



LOS IMPUESTOS AUTONÓMICOS PROPIOS: ¿UNA ESPECIE EN PELIGRO DE EXTINCIÓN?

Rodolfo Salassa Boix

Doctor en Derecho y Magister en Derecho de la Empresa
Universidad Rovira i Virgili de Tarragona
Profesor Agregado (Serra Húnter) de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Pompeu Fabra de Barcelona
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-9371-339X>

Recibido: Octubre, 2022

Aceptado: Noviembre, 2022

<https://dx.doi.org/10.47092/CT.23.2.3>

RESUMEN

Considerando que en los últimos años el Estado español ha establecido cada vez más impuestos ambientales, que tornaron incompatibles muchos impuestos autonómicos previos e impiden la implantación de nuevos impuestos autonómicos similares, parece que el Estado está acaparando gradualmente el ámbito competencial en materia ambiental. Teniendo en cuenta que la mayoría de los impuestos autonómicos propios son de carácter ambiental, nuestro objetivo consiste en determinar si la competencia autonómica para dictar impuestos, tal y como la conocemos hoy en día, se encuentra en peligro de extinción.

Palabras clave: impuestos autonómicos propios, potestad tributaria, LOFCA, fiscalidad ambiental.

THE AUTONOMOUS TAXES: A SPECIE IN DANGER OF EXTINCTION?

Rodolfo Salassa Boix

ABSTRACT

Considering that in recent years the Spanish State has created more and more environmental taxes, which made many autonomous taxes incompatible and impede the implementation of new similar autonomous taxes, it seems that the State is gradually monopolizing the area of fiscal competence on environmental matters. Bearing in mind that most of the autonomous taxes regulated have environmental features, our purpose is to determine if the autonomous competence to implement taxes, as we know it today, is in danger of extinction.

Keywords: autonomous taxes, tax competence, LOFCA, environmental taxation.

SUMARIO

1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA. 2. DISTRIBUCIÓN DE COMPETENCIAS TRIBUTARIAS (ESTATALES Y AUTONÓMICAS) Y MECANISMOS DE COMPENSACIÓN. 2.1. Cláusula de compatibilidad (art. 6.2, primera parte, LOFCA). 2.2. Cláusula de compensación (art. 6.2, segunda parte, LOFCA). 3. IMPUESTOS ESTATALES (EFECTIVA O PRETENDIDAMENTE) AMBIENTALES. 3.1. Ley 15/2012: impuestos sobre la energía eléctrica, el combustible nuclear y los residuos radiactivos. 3.1.1. *Impuestos ambientales creados por la Ley 15/2012*. 3.1.2. *Posible solapamiento de estos tributos con impuestos autonómicos propios*. 3.2. Ley 16/2013: Impuesto sobre los gases fluorados. 3.2.1. *Regulación del Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero*. 3.2.2. *Posible solapamiento del Impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero con hechos imposables de impuestos autonómicos propios*. 3.3. Ley 8/2015: Impuesto sobre la extracción de gas, petróleo y condensados. 3.4. Ley 7/2022: impuestos sobre los plásticos y residuos. 3.4.1. *Impuestos ambientales establecidos por la Ley 7/2022*. 3.4.2. *Posible solapamiento entre el Impuesto a los envases de plástico no reutilizables y el Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos y la imposición autonómica*. 4. PRINCIPALES RECOMENDACIONES DEL ÁMBITO EUROPEO Y ESTATAL SOBRE LOS TÍTULOS COMPETENCIALES VINCULADOS A LA IMPOSICIÓN AMBIENTAL. 4.1. Recomendación del Consejo de la Unión Europea para España (2012). 4.2. Recomendaciones de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español (2014). 4.3. Informe de Alerta Temprana de la Unión Europea sobre España (2018). 4.4. Informe de la Comisión Europea para España (2019). 4.5. Recomendación del Consejo de la Unión Europea para España (2022). 4.6. Recomendaciones del Comité de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español (2022). 5. CONCLUSIONES. BIBLIOGRAFÍA.

1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Durante los primeros años de funcionamiento del sistema de impuestos autonómicos propios la producción legislativa fue realmente muy escasa. Como señala Ramos Prieto (2017: 50), tales impuestos básicamente recaían sobre el tratamiento y saneamiento del agua, el juego y la infrutilización de tierras agrarias. Pero con el paso del tiempo comenzó a despertar el instinto legislativo de las Comunidades Autónomas (CC. AA.) con un marcado avance hacia la imposición de actividades perjudiciales para el medio ambiente (Adame Martínez, 2020: 19-20), ocupando así el espacio legislativo que dejaba disponible el legislador estatal (Lasarte López, 2017: 193). Todo ello generó que las CC. AA. fueran habituándose a acaparar el dictado de los tributos ambientales y que, salvo algunas pocas excepciones (1), éstos sean prácticamente los únicos impuestos propios regulados por aquéllas. Tal es así que, hasta hace no mucho tiempo, podemos decir que la imposición

(1) Por ejemplo, los impuestos sobre las grandes superficies comerciales o el consumo de bebidas azucaradas.

ambiental en España se encontraba prácticamente limitada a los impuestos autonómicos propios (2).

Pero esta tendencia comenzó a cambiar paulatinamente durante la última década (Ramos Prieto, 2017: 53 y Lasarte López, 2017: 196), cuando el Estado comenzó a avanzar sobre gravámenes que parecían implícita y consuetudinariamente reservados para las CC. AA. (3). Este reciente interés del legislador estatal por regular los impuestos ambientales se puede agrupar en cuatro oleadas legislativas (2012, 2013, 2015 y 2022), que se fueron sucediendo a pesar de los cambios de gobierno y partidos políticos (4).

En el año 2012 se establecieron varios gravámenes estatales ecológicos (5): el Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica (IVPEE), el Impuesto sobre la Producción de Combustible Nuclear Gastado y Residuos Radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica (IPCNGRR), el Impuesto sobre el Almacenamiento de Combustible Nuclear Gastado y Residuos Radiactivos en instalaciones centralizadas (IACNGRR) y un Canon sobre la Utilización de Aguas Continentales para Producir Energía Eléctrica (CUACPEE), todos ellos a través de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética. En el año 2013 se creó el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero (IGFEI), mediante la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras. En el año 2015 se legisló el Impuesto sobre el Valor de la Extracción de Gas, Petróleo y Condensados (IVEGPC), con la Ley 8/2015, de 21 de mayo, por la que se modifica la Ley 34/1998, de 7 de octubre, del Sector de Hidrocarburos, y por la que se regulan determinadas medidas tributarias y no tributarias en relación con la exploración, investigación y explotación de hidrocarburos. Finalmente, en el año 2022 se dictaron los últimos impuestos ambientales estatales: el Impuesto a los Envases de Plástico no Reutilizable (IEPNR) y el Impuesto al Depósito de Residuos en Vertederos, Incineración y Coincineración (IDRVIC), ambos a través de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular.

