que las distintas planificaciones energéticas a nivel autonómico están sometidas igualmente al procedimiento previsto en la Ley 9/2006 de 28 de abril, sobre evaluación de los efectos de determinados planes y programas en el medio ambiente, y es en este proceso en el que se evaluará la aptitud ambiental, y el resto de consideraciones ambientales en detalle necesarias, relativas a las zonas de implantación de fuentes renovables que contemplen tales planes.

Por lo que se refiere a Castilla-La Mancha destacan en el tema objeto de estudio la Ley 1/2007, de 15 de febrero, de Fomento de las Energías Renovables e Incentivación del Ahorro y Eficiencia Energética, que supone la plasmación normativa de la apuesta autonómica por un modelo energético sostenible, y tiene entre sus objetivos básicos la potenciación del uso racional de los recursos energéticos de carácter renovable en la comunidad castellano manchega; el Decreto 138/2009, de 15 de septiembre, por el que se aprobó la Estrategia Marco para el Desarrollo Energético de Castilla-La Mancha horizonte 2012; el Decreto 20/2010, de 20 de abril, que regula el aprovechamiento de la energía eólica en Castilla-La Mancha y, por último, el “Plan eólico de Castilla-La Mancha horizonte 2014” (PERCAM) y el Informe de Sostenibilidad Ambiental (ISA) de dicho Plan, que actualmente se encuentra en trámite de información pública para promover una mayor difusión y participación en la elaboración del documento<sup>56</sup>.

Pues bien, el auge de la energía eólica como vector energético alternativo a los combustibles fósiles, a nuestro juicio, choca con la aprobación del canon eólico en la Comunidad Gallega a través de la Ley 8/2009, de 22 de diciembre, por la que se regula el aprovechamiento eólico en Galicia y se crean el canon eólico y el Fondo de Compensación Ambiental y que parece haber hecho las delicias del ejecutivo castellano-manchego con la presentación de la Ley por la que crea el canon eólico y el Fondo de Desarrollo Tecnológico de las Energías Renovables y el uso racional de la Energía, publicado en el Boletín Oficial de las Cortes de Castilla-La Mancha el 8 de febrero de 2011<sup>57</sup> y aprobado definitivamente por Ley 9/2011, de 21 de marzo<sup>58</sup>.

## **2. CARACTERÍSTICAS Y LEGITIMACIÓN DEL CANON EÓLICO EN CASTILLA-LA MANCHA**

Tal y como evidencia la propia Exposición de motivos de la Ley por la que se crea el canon eólico en Castilla-La Mancha (LCE), “la utilización industrial del viento como actividad económica, sin suponer un uso exclusivo o privativo de los vientos para el titular de las autorizaciones administrativas de parques eólicos, dada la naturaleza de inapropiable del citado recurso, sí disminuye las posibilidades de aprovechamiento del viento por parte de terceros, especialmente en lo que respecta a la idoneidad de

---

<sup>56</sup> <http://www.jccm.es/web/index/plan1212696132663pl/1193043192499.html?site=CastillaLaMancha>, marzo de 2011.

<sup>57</sup> Expediente 07/PPL-00011. <http://www.cortesclm.es/paginas/publicaciones/boletin/boletin7/pdf/244.pdf>, consulta realizada en marzo de 2011.

<sup>58</sup> DOCLM n.º 63, de 31 de marzo de 2011.

ubicaciones, condiciones y características del propio recurso natural, configurándose también como factor limitante de otras actividades, principalmente económicas, en el territorio soporte de la actuación. Asimismo, la instalación de parques eólicos, lleva aparejadas una serie de cargas y transformaciones para el ámbito territorial en el que se localizan derivadas, no sólo del conjunto de aerogeneradores que lo integran, sino también por las infraestructuras eléctricas y de accesos que el correcto funcionamiento de dichas instalaciones requiere durante su vida útil”.

O lo que es lo mismo, pretende socializar las externalidades que el ciclo de aprovechamiento de este tipo de energía provoca creando el denominado canon eólico como “prestación patrimonial pública de naturaleza finalista y extrafiscal, concebido como instrumento destinado a internalizar los costes sociales, económicos y ambientales mencionados y dirigido a estimular y promover el desarrollo tecnológico, con especial incidencia en lo referente a la potencia de los aerogeneradores, lo cual redundará en minimizar las afecciones derivadas de este tipo de actividad, mediante la reducción de la superficie afectada por las instalaciones y la consiguiente liberación de territorio para su aprovechamiento general”.

Pues bien, y como hemos tenido oportunidad de afirmar en otras ocasiones, el operador jurídico no puede quedar condicionado por los dictados del legislador a la hora de fijar la naturaleza jurídica de una determinada figura tributaria, sino que es desde su regulación como se puede precisar la misma sin que dicha operación resulte en ningún caso baladí. Dicho esto, la primera tarea, como ya es costumbre en materia de tributos relacionados con el medio ambiente, es clarificar su ubicación dentro de las categorías tributarias tras su calificación aséptica como canon. Espacio que vendrá determinado en función de los elementos que lo configuran.

#### a) Hecho imponible

Según dispone el art. 4 LCE constituye el hecho imponible del canon eólico “la generación de afecciones e impactos adversos sobre el medio natural y sobre el territorio, como consecuencia de la *instalación en parques eólicos de aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica*, y situados en el territorio de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha”<sup>59</sup>. Generación de impactos ambientales que para el canon eólico de Galicia –aprobado por la Ley 8/2009, de 22 de diciembre, por la que se regula el aprovechamiento eólico en Galicia y se crean el canon eólico y el Fondo de Compensación Ambiental– se concretan en los *impactos visuales* adversos sin atreverse a identificarlo con el paisaje.

Ahora bien, si indagamos en la razón por la que el legislador gallego ha estado tan comedido tal vez las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 14 de junio de 2006 o 26 de octubre del mismo año<sup>60</sup>, referidas a la controversia sobre medidas indemnizatorias y compensatorias de parques eólicos, fueron la causa del celo puesto por el legislador de la Comunidad Autónoma de Galicia a la hora de delimitar el hecho imponible del canon eólico. En este mismo sentido podríamos atender a la Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de mayo de 2007 en la que se analiza si la contaminación estética o visual resulta indemnizable<sup>61</sup>. A ello responde el TS que “el paisaje no merece hoy la consideración de un derecho subjetivo cuya vulneración deba ser indemnizada, sino la de un bien colectivo o común cuya protección incumbe primordialmente a los poderes públicos cuya lesión dará lugar a las sanciones que legalmente se establezcan pero no a indemnizaciones a favor de las personas naturales o jurídicas determinadas”; y añade que toda nueva construcción altera necesariamente el paisaje

<sup>59</sup> El subrayado es nuestro.

<sup>60</sup> A tal efecto, cabe destacar la dicción del Fundamento jurídico 2.º de la STSJ de Galicia que al respecto señala: “Si la afección se desprende de toda la planimetría aportada con la demanda y la obrante en el expediente administrativo, por quedar la finca conocida como Grandarroiba en esa zona de afección del proyecto del Parque Eólico, los efectos especificados en el connumeral quinto de los hechos de la demanda resultan debidamente acreditados en virtud del informe técnico de impacto ambiental rendido por el Ingeniero Industrial Sr. Ángel, colegiado COIIM n.º 8424, es procedente en consecuencia reconocer el derecho a la indemnización o compensación de los daños y perjuicios que tal afección comporta por cuanto que como señala el art. 45 de la CE (relativo a disfrutar el medio ambiente) en su apartado tercero, inciso final para quienes violen lo dispuesto en el apartado anterior, en los términos que la ley fije se establecerán sanciones penales o, en su caso, administrativas *así como la obligación de reparar el daño causado*, normativa que coherente con la internacional y comunitaria que se cita y con la normativa estatal y autonómica reguladora tanto del impacto medio ambiental como de la contaminación acústica”.

<sup>61</sup> Vid. Martínez Nieto, A., “La protección del paisaje en el Derecho español”. *Revista de Actualidad Administrativa*, n.º 32. 1993. Págs. 402 y ss.

sin que por ello la alteración sea indefectiblemente perjudicial y así viene a derivarse del propio relativismo inherente a la percepción estética como de la prácticamente imposible determinabilidad de los afectados por su alteración<sup>62</sup>.

En cualquier caso, no vamos a negar la importancia de las infraestructuras y la relación de estas con el medio ambiente, pero no podemos desconocer el papel de la planificación, diseño, y gestión que deben estar presentes en la construcción y autorización de un parque eólico que, a nuestro juicio, han estado ausentes –al menos– en los albores de su implementación<sup>63</sup>.

A este respecto conviene tener en cuenta ciertos condicionantes que, necesariamente, deben estar presentes en la planificación y autorización de los denominados parques eólicos. El primero, tal vez, vendría determinado por la Red Natura 2000 configurada como una red de espacios naturales a escala europea que tiene el objetivo de contribuir a garantizar la biodiversidad mediante la conservación de los hábitats naturales y de la fauna y flora silvestre<sup>64</sup>. Esta red se basa en las Directivas de Hábitats<sup>65</sup> y de Aves<sup>66</sup>. La Directiva de Hábitats aporta a la red las Zonas de Especial Conservación (ZEC) y la Directiva de Aves, las Zonas de Especial Protección para las Aves (ZEPA). Incluso cuando el resultado de las evaluaciones muestren que la actuación a ejecutar va a tener un impacto significativo sobre un lugar de la Red Natura 2000, la Directiva no impide su desarrollo. En ese supuesto, los Estados miembros pueden autorizar proyectos, planes o programas en caso de que no haya ninguna alternativa viable y donde se demuestre un interés público de primer orden. En estos casos, sin embargo, los Estados miembros están obligados a ejecutar medidas de compensación para mantener la integridad y coherencia de la Red Natura 2000.

Siguiendo la interpretación que del artículo 6 de la Directiva de Hábitats realiza la Comisión Europea<sup>67</sup>, se entiende que las "razones imperiosas de interés público de primer orden, incluidas razones de índole social y económica", se refieren a situaciones en las que los planes o proyectos previstos demuestren ser indispensables:

- a) En el marco de medidas políticas destinadas a proteger valores fundamentales para la vida de los ciudadanos (salud, seguridad, medio ambiente, etc.).
- b) En el marco de políticas fundamentales para el Estado o la sociedad.
- c) En el marco de la realización de actividades de naturaleza económica o social para cumplir obligaciones específicas de servicio público.

De la normativa emanada de la Unión Europea a este respecto, sólo cabe mencionar como vinculante, a efectos de implicaciones ambientales de la Red Natura 2000 en la construcción de infraestructuras, tres párrafos realmente concisos:

- En la Directiva 92/43/CEE, el art. 6.3 cuando determina que "cualquier proyecto... se someterá a una adecuada evaluación de sus repercusiones en el lugar... las autoridades sólo se declararán de acuerdo... tras asegurarse de que no causarán perjuicio a la integridad del lugar en cuestión".
- En la misma Directiva 92/43/CEE, el apartado 4 del art. 6 al fijar que "si a pesar de las conclusiones negativas de la evaluación de las repercusiones... debiera realizarse el proyecto por ra-

---

<sup>62</sup> Cfr. Fernández Latorre, F., "Análisis legislativo y jurisprudencial en materia de paisaje y turismo. Implicaciones prácticas". *Medio ambiente y Derecho. Revista electrónica de Derecho ambiental*, n.º. 20. 2010. <http://vlex.com/vid/legislativo-paisaje-turismo-implicaciones-212793285>.

<sup>63</sup> Vid. para el caso de Castilla-La Mancha, Delgado Piqueras, F., "El régimen de aprovechamiento de la energía eólica en Castilla-La Mancha". *Medio Ambiente y Derecho. Revista electrónica de Derecho ambiental*, n.º. 21. 2010. <http://vlex.com/vid/aprovechamiento-energia-eolica-castilla-mancha-212795377>.

<sup>64</sup> [http://www.cne.es/cgi-bin/BRSCGI.EXE?CMD=VERDOC&BASE=DOEX&DOCR=11&SORT=-FECH&RNG=20&SEPARADOR&\\*=EOLICA](http://www.cne.es/cgi-bin/BRSCGI.EXE?CMD=VERDOC&BASE=DOEX&DOCR=11&SORT=-FECH&RNG=20&SEPARADOR&*=EOLICA), consulta realizada en marzo de 2011.

<sup>65</sup> Directiva 92/43/CEE del Consejo de 21 de mayo de 1992 relativa a la conservación de los hábitats naturales y de la fauna y flora silvestres. *DOCE L 206 de 22/7/92*.

<sup>66</sup> Directiva 79/409/CE del Consejo de 2 de abril 1979 relativa a la conservación de las aves silvestres. *DOCE L 103 de 25/4/1979*.

<sup>67</sup> Gestión de Espacios Natura 2000. Disposiciones del artículo 6 de la Directiva 92/43/CEE sobre hábitats. Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas, 2000.

zonas imperiosas de interés público... dicho Estado informará de las medidas compensatorias que haya adoptado”.

- Por último, la Directiva 79/409/CEE, en el art. 4 contempla la necesidad de adoptar “medidas para evitar el deterioro de los hábitats así como las perturbaciones que afecten a las aves”.

Obviamente la eficacia de estas normas se ve apoyada sustancialmente, en muchos casos, en el hecho de tratarse de proyectos cofinanciados y, por tanto, sometidos a un examen de proyectos con dos directrices precisas:

- Seguimiento estrecho y permanente (UE y Estado) de los impactos producidos por las medidas cofinanciadas.
- Refuerzo de los lazos entre fondos europeos y política medioambiental (calidad y criterios de selección de los proyectos).

Pero la red eléctrica, las infraestructuras ferroviarias, las infraestructuras portuarias, las carreteras o las infraestructuras aeroportuarias se integran en un territorio con una estructura y unas relaciones establecidas, produciendo diversos y notables efectos, entre ellos enormes impactos ambientales negativos. Desde el punto de vista de la prevención de la afección medioambiental de las infraestructuras, el salto cualitativo en la prevención y el tratamiento de los impactos ambientales negativos fue la entrada en vigor, en el nivel estatal, del Real Decreto Legislativo 1302/1986, de 28 de junio, transposición de la Directiva 85/337 del Consejo, de 27 de junio de 1985, que introdujo el proceso administrativo de Evaluación de Impacto Ambiental (EIA) en España, y su Reglamento, el R.D. 1131/1988, que lo desarrollaba<sup>68</sup>. Posteriormente, la Directiva 97/11/CE, del Consejo, de 3 de marzo, modificó la Directiva 85/337/CEE, ampliando sustancialmente el número y tipo de proyectos sujetos a evaluación (del Anexo I) e introduciendo criterios que permitían a la Administración determinar si otro gran grupo de proyectos (Anexo II) debía ser objeto de evaluación, mediante un estudio caso por caso. Para transponer esta Directiva a la legislación española, el 7 de octubre del año 2000 se publicó el Real Decreto-Ley 9/2000, de 6 de octubre<sup>69</sup>. En la actualidad es la Ley 9/2006, de 28 de abril, sobre evaluación de los efectos de determinados planes y programas en el medio ambiente y el Real Decreto Legislativo 1/2008, de 11 de enero, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Evaluación de Impacto Ambiental, los que establecen el régimen jurídico aplicable a nivel estatal para la evaluación de proyectos cuyo fin sea realizar obras o instalaciones, relacionadas, entre otras actividades, con las energías renovables. Para los proyectos que deban ser autorizados o aprobados por la Administración General del Estado<sup>70</sup>, el órgano ambiental será el Ministerio de Medio Ambiente y Medio Rural y Marino.

La existencia de la normativa de Evaluación de Impacto Ambiental ha tenido como consecuencia nuevos planteamientos en las Administraciones responsables de la planificación, el proyecto o la construcción de infraestructuras, que han ido introduciendo criterios medioambientales en sus decisiones entre las que ya se encuentran recogidas las pretendidas afecciones que las instalaciones de parques eólicos tendrían, incluidas las paisajísticas tal y como contempla el Convenio Europeo del paisaje (CEP), firmado en Florencia el 20 de octubre de 2000 –ratificado por España el 26 de noviembre de 2007–, y atendiendo a las Recomendaciones CM/REC (2008)3 del Comité de Ministros a los Estados miembros sobre las orientaciones para la aplicación del CEP.

<sup>68</sup> La exigencia de una evaluación ambiental de las actividades que probablemente vayan a causar impacto negativo sobre el medio ambiente apareció en el marco internacional en la Conferencia de Naciones Unidas sobre Medio Ambiente Humano, celebrada en Estocolmo en 1972, y posteriormente en la Conferencia de Naciones Unidas sobre Medio Ambiente y Desarrollo, celebrada en Río de Janeiro en 1992. en el ámbito internacional, el Convenio de la Comisión Económica para Europa de las Naciones Unidas sobre evaluación del impacto en el medio ambiente en un contexto transfronterizo, firmado en Espoo en 1991, y su Protocolo sobre evaluación ambiental estratégica, firmado en Kiev en 2003.

<sup>69</sup> Que pasó a ser Ley con la publicación de la Ley 6/2001, de 8 de mayo, de modificación del Real Decreto Legislativo 1302/1986, de 28 de junio, de Evaluación de Impacto Ambiental.

<sup>70</sup> Téngase en cuenta que desde 1985, también las CCAA han desarrollado sus propias normas legales sobre este tema. En Castilla-La Mancha destaca la Ley 4/2007, de 8 de marzo, de Evaluación Ambiental en Castilla-La Mancha que pretende –según su Exposición de Motivos– “pretende integrar los aspectos ambientales desde una fase temprana en la elaboración y aprobación de planes y programas, que deban aprobar las administraciones públicas, así como, evaluar el impacto ambiental de determinados proyectos públicos y privados, para alcanzar un elevado nivel de protección del medio ambiente y promover el desarrollo sostenible en su triple dimensión económica, social y ambiental, a través de un proceso continuo de evaluación en el que se garantice la transparencia en la información y en la participación pública”.



Ahora bien, si volvemos a la Exposición de motivos de la LCE, lo completamos con lo dispuesto en los arts. 1 y 2, y lo relacionamos con la definición de hecho imponible del art. 4 del mismo cuerpo dispositivo, obtenemos como conclusión que de lo que se trata es de someter a tributación un entorno físico —“la idoneidad de las ubicaciones”—, objeto de una actividad económica vinculada al aprovechamiento industrial del viento.

El viento es un fenómeno meteorológico que se origina como consecuencia de las diferencias de presión y está siempre presente en la superficie de la tierra. Cuando hablamos de energía eólica nos referimos al aprovechamiento de la energía cinética del viento como fuente de energía primaria. Esta fuente de energía calificada como renovable en cuanto fuente inagotable, limpia y no contaminante cuenta, sin embargo, con una matización puesta en evidencia por Martín Mateo: la energía eólica es limitada en cuanto a los emplazamientos aptos para su obtención<sup>71</sup>. En efecto, hay zonas urbanas, áreas naturales protegidas o áreas con un valor paisajístico innegable que resultará incompatible con la instalación de los parques. En otras ocasiones, el régimen de los vientos, ya sea por su escasez, virulencia o irregularidad hace que no sea factible desde el punto de vista técnico explotar la energía procedente del viento. Dificultades orográficas o problemas de acceso a una red de transporte de electricidad que limita la potencia de vertido provoca que los parques eólicos tengan que concentrarse en franjas de terrenos idóneas a tal fin. En definitiva, los emplazamientos posibles son limitados lo que determina que el viento sólo sea aprovechable si confluye viabilidad técnica y económica<sup>72</sup>.