Si bien es cierto que el solapamiento competencial entre el Estado y las CC. AA. se produjo fundamentalmente en el ámbito de la fiscalidad ambiental, sobre la cual nos enfocaremos en este trabajo, ello también ocurrió en otro tipo de impuestos. Concretamente, destacamos el Impuesto sobre Actividades del Juego (IAJ), regulado por la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego, y el Impuesto sobre los Depósitos en

(2) Aunque, como advierte Molina Lebrón (2017: 253), en muchas ocasiones el verdadero objetivo de estos gravámenes es: «...disfrazar tributos netamente recaudatorios bajo el barniz de tributos medio ambientales».

(3) Como señala Lago Montero (2017: 3) «...la primera situación se ha dado cuando el Estado ha estrenado la facultad de absorción de materias impositivas previamente ocupadas por la imposición autonómica, reconocida en el artículo 6.2 de la LOFCA desde 1980 como una de las manifestaciones más visibles de su potestad tributaria originaria... y que hasta fechas recientes no había sido utilizada».

(4) De 2011-2018: Mariano Rajoy y de 2018-2022: Pedro Sánchez.

(5) O al menos, supuestamente ecológicos, según la intención manifestada por los legisladores.

Entidades de Crédito (IDEC), implementado por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica (6). También es cierto que la fiscalidad ambiental incluye todas las especies tributarias (Salassa Boix, 2018: 93), sin embargo, nuestra atención se posa sobre los impuestos ambientales, que son la especie que más complicaciones acarrea para delimitar la potestad tributaria de los niveles de gobierno.

Considerando que en los últimos años el Estado ha creado cada vez más impuestos ambientales, por los cuales se suspenden muchos impuestos autonómicos propios previos y se impide la implantación de nuevos impuestos autonómicos similares, es lógico preguntarse ¿si el Estado está acaparando gradualmente el ámbito competencial en materia ambiental, vaciando así de contenido a la principal área de imposición de los impuestos autonómicos propios? Teniendo en cuenta que la mayoría de los impuestos propios regulados por las CC. AA. son de carácter ambiental, nuestro objetivo consiste en determinar si las competencia autonómica para dictar impuestos propios, tal y como la conocemos hoy en día, se encuentra en peligro de extinción. Asimismo, de manera complementaria, este trabajo pretende aportar un resumen de la imposición ambiental estatal, ya que se tratan los principales gravámenes ambientales que ponen en jaque a la competencia tributaria autonómica. No obstante, nuestra intención no es valorar en esta oportunidad la conveniencia o no de mermar la competencia tributaria autonómica para una imposición ambiental más adecuada y eficiente. En virtud del objetivo y la pregunta planteada, estructuramos la exposición en tres grandes apartados.

En primer lugar, nos detendremos brevemente en la distribución de competencias para dictar impuestos ambientales estatales y autonómicos y en la solución normativa ante posibles solapamientos. Esto posibilitará comprender el alcance de la especie competencial cuya potencial extinción nos ocupa y determinar si el Estado ha violado alguna normativa con el dictado de los últimos impuestos ambientales, además de las consecuencias para la potestad tributaria autonómica. En segundo lugar, nos centraremos en los principales impuestos estatales ambientales o pretendidamente ambientales y en las referencias legislativas en relación con las competencias tributarias de las CC. AA. con impuestos previos similares. Esto ayudará a entender cuáles son los hechos imposables que, a partir de ahora, se encuentran negados para los parlamentos autonómicos y saber cómo se ha intentado solucionar el posible solapamiento. En tercer lugar, nos abocaremos a las principales recomendaciones vertidas a nivel europeo y estatal sobre la necesidad de mejorar la armonización y coordinación de la imposición ambiental en España. Esto permitirá vislumbrar la motivación del legislador estatal a la hora de dictar impuestos ambientales y valorar si esta tendencia legislativa puede tener vocación de continuidad o es un arrebató legislativo de carácter temporal.

(6) Este último impuesto generó numerosos trabajos doctrinarios que serán de gran utilidad para este artículo: Falcón y Tella (2013: 11-18), Mata Sierra y Carbajo Nogal (2013: 1-18) y García de Pablos (2015: 21-42).

2. DISTRIBUCIÓN DE COMPETENCIAS TRIBUTARIAS (ESTATALES Y AUTONÓMICAS) Y MECANISMOS DE COMPENSACIÓN

La Constitución Española (CE) reconoce que tanto el Estado como las CC. AA. gozan de potestad tributaria, pero no veda *per se* la posibilidad de que exista múltiple imposición sobre una misma manifestación de capacidad económica (7). A partir de ello, resulta imprescindible que exista un sistema de distribución competencial lo suficientemente coordinado como para evitar el constante solapamiento de hechos imposables, en especial si se trata de tributos ambientales, como apunta Ortiz Calle (2019: 12).

Por un lado, tenemos el reconocimiento constitucional de la potestad tributaria estatal en el artículo 133.1 y 3, del cual se desprenden, al menos, tres grandes características. Se trata de una potestad originaria, siendo entonces derivada para los otros niveles de gobierno, que obliga al legislador estatal a coordinar las competencias tributarias de todo el sistema tributario español; una potestad amplia, en el sentido que incluye la competencia para dictar tanto tributos como beneficios fiscales; y finalmente, se encuentra limitada por el principio de legalidad tributaria, además de otros principios tributarios que también surgen del texto constitucional. La capacidad del Estado para coordinar la distribución competencial del sistema tributario en su conjunto surge de los artículos 149.1, puntos 14 y 18, de la CE, que le otorgan la «competencia exclusiva sobre la hacienda general... y las bases del régimen jurídico de las Administraciones públicas», y del artículo 157.3 que determina que «mediante ley orgánica podrá regularse el ejercicio de las competencias financieras...». Esta potestad amplia de organización de todo el sistema fue confirmada en numerosas ocasiones por la jurisprudencia (8).

Por otro lado, también se otorga potestad tributaria a las CC. AA., aunque en este caso derivada, que emana del reconocimiento de su autonomía en los términos de los artículos 2, 137 y 156.1 de la CE. Recordemos que esta autonomía no sólo es de carácter político, sino también financiero, y que el poder financiero incluye competencias sobre los gastos e ingresos (9). La competencia tributaria derivada de las CC. AA. implica tanto la capacidad para establecer y exigir sus propios tributos como su aptitud para acceder a un sistema adecuado (en términos de suficiencia) de ingresos, pero siempre de acuerdo con los artículos 133.2 y 157.1 de la CE (10). Sin embargo, la *Carta Magna* no sólo les reconoce recursos económicos para el ejercicio de sus competencias (11), sino que también limita dicha potestad desde un punto de vista espacial, al impedirles gravar bienes situados fuera de su territorio o que obstaculicen la libre circulación de mercancías o servicios (12).

(7) Como surge de las SSTC 242/2004, de 16 de diciembre, y 183/2014, de 6 de noviembre.

(8) STC 116/1994, de 18 de abril de 1994.

(9) STC 13/1992, 6 febrero, y STC 48/2000, de 31 de enero de 2000.

(10) STC 179/1985, de 19 de diciembre; STC 104/2000, de 13 de abril, y STC 289/2000, de 30 de noviembre.

(11) STC 13/2007, de 18 de enero.

(12) Artículo 157.2 de la CE.

En cumplimiento del mandato constitucional, en cuanto a la organización del sistema fiscal general (13), el legislador estatal dictó la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), en donde se fijan las pautas y los límites conforme a los cuales se pueden establecer los tributos autonómicos (14). Esta norma establece los recursos económicos de las CC. AA., entre los cuales se encuentran los impuestos propios (15), y especifica la manera de coordinar la competencia tributaria para dictar tributos (en especial, los impuestos) entre los niveles de gobierno (16). Aquí nos adentramos en un punto neurálgico para los fines de este trabajo.

Primeramente, la LOFCA dispone que las CC. AA. podrán establecer y exigir sus propios tributos de acuerdo con la CE y las leyes, respetando en todo caso dos grandes límites competenciales (17). Esta limitación implica que los tributos autonómicos no podrán recaer sobre hechos impositivos gravados por el Estado o las corporaciones locales (18). De manera que la competencia tributaria autonómica es más bien excluyente y residual, en el sentido que sólo podrán legislar gravámenes con hechos impositivos que no hayan sido previamente alcanzados por el Estado o los entes locales. Si bien la norma se refiere al conjunto de especies tributarias de todos los niveles de gobierno, nuestro análisis se centra en los impuestos autonómicos propios y en su coordinación con el ámbito estatal. Podemos decir que estamos ante una cláusula de compatibilidad, por la cual se delimitan los casos en los que las CC. AA. están habilitadas para dictar sus propios impuestos.

La idea de esta cláusula es respetar la competencia originaria estatal para dictar impuestos y así armonizar, como señala Lasarte López (2017: 194), una determinada materia imponible en todo el Estado, otorgando así una preeminencia al tributo estatal. Esta cláusula implica, a grandes rasgos, la suspensión de los impuestos autonómicos y la activación de mecanismos de coordinación y compensación para las CC. AA. que tengan legislado un gravamen similar previo cuando dicha suspensión suponga una disminución de ingresos (19). Se busca evitar la coexistencia simultánea de impuestos estatales y autonómicos con el mismo hecho imponible y resarcir a las CC. AA. perjudicadas por el nacimiento de un nuevo impuesto estatal.

A los fines de este trabajo, nos interesa la compatibilidad, compensación y coordinación entre la potestad tributaria estatal y autonómica sobre los impuestos propios ambientales, ya que se trata de la especie impositiva más utilizada por las CC. AA. Y es que la encorsetada potestad tributaria que la LOFCA otorgó a las CC. AA., trajo como

(13) Artículo 157.3 de la CE.

(14) Con los años sufrió varias modificaciones (LO 3/1996, LO 7/2001, LO 3/2009, LO 6/2015 y LO 9/2022).

(15) Artículo 4.Uno.b) de la LOFCA.

(16) Artículo 6 de la LOFCA.

(17) Artículo 6.Uno de la LOFCA.

(18) La gran diferencia entre la potestad tributaria estatal y la local es que la primera tiene amplia libertad para regular cualquier hecho imponible, siempre dentro de los límites que marca la CE, mientras que la segunda se encuentra limitada por lo que establece el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), según el cual deben implementarse tres impuestos (obligatorios) y pueden, además, agregarse otros dos impuestos más (potestativos).

(19) Artículo 6, punto 2, de la LOFCA.

consecuencia lógica que éstas centren su producción legislativa en impuestos que no estuviesen regulados por el Estado ni por las corporaciones locales. Aquí es donde cobran relevancia los impuestos ambientales, como una particular especie dentro del género de impuestos con fines extrafiscales (20) (en oposición a los impuestos con fines recaudatorios). Estas especies impositivas fueron cobrando fuerza a finales del siglo pasado y se conciben como tributos cuya principal característica estriba en la función disuasoria de su hecho imponible por la realización de conductas contaminantes (Salassa Boix, 2014: 143 y 144).

2.1. Cláusula de compatibilidad (art. 6.2, primera parte, LOFCA)

Finalizaba el siglo XX con el desarrollo de una nueva tipología impositiva, prácticamente desconocida para el Derecho tributario hasta ese entonces, cuyo eje giraba en torno a la protección del medio ambiente. Ante esta nueva finalidad impositiva, el Estado español, avalado por su potestad tributaria originaria, tenía la posibilidad de implementar estos nuevos gravámenes o prescindir de ellos para dejar su regulación a las CC. AA., ansiosas por encontrar hechos imponibles no gravados por el legislador estatal. Así fue como, por decisión inconsciente del legislador estatal o por menosprecio de los beneficios (ecológicos o recaudatorios) de esta nueva figura impositiva (21), se fue forjando un amplio elenco de impuestos autonómicos propios aprovechado por las CC. AA. (22). Es por ello que la imposición ambiental estuvo habitual e históricamente ligada a las CC. AA., generando que España se haya caracterizado por una imposición ambiental carente de sistematicidad y coordinación, lo cual también impacta en su eficacia (Patón García, 2017: 120).

Junto con la proliferación normativa de estos nuevos impuestos, también surgían los interrogantes en torno a sus rasgos distintivos y a si la manera en que eran regulados era suficiente como para poder superar la cláusula de compatibilidad de la LOFCA. A los fines de evitar que la competencia tributaria autonómica quede reducida a un papel testimonial, Lasarte López (2017: 187) apunta que la jurisprudencia del TC forjó una postura amplia en favor de la potestad tributaria de las CC. AA. Para ello abrazó la idea de que la finalidad ecológica (extrafiscal) de un impuesto era suficiente para diferenciar el hecho imponible de los impuestos propios autonómicos y los estatales que carecían de dicha finalidad, por tener un objetivo recaudatorio, aun cuando las conductas alcanzadas pudieran ser similares (Lago Montero, 2017: 20). La proliferación de impuestos ambientales propios elevó considerablemente la conflictividad sobre la interpretación de

(20) Si lo que se quiere es calificar al gravamen lo más apropiado es hablar de tributos ultrafiscales (Rodríguez Muñoz, 2004: 9-59). El prefijo “ultra” significa “más allá de” y la terminación “fiscal” viene de la palabra “fisco” que significa “Tesoro público”, es por ello que siempre va ligada a la recaudación. De manera que en este caso estamos ante tributos que van más allá de lo exclusivamente recaudatorio.