Esa faceta económica es puesta de manifiesto por el propio Tribunal Supremo cuando en su Sentencia de 28 de marzo de 2006 evidencia que “los avances tecnológicos permiten ahora la posibilidad de una utilización industrial del viento, esto es, de los «recursos eólicos» que bajo esta denominación revelan ya su importancia económica. El viento como recurso natural —o, más propiamente, la energía que en él se contiene— va adquiriendo, en paralelo a su valoración económica, una significación jurídica que requiere la intervención del legislador, tanto más cuanto que las características de los aerogeneradores con los que se trata de aprovechar aquella energía implican una cierta «utilización especial» del recurso eólico...Esta nueva realidad (a la vez tecnológica, económica y jurídica) se inserta, además, en un marco normativo ya bien consolidado como es el de la producción y distribución, en sentido amplio, de la energía eléctrica” (FJ. 6.º)<sup>73</sup>.

Dicho de otro modo, el *objeto fin* del tributo sería una actividad económica vinculada al aprovechamiento industrial del viento, mientras que el *objeto material* sería el propio parque eólico por su emplazamiento, potencial económico y técnico al que hemos hecho referencia. Esta situación nos aleja considerablemente de los fines extrafiscales presentes en los tributos de carácter medioambiental<sup>74</sup> para llevarnos a un auténtico tributo contributivo cuyo revestimiento formal a través de la protección del medio ambiente pretende amparar su constitucionalidad. Y hablamos de constitucionalidad porque la referencia a la actividad económica derivada del aprovechamiento industrial del viento, por un lado, y el parque eólico, por otro, nos pone en relación directa con el IAE<sup>75</sup> y con el IBI<sup>76</sup> en cuanto

---

<sup>71</sup> Cfr. Por Delgado Piqueras, F., “La naturaleza jurídica de la energía eólica”. *AAVV Energía Eólica: cuestiones jurídicas, económicas y ambientales*. Thomson, 2010. Pág. 219, nota 315.

Se configura así el área preferente de energía renovable (APER) según el Decreto 20/2010, de 20 de abril, que regula el aprovechamiento de la energía eólica en Castilla-La Mancha.

<sup>72</sup> *Op. cit.* Últ. Págs. 220 y 222.

<sup>73</sup> En este mismo sentido se expresan las Sentencias de 26 de junio de 2006 y 30 de enero de 2007.

<sup>74</sup> En sentido contrario se expresa García Novoa, C., “El canon eólico de la Comunidad Autónoma de Galicia”. *Nueva Fiscalidad*, n.º. 2-2010. Págs. 13 y ss. Más moderado en su defensa Iglesias Casais, J. M., “Los tributos medioambientales autonómicos sobre instalaciones destinadas a la producción de energías renovables”. *Nueva Fiscalidad*, n.º. 2-2010. Págs. 97 y 102; Fernández López, R. I., “Un nuevo enfoque de la tributación ambiental: la fiscalidad específica sobre las fuentes de energías renovables”. *Quincena Fiscal*, n.º. 22, 2010. BIB2010\2495 www.westlaw.es

<sup>75</sup> En relación al Impuesto sobre Actividades Económicas (Epígrafe 151.4), se prevé la exención para personas físicas, para los dos primeros ejercicios de la actividad económica, y para sociedades cuyo importe de la cifra de negocios sea inferior a un millón de euros. Además están previstas bonificaciones potestativas para los Ayuntamientos de hasta el 50 por 100 de la cuota correspondiente para los sujetos pasivos que tributen por cuota municipal en los casos de utilización de energía a partir de instalaciones para el aprovechamiento de energías renovables o sistemas de cogeneración —ex. art. 88.2 TRLRHL—.

<sup>76</sup> Se prevé la posibilidad de que los Ayuntamientos introduzcan bonificaciones en su Ordenanza fiscal, bonificación de hasta el 90 por 100 a favor de cada grupo de bienes de características especiales y/o bonificación de 50 por 100 para los inmuebles en los que se hayan instalado sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía proveniente del sol para autoconsumo —art. 74 TRLRHL—.

bienes inmuebles de características especiales –BICES– tal y como recoge la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de marzo de 2007<sup>77</sup> y, evidencia, además, la DGT cuando pone de manifiesto que los aerogeneradores son instalaciones especiales para la producción de electricidad que se encuentran unidas al terreno donde se cimientan de forma fija, instituyendo una edificación<sup>78</sup>. Afirmaciones, ambas, que nos hacen pensar en un posible supuesto de doble imposición<sup>79</sup>. Sin embargo, y dada la modificación operada en el art. 6.3 de la LOFCA por la Ley Orgánica 3/2009 en aras a posibilitar la creación de nuevas figuras por las CCAA eliminando la posibilidad de afectación a la materia imponible objeto de gravamen por las Corporaciones locales, convalidaría la posible intromisión<sup>80</sup> pues es evidente que nos encontramos con hechos imposables diferenciados.

Pese a ello, las relaciones con el hecho imponible del IBI y del IAE permiten traer a colación la doctrina del TC en materia de impuestos ambientales y, sobre todo, la STC 168/2004 en relación al gravamen de la creación de un riesgo<sup>81</sup>. Pero en la sociedad del riesgo no todo riesgo provoca la reacción del Derecho; se diferencia así entre un riesgo permitido y un riesgo no permitido o prohibido. El riesgo permitido es generado por la dinámica de la propia sociedad y es asumido por la misma como contrapartida al desarrollo industrial y tecnológico del que se beneficia. Se produce así una ponderación de situaciones, un cálculo de probabilidades que alcanzan relevancia en la decisión sobre el riesgo permitido y en la imputación de responsabilidades. El riesgo no permitido sugiere incertidumbre incalculable. Mientras que el de riesgo permitido expresa siempre un compromiso entre los costes y beneficios de la realización de acciones –seguridad, desarrollo, economía, etc.–, el riesgo no permitido se ve recortado ante la preeminencia de la seguridad frente a cualquier otro valor.

Admitido que el riesgo ambiental puede configurar el objeto imponible de una figura tributaria, “sin embargo, la falta de certeza de los efectos exige una especial ponderación del riesgo con los efectos económicos de la prohibición”<sup>82</sup> por la comisión de una infracción, así como de la imputación por responsabilidad que en último extremo actúa también como mecanismo de distribución de riesgos. A la responsabilidad precisamente hace referencia la Exposición de motivos de la Ley que crea el canon eólico en Castilla-La Mancha cuando pretende justificar la figura tributaria en la disminución de “las posibilidades de aprovechamiento del viento por parte de terceros, especialmente en lo que respecta a la idoneidad de ubicaciones, condiciones y características del propio recurso natural, configurando-

<sup>77</sup> Vid. Checa González, C., “Los bienes destinados a la producción de energía eléctrica, tales como los parques eólicos, sólo quedan excluidos de la consideración de BICES si en ellos no concurren los caracteres delimitadores de los mismos, al margen de cuál sea su potencia”. *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, n.º. 15. 2007. BIB 2007\1986 [www.westlaw.es](http://www.westlaw.es); Gonzalo Miguelañez, J., “La consolidación jurídica de los BICES. Comentarios en relación a la Sentencia dictada por el Tribunal Supremo, en el recurso de casación directo interpuesto por UNESA contra el Real Decreto 417/2006, de 7 de abril por el que se desarrolla la Ley del Catastro Inmobiliario y en especial contra la regulación de los BICES”. *Quincena Fiscal*, n.º 4. 2009. BIB 2009\158 [www.westlaw.es](http://www.westlaw.es)

De acuerdo con la doctrina de la DGT (RDGT 0731-02, de 16 de mayo de 2002 y 0837-04, de 30 de marzo de 2004), los aerogeneradores tienen la consideración de bienes inmuebles. Así, el art. 8 del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, considera que los bienes inmuebles de características especiales, constituyen un conjunto complejo de uso especializado integrado por suelo, edificios, instalaciones y obras de urbanización y mejora que, por su carácter unitario y por estar ligado de forma definitiva para su funcionamiento, se configura a efectos catastrales como un único bien inmueble, agregando el apartado dos que “se consideran bienes inmuebles de características especiales los comprendidos, conforme al apartado anterior, en los siguientes grupos: los destinados a la producción de energía eléctrica y gas y al refino de petróleo y las centrales nucleares....”.

Sin embargo, como afirma la Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de mayo de 2010, “No obstante, hay que reconocer que la Ley del Catastro Inmobiliario no contiene ninguna referencia expresa a los aerogeneradores de forma individual ni a los parques eólicos, en su conjunto, aunque pueden incluirse en el apartado general de los destinados a la producción de energía eléctrica, si cumplen los requisitos que justifican esta categoría de bienes”.

<sup>78</sup> RDGT V1921-09, de 1 de septiembre de 2009.

<sup>79</sup> Adame Martínez, F. D., “Nuevos tributos ambientales: el Impuesto sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada y canon eólico de Galicia”. *Noticias de la Unión Europea*, n.º 308, 2010. Pág. 108 y ss.

<sup>80</sup> Vid. Adame Martínez, F. D., “Nuevos tributos ambientales: el Impuesto sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada y canon eólico de Galicia”. *Op. cit.* Pág. 110.

<sup>81</sup> Vid. Luchena Mozo, G. M., “Propuestas para la ambientalización de la imposición local en la actual sociedad del riesgo”. *Colección del Defensor del Contribuyente*. En prensa.

<sup>82</sup> Herrera Molina, P.; Chico de la Cámara, P. y Grau Ruíz, M. A., “Tributos sobre el riesgo. (Especial referencia al sector energético)”. AAVV. *Estudios sobre fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible*, IEF, Madrid, 2006, Pág. 341.

se también como factor limitante de otras actividades, principalmente económicas, en el territorio soporte de la actuación”.

Sin embargo, no hay más que aplicar la jurisprudencia del Tribunal Supremo iniciada con la Sentencia 28 de marzo de 2006, ratificada posteriormente por la Sentencia de 26 de junio del mismo año y de 30 de enero de 2007, para desvirtuar la pertinencia del reparto del riesgo –y por ende del espíritu compensatorio–. En efecto, como afirma la sección tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo “los titulares dominicales de los terrenos no tienen, pues, un derecho preexistente e incondicionado a la instalación de aquella modalidad de aerogeneradores para producción de energía eléctrica, de modo que el resultado del proceso planificador y ejecutivo regulado (...) puede significar para ellos la negativa pura y simple a que tales aerogeneradores se instalen en sus fincas. No por ello se les priva de un derecho inherente al terreno ni se vulneran los artículos 33.3 de la Constitución y 349 del Código Civil. Si, por el contrario, el resultado de aquel proceso permite que unos determinados terrenos formen parte de un parque eólico estratégico colindante, como aquí ocurre con los de la parte recurrente, la configuración de éste y la elección los puntos que se consideran óptimos desde la perspectiva racional y de eficiencia energética es llevada a cabo también en virtud de la autorización administrativa. Ésta se otorga, cuando se trata de proyectos próximos, incorporando determinaciones que eviten interferencias entre parques colindantes. En concreto, impone con carácter vinculante (a reserva del acuerdo entre promotores) el establecimiento de un determinado perímetro protegido o zona de influencia entre parques eólicos yuxtapuestos, que asegure la mejor utilización de los recursos eólicos. En cuyo caso, las limitaciones impuestas sobre las zonas de influencia tienen la misma naturaleza –no ablativa del dominio que tendría la negativa administrativa pura y simple a la instalación de aerogeneradores por aplicación de los criterios de carácter público y general a los que se somete esta modalidad de producción de energía eléctrica” (FJ. 12.<sup>o</sup>).

Pero es más, pues con base en los arts. 350 y 590 del Código civil la Sala afirma que “la utilización de los terrenos con finalidades industriales no es inherente al núcleo del derecho de propiedad sino en la medida en que tales disposiciones lo permitan”.

En definitiva, “los riesgos de la modernización son el arreglo conceptual, la versión categorial en la que captan las lesiones y destrucciones de la naturaleza inmanente a la civilización, se decide sobre su vigencia o su urgencia y se dispone el modo de su ocultamiento o/y elaboración”<sup>83</sup>. En la sociedad del riesgo este se gesta no como algo externo, sino como efecto colateral en forma de amenazas invisibles que eventualmente se manifiestan de forma soterrada con cobertura mundial e intergeneracional<sup>84</sup>. El análisis comparativo de riesgos constituye un procedimiento para clasificar los riesgos teniendo en cuenta la probabilidad de su ocurrencia y sus consecuencias (riesgo objetivo), con el propósito de asignarles una prioridad en la programación de actuaciones de planificación.

El riesgo objetivo es usado posteriormente como un factor para determinar la prioridad que el problema debe recibir; dicho lo cual, parece que, a priori, puede resultar prevalente evitar emisiones de CO<sub>2</sub> –como riesgo objetivo– que las indeterminadas afecciones adversas al medio.

Fijadas las anteriores premisas, no resultaría difícil incardinar el riesgo permitido consecuencia de actuaciones perfectamente amparadas en la legalidad formal, como materia susceptible de imposición –objeto del tributo– como manifestación de riqueza objeto de gravamen. Pero la riqueza es abundancia de cualquier cosa y la capacidad económica alude al disfrute, goce o valoración del poder de disposición que legitimará la contribución al gasto público. La riqueza –como apunta Rosembuj– puede ser la abundancia o disponibilidad de bienes inmateriales<sup>85</sup> y colectivos como el viento.

A ello parece aludir el Tribunal Supremo cuando en su Sentencia de 28 de marzo de 2006 afirma que “a diferencia de otros recursos naturales con capacidad energética que cuentan con una norma legal específica como son las aguas o los hidrocarburos (y, en general, los recursos mineros), no hay una Ley paralela sobre los vientos como objeto de dominio público ni sobre el aprovechamiento de los recursos eólicos... No es difícil concluir, sin embargo, que los vientos –si es que pudiera calificárseles

---

<sup>83</sup> Beck, U., *La sociedad del riesgo*, *Op. cit.* Pág. 89.

<sup>84</sup> Paulus, N., “Del concepto de riesgo: conceptualización del riesgo en Luhmann y Beck”, *Revista Mad*, n.º 10, 2004. Pág. 55. <http://www.revistamad.uchile.cl/10/paper07.pdf>, consulta realizada en marzo de 2011.

<sup>85</sup> Rosembuj, T., *El impuesto ambiental*. El Fisco, Barcelona. 2009. Pág. 146.

de «cosas»— entran dentro de la categoría de las res communis omnium, las «cosas» que son comunes a todos los hombres e inapropiables por naturaleza, de modo que, en principio, nadie puede reivindicar para sí su uso exclusivo. Es propio de aquella categoría que las «cosas» que en ella se comprenden tengan, por sus mismas características, la condición simultánea de res extra commercium, esto es, sustraídas al tráfico mercantil. Ocurre, sin embargo que los avances tecnológicos permiten ahora la posibilidad de una utilización industrial del viento, esto es, de los «recursos eólicos» que bajo esta denominación revelan ya su importancia económica... Esta nueva realidad (a la vez tecnológica, económica y jurídica) se inserta, además, en un marco normativo ya bien consolidado como es el de la producción y distribución, en sentido amplio, de la energía eléctrica. El legislador, consciente de la capital importancia de la electricidad en la sociedad contemporánea, ha utilizado una amplia gama de instrumentos jurídicos para fomentarla, algunos de los cuales inciden directamente en la situación jurídico-patrimonial de las personas y empresas. De este modo, la Ley (artículo 52 de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico) declara de utilidad pública las instalaciones eléctricas de generación, transporte y distribución de energía eléctrica, lo que permite la expropiación forzosa de los bienes y derechos necesarios para su establecimiento, y grava con determinadas servidumbres legales los terrenos afectados (como ocurre con la servidumbre de paso de energía eléctrica prevista en el artículo 56 de aquella Ley)” (FJ. 6.º).

Con esta afirmación cobra sentido la propuesta de Rosembuj de configurar el impuesto como disfrute de bienes colectivos y cuya medida será “un valor determinado por el legislador (que) no deriva únicamente del valor mercado, sino de otros valores que no son de mercado, de la propia sociedad civil, de la naturaleza, meritorios de tutela colectiva... La idea es que hay otras riquezas que no se agotan en el mercado y cuya protección no interesa a la sola persona, sino a la comunidad y al medio ambiente. Precisamente la valoración del impuesto toma en cuenta el disfrute, goce o utilización del bien colectivo”<sup>86</sup> que en este caso, además, lleva aparejada su utilización industrial y el consiguiente reflejo económico para el sujeto que lleva a cabo su explotación.

Nos interesa destacar —una vez más— la inequívoca tendencia hacia la proliferación de impuestos autonómicos sobre actividades de riesgo medioambiental que ha venido a fortalecerse tras la STC 168/2004, de 6 de octubre<sup>87</sup>. Como es fácilmente observable la configuración jurídica de tales impuestos en muchas ocasiones sólo puede alcanzar a establecer una *relación indirecta* entre las actividades potencialmente adversas y perjudiciales para el medioambiente que se deriva de la realización de las primeras.

Así las cosas, la importancia adjudicada a la verificación de la protección ambiental como objetivo real de una figura impositiva, -que ya reflejara la STC 289/2000- se refuerza con la STC 168/2004. Así pues, el juicio de constitucionalidad de los impuestos ambientales debe pasar, en primer lugar, por la constatación de la autenticidad del objetivo medioambiental y, en segundo lugar, el criterio del análisis de los elementos de configuración jurídica para dirimir una posible coincidencia de gravámenes. No obstante, el aspecto determinante parece ser el primero pues en cuanto se verifique un objetivo real de protección medioambiental, se estaría ante materias imponibles diferentes y, por tanto, la constitucionalidad de la figura autonómica no se discutiría<sup>88</sup>. Pese a todo, no puede desconocerse el error en el que incurre la interpretación del más alto Tribunal. En efecto, y como pone de manifiesto Zornoza Pérez, “el carácter extrafiscal de un tributo no modifica o altera en modo alguno la materia imponible

<sup>86</sup> Rosembuj, T., “El impuesto como disfrute de bienes colectivos”. *Quincena Fiscal*, n.º 18. 2009. BIB 2009\1644, www.westlaw.es

<sup>87</sup> En suma, el criterio del Tribunal Constitucional en la Sentencia 168/2004, de 6 de octubre, es crucial en este sentido, que puede sintetizarse en dos premisas fundamentales: 1.º El objeto de gravamen es el riesgo potencial de las actividades e instalaciones que originan la intervención de planes de protección civil, no los elementos patrimoniales propiamente dichos; 2.º Los sujetos obligados al pago no son los titulares de los elementos patrimoniales gravados, sino “quienes realicen la actividad a la que están afectos dichos elementos patrimoniales” (FJ. 10.º).

<sup>88</sup> Ruiz Almendral, V. y Zornoza Pérez, J., destacan como aspecto esencial de la doctrina del TC que “la finalidad extrafiscal de un tributo autonómico es base suficiente para sostener que no es equivalente con otros tributos estatales de carácter fiscal”, aunque no se muestren completamente de acuerdo pues, a su juicio, “el carácter extrafiscal del tributo en nada afecta o ninguna relación tiene con la materia imponible gravada”, pág. 73 e igualmente reiteran después en relación con el Impuesto catalán que su pretensión no es “ni la eliminación de la conducta sometida a gravamen ni su modificación. Esta finalidad queda reflejada en los elementos de cuantificación de la obligación tributaria, donde la superficie de los locales tiene una importancia esencial” (ID. “El Impuestos sobre Grandes Establecimientos Comerciales. Análisis constitucional”. *Nueva Fiscalidad*, n.º 10. 2004. Pág. 78).

gravada por el mismo, entendida como la riqueza descrita en sus normas reguladoras y sobre la que el tributo recae, sino que, como mucho, alterará su «objeto-fin», que es una noción distinta, esta sí, perteneciente al plano de lo fáctico<sup>89</sup>.