(21) Aunque, como señala Ramos Prieto (2017: 65), en la mayoría de los casos la recaudación de los impuestos ambientales autonómicos es realmente muy escasa.

(22) Siendo, hoy en día, Cataluña la que más impuestos ambientales tiene vigente y Madrid la que menos.

la cláusula de compatibilidad de la LOFCA y trajo aparejada una enorme inseguridad jurídica. Compartimos la idea de que esta situación podría resolverse con un adecuado reparto de «...los espacios fiscales entre los tres niveles de Hacienda» (Ramos Prieto *et al.*, 2019: 225).

El problema a dilucidar era determinar cuándo un tributo tenía esa finalidad extrafiscal, en este caso ambiental, que le permitiese respetar la mencionada cláusula de compatibilidad. A partir de allí se fue consolidando una extensa doctrina jurisprudencial (23) que, en esta ocasión, omitiremos analizar, ya que escapa al objetivo central de este trabajo. No obstante, podemos decir que, en líneas generales, el TC entiende que la coincidencia o no entre hechos impositivos conlleva a un análisis integral de los tributos a comparar, comenzando por la conducta gravada, de necesaria connotación disuasoria, continuando por el resto de aspectos del hecho imponible, pero también incluyendo a los elementos de cuantificación, siendo secundaria la asignación de la recaudación a fines ambientales.

Más allá de la postura que fue adoptando el TC respecto a la diferenciación de hechos impositivos estatales y autonómicos (fines extrafiscales o recaudatorios), lo que importa a los efectos de este trabajo es que el Estado comenzó a legislar impuestos decididamente ambientales, es decir, con una indiscutible finalidad extrafiscal. Todo ello complica las iniciativas autonómicas por legislar impuestos ecológicos con hechos similares a los estatales. Esta nueva tendencia legislativa comenzó a partir del año 2012, cuando el legislador estatal reconsideró su indiferencia hacia los impuestos ambientales (24), incluso a costa de provocar la incompatibilidad de muchos impuestos ambientales autonómicos vigentes desde hace años. A partir de ello, no caben dudas que estamos ante la similitud de hechos impositivos vedada por la LOFCA y ante la consiguiente necesidad de solucionar el solapamiento impositivo. De ahí la pregunta con la que comenzamos este trabajo sobre el peligro de extinción de la competencia tributaria autonómica. Esto nos traslada directamente a la cláusula de coordinación y compensación de la LOFCA.

2.2. Cláusula de compensación (art. 6.2, segunda parte, LOFCA)

Considerando que muchos de los nuevos impuestos estatales pueden solaparse con impuestos autonómicos propios ya vigentes, cobra importancia esta cláusula, siendo un mecanismo legislativo que hasta hace una década prácticamente no se había utiliza-

(23) Las cuales podríamos organizar en dos grupos, según se analice la interpretación del artículo 6.2 de la LOFCA (SSTC 186/1993, de 7 de junio; 14/1998, de 22 de enero; 210/2012, de 14 de noviembre; 60/2013, de 13 de marzo; 110/2014, de 26 de junio; 30/2015, de 19 de febrero; 202/2015, de 24 de septiembre; 74/2016, de 14 de abril; 94/2017, de 6 de julio; 28/2019, de 28 de febrero; 84/2020, de 15 de julio, y 125/2021, de 3 de junio) o del artículo 6.3 de la LOFCA (en las SSTC 122/2012, de 5 de junio; 197/2012, de 6 de noviembre; 85/2013, de 23 de abril; 98/2018, de 19 de septiembre y 43/2019, de 27 de marzo).

(24) Patón García (2017: 120) apunta que dicha decisión se deriva de las Recomendaciones del Consejo de la Unión Europea relativas a la Evaluación del Programa Nacional de Reforma de 2012 de España, en donde se apostaba por aumentar los ingresos provenientes de los gravámenes ecológicos.

do (25). No olvidemos que el solapamiento de hechos imponibles implica la prevalencia del impuesto estatal, en virtud de su competencia tributaria originaria, y la suspensión del impuesto autonómico, a raíz de su competencia tributaria derivada.

Con este nuevo escenario, la pregunta pertinente ya no es ¿cuándo el hecho imponible de un impuesto autonómico es diferente al de un impuesto estatal?, sino más bien ¿qué solución brinda la normativa frente a un solapamiento de impuestos autonómicos y estatales decididamente similares? En cuanto a esta cuestión, la segunda parte del artículo 6.2 de la LOFCA determina que «cuando el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria establezca tributos sobre hechos imponibles gravados por las Comunidades Autónomas, que supongan a éstas una disminución de ingresos, instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas».

La norma no ofrece demasiados detalles, pero su redacción permite inferir dos requisitos acumulativos. Por un lado, el impuesto autonómico previo debe tener un hecho imponible similar al del nuevo impuesto estatal y, por el otro, la suspensión del impuesto autonómico preexistente debe implicar una disminución de los ingresos autonómicos. Dicho de otro modo, si no existe un impuesto autonómico previo y, al mismo tiempo, no se produce una disminución en los ingresos de una C. A., no se aplicará ningún tipo de compensación (26).

A partir de ello, surgen dos interrogantes clave: 1) cuándo existe un hecho imponible ya gravado por una C. A., es decir, un impuesto autonómico previo, y 2) cuándo existe una merma en la recaudación autonómica, por lo tanto, una consecuencia económica perjudicial derivada de la suspensión del impuesto propio.

Por un lado, si la finalidad del impuesto autonómico y estatal es coincidente, como en este caso que es ambiental, estaremos ante hechos imponibles ya gravados. Más complejo será determinar el criterio temporal para determinar si un impuesto autonómico es previo o no a uno estatal. Podríamos mencionar dos grandes alternativas: el momento de entrada en vigor del impuesto estatal o una fecha previa específica que prevea la legislación estatal, incluso aunque sea bastante anterior a la fecha de su vigencia. Esta última alternativa es la que adoptó el legislador estatal en ciertas leyes que establecieron impuestos ambientales estatales con hechos imponibles ya gravados por algunas CC. AA. (27). En las otras que veremos no se adopta ningún parámetro temporal. Por

(25) Moreno García (2019: 300) señala que esta cláusula ha tenido lugar en tres ocasiones: la Ley estatal 15/2012, por un impuesto estatal ambiental por hechos ya gravados por Andalucía y Canarias; la Ley estatal 16/2012, por un impuesto estatal sobre los depósitos bancarios que afectó a varios impuestos autonómicos similares, y la Ley estatal 13/2011, por un impuesto estatal sobre actividades de juego que ya habían implantado algunas CC. AA.