Pese a todo, y si bien no podemos desconocer que los dictados del Tribunal Constitucional obligan al legislador a buscar la riqueza (*Vs.* abundancia) allí donde se encuentre, no lo es menos que el sistema tributario no puede alcanzar un nivel confiscatorio al que podría llegarse como consecuencia de una sobreimposición que agote la riqueza imponible. Pues bien, puede traerse a colación la doctrina apuntada por el TC<sup>90</sup> y por los distintos Tribunales Superiores de Justicia que han estimado que siempre queda abierta la posibilidad de que en relación con una misma materia impositiva, el legislador pueda seleccionar distintas circunstancias que dan lugar a otros tantos hechos imponibles, determinantes a su vez de figuras tributarias diferentes –STC 242/2004–<sup>91</sup>. Así las cosas, y si bien es cierto que no podrán dar lugar técnicamente a un supuesto de doble imposición al quedar limitada por el art. 6 LOFCA –según doctrina del TC–<sup>92</sup>, no lo es menos que se produce un supuesto de sobreimposición que podría conducir a cierta confiscatoriedad<sup>93</sup> proscrita en el art. 31 CE; “prohibición de confiscatoriedad (que) supone incorporar otra exigencia lógica que obliga a no agotar la riqueza imponible sustrato, base o exigencia de toda Imposición so pretexto del deber de contribuir; de ahí que el límite máximo de la imposición venga cifrado constitucionalmente en la prohibición de su alcance confiscatorio”<sup>94</sup>.

## b) Exenciones

Conforme a lo dispuesto en el apartado 2 del art. 4 LCE quedan exentas las instalaciones de producción eléctrica destinadas al autoconsumo eléctrico, así como las de carácter experimental y de investigación siempre que no supere los 5 MW y cumplan ciertos requisitos previstos en el Decreto 2/2010, de 20 de abril. De ello podemos derivar –en conexión con el art. 2 del mismo cuerpo dispositivo– que, como regla de principio, quedan excluidas de gravamen las instalaciones de producción

<sup>89</sup> Zornoza Pérez, J., “El Impuesto sobre Determinadas Actividades que inciden en el Medio Ambiente: finalidad extrafiscal y límites al poder tributario de las Comunidades Autónomas”. *Noticias de la Unión Europea*, n.º 281. 2008. Pág. 78.

<sup>90</sup> *Vid.* Sentencias del Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 de marzo y 289/2000, de 30 de noviembre.

<sup>91</sup> Yuxtaposición de figuras tributarias sobre la que se ha pronunciado el Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 14 de octubre de 2003 en relación con el canon de saneamiento autonómico aprobado por la Ley 8/1993, de 23 de junio y los cánones de vertidos –a aguas continentales o marítimas– y del que se ha dicho que tienen hechos imponibles diversos. Así, mientras “el canon de saneamiento y los cánones previstos en aquellas dos leyes especiales de ámbito estatal son independientes, pues el canon de vertidos previsto en el citado precepto de la Ley de Costas, al igual que el canon previsto en la Ley de Aguas, aunque referido éste último al dominio público hidráulico, son cánones que se devengan por el control o autorización del de los vertidos, viniendo a ser más bien una *tasa*, cuyo hecho imponible consiste en la especial utilización del dominio público, sea el marítimo o hidráulico, en razón de la autorización de los vertidos a dichos dominios, cánones que se destinan a la protección y mejora del medio receptor, con una clara finalidad de protección y mejora de la calidad de las aguas, al paso que el canon de saneamiento es un *impuesto* que tiene por hecho imponible la producción del vertido mismo, al margen o no de su autorización, establecido con un carácter claramente preventivo y disuasorio del hecho contaminante, y cuya recaudación tiene aquel destino finalístico de los gastos de inversión y explotación de infraestructuras de evacuación y tratamiento de aguas y productos residuales” STSJ de Galicia de 14 de octubre de 2003, F.J. 2.º. *Vid.* también en este mismo sentido la Sentencia de 10 de octubre de 2006 del Tribunal Superior de Justicia de Galicia.

<sup>92</sup> STC 242/2004, FJ. 6.º.

<sup>93</sup> Como afirman Collado Yurrita y Moreno González, “de la argumentación elaborada por el Tribunal se desprende que la prohibición de confiscatoriedad puede predicarse tanto de cada tributo en particular, como del sistema tributario en su conjunto. Por tanto, dicho principio puede vulnerarse por un determinado tributo que establezca un gravamen desproporcionado; o por diversas figuras tributarias que recaigan sobre una misma magnitud económica ocasionando sobreimposición; o por el sistema tributario en su conjunto, cuando los destinatarios de los tributos se vean obligados a erosionar su patrimonio para hacer frente al pago de los mismos” (ID. *Derecho tributario. Parte General*. Edt. Atelier, Barcelona. 2007. Pág.

García Novoa lo refiere exclusivamente respecto de aquellas figuras que tienen finalidad recaudatoria y basadas exclusivamente en el principio de capacidad económica, y añade: “para que resulte aceptable la concurrencia de dos figuras impositivas, una de índole fiscal y la otra de ordenación o extrafiscal sobre la misma riqueza gravada o materia imponible, debe quedar claro que se trata de un verdadero impuesto extrafiscal y no de un impuesto con finalidad recaudatoria “*camuflado*” de tributo de ordenación” (ID. “Reflexiones sobre los impuestos propios de carácter medioambiental en el ámbito de la tributación autonómica”. *Noticias de la Unión Europea*, n.º 274. 2007. Pág. 56).

<sup>94</sup> STC 150/1990, FJ. 9.º.

En este mismo sentido *Vid.* STC 242/2004, FJ. 6.º, en el que afirma que “la existencia de un doble gravamen por una misma manifestación de riqueza sólo debería analizarse desde el punto de vista del principio de capacidad económica y de la prohibición de no confiscatoriedad a que hace referencia el art. 31.1 CE”.

eléctrica no vinculadas al aprovechamiento industrial del viento<sup>95</sup>, lo que nos da confirmación de nuestra argumentación.

Especialmente cuidadoso debe ser nuestro legislador autonómico si no quiere enfrentarse a una Decisión de la Comisión por ayudas de Estado ilegales. En efecto, y si bien es cierto que la adopción de una medida tributaria es “una decisión de política legislativa que no puede ser fiscalizada desde la perspectiva constitucional”<sup>96</sup> de modo que pueda deslegitimar el canon por someter a gravamen a unas instalaciones (los parques eólicos) y a otras no (por ejemplo, los llamados huertos solares); no lo es menos que, desde la perspectiva del Derecho comunitario tal decisión sí puede tener relevancia desde la perspectiva de la defensa de la competencia.

### c) Período impositivo y devengo

Según lo dispuesto en el art. 5 LCE, el período impositivo es trimestral produciéndose el devengo el primer día de los meses de enero, abril, julio y octubre para instalaciones ya existentes o en la fecha del certificado de fin de obra correspondiente cuando se trate de instalaciones de nueva construcción, y ello con independencia de que exista el riesgo de producir afecciones o impactos adversos sobre el medio ambiente<sup>97</sup>; lo que nos inclina a pensar de nuevo que el *objeto material* sería el propio parque eólico.

A nuestro juicio, la presión fiscal indirecta que deriva de la forma de gestión del impuesto es contradictoria con la simplificación que parece imponerse en nuestro sistema. De este modo, hubiese sido aconsejable la combinación de un período impositivo anual con la previsión de períodos impositivos cortos a imagen y semejanza del canon gallego y con devengos trimestrales.

### d) Base imponible. Tipos y cuota tributaria

La base imponible de este impuesto estará constituida por la suma de unidades de aerogeneradores existentes en un parque eólico situado en el territorio de la Comunidad de Castilla-La Mancha (art. 7 LCE) omitiéndose nuevamente cualquier referencia a los efectos que sobre el medioambiente se generan. De este modo, puede reprocharse a este pretendido impuesto ambiental no tener en cuenta otros aspectos que inciden en el impacto negativo sobre la naturaleza y que no dependen tanto del número de aerogeneradores instalados, sino de la ubicación concreta de los mismos<sup>98</sup> y cuya ambientalización se habrá producido por la correspondiente evaluación de impacto ambiental.

La cuota viene determinada por la aplicación a la base imponible de “los tipos de gravamen trimestrales” fijados en el art. 8 LCE en función los tramos elegidos por agrupaciones de aerogeneradores. De este modo, tendremos:

- En parques eólicos que dispongan de hasta 2 aerogeneradores: 0 euros por cada unidad de aerogenerador.
- En parques eólicos que dispongan de entre 3 y 7 aerogeneradores: 489 euros por cada unidad de aerogenerador.
- En parques eólicos que dispongan de entre 8 y 15 aerogeneradores: 871 euros por cada unidad de aerogenerador.
- En parques eólicos que dispongan de más de 15 aerogeneradores:
  - a) Cuando el número de aerogeneradores sea igual o inferior a la potencia instalada del parque medida en megavatios: 1.233 euros por cada unidad de aerogenerador.

<sup>95</sup> Cfr. Iglesias Casais, J. M., “Los tributos medioambientales autonómicos sobre instalaciones destinadas a la producción de energías renovables”. *Op. cit.* Pág. 103.

Tal vez, por ello fue suprimida una referencia similar en la redacción definitiva de la Ley gallega sobre el canon eólico.

<sup>96</sup> García Novoa, C., “El canon eólico de la Comunidad Autónoma de Galicia”. *Op. cit.* Pág. 56.

<sup>97</sup> Vid. Iglesias Casais, J. M., “Los tributos medioambientales autonómicos sobre instalaciones destinadas a la producción de energías renovables”. *Op. cit.* Pág. 102; Adame Martínez, F. D., “Nuevos tributos ambientales: el Impuesto sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada y canon eólico de Galicia”. *Op. cit.* 106.

<sup>98</sup> Iglesias Casais, J. M., “Los tributos medioambientales autonómicos sobre instalaciones destinadas a la producción de energías renovables”. *Op. cit.* Pág. 115.

- b) Cuando el número de aerogeneradores sea superior a la potencia instalada del parque medida en megavatios: 1.275 euros por cada unidad de aerogenerador.

Debe recordarse a este efecto que la determinación del número de aerogeneradores debe llevarse a cabo en la fecha del certificado de fin de obra correspondiente, cuando se trate de instalaciones de nueva construcción; o el primer día de los meses de enero, abril, julio y octubre de cada año natural en el caso de instalaciones ya existentes en períodos impositivos anteriores (art. 5 LCE) que es cuando se entiende devengado el tributo.

A diferencia de su homólogo en Galicia, no se prevén bonificaciones en la cuota que introduzcan previsiones ambientales de las recogidas en la Exposición de motivos como la reducción de la superficie afectada por las instalaciones. En efecto, el canon gallego prevé una bonificación en la cuota de carácter rogado cuando, como consecuencia de un proyecto de repotenciación<sup>99</sup>, tenga lugar la reducción efectiva de las unidades de aerogeneradores instaladas que, sin embargo, no supongan un tramo diferente de la base. Esta posibilidad ha sido vista como elemento modulador del comportamiento contaminante del sujeto pasivo con incidencia en el medioambiente tal y como es requerido unánimemente por la doctrina para calificar a una figura tributaria de ambiental. Sin embargo, esta actividad viene condicionada no sólo por cuestiones económicas<sup>100</sup>, sino también administrativas en cuanto resulta preciso un nuevo estudio de impacto ambiental a lo que debe añadirse los condicionantes contemplados en el Real Decreto 661/2007, de 25 de mayo<sup>101</sup>, por el que se regula la actividad de producción de energía eléctrica en régimen especial y que dependen de la potencia<sup>102</sup>.

Pero aún hay más. Si atendemos al Decreto 20/2010, de 20 de abril, por el que se regula el aprovechamiento de la energía eólica en la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha la repotenciación de un parque eólico implica “aumento de potencia de un parque eólico preexistente y en producción a través de la sustitución de aerogeneradores en funcionamiento por otros de mayor potencia unitaria, siempre y cuando no supongan un incremento del número de aerogeneradores comprendidos en el área del parque, así como a través de la introducción de cambios técnicos que, sin afectar a la estructura básica del aerogenerador, mejoren su eficiencia energética” (art. 3. e) Decreto 20/2010)<sup>103</sup>, podría

---

<sup>99</sup> Decreto 138/2010, de 5 de agosto, por el que se establece el procedimiento y las condiciones técnico-administrativas para la obtención de las autorizaciones de proyectos de repotenciación de parques eólicos existentes en la Comunidad Autónoma de Galicia.

<sup>100</sup> Iglesias Casais, J. M., “Los tributos medioambientales autonómicos sobre instalaciones destinadas a la producción de energías renovables”. *Op. cit.* Pág. 121.

Para este autor “dicho efecto incentivador va a quedar supeditado en la práctica a si tales modificaciones de sus procesos productivos son o no más costosos que el propio pago del gravamen, pues de dicha conveniencia económica dependerá en último término que las compañías terminen incorporando el tributo como un coste de producción adicional que luego trasladarán a los consumidores finales”.

<sup>101</sup> Ha sido modificado recientemente por Real Decreto 198/2010, de 26 de febrero, por el que se adaptan determinadas disposiciones relativas al sector eléctrico a lo dispuesto en la Ley 25/2009, de modificación de diversas Leyes para su adaptación a la Ley sobre el libre acceso a las actividades de servicios y su ejercicio; Real Decreto 1565/2010, de 19 de noviembre, por el que se regulan y modifican determinados aspectos relativos a la actividad de producción de energía eléctrica en régimen especial y el Decreto-ley 14/2010, de 23 de diciembre, por el que se establecen medidas urgentes para la corrección del déficit tarifario del sector eléctrico.

<sup>102</sup> Téngase en cuenta que, como pone de manifiesto el Observatorio de Energía y Sostenibilidad en España. Informe basado en indicadores, Edición 2010, la potencia eólica total instalada de 20.676 MW es superior al objetivo de 20.155 MW fijado en el Plan de Energías Renovables 2005-2010. [http://www.upcomillas.es/catedras/bp/Documentos/Actividades/Observatorio/Febrero2011/InformeObservatorio\\_2010\\_Act.pdf](http://www.upcomillas.es/catedras/bp/Documentos/Actividades/Observatorio/Febrero2011/InformeObservatorio_2010_Act.pdf), consulta realizada en marzo de 2011.

Asimismo, la potencia solicitada para las tecnologías solar y eólica excede ya los objetivos fijados en el RD 661/2007, y con el fin de no comprometer el sistema, sólo se podrán incorporar al sistema 3.100 MW de nueva potencia renovable al año hasta 2014, según establece la Resolución de 19 de noviembre de 2009 sobre la ordenación de los proyectos o instalaciones presentados al registro de preasignación.

<sup>103</sup> En el ámbito de la Comunidad Gallega, es la Ley 8/2009, de 22 de diciembre, por la se regula el aprovechamiento eólico en Galicia y se crea el canon eólico y el Fondo de Compensación Ambiental la que en su artículo 2.5 fija el concepto de repotenciación en los siguientes términos: “tendrá la consideración de repotenciación aquella autorización administrativa de modificación de un parque eólico preexistente en explotación que, modificando el mantenimiento y la potencia instalada en el mismo, suponga la sustitución total o parcial de los aerogeneradores en funcionamiento por otros de mayor potencia unitaria y que den lugar a una reducción del número de aerogeneradores del parque, *al fin de optimizar las áreas territorialmente aptas para admitir parques eólicos* y adecuar las tecnologías instaladas a los requerimientos técnicos del operador del sistema”. El subrazado es nuestro.

significar que, dentro de un área preferente de energía renovable (APER)<sup>104</sup> y de la definición poligonal del parque eólico<sup>105</sup>, podrían autorizarse parques eólicos coincidentes en aras a la consecución de la optimización de las zonas preferentes aptas para admitir parques eólicos –limitadas, por tanto– que, a nuestro juicio, lejos de reducir los efectos adversos se agravarían como consecuencia de *re-población* con nuevos aerogeneradores pertenecientes a un nuevo parque eólico.

De este modo, quedaría desvirtuada la pretendida función ambiental dando opción al sujeto pasivo a modificar su comportamiento negativo con el medio ambiente<sup>106</sup> al permitir nuevas actuaciones con un impacto ambiental incrementado.

### e) Sujetos pasivos

Por lo que respecta a los sujetos pasivos del impuesto, es el art. 6 LCE el que se encarga de fijar que “son sujetos pasivos del canon en calidad de contribuyentes las personas físicas o jurídicas o entidades del artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que, bajo cualquier título, lleven a cabo la explotación de un parque eólico o instalaciones de generación eólica aunque no sean titulares de una autorización administrativa para su instalación”. A dicha previsión añade una presunción *iuris tantum* que determina que “se presumirá, salvo prueba en contrario, que la explotación de un parque eólico es realizada por la persona o entidad que figure como titular de la correspondiente autorización administrativa para su instalación”.

Es evidente la preocupación por identificar al sujeto pasivo del impuesto en la medida en que esta misma presunción aparece contemplada por partida doble tanto el establecimiento del elemento subjetivo del hecho imponible (art. 6.1 in fine LCE), como en la fijación del elemento objetivo del presupuesto de hecho del tributo (art. 4.3 LCE).

El ámbito subjetivo del canon se cierra previendo un catálogo de responsables solidarios que afectará: a) las personas titulares de autorizaciones administrativas para la instalación de un parque eólico cuando quien lleve a cabo la explotación no coincida con el titular de la autorización, y b) las personas titulares de los aerogeneradores, cuando dicha titularidad no concorra en el titular de la explotación ni en el titular de la autorización administrativa.

Sin embargo esta regulación puede resultar sorprendente si tenemos en cuenta la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de marzo de 2006, antes citada, en la que se determina que “la intervención de los propietarios de los terrenos aparece... en segundo plano como prestadores del consentimiento para ocuparlos a las entidades peticionarias que cuenten con capacidad técnica y financiera suficiente para acometer la construcción y instalación del parque eólico... Siendo, pues, predominante en esta materia el papel de las empresas promotoras de los parques eólicos y secundario el de los propietarios que ponen sus fincas a disposición de aquéllas, hasta el punto de que la autorización administrativa para instalar los parques eólicos se otorga a dichas empresas y no a los titulares dominicales de los terrenos” (FJ. 8.º). Ahora bien, si es contribuyente el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible (art. 36.2 LGT), y este viene configurado por la actividad económica vinculada al aprovechamiento industrial del viento (objeto-fin) es lógico que el art. 6 LCE vincule en primer lugar al obligado tributario en calidad de contribuyente a los que lleven a cabo la explotación de un parque

<sup>104</sup> Área de desarrollo eólico (ADE) según el Decreto 242/2007, de 13 de diciembre, por el que se regulaba el aprovechamiento de la energía eólica en Galicia y actual art. 2.3 de la Ley 8/2009, de 22 de diciembre, por la se regula el aprovechamiento eólico en Galicia y se crea el canon eólico y el Fondo de Compensación Ambiental.

<sup>105</sup> Definitivo como “la delimitación del espacio territorial que engloba la totalidad de los aerogeneradores que lo integran, especificando las UTM en cada uno de ellos, así como de la totalidad del espacio ocupado, tanto por la infraestructura eléctrica necesaria para la evacuación de la energía generada, como por el necesario para garantizar las funciones de mantenimiento del parque, si bien a efectos del procedimiento de concurrencia previsto en el presente Decreto, así como para la apreciación de posibles coincidencias de emplazamientos, sólo se tendrá en cuenta la delimitación del espacio territorial que engloba la totalidad de los aerogeneradores. La superficie se delimitará por las coordenadas geográficas de los vértices de la línea poligonal que los comprende” (art. 3. h) del Decreto 20/2010, de 20/04/2010, por el que se regula el aprovechamiento de la energía eólica en la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha.