(26) Aunque autores como Falcón y Tella (2013:6) matizan estos requisitos al entender que el objeto de la compensación no pasa por la existencia o no de un tributo autonómico y su recaudación, sino por «...la pérdida en favor de la Hacienda estatal de objetos susceptibles de ser gravados por las CC. AA.». De no ser así, García Novoa (2013: 133) entiende que se podría generar una injusticia «...favoreciendo a las CC. AA. más activas en la creación de tributos propios, en perjuicio de las más moderadas».

(27) Por un lado, la Ley 15/2012, cuyos impuestos ambientales entraron en vigor el día 1 de enero de 2013, estableció como fecha de corte el día 28 de septiembre de 2012 (Disposición adicio-

nuestra parte, entendemos que es razonable que el legislador fije una fecha durante el proceso legislativo (previa a la entrada en vigor del nuevo impuesto) (28), para evitar beneficiar a las CC. AA. que, valiéndose del conocimiento del proceso legislativo de un nuevo impuesto estatal, hayan creado un nuevo impuesto *in limine*, con el único objetivo de gozar de la compensación que ordena la LOFCA.

Por otra parte, es necesario también determinar si el perjuicio económico que sufre la C. A. afectada debe implicar una merma en su recaudación actual, derivada de la suspensión del impuesto autonómico desplazado por el estatal (teoría de la merma efectiva), como apuntan Mata Sierra y Carbajo Nogal (2013: 18), o si basta con que se afecte la recaudación proyectada para futuros períodos impositivos (teoría de la merma proyectada), como señalan Esevenri Martínez (2014: 416-417) y Cubiles Sánchez-Pobre (2014: 1045-1046). Lamentablemente, la jurisprudencia actual (29) no esclarece cómo llevar adelante dicha compensación, sino que se limita a afirmar que el nuevo impuesto estatal es constitucional y que, por lo tanto, activa la cláusula de compensación que establece el artículo 6.2 de la LOFCA (30). El artículo no deja dudas que debe existir una disminución de ingresos por parte de las CC. AA. que tenían vigente un impuesto autonómico previo, aunque no se especifica la manera de demostrar este extremo. Ante la ausencia de una modalidad específica, podría valer tanto la merma efectiva del período fiscal anterior, como la merma de la recaudación proyectada, siempre y cuando sean números razonables, fundamentados y realistas. De no permitirse la última opción no sólo sería necesario que el impuesto autonómico haya entrado en vigor antes de la fecha de corte establecida por la legislación estatal, sino que, además, hubiese generado ingresos efectivos para la C. A.

3. IMPUESTOS ESTATALES (EFECTIVA O PRETENDIDAMENTE) AMBIENTALES

3.1. Ley 15/2012: impuestos sobre la energía eléctrica, el combustible nuclear y los residuos radiactivos

Mediante esta norma se crea el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica (IVPEE), el impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica (IPCN-GRR) y el impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas (IACNGRR) y el CUACPEE (31), aunque nos

nal primera, punto 2, de la Ley 12/2015). Por otro lado, la Ley 7/2022 estableció como fecha de corte el día 17 de diciembre de 2020 (Disposición adicional séptima de la Ley 7/2022), mientras que los impuestos ecológicos que ella regula entraron en vigor el día 1 de enero de 2023 (Disposición final decimotercera de la Ley 7/2022).

(28) En el mismo sentido que Mata Sierra y Carbajo Nogal (2013: 15) y Mories Jiménez (2017: 248).

(29) Muy escasa por cierto respecto de estas cuestiones (Sentencia 26/2015, de 19 de febrero de 2015).

(30) Esta conclusión, bastante efímera para los fines de este trabajo, se replicará en las SSTC 59/2015, de 18 de marzo; 73/2015, de 14 de abril, y 202/2015, de 24 de septiembre.

(31) Como señala Moreno González (2019: 304), este canon se trata de un tributo con una fina-

centraremos en los primeros tres impuestos, los cuales tienen una pretendida finalidad ambiental que resulta un tanto dudosa, como señalan Ramos Prieto *et al.* (2019: 227-234). Consciente del posible solapamiento de este gravamen con impuestos autonómicos propios, el legislador estatal dispuso en esta norma que «en la medida en que los tributos que establece esta Ley recaigan sobre hechos imponible gravados por las Comunidades Autónomas y esto produzca una disminución de sus ingresos, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 6.2 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas». Seguidamente, la norma aclara que ello «... será únicamente de aplicación respecto de aquellos tributos propios de las Comunidades Autónomas establecidos en una Ley aprobada con anterioridad al 28 de septiembre de 2012» (32).

3.1.1. *Impuestos ambientales creados por la Ley 15/2012*

3.1.1.1. Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica

Estamos ante un gravamen de carácter directo y real que grava la realización de actividades de producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica (medida en barras de central) (33), a través de cada una de las instalaciones a las que se refiere el Título IV de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico (34). Son contribuyentes las personas físicas o jurídicas y las entidades que disponga la legislación tributaria siempre que realicen las actividades alcanzadas por el impuesto (35). Algunos autores, como Patón García (2017: 123) y Ortiz Calle (2019: 3), consideran que, al gravar todas las fuentes de producción de electricidad, sin discriminar entre aquellas que son más o menos contaminantes, estamos ante un impuesto de dudosa vocación ambiental. Se trata de un impuesto periódico, marcado por el lapso de un año natural, que se devenga el último día del período impositivo (36).

La base imponible está constituida por el importe total que corresponda percibir al contribuyente por la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, medida en barras de central, por cada instalación, en el período impositivo (37). La cuota íntegra es la cantidad resultante de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen (7%) (38).

Como consecuencia de los incrementos de los precios de la electricidad que comenzaron a finales de 2020, pero que se mantuvieron durante y 2021 (crisis post-COVID-19) y se agravaron en 2022 (guerra en Ucrania), mediante el Real Decreto-ley 12/2021, de 24 de junio, por el que se adoptan medidas urgentes en el ámbito de la fiscalidad energética y en materia de generación de energía, se procedió a exonerar del pago de este

lidad indiscutiblemente recaudatoria.

(32) Disposición adicional primera de la Ley 15/2012.

(33) Artículo 4.2 de la Ley 15/2012.

(34) Artículos 1 y 4.2 de la Ley 15/2012.

(35) Artículo 5 de la Ley 15/2012.

(36) Artículo 7 de la Ley 15/2012.

(37) Artículo 6 de la Ley 15/2012.

(38) Artículos 8 y 9 de la Ley 15/2012.

impuesto, de forma excepcional (durante el tercer trimestre de 2021) a las instalaciones que produzcan electricidad y la incorporen al sistema eléctrico. Ello implicó modificar el cómputo de la base imponible y de los pagos fraccionados regulados en la normativa de dicho tributo (39). Esta suspensión temporal se prorrogó tres veces: la primera prórroga (hasta el 31 de marzo de 2022), se materializó con el Real Decreto-ley 29/2021, de 21 de diciembre, por el que se adoptan medidas urgentes en el ámbito energético para el fomento de la movilidad eléctrica, el autoconsumo y el despliegue de energías renovables (40); la segunda prórroga (hasta el 30 de junio de 2022), se produjo a través del Real Decreto-ley 6/2022, de 29 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes en el marco del Plan Nacional de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la guerra en Ucrania (41), y la tercera y última en 2022 (hasta el 31 de diciembre de 2022), con el Real Decreto-ley 11/2022, de 25 de junio, por el que se adoptan y se prorrogan determinadas medidas para responder a las consecuencias económicas y sociales de la guerra en Ucrania, para hacer frente a situaciones de vulnerabilidad social y económica, y para la recuperación económica y social de la isla de La Palma (42).

3.1.1.2. Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica

Se trata de un gravamen directo y naturaleza real que alcanza la producción de combustible nuclear gastado (43) resultante de cada reactor nuclear y la producción de residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica (44). Son contribuyentes las personas físicas o jurídicas y las entidades que disponga la legislación tributaria, siempre que realicen las actividades gravadas, y son responsables solidarios los propietarios de las instalaciones nucleares que generen el hecho imponible, cuando no coincidan con quienes las exploten (45). El proceso de liquidación del impuesto depende del tipo de desecho derivado de la generación de energía nucleoelectrónica.

Respecto del combustible nuclear gastado, la base imponible está constituida por los kilogramos de metal pesado (uranio y el plutonio) contenidos en dicho combustible. La base imponible se determinará para cada reactor nuclear del que se extraiga el combustible nuclear gastado (46). Por su parte, la cuota tributaria es el resultado de aplicar a la base imponible el tipo impositivo de 2.190€ por kilogramo de metal pesado (47). El período impositivo coincide con el ciclo de operación de cada reactor y se devenga el último

(39) Artículo 2.

(40) Disposición adicional segunda.

(41) Disposición final trigésima sexta, modificando por primera vez la Disposición Adicional Segunda del Real Decreto-ley 29/2021.

(42) Artículo 17.2 y Disposición adicional primera del Real Decreto-ley 11/2022, modificando por segunda vez la Disposición adicional segunda del Real Decreto-ley 29/2021.

(43) Cuando es extraído definitivamente del reactor (art. 15.2, Ley 15/2012).

(44) Artículos 12 y 15 de la Ley 15/2012.

(45) Artículo 16 de la Ley 15/2012.

(46) Artículo 17 de la Ley 15/2012.

(47) Artículo 17bis de la Ley 15/2012.

día del período impositivo (48). Respecto de los residuos radiactivos, la base imponible está constituida por los metros cúbicos de residuos radiactivos de media, baja y muy baja actividad, que han sido acondicionados para su almacenamiento con carácter temporal en el propio emplazamiento de la instalación (49). La cuota tributaria es el resultado de aplicar a la base imponible los siguientes tipos impositivos: a) 6000€ por metro cúbico, para residuos radiactivos de baja y media actividad, y b) 1000€ por metro cúbico, para residuos radiactivos de muy baja actividad (50). En este caso, el período impositivo coincide con el año natural y se devenga el último día de dicho período (51).

3.1.1.3. Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas

Consiste en un tributo de carácter directo y naturaleza real que sujeta el almacenamiento de combustible nuclear gastado y de residuos radiactivos en una instalación centralizada. Este almacenamiento consiste en la inmovilización temporal o definitiva de dicho combustible o residuo, con independencia de la forma en que se realice, y la instalación centralizada es aquella que puede almacenar estos materiales procedentes de diversas instalaciones u orígenes (52). El período impositivo coincide con el año natural y se devenga el último día de dicho período (53). Son contribuyentes las personas físicas o jurídicas, y demás entidades que disponga la legislación tributaria, que sean titulares de las instalaciones en las que se realicen las actividades gravadas (54).

Al igual que el impuesto anterior, la base imponible depende del tipo de desecho que se trate y se determina para cada instalación individualmente. En el caso del combustible nuclear gastado, es la diferencia entre el peso del metal pesado contenido en el combustible nuclear gastado que se haya almacenado a la finalización e inicio del período impositivo, expresado en kilogramos. En el supuesto de los desechos radiactivos, es la diferencia entre el volumen de residuos de alta actividad, distintos del combustible nuclear gastado, o de media actividad y vida larga, almacenados a la finalización y al inicio del período impositivo, expresado en metros cúbicos (55). Para los residuos de media, baja y muy baja actividad, se establece una base liquidable que se obtiene por aplicación a la base imponible de un coeficiente multiplicador K de reducción, que surge de una compleja fórmula que determina la normativa que omitiremos detallar (56). La cuota tributaria es el resultado de aplicar a la base imponible o a la base liquidable, si corresponde esta última, los siguientes tipos impositivos (57): a) 70€/kg de metal

(48) Artículo 17ter de la Ley 15/2012.

(49) Artículo 18.1 de la Ley 15/2012.

(50) Artículo 18bis de la Ley 15/2012.

(51) Artículo 18ter de la Ley 15/2012.

(52) Artículos 12 y 19 de la Ley 15/2012.

(53) Artículo 25 de la Ley 15/2012.

(54) Artículo 21 de la Ley 15/2012.

(55) Artículo 21 de la Ley 15/2012.

(56) Artículo 23 de la Ley 15/2012.

(57) Artículo 24 de la Ley 15/2012.

pesado, para el almacenamiento de combustible gastado (58); b) 30000€/m³ de residuo radiactivo, para el almacenamiento de residuos radiactivos (59); c) 10000€/m³, para el almacenamiento de residuos radiactivos, y 2000€/m³, para residuos radiactivos de muy baja actividad (60).

3.1.2. *Posible solapamiento de estos tributos con impuestos autonómicos propios*

3.1.2.1. Posible solapamiento del IVPEE con el impuesto canario

El caso más paradigmático de solapamiento con el IVPEE lo encontramos en la Comunidad Autónoma de las Islas Canarias con el Impuesto sobre el impacto medioambiental causado por determinadas actividades, regulado por la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (61). Es por ello que mediante la Ley 9/2014, de 6 de noviembre, de medidas tributarias, administrativas y sociales de Canarias, se suspendió su aplicación retroactivamente desde el 1 de enero de 2013 (62), para que coincida con el momento en que entró en vigor el IVPEE. De esta manera quedó zanjada la posible doble imposición estatal y autonómica.

La Ley 4/2012 entró en vigor el día 1 de julio de 2012, pero el impuesto canario tenía efectos a partir del día 1 de enero de 2013. Fue concebido como un tributo con finalidad extrafiscal que gravaba la capacidad económica manifestada por la generación de afecciones e impactos visuales y ambientales derivados del transporte y/o distribución de electricidad por una red de alta tensión o de la prestación de servicios de comunicaciones electrónicas, con carácter de radiocomunicaciones, terrestres o satelitales, en las Islas Canarias (63). Se alcanzaban tanto las instalaciones como los demás elementos patrimoniales afectos a éstas por las externalidades negativas que causa la incidencia, alteración o el riesgo de deterioro medioambiental (64). El período impositivo coincidía con el año natural, devengándose el último día de aquél (65).