La Ley 8/2009, de 22 de diciembre, por la se regula el aprovechamiento eólico en Galicia y se crea el canon eólico y el Fondo de Compensación Ambiental, contempla el “área de desarrollo eólico (ADE)”, definido como: “espacio territorial, delimitado en coordenadas UTM y comprendido dentro del ámbito del Plan sectorial eólico de Galicia, susceptible de acoger uno o varios parques eólicos dedicados a la actividad de producción de energía eléctrica en régimen especial” (art. 2.3).

<sup>106</sup> En sentido contrario Fernández López, R. I., “Consideraciones sobre el canon eólico de Galicia”. *Noticias de la Unión Europea*, n.º 308. 2010. Pág. 120.



eólico o instalaciones de generación eólica aunque no sean titulares de una autorización administrativa para su instalación.

En otro orden de consideraciones, debe señalarse que la LCE no prevé la posibilidad de trasladar la obligación tributaria surgida del impuesto al consumidor final lo que evita la aplicación de la repercusión jurídica que obliga al sujeto pasivo en calidad de contribuyente a soportar la carga tributaria del canon. Ahora bien, admitida la funcionalidad de los impuestos en su tarea protectora del medio natural, lo que se plantea la doctrina es si deben ser impuestos legalmente repercutibles, o si por el contrario no ha de admitirse la repercusión legal obligatoria. Pues bien, haciendo nuestra la postura adoptada por Baena Aguilar, debe afirmarse que si lo que se pretende gravar es la contaminación producida por determinadas actividades que dañan el medio ambiente, lo cierto es que la actividad contaminante se produce porque se demanda el consumo del bien causante de la emisión o del vertido de modo que atacando la causa (demanda) se ataca también el efecto. Por ello, y aunque se deberá estar al objeto imponible del impuesto, "la modalidad más plausible de imposición ecológica es, en consecuencia, el gravamen de la entrega de productos o prestación de servicios contaminantes, con traslación obligatoria"<sup>107</sup>.

Sin embargo, y dada la materia que abordamos, admitir la repercusión hubiese ido en contra de la ordenación de tarifas reguladas en el Real Decreto 485/2009, de 3 de abril, por el que se regula la puesta en marcha del suministro del último recurso, en el sector eléctrico, y ello pese a la previsión contemplada en el art. 18.5 de la Ley 54/1997 de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico<sup>108</sup>. No olvidemos que se disponen las tarifas de último recurso, que serán únicas en todo el territorio nacional, constituyendo los precios máximos y mínimos que podrán cobrar los comercializadores, lo que evita no solo la repercusión jurídica, sino también la económica.

#### **f) Gestión del canon**

La Ley 9/2011 por la que se prevé la aprobación del canon eólico en Castilla-La Mancha contempla la obligación del sujeto pasivo de presentar declaración de alta en el plazo de un mes desde el día siguiente al inicio del primer período impositivo que se mantendrá vigente durante el resto de períodos, salvo que existan modificaciones o desmantelamiento del parque, en cuyo caso habrá de presentarse declaración modificativa o de baja, respectivamente (art. 9 LCE).

El ingreso del canon se llevará a cabo a través de autoliquidaciones realizadas por los propios sujetos pasivos en el plazo de un mes desde el día siguiente a la fecha del devengo en los impresos que resulten aprobados y se repara en la posible gestión telemática, en su caso –ex. atrs. 10 y 11 LCE–. En este punto la normativa castellano manchega se aparta de su homóloga gallega en la medida en que el mecanismo ordinario de gestión es la liquidación administrativa (provisional) otorgando un papel secundario a la autoliquidación en el art. 18.2 de la Ley 8/2009<sup>109</sup>. Sin embargo, dada la habilitación normativa para que la Consellería competente en materia de energía apruebe los modelos de autoliquidación, ha sido la Orden de 7 de enero de 2010 por la que se procede a aprobar el modelo de autoliquidación a fin de que los sujetos pasivos cumplan con lo establecido en la referida norma y autoliquiden la prestación patrimonial que los obliga.

Asimismo, se atribuye la competencia para la aplicación –¿gestión, liquidación y recaudación?, y dentro del procedimiento de recaudación ¿en período voluntario y apremio?- del canon a la Consejería competente en materia de energía, correspondiendo el control de la aplicación de las condiciones del mismo a los órganos de inspección competentes de hacienda o de energía a través de los órganos de control autorizados, y en relación con las instalaciones objeto de la presente norma.

#### **g) Creación del Fondo para el Desarrollo Tecnológico de las Energías Renovables y el Uso Racional de la Energía en Castilla-La Mancha**

En relación a la finalidad ecológica, el debate abierto en sede del Tribunal Constitucional a la hora de valorar la finalidad extrafiscal de los impuestos medioambientales como elemento a ponderar los lími-

---

<sup>107</sup> Baena Aguilar, A., "Protección impositiva del medio natural". *Noticias de la Unión Europea*, n.º 122, 1995. Pág. 18.

<sup>108</sup> *Vid.* García Novoa, C., "El canon eólico de la Comunidad Autónoma de Galicia". *Op. cit.* Pág. 69.

<sup>109</sup> Crítica la opción del legislador gallego por su incidencia en la seguridad jurídica García Novoa, C., "El canon eólico de la Comunidad Autónoma de Galicia". *Op. cit.* Pág. 62.

tes del ejercicio del poder tributario por parte de las Comunidades Autónomas, exige indagar en la verdadera finalidad. Aunque la afectación ha sido aceptada por el Alto Tribunal para admitir el fin ecológico<sup>110</sup>, hemos tenido ocasión de mostrar nuestra oposición a entenderlo como nota diferenciadora por el efecto perturbador que puede llegar a producir sobre el objeto protegido, aunque suponga garantía de aceptación por el destinatario del mismo produciendo así un fenómeno de ilusión financiera<sup>111</sup>. En cualquier caso, según el art. 15 de la Ley que crea el canon eólico en Castilla-La Mancha dispone que “para la aplicación de actuaciones globales en el ámbito de la energía, y concretamente en el de las energías renovables y para promover el ahorro y la eficiencia energética se crea el Fondo para el Desarrollo Tecnológico de las Energías Renovables y el Uso Racional de la Energía, al que serán de aplicación las disposiciones previstas en este Título y las establecidas en las disposiciones que, para la regulación del mismo, puedan dictarse por la Consejería competente en materia de energía”.

Dicho Fondo, que se financiará con los ingresos obtenidos del canon eólico conforme a lo dispuesto en el artículo 3 de la norma que estamos comentando, se destinará preferentemente a la realización de proyecto de actuación que podrán consistir en diseños de programas, estudios y planificaciones energéticas que contribuyan al desarrollo energético regional y a la adopción de políticas energéticas públicas, así como proyectos de inversión en el sector de las energías renovables, con especial atención a proyectos de I+D+i en la vertiente de innovación y transferencia tecnológica que en ningún caso superará el 50 por 100 de las cantidades anualmente recaudadas por el mismo.

En definitiva, la afectación colabora con el compromiso político de protección medioambiental adoptado con la implantación de un impuesto de este tipo, pero en ningún caso constituye un requisito imprescindible para la afirmación de la autenticidad en los fines medioambientales<sup>112</sup>.

---

<sup>110</sup> STC 164/2004, de 6 de octubre, FJ. 10.º, matizado por STC 179/2006, de 13 de junio, FJ. 10.º.

<sup>111</sup> Este aspecto ha sido señalado como uno de los inconvenientes de la afectación por Vaquera García, A., quien alude al “riesgo de anquilosamiento de las recaudaciones, que precisarán, si no son muy elevadas, que sea el presupuesto general del ente público el que complete las partidas a gastar, como por la opinión que se puede generar de insuficiencia o inutilidad del tributo, si las cantidades obtenidas resultan muy inferiores a las previstas”, “La fiscalidad ambiental: algunas reflexiones actuales”, *Nueva Fiscalidad*, n.º 3, 2006. Pág. 22.

Luchena Mozo, G. M. y Patón García, G., “Las líneas actuales de gravamen en la tributación medioambiental”, *Quincena Fiscal*, n.º 18, 2005.

## BIBLIOGRAFÍA

- ADAME MARTÍNEZ, F. D. (2010): “Nuevos tributos ambientales: el Impuesto sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada y canon eólico de Galicia”. *Noticias de la Unión Europea*, núm. 308.
- BAENA AGUILAR, A. (1995): “Protección impositiva del medio natural”. *Noticias de la Unión Europea*, núm. 122.
- CHECA GONZÁLEZ, C. (2007): “Los bienes destinados a la producción de energía eléctrica, tales como los parques eólicos, sólo quedan excluidos de la consideración de BICES si en ellos no concurren los caracteres delimitadores de los mismos, al margen de cuál sea su potencia”. *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 15. BIB 2007\1986 www.westlaw.es.
- CHICO DE LA CÁMARA, P.; GRAU RUIZ, M. A. y HERRERA MOLINA, P.M. (2003): “Incentivos a las energías alternativas como instrumento de desarrollo sostenible”. *Quincena Fiscal*, núm. 2. BIB 2003\23 www.westlaw.es.
- COLLADO YURRITA, M. A. y MORENO GONZÁLEZ, S. (2007): *Derecho tributario. Parte General*. Edt. Atelier, Barcelona.
- DEL BLANCO GARCÍA, A. (2010): “Fiscalidad de la energía”. *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, 4.
- DELGADO PIQUERAS, F. (2010): “El régimen de aprovechamiento de la energía eólica en Castilla-La Mancha”. *Medio Ambiente y Derecho. Revista electrónica de Derecho ambiental*, núm. 21. <http://vlex.com/vid/aprovechamiento-energia-eolica-castilla-mancha-212795377>.
- (2010): “La naturaleza jurídica de la energía eólica”. AA.VV. *Energía Eólica: cuestiones jurídicas, económicas y ambientales*. Thomson.
- FERNÁNDEZ LATORRE, F. (2010): “Análisis legislativo y jurisprudencial en materia de paisaje y turismo. Implicaciones prácticas”. *Medio ambiente y Derecho. Revista electrónica de Derecho ambiental*, núm. 20. <http://vlex.com/vid/legislativo-paisaje-turismo-implicaciones-212793285>.
- FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I (2010): “Un nuevo enfoque de la tributación ambiental: la fiscalidad específica sobre las fuentes de energías renovables”. *Quincena Fiscal*, núm. 22. BIB2010\2495 www.westlaw.es
- (2010): “Consideraciones sobre el canon eólico de Galicia”. *Noticias de la Unión Europea*, núm. 308.
- GARCÍA NOVOA, C. (2007): “Reflexiones sobre los impuestos propios de carácter medioambiental en el ámbito de la tributación autonómica”. *Noticias de la Unión Europea*, núm. 274.
- (2010): “El canon eólico de la Comunidad Autónoma de Galicia”. *Nueva Fiscalidad*, núm. 2.
- GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. (2006): “Incentivos energéticos en el impuesto sobre la electricidad: especial referencia al nuevo marco comunitario de imposición de los productos energéticos y la electricidad”. AAVV. *Estudios sobre fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible*. IEF, Madrid.
- GONZALO MIGUELAÑEZ, J. (2009): “La consolidación jurídica de los BICES. Comentarios en relación a la Sentencia dictada por el Tribunal Supremo, en el recurso de casación directo interpuesto por UNESA contra el Real Decreto 417/2006, de 7 de abril por el que se desarrolla la Ley del Catastro

- Inmobiliario y en especial contra la regulación de los BICES”. *Quincena Fiscal*, núm. 4. BIB 2009\158 www.westlaw.es
- HERRERA MOLINA, P.; CHICO DE LA CÁMARA, P. y GRAU RUÍZ, M. A. (2006): “Tributos sobre el riesgo. (Especial referencia al sector energético)”. AAVV. *Estudios sobre fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible*, IEF, Madrid.
- IGLESIAS CASAIS, J. M. (2010): “Los tributos medioambientales autonómicos sobre instalaciones destinadas a la producción de energías renovables”. *Nueva Fiscalidad*, núm. 2.
- JIMÉNEZ ZELEDÓN, M. (2000): “Los costes de transición a la competencia de las empresas eléctricas: un caso típico de ayuda pública y su compatibilidad con el IVA comunitario”. *Impuestos*, núm. 17.
- LÓPEZ ESPADAFOR, C. (2000): “Notas acerca del Impuesto sobre la Electricidad”. *Impuestos*, núm. 14.
- LUCHENA MOZO, G. M. (2003): “Fiscalidad de la energía”. *Crónica tributaria*, 108.
- “Propuestas para la ambientalización de la imposición local en la actual sociedad del riesgo”. *Colección del Defensor del Contribuyente*. En prensa.
- LUCHENA MOZO, G. M. y PATÓN GARCÍA, G. (2005): “Las líneas actuales de gravamen en la tributación medioambiental”, *Quincena Fiscal*, núm. 18.
- MARTÍNEZ NIETO, A. (1993): “La protección del paisaje en el Derecho español”. *Revista de Actualidad Administrativa*, núm. 32.
- MENÉNDEZ PÉREZ, E.: “Energía”. *Desarrollo Sostenible en España*. Pág. 125. <http://www.conama.es/viconama/ds/pdf/34.pdf> consulta llevada a cabo en marzo de 2011.
- NAVARRO SUSINO, C. (2001): “El nuevo reto de las energías renovables”. *Medio Ambiente y Derecho. Revista electrónica de Derecho ambiental*, núm. 5. <http://vlex.com/vid/nuevo-reto-energias-alternativas-231794>
- PAULUS, N. (2004): “Del concepto de riesgo: conceptualización del riesgo en Luhmann y Beck”, *Revista Mad*, núm. 10. Pág. 55. <http://www.revistamad.uchile.cl/10/paper07.pdf>, consulta realizada en marzo de 2011.
- ROSEMBUJ, T (2009): “El impuesto como disfrute de bienes colectivos”. *Quincena Fiscal*, núm. 18. BIB 2009\1644, www.westlaw.es
- (2009): *El impuesto ambiental*. El Fisco, Barcelona.
- ROZAS VALDÉS, J. A. (2001): “Impuestos, energía y Derecho comunitario”. *Noticias de la Unión Europea*, núm. 193.
- RUIZ ALMENDRAL, V. y ZORNOZA PÉREZ, J. (2004): “El Impuestos sobre Grandes Establecimientos Comerciales. Análisis constitucional”. *Nueva Fiscalidad*, núm. 10.
- VAQUERA GARCÍA, A. (2006): “La fiscalidad ambiental: algunas reflexiones actuales”, *Nueva Fiscalidad*, núm 3.
- ZORNOZA PÉREZ, J. (2008): “El Impuesto sobre Determinadas Actividades que inciden en el Medio Ambiente: finalidad extrafiscal y límites al poder tributario de las Comunidades Autónomas”. *Noticias de la Unión Europea*, núm. 281.

## HACIA UNA AMBIENTALIZACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS DE TRACCIÓN MECÁNICA

PABLO CHICO DE LA CÁMARA

Presidente del TEAM de Móstoles.

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario (URJC)

### 1. PLANTEAMIENTO

En la ponencia que comenzamos nos detendremos en la posibilidad de reformar el Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica introduciendo algunos elementos en la cuantificación del tributo con el fin de ambientalizarlo tal como sugiere como veremos más adelante la Comisión Europea. Además, nos detendremos en la posibilidad de que las Comunidades Autónomas puedan crear un impuesto sobre la contaminación atmosférica lo que tendría una importante incidencia en la esfera local en la que nos movemos.

### 2. NATURALEZA JURÍDICA Y OBJETO DEL TRIBUTO

#### a) Naturaleza jurídica

Debemos partir señalando que los vehículos rodados producen importantes externalidades negativas a los Entes Públicos (accidentes de tráfico con los consiguientes costes para la Seguridad Social, costes de infraestructura a través de la construcción y reparación de carreteras y autopistas, así como daños ambientales).

Respecto del importante problema de la contaminación atmosférica, cabe apuntar que nada menos que un 28 por 100 de las emisiones de dióxido de carbono a la atmósfera (CO<sub>2</sub>) tiene principalmente su causa en el transporte en general, y del citado porcentaje nada menos que el 84 por 100 es debido al transporte por carretera.

Además, debe señalarse que los tributos actuales que inciden sobre los vehículos (impuestos sobre circulación y matriculación, junto a la configuración de tasas (*v. gr.* sobre estacionamiento de vehículos) no están en la mayoría de los países comunitarios ambientalizados.

Así, puede señalarse que con carácter general dichos impuestos no están diseñados como ambientales (aunque once Estados Miembros prevén incentivos ambientales). Cabe afirmar que dichos tributos distorsionan el mercado interior, al producirse una doble imposición (*v. gr.* con ocasión de la matriculación de vehículos en varios Estados con ocasión del desplazamiento de su titular por la Unión Europea). Estas situaciones producen obstáculos a la libre circulación de personas y de mercancías incompatibles con el Derecho Comunitario. Por último, los tipos de gravamen impositivos no están armonizados lo que produce situaciones indeseables de ineficiencia en el sistema comunitario.

#### b) Objeto del tributo

##### 1. Planteamiento

Como hemos señalado *supra*, partimos de su naturaleza impositiva, al recaer el hecho imponible en la titularidad de vehículos de tracción mecánica, excluyéndose por el legislador tributario su carácter de tasa por la actuación administrativa (inversiones) que realiza el Ente Local como consecuencia de la circulación de los vehículos a motor<sup>113</sup>. Cuestión distinta es que su justificación radique en el princi-

---

<sup>113</sup> Como se ha advertido, “la variedad de gastos públicos indivisibles relacionados con el uso del vehículo pueden hacer impracticable el establecimiento de una tasa –figura que sería más coherente con la justificación del IVTM–, pero al menos deberían perfilarse mejor los criterios de cuantificación del citado impuesto”; *cf.* Herrera Molina, P. M., *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, Marcial Pons, Madrid, 1998, pág. 529.

pio de equivalencia -compensación por el coste económico que el uso del vehículo ocasiona al municipio o la colectividad-. Desde este punto de vista, podría decirse que la naturaleza impositiva constituye una fórmula de simplificación de un tributo, podría haberse configurado como tasa, si no fuera por las dificultades técnicas y el coste de gestión que entrañaría esta alternativa.

Pese a la claridad de su regulación en la configuración del aspecto material del hecho imponible (“titularidad de vehículos de motor”) no debe perderse de vista la finalidad extrafiscal intrínseca del Impuesto al pretender el legislador tributario gravar el uso potencial del vehículo lo que exigirá que el Ente Público acometa ciertas inversiones principalmente de seguridad y de mantenimiento de las vías públicas<sup>114</sup>. En todo caso, desde la perspectiva de nuestra Ley General Tributaria, no cabe hablar de una tasa, puesto que no se lleva a cabo una verdadera cuantificación del presupuesto de hecho a partir del gasto público derivado de un uso más o menos intenso, aunque sí se utilicen algunos indicios indirectos, como la potencia fiscal (vehículos y tractores), el número de plazas (autobuses), la capacidad de carga útil (camiones) y la cilindrada (motocicletas).

De todos modos, el principio de capacidad económica podría adquirir cierto protagonismo en la formulación jurídica de este impuesto, pues en el gravamen de un bien patrimonial, parece coherente establecer una diferenciación en las tarifas gravándose con mayor intensidad los vehículos de naturaleza suntuaria y de modo más leve las motocicletas y los vehículos más económicos<sup>115</sup>.