Tenían la condición de contribuyentes, las personas físicas o jurídicas y demás entidades a que se refiere la normativa tributaria que desarrollasen las actividades gravadas. Asimismo, eran responsables solidarios los mismos sujetos y entes mencionados anteriormente cuando fueran propietarios de los elementos patrimoniales afectos a las actividades que generasen el hecho imponible si no coincidía con quien las explotase (66).

En el caso de actividades de transporte y/o distribución de electricidad, que es la conducta que nos interesa en esta oportunidad, la base imponible estaba constituida por

(58) Artículo 22.1.a) de la Ley 15/2012.

(59) Artículo 22.1.b) de la Ley 15/2012.

(60) Artículo 22.1.c) de la Ley 15/2012.

(61) Artículo 40 de la Ley 4/2012.

(62) Disposición final decimotercera de la Ley 9/2014.

(63) Artículo 40.Cuatro de la Ley 4/2012.

(64) Artículo 40.Uno y Dos de la Ley 4/2012.

(65) Artículo 40.Seis de la Ley 4/2012.

(66) Artículo 40.Siete de la Ley 4/2012.

la extensión, expresada en kilómetros lineales, de tendido eléctrico en redes de tensión igual o superior a los 20 kV (67). En estos supuestos, la cuota tributaria surgía de aplicar a las redes de transporte de electricidad de tensión igual o superior a 220 kV un tipo impositivo de 750€/km de tendido aéreo de cable (68).

3.1.2.2. Posible solapamiento del IPCNGRR y el IACNGRR con impuestos autonómicos propios

Al momento de su regulación, el hecho imponible de estos tributos estatales se superponía parcialmente con el de los impuestos autonómicos sobre depósito de residuos radiactivos legislados en Andalucía y Castilla-La Mancha, pero ambos casos se encuentran actualmente inaplicables.

El impuesto andaluz había sido regulado por la Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas (69), y fue dejado sin efecto desde el 1 de enero de 2013 «...mientras exista un tributo estatal que grave el mismo hecho imponible» (70) por la Ley 7/2013, del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el año 2014. Este impuesto gravaba el depósito de residuos radiactivos en vertederos públicos o privados situados en la C. A. (71). Se consideraba depósito de residuos radiactivos (72) a la operación de entrega de los mismos en vertederos públicos o privados situados en la C. A. para su inmovilización.

Por su parte, el impuesto manchego, que había sido regulado por la Ley 11/2000, de 26 de diciembre, del impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el Medio Ambiente, fue declarado inconstitucional por la STC 196/2012, de 31 de octubre, al considerarse que invadía el hecho imponible del Impuesto a las Actividades Económicas (IAE). Este impuesto alcanzaba la contaminación y los riesgos ambientales por la realización de ciertas actividades, con el fin de contribuir a compensar a la sociedad el coste que soporta y a frenar el deterioro del entorno natural. Entre otras actividades contaminantes, su hecho imponible incluía el almacenamiento de residuos radioactivos (73).

Estos dos impuestos no fueron el único conflicto de solapamiento competencial, ya que, unos años más tarde, Cataluña intentó en dos oportunidades implementar un impuesto similar. Por un lado, mediante la Ley 12/2014, de 10 de octubre, del impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial, del impuesto sobre la emisión de gases y partículas a la atmósfera producida por la industria y del impuesto sobre la producción de energía eléctrica de origen nuclear, se legisló este último impuesto (74), que fue declarado inconstitucional por la STC 74/2016, de 14 de abril. Por el otro, a través de la Ley 5/2017, de medidas fiscales, administra-

(67) Artículo 40.Ocho de la Ley 4/2012.

(68) Artículo 40.Nueve de la Ley 4/2012.

(69) Artículos 56 a 64 de la Ley 18/2003.

(70) Disposición Adicional decimoquinta de la Ley 7/2013.

(71) Artículo 58 de la Ley 18/2003.

(72) Artículo 57.2 de la Ley 18/2003.

(73) Artículo 2.1.c) de la Ley 11/2000.

(74) Artículos 21 a 30 de la Ley 12/2014.

tivas, financieras y del sector público y de creación y regulación de los impuestos sobre grandes establecimientos comerciales, sobre estancias en establecimientos turísticos, sobre elementos radiotóxicos, sobre bebidas azucaradas envasadas y sobre emisiones de dióxido de carbono, se reguló un impuesto sobre el riesgo medioambiental de la producción, manipulación y transporte, custodia y emisión de elementos radiotóxicos (75), que también fue declarado inconstitucional por la STC 43/2019, de 27 de marzo (76).

Este último impuesto gravaba el riesgo local del medio ambiente y la salud provocado por la realización de ciertas actividades con elementos radiotóxicos generados en reacciones termonucleares (77). Concretamente, constituían hechos imposables del impuesto: a) la producción de elementos radiotóxicos en reacciones termonucleares; b) la manipulación y el transporte de materiales que contienen elementos radiotóxicos, incluidas las operaciones de carga y descarga y reconfiguración del núcleo de un reactor nuclear; c) la custodia transitoria de elementos radiotóxicos a la espera de la neutralización o del almacenaje definitivo, y d) la emisión de elementos radiotóxicos al medioambiente, ya sean emisiones rutinarias, accidentales o superiores a los niveles establecidos legalmente (78).

3.2. Ley 16/2013: Impuesto sobre los gases fluorados

3.2.1. Regulación del Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero

Este tributo marcó un punto de inflexión en materia de fiscalidad ambiental a nivel estatal, con una figura «...hasta el momento poco extendida en el panorama del Derecho comparado» (79). Recientemente, mediante la Ley 14/2022, de 8 de julio, de modificación de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, con el fin de regular las estadísticas de las microempresas, pequeñas y medianas empresas (PYME) en la contratación pública, se modificó este impuesto, en base a un Anteproyecto de Ley de 2021 (80), comenzando a surtir efectos a partir del 1 de septiembre de 2022 (81). Aquel Anteproyecto se había confeccionado en el marco de

(75) Artículos 51 a 68 de la Ley 5/2017.

(76) Por vulnerarse el artículo 6.2 de la LOFCA en razón de la coincidencia con el impuesto estatal.

(77) Artículos 51 y 52 de la Ley 5/2017.

(78) Artículo 54 de la Ley 5/2017.

(79) Lucas Durán (2015: 8) nos brinda algunos ejemplos previos al nuestro «...como Dinamarca (desde 1988), Noruega (desde el 2003) o Eslovenia (desde 2013), y otros países como Francia, Austria o Suecia se han planteado instaurarlo».