## 2. *Hacia una “ambientalización” del tributo: La Propuesta de Directiva Comunitaria para armonizar los impuestos aplicables a los automóviles de turismo*

Si defendemos la finalidad extrafiscal que persigue el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica, parece entonces deseable que el legislador tributario incorporara determinados incentivos que gravitaran sobre las externalidades negativas que produce el uso potencial de los vehículos en el medio ambiente, principalmente por el alto grado de contaminación del aire y de ruidos<sup>116</sup>. Esta reestructuración ambiental podría plasmarse directamente en la propia tarifa del tributo (ésta parece ser la opción que ha elegido la FEMP o el Senado en sus informes de reforma del Impuesto), o bien articularse de forma indirecta, a través de beneficios fiscales.

En efecto, como sostiene el informe de la FEMP sobre la Financiación Local “el IVTM ha de asumir un papel mucho más activo en la prevención del impacto medioambiental de los vehículos, por lo que la tarifa debe adaptarse a esta circunstancia en consonancia con lo propuesto recientemente por la Comisión Europea en materia de fiscalidad de vehículos”<sup>117</sup>.

Entendemos que, sin necesidad de poner en riesgo la estructura actual del Impuesto, y sobre la base del principio “quien contamina paga”, sería deseable que el legislador internalizara en el articulado del Impuesto ciertos elementos que midieran de una forma más coherente desde la óptica ambiental el mayor o menor índice de contaminación (principalmente atmosférica y acústica) que produce la tenencia de un vehículo en la demarcación municipal.

La reforma de las Haciendas Locales, a través de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, estableció una nueva redacción al artículo 95.6. apartados a) y b) de la LRHL precisamente para introducir ciertos elementos ambientales en la configuración normativa del Impuesto<sup>118</sup>.

Así las cosas, el actual TR. LRHL habilita a los Ayuntamientos para que incorporen en sus Ordenanzas fiscales:

<sup>114</sup> Cfr. Herrera Molina, P. M. y CHICO, P., “El Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica: análisis sistemático y posibles líneas de reforma”, *Tributos Locales*, n.º 82, 2008, págs. 11 y ss.

<sup>115</sup> Cfr. Poveda Blanco, F., *Manual de Fiscalidad Local*, IEF, Madrid, 2005, pág. 642.

<sup>116</sup> Una posible justificación de este impuesto estaría en una finalidad extrafiscal que atendiera al daño ambiental que produce el vehículo, pero los criterios utilizados para su cuantificación son totalmente ajenos a esta idea; cfr. Herrera Molina, P. M., *Capacidad económica y sistema fiscal*, *ibídem*, pág. 528. En esta misma línea, Rosembuj, T., *Los tributos y la protección del medio ambiente*, Marcial Pons, Madrid, 1995, págs. 139 y 140.

<sup>117</sup> Vid. “La financiación local en España: radiografía del presente y propuestas de futuro”, dirigido por Suarez Pandiello, J., FEMP, 2008, págs. 290 y ss. En esta misma línea, también se ha pronunciado el “Informe del Senado sobre la Financiación Local”, diciembre de 2007.

<sup>118</sup> Téngase presente que fue en particular la Ley 50/1998, la que incorporó dicha bonificación fiscal, si bien hasta la reforma de la Ley 51/2002, dicho beneficio fiscal era del 50 por 100.

- Una bonificación de hasta el 75 por 100 en función de la clase de carburante que consuma el vehículo, en razón de la incidencia de la combustión de dicho carburante en el medio ambiente (apartado a); y
- Una bonificación de hasta el 75 por 100 en función de las características de los motores de los vehículos y su incidencia en el medio ambiente (apartado b).

Por desgracia, como señalaremos más adelante, los términos tan amplios de esta habilitación legislativa no han producido los efectos deseados llevándose a cabo por determinados Ayuntamientos cierta práctica de “competencia fiscal” al introducir en las tarifas del Impuesto determinadas “rebajas fiscales” al objeto de atraer a sus demarcaciones municipales el domicilio registral de vehículos que sin embargo, no suelen circular en su ámbito territorial.

Entendemos que el legislador actual podría aplicar una medida ambiental similar a la incorporada en el Impuesto sobre determinados medios de transporte (más conocido como Impuesto de matriculación) a través de la Ley 34/2007, de 15 de noviembre, de calidad del aire y protección de la atmósfera<sup>119</sup>, al objeto de establecer tarifas diferenciadas para los vehículos de tracción mecánica en función de su mayor o menor incidencia en el medio ambiente, considerando que existe una correlación directa entre el grado de contaminación ambiental del vehículo y el índice de consumo, clase de carburante y potencia fiscal del motor. Dadas las limitaciones constitucionales (ex art. 133 CE) con que se encuentran las Corporaciones Locales para introducir en sus Ordenanzas fiscales incentivos ambientales<sup>120</sup>, debe ser el Estado (o en su caso, las Comunidades Autónomas) las que impulsen este nuevo proceso de tributos *verdes* en el ámbito de las Haciendas Locales.

A juicio de un sector cualificado apoyado en un informe del Consejo Superior de Investigaciones Científicas, la posible reforma ecológica debería introducir algún elemento de diferenciación impositiva que favoreciese el uso de vehículos que emplean como carburante gasolina frente a los que utilizan diesel, pues estos últimos aunque son más eficientes en cuanto al consumo emiten sin embargo seis veces más partículas microscópicas<sup>121</sup>. La Comisión Europea acaba de presentar una Propuesta de Directiva en este año 2011 que va en la línea de gravar más a los vehículos que utilizan gasolina diesel frente a la gasolina sin plomo. Sin embargo, no resultará fácil el acuerdo al requerirse como es sabido la unanimidad de todos los Estados miembros para su aprobación.

Por desgracia, el legislador tributario local no se ha hecho eco de una Propuesta anterior de Directiva sobre Imposición de los Vehículos de Turismo, de 5 de Julio de 2005 [COM (2005) 261 final] que venía a proponer “a efectos del cálculo de los Impuestos anuales de Circulación, la diferenciación impositiva a partir del número de gramos de dióxido de carbono por kilómetro emitidos por cada automóvil de turismo concreto” (art. 4). La Propuesta de Directiva pretendía la consecución de un doble objetivo: por un lado, mejorar el funcionamiento del mercado interior europeo, y por otro, reducir las emisiones de dióxido de carbono (CO<sub>2</sub>).

Dadas las dificultades de acuerdos en esta materia en la que se requiere unanimidad de los Estados miembros, la Propuesta de Directiva presentaba diversos escenarios de actuación legislativa con el fin de avanzar en este terreno:

---

<sup>119</sup> En particular, la Ley 34/2007, de 15 de noviembre, de calidad del aire y protección de la atmósfera establece desde el 1 de enero de 2008 cuatro tipos de gravamen en el Impuesto sobre matriculación:

Vehículos que no superen los 120 gramos por Kilómetro, con excepción de los *quad*, que estarán exentos del Impuesto tanto en la Península, como en las Islas Baleares, Canarias y Ceuta y Melilla.

Vehículos que superen los 120 g/km, pero que estén por debajo de 160 g/km, —excepto los *quad*—, que estarán sometidos al 4,75 por 100 en la Península y las Islas Baleares (3,75 por 100 en las Islas Canarias y 0 por 100 en Ceuta y Melilla).

Vehículos que superen los 160 g/km, pero que no excedan de 200 g/km —excepto los *quad*— que estarán sometidos a un tipo de gravamen del 9,75 por 100 en la Península y las Islas Baleares (el 8,75 por 100 en Canarias y el 0 por 100 en Ceuta y Melilla); y Vehículos que emitan 200 g/km, o más, así como los *quad* y motos náuticas que tendrán un tipo de gravamen del 14,75 por 100 en la Península y las Islas Baleares (del 13,75 por 100 en las Islas Canarias y del 9 por 100 en Ceuta y Melilla).

<sup>120</sup> Cfr. Herrera Molina, P. M., “Legal limits on the competence of governments in Spain”, en la obra colectiva dirigida por Milne, J.; Deketeleare, K.; Kreiser, L. y Ashiabor, H., *Critical Issues in Environmental Taxation, Internaciona and Comparative Perspectives*, vol. I, Richmond, UK, 2002, págs. 111-123.

<sup>121</sup> Vid. Álvarez García, S. y Jorge García-Inés, M., “El Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica: implicaciones medioambientales y posibles reformas derivadas de las propuestas comunitarias”, *Revista Tributos Locales*, n.º 66, 2006, págs. 53 y ss. que cita el informe del CSIC, recogido en la siguiente dirección: <http://www.csic.es/prensa/noticias2005/abril/18abril05.htm>

### 1) Política pasiva absoluta

La Comisión se propone como primera posibilidad la de no intervenir por el momento en este ámbito. Sin embargo, advierte de los efectos perversos de esta forma de proceder por cuanto no habría mejoras en el funcionamiento del mercado interior, ni en la reducción de la contaminación atmosférica.

### 2) Política pasiva moderada

Implicaría también un mantenimiento de los actuales impuestos sobre los vehículos, si bien como mejora se permitiría un reembolso del Impuesto sobre matriculación en aquellos supuestos de traslados del vehículo a otro Estado miembro con el fin de evitar una doble imposición sobre la matriculación del vehículo.

En efecto, la Propuesta de Directiva pretendía introducir una cláusula para evitar la doble imposición, paralela a la establecida en el ámbito del Impuesto sobre Matriculación: “siempre que se haya abonado Impuestos anuales de Circulación en el Estado miembro de matriculación, con respecto a un automóvil de turismo que, posteriormente, sea exportado fuera del territorio de la Comunidad, o trasladado para su uso permanente (...) al territorio de otro Estado miembro, aquel Estado miembro deberá reembolsar el importe residual del impuesto...”.

### 3) Política activa radical

Un tercer escenario difícil entendemos de que se concrete en la práctica por los intereses recaudatorios de los Estados miembros conduciría a una supresión del Impuesto de matriculación acompañada de una ambientalización del Impuesto sobre circulación (en nuestro país denominado Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica).

### 4) Política activa moderada

Por último, la Comisión Europea propone como cuarta opción y de más fácil acuerdo, la ambientalización de los dos impuestos (de matriculación y de circulación) imponiendo sobre el primero un tipo de gravamen máximo de un 10 por 100.

Es de lamentar que la Directiva no impusiera para todo el territorio comunitario el establecimiento de un Impuesto sobre la Circulación<sup>122</sup>, ni la fijación de unos tipos de gravamen mínimos con el fin de avanzar en la armonización de este tributo<sup>123</sup>.

En España, como hemos señalado *supra*, el legislador tributario ha optado por ambientalizar el Impuesto sobre matriculación haciendo recaer el impuesto sobre aquellos vehículos más contaminantes<sup>124</sup>. Sin embargo, es de lamentar que no se haya acometido una reforma de ese calado respecto del Impuesto local sobre vehículos de tracción mecánica.

En esa línea de “ambientalización” del tributo sería también deseable que entre otras medidas se suprimiera el apartado c) del artículo 95.6 TR. LRHL dado que un tributo pretendidamente ambiental resulta difícilmente conciliable con la aplicación de una bonificación del 100 por 100 para los vehículos históricos o aquellos que tienen una antigüedad mínima de 25 años que ha de presumirse producen junto a la contaminación acústica una cantidad importante de emisiones de dióxido de carbono a la atmósfera.

### 3. *La reforma de la LOFCA y la competencia de las CCAA para establecer tributos que graven la contaminación atmosférica*

Tradicionalmente el artículo 6.3 LOFCA limitaba la posibilidad de que las Comunidades Autónomas establecieran tributos cuya “materia imponible” coincidiera con la de tributos propios de las Corpora-

<sup>122</sup> El Anexo I de la Propuesta no mencionaba ningún tributo de este tipo en la República Checa, Estonia, Francia, Lituania, Malta y Polonia.

<sup>123</sup> La Directiva 1999/62/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de junio de 1999, relativa a la aplicación de gravámenes a los vehículos pesados de transporte de mercancías por la utilización de determinadas infraestructuras establece unos mínimos de tributación en concepto de impuestos sobre vehículos, pero dicha Directiva no se aplica a los turismos. La Comisión pretendía reformar la Directiva reforzando su carácter ambiental. Este objetivo se ha conseguido finalmente, aunque de forma limitada a través de la Directiva 2006/38/EC de 17 de mayo de 2006.

<sup>124</sup> *Vid.* la tarifa actual del Impuesto sobre determinados medios de transporte en la cita n.º 7 de este original.



ciones Locales. Esta situación llevó a que el Tribunal Constitucional declarara la inconstitucional de los impuestos balear y extremeño sobre instalaciones que incidían en el medio ambiente (SSTC. 289/2000 y 179/2006). Sin embargo, tras la promulgación de la Ley 3/2009, de modificación de la LOFCA, se ha sustituido el término “materia imponible” por el de “hecho imponible” en la misma línea que establece el artículo 6.2 LOFCA para las relaciones entre el Estado y las CCAA.

Esta reforma lleva a ampliar las competencias de las CCAA salvando impuestos que fueron creados y que se superponían con otros tributos locales (v. gr. Impuesto sobre grandes superficies).

Debe también advertirse que dicha modificación entendemos “bendice” la creación por parte de las Comunidades Autónomas de por ejemplo, un impuesto sobre “las emisiones de vehículos”, o sobre “la circulación”, que diferiría del impuesto actual sobre vehículos de tracción mecánica en cuanto que podría coincidir su “objeto imponible” pero ya no su “hecho imponible”, lo que salvaría su posible inconstitucionalidad por la vía del remozado artículo 6.3 LOFCA. En esta línea, se ha manifestado la STC.168/2004, en relación con el gravamen catalán sobre actividades de riesgo.

En conclusión, apuntamos las diversas posibilidades que pueden plantearse en el futuro tras la reforma de la LOFCA:

- 1) Ambientalizar el impuesto sobre la circulación en coordinación con el Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica.
- 2) Creación de un impuesto autonómico sobre la contaminación atmosférica. Como venimos señalando, entendemos que dicho tributo no resultaría inconstitucional a la luz de la modificación actual de la LOFCA.
- 3) Absorción del impuesto sobre vehículos de tracción mecánica a través de un nuevo Impuesto autonómico. Dicho marco de actuación pasa por la aplicación de un sistema de compensación en los términos que reconoce el artículo 6.3 LOFCA en relación con la DA. 1.<sup>ª</sup> del TR. LRHL.

### **3. HECHO IMPONIBLE: LA PROBLEMÁTICA DE LA “APTITUD” PARA CIRCULAR POR LAS VÍAS PÚBLICAS**

Como es sabido, el art. 92.1 TR. LRHL establece que “El IVTM (...) grava la titularidad de los vehículos de esta naturaleza aptos para circular por las vías públicas, cualesquiera que sean su clase y categoría”.

Y de acuerdo con el mismo precepto se considera “apto para circular por la vía pública a “cualquier vehículo que esté matriculado o inscrito en un Registro Público correspondiente, en tanto no haya sido cursada su baja con carácter definitivo, y también, a los vehículos provistos de permisos temporales y los de matrícula turística”.

La norma administrativa también hace referencia al particular, señalando el artículo 1 del RD. 2822/1998, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Vehículos, que “la circulación de vehículos exigirá que éstos obtengan previamente la correspondiente autorización administrativa, dirigida a verificar que estén en perfecto estado de funcionamiento y se ajusten en sus características, equipos, repuestos y accesorios a las prescripciones técnicas que se fijan en este Reglamento. Se prohíbe la circulación de vehículos que no estén dotados de la citada autorización”.

Y el artículo 2 del mismo cuerpo legal establece que “la Jefatura Central de Tráfico llevará un Registro de todos los vehículos matriculados, que adoptará para su funcionamiento medios informáticos y en el que figurarán, al menos, los datos que deben ser consignados obligatoriamente en el permiso o licencia de circulación, así como cuantas vicisitudes sufran posteriormente aquéllos o su titularidad”.

De la lectura de estos preceptos, parece deducirse que el legislador del Impuesto ha optado por un criterio formalista lo que puede crear en determinados casos situaciones alejadas de la justicia tributaria. Así las cosas, podría entenderse que estamos ante una presunción *iuris et de iure* (o de no admisión de prueba en contra por parte del contribuyente) que conduce a entender que todo vehículo matriculado y por el que no se haya cursado la baja en el Registro Público de la Jefatura Central de Tráfico será *a priori* apto para circular, y por tanto, quedará sujeto al Impuesto.

En esta línea, se ha pronunciado el TSJ. de Andalucía en la Sentencia de 6 de febrero de 2001 (JT 2001/1146) al declarar sujeto al Impuesto un vehículo accidentado que pese a no estar en condiciones de circular no fue dado de baja en el Registro de Tráfico. Así de contundente se manifiesta el Tribunal al afirmar que “la consideración de cuándo debe entenderse apto para circular un vehículo la efectúa el propio legislador de modo que a efectos tributarios, la chatarra mas menesterosa es apta para circular si el vehículo que en su día lo fuera no ha causado baja en los registros públicos; por el contrario, no estará sujeto al impuesto el vehículo que, sin ser matriculado circula por las vías públicas, al margen de las sanciones administrativas que de dicha circunstancia habrán de derivarse. El recurrente no dio de baja el vehículo, despreocupándose total y absolutamente de comunicar a Tráfico la circunstancia del accidente y el estado del vehículo, para que constara en los registros públicos correspondientes, de modo que aunque el vehículo no quedara en condiciones para circular tras el accidente sufrido, no hubiera vuelto a circular, a los efectos del impuesto sí lo es, por tanto, se ha realizado el hecho imponible, respecto de los ejercicios controvertidos”.

Sin embargo, al objeto de reconocer aquellas situaciones claras en las que el vehículo no es apto para circular –desde el punto de vista no formal, sino material– entendemos que la norma tal vez podría salvar dichas situaciones de inequidad (contrarias tanto al principio de equivalencia como al de capacidad económica) articulando en el presupuesto de hecho de la norma una presunción *iuris tantum* que permitiera la prueba en contrario para casos tasados tal como recomendaba el Informe de la Comisión para la Reforma de la Financiación de las Haciendas Locales<sup>125</sup>. En esta línea, el Jurado Tributario de Málaga en Resolución de 12 de julio de 2005<sup>126</sup> declaró no sujeto un vehículo que tras sufrir un accidente por choque con ganado caballar había quedado inhabilitado para conducir, tal como constó en la certificación realizada por la Jefatura Provincial de Tráfico pese a que no se cursó formalmente la baja en el Registro Público. Igualmente, el TSJ. de Madrid de 22 de abril de 2002 (JUR 2002/235952) no declaró sujeto al Impuesto un vehículo que fue propuesto su baja en Tráfico por la estación de ITV al no subsanarse en el plazo de dos meses los defectos que recogía el parte de la inspección.

Así por ejemplo, podría admitirse como medio de prueba en contrario, la declaración de siniestro total efectuada por una compañía aseguradora junto con la certificación de destrucción del vehículo al final de su vida útil emitido por una entidad de desguace<sup>127</sup>. Por contra, el TSJ. de Asturias en Sentencia de 28 de febrero de 1998 (JT 1998/193) declaró sujeto al Impuesto un vehículo accidentado que fue declarado siniestro total por una compañía aseguradora pero no se cursó la correspondiente baja en el Registro de la Dirección Provincial de Tráfico.

Precisamente Nuestros Tribunales han acudido en ciertas ocasiones a una interpretación funcional del precepto para reconocer la no sujeción al tributo de titularidades de vehículos que, pese a no haber causado baja formalmente en el Registro de la Jefatura Central de Tráfico constituían casos notorios de inaptitud del vehículo, bien por causas técnicas o administrativas para la circulación por las vías públicas.

## 4. ELEMENTOS DE CUANTIFICACIÓN

### a) Cuota tributaria

La cuota tributaria del Impuesto aparece regulada en el artículo 95 TR. LRHL en base a unas tarifas compuestas por un tipo de gravamen gradual que varía en función de la clase de vehículo, así como

<sup>125</sup> Vid. Libro Blanco, *Informe de la Comisión para la Reforma de la Financiación de las Haciendas Locales*, IEF, Madrid, julio-2002. En esta línea, Vid. Poveda Blanco, F., *Ibidem*, pág. 655; y Ruibal Pereira, L. y Serrano Antón, F., “Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica”, en la obra colectiva dirigida por P.M. HERRERA MOLINA, *Tributos locales y autonómicos*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2006, pág. 251.

<sup>126</sup> Reproducida en la Revista *Tributos Locales*, n.º 68, 2007, págs. 90 y ss.

<sup>127</sup> En esta misma línea de admitir algunas pruebas tasadas de la admisión de prueba en contrario a los efectos de conciliar el interés fiscal con las garantías del contribuyente, alguna posición doctrinal ha señalado que podría también incluirse en la redacción del precepto la posibilidad de que tal como sucede en el caso del IBI (ex art. 64.1 TR. LRHL) se afecten los vehículos al pago del Impuesto, o bien, se traslade la solución prevista en el artículo 77.7 TR. LRHL de permitir al órgano gestor rectificar al titular del pago del IBI, en los casos en los que no coincidan el sujeto pasivo con el titular catastral (cfr. Ruibal Pereira, L. M.ª y Serrano Antón, F., *Tributos locales y autonómicos*, ob. cit., pág. 251).

de ciertos parámetros (es decir, unidades no monetarias) o signos externos que descansan al menos indirectamente en el principio de capacidad económica.

El artículo 92 de este mismo cuerpo legal que regula el hecho imponible está íntimamente relacionado con este precepto regulador de las tarifas, en cuanto que el primer precepto define el hecho imponible, pero sin concretar sobre qué clase de vehículos concurre esta circunstancia. Será entonces el artículo 95 –ahora analizado– el que especifique el tipo de vehículos gravados y la cuota tributaria a pagar.

En particular, el apartado primero del artículo 95 distingue siete clases de vehículos: turismos entre los que debe incluirse los vehículos “todoterreno”<sup>128</sup>, autobuses, camiones, tractores, remolques y otros vehículos (es decir, ciclomotores y motocicletas).

Sobre esta clase de vehículos se distinguen cuatro categorías de parámetros: potencia fiscal (para turismos y tractores); número de plazas (para autobuses); capacidad de carga útil (camiones y remolques), y cilindrada (motocicletas), que incluso podría reconducirse tan solo a dos: potencia (medida en caballos fiscales para turismos y tractores, y en centímetros cúbicos para motocicletas y ciclomotores –en la que se incluye a los cuatriciclos ligeros–<sup>129</sup>), y la capacidad de carga (medida en número de plazas en autobuses y en unidades de peso transportables cuando se trata de camiones, remolques y semirremolques)<sup>130</sup>.

La cuota tributaria será en consecuencia el resultado de aplicar la tarifa que aparece por defecto en el artículo 95.1 TR. LRHL por el coeficiente de incremento que habilita la Ley anual de Presupuestos Generales del Estado.

Consideramos que, esta habilitación legal debería ampliarse con un contenido ambiental, de modo que los municipios pudiesen incrementar las tarifas de los vehículos que fueran menos respetuosas con el medio ambiente. De este modo las cuotas del tributo estarían correlacionadas con la contaminación ambiental, de tal forma que a mayor emisión de dióxido de carbono emitido por los vehículos mayor debiera ser el tipo de gravamen. Esta ponderación del componente extrafiscal consideramos que sería también coherente con el principio de capacidad económica, en cuanto que podría afirmarse que con carácter general a mayor potencia (medido en caballos fiscales) o a mayor carga útil, mayor debiera ser en consecuencia el precio de adquisición del vehículo (en términos de capacidad económica) y probablemente también sería mayor la carga contaminante que emita el vehículo siempre que utilice como carburante las energías fósiles.

Por desgracia, el amplio margen de competencia normativa de los Ayuntamientos al objeto de fijar el tipo de gravamen ha producido grandes diferencias de tarifas entre unos y otros Entes Locales que si pueden resultar coherentes en base al principio de autonomía financiera de los Entes Territoriales de acuerdo con el art. 140 CE<sup>131</sup>, sin embargo podrían entrar en tensión con las exigencia de un sistema

---

<sup>128</sup> Efectivamente, la R. n.º 689/2000 de la DGT de 3 de julio de 2000 (JT 2000/1557) ha calificado a un vehículo todoterreno (marca “Mitsubishi” y modelo “pajero”) como turismo en lugar de camión, en cuanto que a estos efectos resulta aplicable la Orden Ministerial de 16 de julio de 1984 que define “todoterreno” como automóvil dotado de tracción a dos o más ejes, especialmente dispuesto para la circulación en terrenos difíciles, con transporte simultáneo de personas y mercancías, pudiéndose sustituir la carga eventualmente, parcial o totalmente, por personas, mediante la adición de asientos especialmente diseñados para tal fin”. Así las cosas, el criterio de la DGT es entender conforme a una interpretación teleológica de dicha normativa que el vehículo todoterreno no puede calificarse como camión en cuanto que éste se destina al transporte de “mercancías” y no de personas. Asimismo, la R. n.º 1298/2004, de 4 de junio (JUR 2004/196400) establece que cualquier medio de prueba válido en Derecho resulta válida al objeto de acreditar que un vehículo cuya ficha técnica califica como “vehículo mixto adaptable todo terreno” se destina al transporte de carga en lugar del transporte de personas. Igualmente, las autocaravanas también se califican como turismos, en cuanto que se destinan al transporte de personas. Por último, la STSJ. de Madrid de 8 de junio de 2001 (JUR 2001/320911) ha señalado que la potencia fiscal que consta en el certificado de inspección técnica del vehículo prevalece frente a la información que se encuentra disponible en el padrón o matrícula del vehículo en las bases del Ayuntamiento.

<sup>129</sup> En efecto, la R. DGT de 2 de noviembre de 2001 señala que los “cuatriciclos ligeros” tienen la consideración de ciclomotores.

<sup>130</sup> Cfr. García Martínez, A. y Vega Borrego, F. A., *El Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica*, Comares, Granada, 2003, pág.106, y más recientemente de los mismos autores, *Los tributos locales*, dirigido por D. Marín Barnuevo, Civitas, Madrid, 2005, pág. 371.

<sup>131</sup> El principio de autonomía financiera de los entes Locales ha sido reconocido entre otras, por las SSTC. 37/1987, de 23 de marzo; 150/1990, de 4 de octubre; 186/1993, de 13 de junio; 14/1998, de 22 de enero; 104/2000, de 13 de abril; y 289/2000, de 30 de noviembre.

tributario armónico basado esencialmente en una justicia tributaria de carácter material. Una visión conciliadora de ambos principios (igualdad tributaria y autonomía financiera) ha sido apuntada por el Tribunal Constitucional (Sentencia 96/2002, de 25 de abril), resolviéndose esta encrucijada en atención a una ponderación de bienes jurídicos sobre la base del principio de proporcionalidad<sup>132</sup>.

Si revisamos las tarifas de algunas Ordenanzas de grandes ciudades comprobamos cómo existen importantes diferencias entre unos y otros municipios.

Así, por ejemplo, existe una diferencia de más de 50 euros entre la tarifa para vehículos de gran cilindrada entre la Ordenanza de San Sebastián, y la de Madrid. En efecto, la cuota de la Ordenanza de Madrid para turismos de más cilindrada: 224 euros, mientras que la cuota de la Ordenanza de San Sebastián para turismos de la misma cilindrada es de 293,79 euros.

### **b) La bonificación por incentivos ambientales**

Los apartados a) y b) del artículo 95. 6 TR. LRHL establecen una bonificación con incidencia en el medio ambiente al permitir a los Entes Locales establecer una bonificación del 75 por 100 en función de la clase de carburante que consume el vehículo y en función de las características de los motores de los vehículos.

Hasta la fecha, solo algunos Ayuntamientos calificados como “grandes ciudades” han sido los que han dado el paso de incorporar dicha bonificación en sus ordenanzas fiscales.

Así, por ejemplo, la Ordenanza fiscal del Ayuntamiento de *Madrid* establece como regla general:

- Para vehículos de hasta 1.600 Cv: Bonificación gradual del 50 por 100 - 15 por 100 (que oscila entre 1 – 4 años).
- Para vehículo con más 1.600 Cv: Bonificación gradual del 30 por 100 - 10 por 100 (que oscila entre 1 – 4 años).
- Para motores a gas con catalizador: Bonificación del 75 por 100 (durante 4 años).
- Para motores híbridos (eléctrico- gas): Bonificación del 75 por 100 (durante 6 años).
- Para motores eléctricos: Bonificación del 75 por 100 (con carácter indefinido).

Por su parte, la Ordenanza fiscal del Ayuntamiento de *Barcelona* establece:

Una bonificación del 75 por 100 con carácter indefinido aplicable únicamente a los siguientes turismos:

- Vehículos eléctricos o mixtos.
- Vehículos con combustible biogás, gas natural comprimido, metanol, hidrógeno o derivado de aceites vegetales.

Asimismo, la Ordenanza fiscal del Ayuntamiento de *Sevilla* establece:

Una bonificación del 75 por 100 para vehículos con motores de baja incidencia en el medio ambiente o que utilicen carburantes cuya combustión tenga en el medio ambiente incidencia baja siempre que se trate de:

- Vehículos impulsados mediante energía solar; o
- Vehículos con sistemas más limpios de aire acondicionado.

Igualmente, la Ordenanza del Ayuntamiento de A Coruña establece las siguientes bonificaciones:

- De un 75 por 100 (6 años) para vehículos híbridos (motor eléctrico-gasolina, eléctrico-diesel o eléctrico-gas) que estén homologados de fábrica, incorporando dispositivos catalizadores, adecuados a su clase y modelo, que minimicen las emisiones contaminantes.

<sup>132</sup> Vid. sobre el particular, Herrera Molina, P. M., “STC. 96/2002, de 25 de abril: inconstitucionalidad de los incentivos fiscales a residentes en Estados de la UE distintos de España que operen en territorio foral (seguridad jurídica, igualdad y libertad de empresa)”, *Comentarios de Jurisprudencia Constitucional Tributaria*, Año 2002, Madrid, IEF.

- De un 75 por 100 (Primer año) y 50 por 100 (2-4 años) para vehículos nuevos sin matricular clasificados como turismos de motor gasolina o diesel, cuya marca y modelo se incluyan entre los vehículos más eficientes con calificación de Eficiencia Energética A), en los términos del Real Decreto 837/2002, de 2 de agosto.
- Y de un 50 por 100 (indefinidamente): Vehículos de motor eléctrico y/o de emisiones nulas.
- Por último, de un 50 por 100 (mientras usen combustible de energías renovables): Vehículos que utilicen energías renovables (biogás, gas natural comprimido, metano, metanol o hidrógeno).

Un criterio análogo ambiental ha seguido también la Ordenanza del Ayuntamiento de Zaragoza:

- 50 por 100 (4 años naturales) para vehículos híbridos (eléctricos –gasolina/diesel/gas).
- 75 por 100 (1 año) para vehículos con certificación de eficiencia energética.
- 50 por 100 (indefinidamente) para motores eléctricos o de emisiones nulas.
- 75 por 100 (4 años) para turismos con emisiones <120 gr.km de CO<sub>2</sub>; y por último,
- 50 por 100 (4 años) para turismos con emisiones <120 -130 gr./km. de CO<sub>2</sub>.

— Para finalizar con este repaso a algunas capitales de provincia, cabe destacar que la Ordenanza del Ayuntamiento de Albacete ha establecido una bonificación de un 50 por 100 para turismos con emisiones no superiores a 120 CO<sub>2</sub>, y la de Murcia ha establecido una bonificación de un 30 por 100 para vehículos híbridos, eléctricos y de gas, así como vehículos con emisiones no superiores a 120 gr./Km. de dióxido de carbono.

En conclusión, transcurridos ya casi diez años de la inclusión de este incentivo fiscal, entendemos que el fin de protección al medio ambiente para el que fue creado no ha producido los resultados esperados por lo que entendemos ha llegado el momento de introducir nuevos cambios en la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en la línea, de lo que ya sucede en la esfera estatal en relación con el Impuesto sobre determinados medios de transporte<sup>133</sup>) para evitar que dicha bonificación se convierta en un “reclamo fiscal” lejos del fin de ordenación que trae su origen. En esta línea, entendemos tal como venimos señalando que la próxima reforma de las Haciendas Locales debería suprimir la exención técnica recogida en el artículo 96.6 TR. LRHL para vehículos de más de 25 años de antigüedad.

---

<sup>133</sup> Vid. cita n.º 7 del original.



## BIBLIOGRAFÍA

- ÁLVAREZ GARCÍA, S. y JORGE GARCÍA-INÉS, M. (2006): “El Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica: implicaciones medioambientales y posibles reformas derivadas de las propuestas comunitarias”, *Revista Tributos Locales*, n.º 66, págs. 53 y ss.
- CARRASCO PARRILLA, P. (2007): “Procedimiento de recaudación”, en la obra colectiva dirigida por M. A. COLLADO YURRITA, *Derecho Tributario. Parte General*, Atelier, Barcelona.
- COLLADO YURRITA, M. A. y otros(2007): *Derecho tributario. Parte General*, Atelier, Barcelona.
- CHICO DE LA CÁMARA, P. (2010): “El Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica”, en la obra colectiva “Fiscalidad Práctica”, Vol, VII, Thomson-Reuters, Pamplona.
- FERNÁNDEZ MARÍN, F. (2007): *El Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica*, Tirant lo Blanch, Valencia.
- GARCÍA MARTÍNEZ, A. y VEGA, F. (2005): *Los tributos locales*, dirigido por D. MARIN- BARNUEVO, Civitas, Madrid.
- GOMAR, J. I. (2003): “STC. 54/2003, de 24 de marzo: en toda actuación sancionadora debe posibilitarse la defensa de aquel contra quien se dirige el procedimiento. Especial referencia de los actos de comunicación: obligación de diligencia administrativa en la actividad notficatoria y edictos”, *Jurisprudencia Tributaria Constitucional*, Año 2003, IEF, Madrid.
- HERRERA MOLINA, P. M. (1998): *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, Marcial Pons, Madrid.
- (2000): *Derecho Tributario ambiental (Environmental Tax Law)*. La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario, Marcial Pons, Madrid.
- (2002): “STC. 96/2002, de 25 de abril: inconstitucionalidad de los incentivos fiscales a residentes en Estados de la UE distintos de España que operen en territorio foral (seguridad jurídica, igualdad y libertad de empresa)”, *Comentarios de Jurisprudencia Constitucional Tributaria*. Madrid, IEF.
- (2002): “Legal limits on the competent of governments in Spain”, en la obra colectiva dirigida por J. Milne, K. Deketeleare, L. Kreiser y H. Ashiabor, *Critical Issues in Environmental Taxation, International and Comparative Perspectives*, vol. I, Richmond, UK, págs. 111-123.
- HERRERA MOLINA, P. M. y CHICO DE LA CÁMARA, P. (2008): “El Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica: análisis sistemático y posibles líneas de reforma”, *Tributos Locales*, n.º 82, págs. 11 y ss.
- MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S. (2003): “Las modificaciones de la Ley 51/2002, en el Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica”, *Tributos Locales*, n.º 28.
- PÉREZ ROYO, F. (1993): “El Impuesto municipal sobre vehículos de tracción mecánica”, en la obra colectiva *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, dirigida por J.J. FERREIRO LAPATZA, Marcial Pons, Madrid.
- POVEDA BLANCO, F. (2005): *Manual de Fiscalidad Local*, IEF, Madrid.
- RAMOS PRIETO, J. (1998): “Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica”, en la obra colectiva *Manual de Derecho Financiero*, tomo IV, vol. II, coordinado por J. LASARTE ÁLVAREZ, Comares, Granada.

- ROSEMBUJ, T. (1995): *Los tributos y la protección del medio ambiente*, Marcial Pons, Madrid.
- RUIBAL PEREIRA, L. y SERRANO ANTÓN, F. (2006): “Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica”, en la obra colectiva dirigida por P.M. HERRERA MOLINA, *Tributos locales y autonómicos*, Thomson-Aranzadi, Pamplona.
- SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. (2004): “¿Cuál es el hecho imponible en el IVTM?. Reflexiones a partir de determinados supuestos específicos”, *Tributos Locales*, n.º 36, págs. 79 y ss.
- SÁNCHEZ PINO, A. J. (2001): “El sujeto pasivo del Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica en la Jurisprudencia”, *Monografías. Carta Tributaria*, n.º 7.
- SERRANO ANTÓN, F. (2004): “La influencia de la Jurisprudencia en la reforma del IVTM”, *Tributos Locales*, n.º 36.



## EL FACTOR MEDIOAMBIENTAL EN LOS TRIBUTOS LOCALES<sup>134</sup>

FRANCISCO ADAME MARTÍNEZ

(Universidad de Sevilla)

### 1. INTRODUCCIÓN

Es para mí un placer acompañarles hoy en esta Jornada sobre “Fiscalidad Medioambiental: iniciativas nacionales y comunitarias”, organizada por el Centro Internacional de Estudios Fiscales de la Universidad de Castilla-La Mancha. Agradezco a la Profesora Gemma Patón García que me haya invitado para hablarles sobre la fiscalidad ambiental en el ámbito local, porque es una línea de investigación en la que vengo trabajando desde hace ya tiempo.

En la ponencia anterior la Profesora Gracia María Luchena les ha explicado con enorme claridad y detalle los últimos avances que se han producido en la tributación ambiental en el ámbito autonómico en particular con referencia al proyecto recientemente presentado por el Gobierno de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha para el establecimiento de un tributo similar al canon eólico de Galicia. Como han podido ustedes comprobar son las Comunidades Autónomas las Administraciones que más han avanzado en España en los últimos años en el desarrollo de la fiscalidad ambiental a través de la creación de tributos propios. Esto se debe a que estos entes territoriales gozan de un poder tributario más amplio que las Corporaciones Locales, ya que pueden establecer impuestos propios aunque siempre respetando las limitaciones impuestas por la Constitución y por la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas. Ello les ha permitido establecer tributos sobre emisiones contaminantes, sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente, sobre el saneamiento y vertido de aguas, sobre plantas de energía solar eólica o sobre bolsas de plástico, por citar algunos ejemplos.

Las posibilidades de que disponen las Corporaciones Locales para el establecimiento de medidas fiscales medioambientales son mucho más reducidas. Como ustedes saben los Entes Locales no pueden inventar impuestos propios, sino que únicamente pueden establecer en el sentido de desarrollar reglamentariamente a través de sus Ordenanzas los previstos en una Ley estatal. Esto quiere decir que mientras que una Ley estatal no cree y regule los elementos esenciales de un impuesto ambiental local los Municipios no disponen de espacio fiscal para poder establecerlo y exigirlo. En segundo lugar tampoco pueden los Municipios incluir en sus respectivas Ordenanzas fiscales de los impuestos locales bonificaciones fiscales que no se encuentren previstas en una Ley estatal. En la actualidad, el Texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, contempla diversas bonificaciones fiscales con finalidad medioambiental que pueden establecer los Municipios en cuatro de los cinco impuestos locales que allí se regulan (Impuesto sobre Bienes Inmuebles, Impuesto sobre Actividades Económicas, Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica e Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras). Por tanto, la primera posibilidad real de que disponen estos entes consiste en que pueden decidir la introducción en sus Ordenanzas de estas bonificaciones, así como fijar libremente el porcentaje de dichas bonificaciones aunque sin superar el porcentaje máximo previsto en la normativa estatal.

Pero sin duda alguna el campo en el que más posibilidades se abren en la actualidad para que los Municipios españoles desarrollen sus políticas ambientales a través de instrumentos fiscales es en el ámbito de las tasas. Los Municipios pueden establecer tasas vinculadas a servicios que presten relacionados directa o indirectamente con el medio ambiente siempre y cuando cumplan con las limitaciones legalmente previstas y que después les comentaré. A lo largo de esta ponencia me ocuparé tanto de las posibles bonificaciones fiscales que pueden introducir los Municipios en sus Ordenanzas

---

<sup>134</sup> Este trabajo ha sido realizado en el marco del Proyecto de Investigación Fundamental no orientada del Plan Nacional de I+D+i con referencia DER2010-21462, financiado por el Ministerio de Ciencia e Innovación, al que mostramos nuestro agradecimiento.

reguladoras de los impuestos locales, como de las tasas que pueden crear relacionadas con la protección del medio ambiente.

## **2. BONIFICACIONES FISCALES MEDIOAMBIENTALES EN LOS IMPUESTOS LOCALES**

Como les acabo de indicar de los cinco impuestos locales previstos en el Texto refundido de la Ley de Haciendas Locales se contemplan bonificaciones medioambientales en los cuatro siguientes: Impuesto sobre Bienes Inmuebles, Impuesto sobre Actividades Económicas, Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica e Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. A continuación les comentaré detenidamente las bonificaciones previstas en estos tributos con excepción de la que afecta al Impuesto sobre Vehículos que ha sido objeto de análisis en la brillante ponencia del Profesor Pablo Chico de la Cámara y les pondré algunos ejemplos de Ayuntamientos que ya las han introducido en sus Ordenanzas fiscales.

### **2.1. Impuesto sobre Bienes Inmuebles**

En el artículo 74 apartado 5, del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales, se regula la posibilidad de que los Ayuntamientos introduzcan en su Ordenanza de este impuesto una bonificación potestativa de hasta el 50 por 100 de la cuota íntegra del impuesto para los bienes inmuebles en los que se hayan instalado sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía proveniente del sol. La aplicación de esta bonificación estará condicionada a que las instalaciones para producción de calor incluyan colectores que dispongan de la correspondiente homologación por la Administración competente. La concreción de los demás aspectos sustantivos y formales de esta bonificación corresponde a la Ordenanza fiscal del correspondiente Municipio.

Esta bonificación no es nueva sino que fue introducida con ocasión de la reforma operada en la Ley 39/1988 por el Real Decreto-Ley 2/2003, de 25 de abril, de medidas de reforma económica, como una medida para potenciar el desarrollo de las energías renovables. Conviene hacer una matización importante en relación con esta bonificación. Sólo resulta de aplicación cuando no sea obligatorio realizar dichas instalaciones conforme a la normativa vigente. De manera que si por aplicación del Código Técnico de la Edificación o por aplicación de la Ordenanza de Energía aprobada por el Ayuntamiento correspondiente los edificios de nueva construcción deben instalar paneles solares para el calentamiento de agua la inversión en dichas instalaciones no da derecho a la aplicación de una bonificación en este tributo.

Son ya muchos los Ayuntamientos españoles que desde entonces han establecido una bonificación a favor de los titulares de bienes inmuebles destinados a viviendas en los que se hayan instalado sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía proveniente del sol. A continuación les comento algunos ejemplos.

El Ayuntamiento pionero en la aplicación de esta bonificación en España es el de Barcelona que incluso antes de tener la posibilidad de establecer este incentivo fiscal ya aplicaba una subvención similar para las instalaciones a las que ahora resulta de aplicación dicha bonificación. El apartado 8 del artículo 9 de la Ordenanza fiscal de dicho Ayuntamiento reguladora de este impuesto dispone que gozarán de una bonificación del 50 por 100 de la cuota íntegra del impuesto los bienes inmuebles destinados a vivienda, en los que se haya instalado sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía proveniente del sol, durante los tres períodos impositivos siguientes a la instalación. La aplicación de esta bonificación queda condicionada a la aceptación por parte del Ayuntamiento de la comunicación de obra menor correspondiente y que las instalaciones para la producción de calor incluyan colectores que dispongan de la correspondiente homologación por la Administración competente. Esta bonificación es de carácter rogado, de manera que tiene que ser solicitada por el interesado dentro de los tres meses posteriores a la instalación, acreditando la comunicación de obras y el certificado final y de especificaciones técnicas de la instalación para el aprovechamiento de energía solar térmica. No procederá la bonificación cuando la instalación de los sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía proveniente del sol sea obligatoria de acuerdo con la norma específica en la materia.

Como ejemplos de Ayuntamientos que han establecido esta bonificación podemos también citar en Andalucía el de Sevilla y Córdoba. En Sevilla el artículo 15 de la Ordenanza Fiscal del Impuesto sobre Bienes Inmuebles contempla una bonificación del 50 por 100 de la cuota íntegra del impuesto, es decir el máximo previsto en la normativa estatal. Su aplicación queda condicionada igual que en Barcelona a que las instalaciones para producción de calor incluyan colectores que dispongan de la correspondiente homologación por la Administración competente. Se trata de una bonificación de carácter rogado siendo la fecha límite de solicitud el 1 de marzo.

Hasta el momento según los datos facilitados por la Agencia Municipal de Recaudación del Ayuntamiento de Sevilla se han presentado las siguientes solicitudes de bonificación:

- En 2004 no se presentó ninguna solicitud.
- Durante 2005, se aprobaron cinco expedientes, con un importe bonificado de 791,93 €
- Durante 2006, se aprobaron trece solicitudes de bonificación, con un importe bonificado de 2825,97 €
- Durante 2007, se aprobaron veinticinco expedientes, con un importe bonificado de 8.140,37 €
- Durante 2008, fueron presentados y aprobados cinco expedientes, con un importe bonificado de 1.057,52 €
- Durante 2009, se aprobaron 162 expedientes, con un importe bonificado de 28.967,58 €

También se prevé una bonificación de este tipo en la Ordenanza fiscal reguladora de este impuesto del Ayuntamiento de Córdoba. Esta bonificación puede llegar a ser del 50 por 100 de la cuota íntegra, pero su importe final conforme a lo previsto en el apartado 6 del artículo 3 de la Ordenanza fiscal del Impuesto sobre Bienes Inmuebles será decidido por el Titular del Órgano de Gestión Tributaria y estará en función de la relación existente entre los valores estándares de producción relacionados con los de consumo. Esta bonificación tiene una duración temporal de 5 años a partir del ejercicio siguiente al de su instalación o renovación. Como particularidad cabe destacar que la Ordenanza cordobesa prevé en el apartado 7 de su artículo 3 que tendrán derecho a una bonificación del 30 por 100 en la cuota íntegra del impuesto aquellos sujetos pasivos que instalen en sus viviendas sistemas para el aprovechamiento térmico de la energía solar para autoconsumo, siempre y cuando la instalación haya sido realizada con carácter voluntario por el sujeto pasivo y no responda a obligaciones derivadas de la normativa vigente. Esta segunda bonificación tendrá una duración de 3 años y se aplicará a partir del ejercicio siguiente al de la citada instalación, sin que en ningún caso la cantidad total bonificada durante los citados tres años pueda superar el 20 por 100 del coste total de la citada instalación para el sujeto solicitante. Como en el caso de la bonificación aprobada por los Ayuntamientos de Barcelona y Sevilla en el caso de Córdoba la aplicación estará condicionada a que las instalaciones para producción de calor incluyan colectores que dispongan de la correspondiente homologación por la Administración competente. En ambos casos se prohíbe expresamente la posibilidad de acceder a la bonificación a aquellas viviendas que estén fuera de ordenación urbana o situadas en zonas no legalizadas.

## **2.2. Impuesto sobre Actividades Económicas**

En la regulación estatal del Impuesto sobre Actividades Económicas también se contempla una bonificación potestativa vinculada a la protección del medio ambiente. Figura concretamente en el artículo 88.2, c) del Texto Refundido de la Ley de haciendas Locales, en la redacción dada a este precepto por la Ley 51/2002. Allí se establece que los Ayuntamientos podrán establecer una bonificación de hasta el 50 por 100 de la cuota correspondiente para los sujetos pasivos que tributen por cuota municipal y que:

- Utilicen o produzcan energía a partir de instalaciones para el aprovechamiento de energías renovables o sistemas de cogeneración.
- Establezcan un plan de transporte para sus trabajadores que tenga por objeto reducir el consumo de energía y las emisiones causadas por el desplazamiento al lugar del puesto de trabajo y fomentar el empleo de los medios de transporte más eficientes, como el transporte colectivo o el compartido.

A estos efectos se considerarán instalaciones para el aprovechamiento de las energías renovables las contempladas y definidas como tales en el Plan de Fomento de las Energías Renovables y sistemas de cogeneración y los equipos e instalaciones que permitan la producción conjunta de electricidad y energía térmica útil.

Antes de continuar con la exposición de ejemplos de Ayuntamientos que han establecido esta bonificación me gustaría advertirles que el Impuesto sobre Actividades Económicas es un tributo con escasa importancia recaudatoria en la actualidad para los Ayuntamientos. Ello es así desde que se estableció la exención del mismo para todos aquellos empresarios con un importe neto de la cifra de negocios inferior a un millón de euros. Ello motivó el descenso del número de sujetos pasivos de este impuesto y determina que la incidencia de esta bonificación sea muy reducida.

No obstante lo anterior, son ya varios los Ayuntamientos que han hecho uso de la posibilidad que les brinda la Ley de Haciendas Locales y han incorporado en sus respectivas Ordenanzas esta bonificación. Igual que sucede con la bonificación medioambiental en el IBI, el Ayuntamiento de Barcelona también fue pionero en el establecimiento de la bonificación fiscal en el IAE. El artículo 7.5 de su Ordenanza Fiscal reguladora de este tributo contempla una bonificación del 50 por 100 de la cuota del impuesto, durante los dos primeros años para los sujetos pasivos que utilicen la energía solar u otras energías renovables en el ejercicio de las actividades objeto del impuesto. Esta bonificación deberá ser solicitada por el sujeto pasivo, que deberá acreditar que se cumplen los requisitos expresados, de acuerdo con el procedimiento establecido en las Normas reguladoras del fomento de las actividades de la campaña municipal para la protección y mejora del paisaje urbano. La solicitud será tramitada por el Instituto Municipal del Paisaje Urbano y de la Calidad de Vida, y una vez concedida se aplicará a la cuota del impuesto del período anual siguiente al de la fecha de solicitud. Hay que advertir que no procederá la aplicación de esta bonificación cuando la instalación de los sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía proveniente del sol sean obligatorias de acuerdo con la normativa específica en la materia.

Otro Ayuntamiento también pionero en esta materia fue el de Sevilla, que en el artículo 9.2, a) de la Ordenanza reguladora del Impuesto sobre Actividades Económicas para 2010 del Ayuntamiento de Sevilla contempla la posible aplicación de una bonificación del 50 por 100 para los sujetos pasivos que tributen por cuota municipal y que cumplan alguna de las siguientes condiciones:

- Utilicen o produzcan energía a partir de instalaciones para el aprovechamiento de energías renovables a las que no sea de aplicación la Ordenanza para la Gestión Local de la Energía de Sevilla. Por instalaciones para el aprovechamiento de las energías renovables a efectos de esta bonificación se entenderán las contempladas y definidas como tales en el Plan Energético de Sevilla vigente en el momento de la presentación de la solicitud.
- Establezcan un Plan de Transporte para sus trabajadores que tenga por objeto reducir el consumo de energía y las emisiones causadas por el desplazamiento al lugar del puesto de trabajo y fomentar el empleo de los medios de transporte más eficientes, como el transporte colectivo o el compartido. Como requisito adicional para que resulte de aplicación esta bonificación, la Ordenanza de Sevilla exige que el Plan de Transporte tenga una vigencia de al menos seis meses y que sea validado por la Agencia Local de la Energía de Sevilla conforme a los requisitos establecidos por la misma.

Esta bonificación sólo será aplicable en el periodo impositivo siguiente a la fecha de implantación de las instalaciones para el aprovechamiento de energías renovables ó de establecimiento del plan de transporte. Por la información de la que disponemos en el caso del Municipio de Sevilla la incidencia de esta bonificación ha sido irrelevante pues hasta la fecha tan sólo un sujeto pasivo ha solicitado su aplicación.

También ha establecido esta bonificación el Ayuntamiento de Granada. El artículo 8.2, b) de la Ordenanza Fiscal de este tributo en dicho Municipio la regula bajo el título "Bonificación de la cuota anual por aprovechamiento de energías renovables y sistemas de cogeneración". A diferencia del caso de Sevilla en Granada la bonificación es tan sólo del 10 por 100 de la cuota resultante de aplicar en su caso las bonificaciones previstas en los apartados anteriores de dicho artículo a favor de los sujetos pasivos que, en el momento del devengo del impuesto, tengan instalados sistemas para el aprovechamiento de energías renovables o sistemas de cogeneración.

Quizás sea la Ordenanza fiscal de este tributo del Ayuntamiento de Córdoba una de las que regula con más detalle la bonificación medioambiental que estamos comentando. La Base Sexta de dicha Ordenanza contempla en su apartado c) una bonificación de hasta el 50 por 100 de la cuota correspondiente para los sujetos pasivos que tributen por cuota municipal y que utilicen o produzcan energía a partir de instalaciones para el aprovechamiento de energías renovables o sistemas de cogeneración destinados a autoconsumo en ambos supuestos. A los efectos de la aplicación de esta bonificación se considerarán instalaciones para el aprovechamiento de las energías renovables las contempladas y definidas como tales en el Plan de Fomento de las Energías Renovables, en la línea de lo establecido por la Ordenanza granadina. El porcentaje de bonificación será determinado por la Junta de Gobierno Local y estará en función de la relación existente entre los valores estándares de producción relacionados con los de consumo.

Esta Ordenanza exige para que pueda aplicarse esta bonificación que se cumplan los siguientes requisitos:

- La empresa debe tener suscrito un convenio o contrato con una empresa de transporte urbano de viajeros de ámbito municipal debidamente homologada.
- El plan de transporte colectivo deberá comprender como mínimo la participación del 15 por 100 de los empleados de la empresa, cualquiera que sea su tipo de contrato. Asimismo el número mínimo de viajes al año que debe concertarse no podrá ser inferior a 350 por cada empleado.

La aplicación de la bonificación se realizará, con el límite anteriormente establecido, en función de los viajes contratados respecto del total de empleados que disfrutaran del plan de transporte colectivo. Si el número de empleados beneficiados por el plan oscila entre el 15 por 100 y el 30 por 100 de la plantilla la bonificación aplicable será del 20 por 100. Si el número de empleados beneficiados está por encima del 30 por 100 y hasta el 50 por 100 de la plantilla la bonificación será del 35 por 100. Y finalmente, si el plan afecta a más del 50 por 100 de los trabajadores de la empresa la bonificación aplicable será del 50 por 100.

### **2.3. Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras**

El tercer impuesto municipal del que voy a ocuparme en esta ponencia es el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. En su regulación también se prevé una bonificación fiscal a favor de las conductas que sean respetuosas con el medio ambiente, concretamente en el artículo 103.2, b) del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales. Allí se contempla una bonificación que pueden establecer los Ayuntamientos de hasta el 95 por 100 a favor de las construcciones, instalaciones u obras en las que se incorporen sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar. Para su aplicación las instalaciones para producción de calor han de incluir colectores que dispongan de la correspondiente homologación de la Administración competente.

A diferencia de lo que ocurre con la bonificación prevista en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles la que estamos comentando tiene escasa incidencia económica porque sólo se aplica por la utilización de instalaciones para el aprovechamiento térmico o eléctrico de energía solar durante la realización de la obra.

En esta materia ha sido pionero el Ayuntamiento de Tarragona que quizás sea el que ha regulado con más detalle esta bonificación. El artículo 8 de su Ordenanza reguladora de este impuesto contempla diversos incentivos que tienen por objeto la promoción de las energías renovables (energía solar térmica, refrigeración solar, biomasa, energía geotérmica, energía solar fotovoltaica, energía eólica par producir electricidad o bombear agua) y el fomento del ahorro y la eficiencia energética (a estos efectos se tiene en cuenta el diseño bioclimático de la construcción, su inercia térmica, la protección solar de los cristales, la iluminación natural y la utilización de sistemas de domótica).

También fue pionero en el establecimiento de esta bonificación el Ayuntamiento de Sevilla. Su Ordenanza fiscal reguladora de este impuesto dispone que tendrán derecho a una bonificación del 95 por 100 de la cuota del tributo las construcciones, instalaciones u obras que tengan por objeto exclusivo incorporar sistemas para el aprovechamiento eléctrico de la energía solar. Se excluye expresamente la aplicación de esta bonificación en los supuestos en que la incorporación de los referidos sistemas

sea preceptivo de conformidad con lo previsto en la Ordenanza para la Gestión Local de la Energía de Sevilla. Aunque esta bonificación comenzó siendo del 10 por 100 de la cuota del tributo, ha ido elevándose hasta situarse en la actualidad en el 95 por 100, es decir, el máximo legalmente permitido. Para poder aplicar esta bonificación las instalaciones deberán disponer de la correspondiente homologación por parte de la Administración competente, en este caso la Agencia de la Energía del Ayuntamiento. Por otra parte, los costes de las obras o instalaciones para la incorporación de los sistemas de aprovechamiento eléctrico de la energía solar deberán estar detallados en el presupuesto de ejecución material de la construcción, instalación u obra.

Córdoba es otro Municipio que ha previsto en su respectiva Ordenanza fiscal esta bonificación. Su Ordenanza fiscal del ICIO contempla esta bonificación a favor de las construcciones, instalaciones u obras en las que se incorporen sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar para autoconsumo, siempre y cuando dicha incorporación haya sido realizada con carácter voluntario por el sujeto pasivo y no responda a obligaciones derivadas de la normativa vigente. En concreto esta bonificación será igual al importe resultante de aplicar un tipo del 95 por 100 a la parte de cuota derivada, en su caso, del coste adicionado a la base Imponible de este Impuesto por la realización de las mismas. Dicho coste adicional deberá ser acreditado mediante informe facultativo. Igual que en los demás Municipios citados la aplicación de esta bonificación estará condicionada a que las instalaciones para producción de calor incluyan colectores que dispongan de la correspondiente homologación de la Administración competente.

Por último citaremos el caso del Ayuntamiento de Madrid, cuya reguladora de este impuesto para 2011 en su artículo 11 prevé una bonificación del 30 por 100 sobre la cuota para las construcciones, instalaciones u obras consistentes en la instalación de sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar para autoconsumo. Para el caso de construcciones de uso residencial, el porcentaje de bonificación ascenderá al 95 por 100. La aplicación de esta bonificación queda condicionada a que se acredite que los colectores o captadores disponen de la correspondiente homologación de la Administración competente. Para disfrutar de esta bonificación el interesado deberá aportar un desglose del presupuesto en el que se determine razonadamente el coste que supone la construcción, instalación u obra a la que se refiere este supuesto.

### 3. TASAS

Los Entes Locales, en concreto los Municipios, pueden establecer tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local o por la prestación de un servicio público o la realización de una actividad administrativa en régimen de derecho público de competencia local que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo. Así lo establece el artículo 20.1 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo. Dicho precepto añade que tendrán la consideración de tasas las prestaciones patrimoniales que establezcan las entidades locales por:

“A. La utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local.

B. La prestación de un servicio público o la realización de una actividad administrativa en régimen de derecho público de competencia local que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo, cuando se produzca cualquiera de las circunstancias siguientes:

a. Que no sean de solicitud o recepción voluntaria para los administrados. A estos efectos no se considerará voluntaria la solicitud o la recepción por parte de los administrados:

- Cuando venga impuesta por disposiciones legales o reglamentarias.
- Cuando los bienes, servicios o actividades requeridos sean imprescindibles para la vida privada o social del solicitante.

b. Que no se presten o realicen por el sector privado, esté o no establecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente.”

La regulación del hecho imponible de las tasas se completa con la mención en los apartados 3 y 4 de dicho artículo 20 de ejemplos de supuestos en los que puede establecerse una tasa. Algunos de es-

tos supuestos están vinculados con la protección del medio ambiente, como por ejemplo la prestación del servicio de alcantarillado, tratamiento y depuración de aguas residuales, recogida y eliminación de residuos sólidos urbanos o distribución de agua.

Resulta también importante referirse brevemente a la regulación que en dicho texto legal se hace de la determinación de la cuota tributaria de las tasas. En su artículo 24 se distingue a estos efectos según se trate de tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local o tasas por prestación de un servicio o por la realización de una actividad. En el primer caso la fijación de su cuota se realizará, con carácter general, “tomando como referencia el valor que tendría en el mercado la utilidad derivada de dicha utilización o aprovechamiento, si los bienes afectados no fuesen de dominio público”. Para el segundo grupo de tasas se dispone en dicho precepto que su importe “no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate o, en su defecto, del valor de la prestación recibida”, añadiéndose que a tal efecto se tomarán en consideración los costes directos e indirectos, inclusive los de carácter financiero, amortización del inmovilizado y, en su caso, los necesarios para garantizar el mantenimiento y un desarrollo razonable del servicio o actividad por cuya prestación o realización se exige la tasa, todo ello con independencia del presupuesto u organismo que lo satisfaga.

### **3.1. Tasas por Suministro o Abastecimiento de Agua**

Dentro de las tasas que pueden establecer las entidades locales por prestación de servicios el apartado t) del artículo 20.4 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales menciona la “Distribución de agua, gas, electricidad y otros abastecimientos públicos incluidos los derechos de enganche de líneas y colocación y utilización de contadores e instalaciones análogas, cuando tales servicios o suministros sean prestados por entidades locales.”

La cuestión de la naturaleza jurídica de la figura utilizada para gravar el suministro de agua no ha sido pacífica en nuestro ordenamiento. Por la prestación de tal servicio se han cobrado en España tarifas, precios, tasas y precios públicos. Pero ¿cuál es la figura correcta que debe utilizarse para gravar tal servicio según nuestro ordenamiento? Hasta la modificación operada recientemente en el artículo 2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por la disposición final quincuagésima octava de Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible, la cuestión estaba clara. En efecto, el artículo 2.2., a) de la Ley General Tributaria definía a las tasas como “los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado”. Este precepto incluía un párrafo segundo, que es el que ha sido suprimido por la disposición citada de la Ley de Economía Sostenible, que disponía que “se entenderá que los servicios se prestan o las actividades se realizan en régimen de derecho público cuando se lleven a cabo mediante cualquiera de las formas previstas en la legislación administrativa para la gestión del servicio público y su titularidad corresponda a un ente público”. Así pues, hasta la supresión de este apartado quedaba claro que se consideraban prestados los servicios en régimen de derecho público y por tanto había que exigir una tasa tanto si los mismos eran prestados a través de formas de gestión directa como a través de formas de gestión indirecta. Con esta redacción legal se resolvían los problemas planteados por lo dispuesto en el inciso final del apartado 4.t) del artículo 20 de la Ley 39/1988, de Haciendas Locales, que había generado una importante polémica acerca de la exclusión del ámbito de la tasa de las contraprestaciones correspondientes a los servicios públicos prestados en régimen de gestión indirecta al vincular la exigencia de tasas a las prestaciones de tales servicios o suministros “por entidades locales”. Su redacción parecía limitar la tasa a los casos de prestación o gestión directa del servicio. Toda esta polémica quedó superada al modificar la Ley General Tributaria el ámbito reservado a la tasa por el artículo 20 de la Ley de Haciendas Locales, extendiéndolo a todos los servicios públicos de recepción obligatoria cualquiera que sea la forma de gestión, directa o indirecta, de los mismos.

Pero con la reciente supresión del apartado segundo del artículo 2.2, a) de la Ley General Tributaria vuelven a plantearse las dudas que antes existían porque ya no está claro que deba exigirse una tasa tanto si el servicio se presta en régimen de gestión directa como si se presta en régimen de gestión

indirecta. Tras esta modificación legal resulta que cuando el servicio de suministro o abastecimiento domiciliario de agua se gestione por una empresa privada en régimen de concesión, lo cual ocurre en muchos Municipios españoles, ya no tendrá necesariamente que cobrarse una tasa sino que se podrá establecer un precio público. Y eso tiene importantes consecuencias por ejemplo para los usuarios que por la razón que sea dejen de pagar algún recibo del agua. En estos casos, en lugar de recurrir a la vía de apremio, que sólo es posible en el caso de ingresos de derecho público, la empresa privada concesionaria podrá recurrir directamente, como medida de presión para que el abonado pague, al corte del suministro. Por la información de la que disponemos esta modificación se ha introducido vía enmienda como consecuencia de la presión de las empresas suministradoras de agua y creemos que supone un paso atrás respecto a la situación hasta entonces vigente por las razones que hemos comentado.

Hay algunos Municipios en los que se establece algún incentivo fiscal de carácter medioambiental para los contribuyentes que ahorren agua. Podemos citar como ejemplo en este sentido la tasa por abastecimiento domiciliario de agua potable del Ayuntamiento de Sevilla, cuya cuota tributaria se calcula sumando una cuota fija o de servicio y una cuota variable o de consumo. La cuota fija o de servicio es una cantidad fija que se factura al usuario en concepto de disponibilidad del servicio, independientemente que hagan uso o no del mismo y su importe varía en función del calibre del contador instalado. Por su parte la cuota variable o de consumo es una cantidad que se factura de forma periódica y en función del consumo realizado, dependiendo además de si se trata de consumo doméstico o consumo industrial o comercial. El incentivo al que nos referimos es una bonificación medioambiental por uso eficiente del agua antes mencionada que se aplica sobre la cuota variable de esta tasa. La bonificación se aplicará al titular del suministro que habiendo acreditado el número de habitantes de su vivienda, tenga un consumo inferior a 3,33 m<sup>3</sup>/habitantes/mes. El número de habitantes deberá ser acreditado por el titular del suministro, mediante certificación actualizada del Ayuntamiento, teniendo esa certificación una validez de dos años.

### **3.2. Tasa de Recogida Domiciliaria de Basuras o Residuos Sólidos Urbanos**

No existe en España un único modelo de tasa por recogida domiciliaria de basuras. Así, en algunos Municipios se cobra una tasa fija. En otros se cobra una tasa variable en función del consumo de agua. También hay Municipios donde se combinan ambos sistemas y la tasa tiene una parte fija y otra variable. Además, hay Municipios en donde se vincula en algunos casos el importe de la tasa al valor catastral de los inmuebles. Finalmente hay concretos Municipios españoles que han implantado sistemas de pago por generación en los que el importe de la tasa varía dependiendo de los residuos generados.

Como ejemplo de tasa calculada en función del consumo de agua podemos citar el caso de la tasa de basura establecida por el Ayuntamiento de Sevilla. En esta tasa para las viviendas que dispongan de contador la base imponible se determina en función de una cantidad fija por vivienda y mes y otra variable en función de los metros cúbicos de agua facturada por la empresa municipal suministradora de este servicio. De todos modos, con independencia de cuál sea el consumo de agua efectuado, en el caso del Ayuntamiento de Sevilla se facturará como mínimo por esta tasa de basuras una cantidad de 2,02 euros al mes por vivienda. La parte variable por vivienda, mes y tramo, depende del consumo. Los tramos de consumo que se fijan son hasta cinco, hasta catorce o más de catorce metros cúbicos. Se establece una cuota máxima a pagar durante el ejercicio, por vivienda y mes, será de 24,43 euros. Así pues, cualquiera que sea el consumo de agua efectuado, no se facturará por la tasa de basuras cantidad inferior a 2,02 euros al mes y vivienda, ni superior a 24,43 euros al mes y vivienda. Para el caso de locales la tasa se calculará teniendo en cuenta la naturaleza de las actividades desarrolladas en los mismos, y, en su caso, atendiendo a la superficie, número de plazas, categorías, volumen de residuos producidos, clasificación viaria y demás elementos contenidos en las tarifas, de conformidad con las definiciones señaladas en las mismas.

Como ya hemos avanzado en el caso del Ayuntamiento de Madrid, la cuota de esta tasa en el caso de viviendas no depende del consumo de agua sino que es una cantidad fija en función del valor catastral de las mismas. En el caso de locales comerciales para determinar la cuota no se considera sólo el valor catastral sino también la generación de residuos que produce dicho local.



Sin lugar a dudas la tasa de basuras ideal desde el punto de vista medioambiental será aquella que tenga en cuenta para su cuantificación el volumen de residuos generado por los ciudadanos. En Derecho comparado existen experiencias de implantación de los mecanismos PAYT (*pay-as-you-throw*) en Estados Unidos y en algunos países europeos como Holanda. En el caso de Estados Unidos las localidades en las que se aplican sistemas de este tipo gravan a los ciudadanos en función del número de bolsas de basura que depositan en los contenedores o en función del volumen del contenedor que eligen para tirar la basura.

En España hay tres Municipios que han ensayado ya este tipo de mecanismos. Este es el caso de Torrelles de Llobregat y Argentona, ambos en la provincia de Barcelona y de Esporles, en las Islas Baleares. Veamos cómo funcionaba el primero de ellos. La tasa establecida por Torrelles de Llobregat estuvo en vigor entre enero y septiembre de 2003. Las basuras debían depositarse en la puerta de la casa o del establecimiento comercial entre las 20 y las 22 horas. Tenía una parte fija para todos los contribuyentes, con cuantías distintas para usuarios domésticos y comerciales y una parte variable también diferente para usuarios domésticos y comerciales. La parte variable de la tasa para los usuarios domésticos se pagaba cuando se compraban las bolsas estandarizadas de 50 litros para la fracción inorgánica siendo su importe de 0,60€/bolsa y su uso obligatorio para la disposición de los residuos. La materia orgánica y el papel/cartón se recogían gratuitamente para la mayoría de usuarios. Para los usuarios comerciales que fuesen grandes generadores la parte variable de la tasa variaba en función del número, tamaño y periodicidad de la recogida de los contenedores de basura orgánica asignados para su uso exclusivo. En el futuro quizás serán muchos los Municipios que establecerán sistemas de pago por generación, aunque hay que advertir que dichos sistemas también presentan importantes inconvenientes difíciles de resolver como por ejemplo el denominado "turismo de residuos".

### **3.3. Tasas por Servicios Administrativos de Autorización o Control o Aprovechamiento del Dominio Público**

Las tasas por servicios de control de tipo ambiental creemos que ofrecen importantes posibilidades para los Municipios. En efecto por cualquier tipo de servicio vinculado a actuaciones de tipo ambiental pueden los Municipios cobrar tasas. Y en la cuantificación de este tipo de tasas pueden tenerse en cuenta aspectos medioambientales. Aquí encajarían por ejemplo las tasas urbanísticas, las tasas por ruido o por control de la contaminación o incluso por registro o tenencia de animales peligrosos. Existe alguna experiencia de este tipo en algún Municipio español pero hasta la fecha con escaso éxito.

También en el campo del turismo existen importantes posibilidades para los Municipios. En este sentido resulta ilustrativa la experiencia francesa donde tradicionalmente se ha cobrado la *taxe de séjour*. La Comunidad Autónoma de Baleares aprobó un tributo de este tipo conocido como ecotasa aunque era un auténtico impuesto, pero finalmente se derogó al cambiar el Gobierno de dicha Comunidad.

La ocupación de espacios naturales también es un campo que ha sido poco explotado hasta la fecha por los Municipios. Aquí también existen importantes posibilidades pudiendo citar como ejemplo el caso del Municipio de Yaiza en el sur de la isla de Lanzarote, donde se cobra una tasa de 3 euros por acceder con un vehículo a las playas del Papagayo, que fueron declaradas monumento natural.

### **3.4. Tasas sobre Movilidad Urbana**

Nos vamos a referir por último a las llamadas tasas por movilidad urbana. Este tipo de tributos constituyen ya una tradición en el Derecho comparado. Consisten usualmente en el pago de una cantidad determinada por el acceso a una zona concreta del casco urbano de un Municipio. El ejemplo quizás más conocido en este sentido es la tasa por congestión del tráfico circulatorio (*congestion charge*) establecida por el Ayuntamiento de Londres. Para más detalles sobre esta figura puede verse la página web [www.tfl.gov.uk/roadusers/congestioncharging/](http://www.tfl.gov.uk/roadusers/congestioncharging/). Es una tasa de 10 libras y se paga por acceder a la zona de tarificación por congestión de tráfico entre las 7:00 horas y las 18:00 horas, de lunes a viernes, excepto los fines de semana y los festivos. En caso de impago antes de las 12 horas del día siguiente al que se circuló se impondrá una multa de 120 libras. El abono de esta tasa diaria permite circular, salir y volver a entrar en la zona de tarificación tantas veces como lo necesite a lo largo del día.



Además del caso de Londres también se aplican figuras de este tipo en otros países de Asia como Singapur o del Norte de Europa como por ejemplo Noruega. En este último es Trondheim el Municipio donde viene aplicándose este mecanismo desde hace más tiempo. También en Italia la ciudad de Milán ha establecido una tasa de este tipo para limitar el tráfico en el centro de la ciudad denominada *Ecopass*. Se cobra por la entrada en la zona de aplicación entre las 7:30 horas y las 19:30 horas y su importe oscila entre 2 y 10 € dependiendo del tipo de vehículo.

## BIBLIOGRAFÍA

- ADAME MARTÍNEZ, F. D. (2011): “Medidas fiscales con finalidad ambiental en los impuestos y tasas del Ayuntamiento de Sevilla”, en VARIOS AUTORES (Dir. SERRANO ANTÓN, F.), *Tributación ambiental y Haciendas Locales*, Aranzadi.
- (2011): “Tributos municipales sobre residuos en Derecho comparado”, en VARIOS AUTORES (Dir. SERRANO ANTÓN, F.), *Tributación ambiental y Haciendas Locales*, Aranzadi.
- ADAME MARTÍNEZ, F. D. y ADAME MARTÍNEZ, M. A. (2003): “La protección del medio ambiente y los tributos locales”, *Tributos Locales*, núm. 33.
- CHICO DE LA CÁMARA, P. (2009): “La Tasa: cuestiones problemáticas”, *Tributos Locales*, núm. 86.
- CHICO DE LA CÁMARA, P.; HERRERA MOLINA, P. y GRAU RUIZ, A. (2003): “Incentivos a las energías alternativas como instrumento de desarrollo sostenible”, *Quincena Fiscal*, núm. 2.
- CHICO DE LA CÁMARA, P. y RUIZ GARIJO, M. (2007): “La entrada de vehículos por la vía pública: ¿tasa por aprovechamiento especial de dominio público o impuesto por la titularidad de un aparcamiento privado?”, *Tributos Locales*, núm. 72.
- DE VICENTE GARCIA, J. y ADAME MARTÍNEZ, F. D. (2008): *Régimen fiscal del agua: tributos estatales, autonómicos y locales*, Comares, Granada.
- FERNÁNDEZ PAVÉS, M. J. (2005): “Las tasas locales por servicios y actividades tras la nueva LGT”, *Tributos Locales*, núm. 52.
- GARCÍA MONCÓ, A. (2008): “La tributación medioambiental en el ámbito municipal”, en VARIOS AUTORES, *Tratado de Tributación Medioambiental*, Vol. II, Iberdrola y Thomson Aranzadi, Cizur Menor.
- HERRERA MOLINA, P. (2001): “Los tributos ecológicos como recurso financiero local”, en VARIOS AUTORES (Coord. GOMAR SÁNCHEZ, J. I. y RODRÍGUEZ FERNÁNDEZ, J.), *Hacienda y finanzas municipales: ponencias presentadas en el XIV Programa Iberoamericano de Formación Municipal*, Madrid.
- (2000): *Derecho tributario ambiental: la introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*, Marcial Pons, Madrid.
- LAGO MONTERO, J. M. (2010): “Tasas de recogida de basuras. Costes trasladables, costes imputables, capacidad económica y protección ambiental”, *Tributos Locales*, núm. 96.
- LUCHENA MOZO, G. M. (2003): “Fiscalidad y medio ambiente”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 5.
- (2005): “Las líneas actuales de gravamen en la tributación medioambiental”, *Quincena Fiscal*, núm. 18.
- LUCHENA MOZO, G. M. y PATÓN GARCÍA, G. (2005): “Las líneas actuales de gravamen en la tributación medioambiental”, *Quincena Fiscal*, núm. 18.
- PATÓN GARCÍA, G. (1999): “La fundamentación del uso de los tributos para la protección del medio ambiente”, *Revista Jurídica de Castilla-La Mancha*, núm. 27.
- (2006): “Hacia un modelo de impuesto ambiental: las reformas pactadas y la creación de nuevos tributos”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 7.
- (2008): “Tendencias y perspectivas en la fiscalidad medioambiental de la Unión Europea”, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 281.

- PATÓN GARCÍA, G. (2010): “La implicación de la hacienda local en la finalidad medioambiental de reducción de emisiones contaminantes”, *Tributos Locales*, núm. 96.
- PUIG VENTOSA, I. (2004): *Fiscalitat ambiental local*, Fundació Carles Pi i Sunyer, Barcelona.
- (2004): “Las tasas de basuras de pago por generación: el caso de Torrelles de Llobregat”, *Crónica Tributaria*, núm. 111.
- RAMOS PRIETO, J. y TRIGUEROS MARTÍN, M. J. (2010): “La imposición sobre los vehículos de motor en el ámbito de la Unión Europea”, en VARIOS AUTORES (Relator DI PIETRO, A. y Coordinadores LASARTE, J. y ADAME, F.), *Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma*, Centro de Estudios Financieros, Madrid.
- SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V. M. (2007): “Energía, medio ambiente e Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica: el impuesto alemán como uno de los modelos a seguir”, en VARIOS AUTORES (Coord. FALCÓN Y TELLA, R.), *Estudios sobre fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- SERRANO ANTÓN, F. (2011): (Dir.), *Tributación ambiental y Haciendas Locales*, Aranzadi.
- (2008): “La tributación medioambiental en la Unión Europea”, en VARIOS AUTORES (Coord. por BECKER ZUAZUA, F.; CAZORLA PRIETO, L. M. y MARTÍNEZ-SIMANCAS SÁNCHEZ, J.), *Tratado de tributación medioambiental*, Vol. 2.
- YÁBAR STERLING, A. y HERRERA MOLINA, P. (2008): “Tributos locales y cargas como instrumentos de movilidad sostenible en las grandes metrópolis españolas”, *M+A Revista electrónica de medioambiente*, núm. 5.