(80) En su exposición de motivos se destacaba que la emisión de gases fluorados de efecto invernadero disminuyó notablemente a partir de 2015, por lo que puede afirmarse que el IGFEI ha contribuido a reducir las emisiones de los gases fluorados en España, por lo que se justifica su mantenimiento. Aunque también se reconocía la necesidad de introducir una mayor sencillez al impuesto.

(81) Disposición final primera de la Ley 14/2022 (que modifica el artículo 5 de la Ley 16/2013). Esta norma también derogó, a partir del 1 de septiembre de 2022, el Reglamento del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, aprobado por el Real Decreto 1042/2013, que fue reemplazado por uno nuevo, aprobado por el Real Decreto 712/2022 (Disposición Derogatoria Única, Ley 14/2022).

la Ley 7/2021, de 20 de mayo, de cambio climático y transición energética, y en línea con los objetivos europeos establecidos en el Reglamento (UE) 2021/1119 del Parlamento Europeo y del Consejo, por el que se establece el marco para la neutralidad climática.

Estamos ante un tributo de naturaleza indirecta, vigente desde el 1 de enero de 2014 (82), que recae sobre el consumo de ciertos gases fluorados, que figuran en el anexo I del Reglamento (UE) 517/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo (83), atendiendo al potencial de calentamiento atmosférico (84): a) hidrofluorocarburos (HFC), b) perfluorocarburos (PFC) y c) hexafluoruro de azufre (SF_6). El hecho imponible no alcanza sustancias naturales, sino que derivan de actividades antrópicas generadas en los procesos productivos. Lucas Durán (2015: 7) apunta que su fundamentación ambiental se justifica en el alto grado de contaminación atmosférica que implica este tipo de gases.

Se encuentran alcanzadas por este impuesto la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria o tenencia irregular de los gases fluorados de efecto invernadero, tanto si dichos gases se presentan contenidos en envases o incorporados en productos, equipos o aparatos (85). No está sujeta al impuesto: a) la fabricación, importación, adquisición intracomunitaria o tenencia irregular en el territorio de aplicación del impuesto de los gases objeto del impuesto con un PCA igual o inferior a 150; b) la fabricación de aquellos gases objeto del impuesto que se destinen a ser enviados directamente por el fabricante, o por un tercero en su nombre o por su cuenta, a un territorio distinto al de aplicación del impuesto; c) el envío fuera del ámbito territorial de aplicación del impuesto de los gases fluorados de efecto invernadero (86). Son contribuyentes las personas físicas o jurídicas y demás entidades que establezca la legislación tributaria que realicen la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los gases objeto gravados. En los casos de tenencia irregular, lo será quien posea, comercialice, transporte o utilice dichos gases (87).

Están exentas del impuesto las siguientes actividades: a) la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los gases objeto del impuesto que se destinen a ser utilizados como materia prima para su transformación química en un proceso en el que estos gases son enteramente alterados en su composición; b) la importación o adquisición intracomunitaria de los gases objeto del impuesto que se destinen a ser comercializados para su destrucción; c) la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los gases objeto del impuesto que se destinen a ser usados en equipos militares; d) la adquisición intracomunitaria de los gases objeto del impuesto y que se destinen a ser enviados directamente por el adquirente intracomunitario, o por un tercero en su nombre o por su cuenta, a un territorio distinto al de aplicación del impuesto; e) la importación o adquisición intracomunitaria de gases objeto del impuesto contenidos en los productos que formen parte del equipaje personal de los viajeros procedentes de un territorio ter-

(82) Con las nuevas modificaciones implementadas desde el 1 de septiembre de 2022.

(83) Disposición final primera de la Ley 14/2022 (que modifica el artículo 5.Dos de la Ley 16/2013).

(84) Artículo 5.Uno de la Ley 13/2013.

(85) Artículo 5.Seis.1 y 2 de la Ley 16/2013 (modif. Disp. Final Primera, Ley 14/2022).

(86) Artículo 5.Siete de la Ley 16/2013 (modif. Disp. Final Primera, Ley 14/2022).

(87) Artículo 5.Diez de la Ley 16/2013 (modif. Disp. Final Primera, Ley 14/2022).

cero, siempre que no constituyan una expedición comercial; f) la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de gases objeto del impuesto destinados a ser incorporados en los buques o aeronaves que realicen navegación marítima o aérea internacional, excluida la privada de recreo (88).

La base imponible está expresada en kilogramos y se constituye con el peso de los gases gravados (89) y la cuota íntegra es el resultado de aplicar sobre la base imponible el correspondiente tipo de gravamen (90). La nueva redacción de la ley simplifica la liquidación del impuesto, ya que establece un tipo impositivo constituido por el resultado de aplicar el coeficiente 0,015 al potencial de calentamiento atmosférico que corresponda a cada gas objeto del impuesto en el momento de realización del hecho imponible de acuerdo con la normativa vigente en dicho momento, con el límite máximo de 100 euros por kilogramo (91). El devengo depende del tipo de conducta que se realice. De manera que, en los supuestos de fabricación, el devengo del impuesto se producirá en el momento en que se realice la primera entrega o puesta a disposición a favor del adquirente de los gases gravados. En los supuestos de importación, en el momento en que hubiera tenido lugar el devengo de los derechos de importación, de acuerdo con la legislación aduanera. En los supuestos de adquisiciones intracomunitarias, el día 15 del mes siguiente a aquel en el que se inicie la expedición o el transporte de los gases objeto del impuesto con destino al adquirente. Finalmente, en los supuestos de tenencia irregular, se producirá en el momento en el que se constate dicha tenencia irregular, salvo prueba en contrario (92).

La Ley 16/2013 nada dice sobre la posibilidad de compensar a las CC. AA. que tengan impuestos similares previos en el marco de la LOFCA. Probablemente esta ausencia se deba al hecho que, al momento de la entrada en vigor de este impuesto, no existían hechos imposables similares entre los impuestos autonómicos propios. De todas maneras, entendemos que la Ley 14/2022, por la cual se modificó este impuesto, podría haber realizado alguna aclaración al respecto, como se hizo en las leyes 15/2012 (93) y 7/2022 (94).

3.2.2. *Posible solapamiento del Impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero con hechos imposables de impuestos autonómicos propios*

A pesar de que la Ley 16/2013 carece de una referencia sobre la compensación de las CC. AA., es cierto que, al momento de la entrada en vigor de este impuesto estatal, existían algunos impuestos autonómicos propios cuyos hechos imposables podrían llegar a solaparse con el IGFEI (95). Aunque adelantamos que, más allá de las dudas iniciales,

(88) Artículo 5.Ocho de la Ley 16/2013 (modif. Disp. Final Primera, Ley 14/2022).

(89) Artículo 5.Once de la Ley 16/2013 (modif. Disp. Final Primera, Ley 14/2022).

(90) Artículo 5.Trece de la Ley 16/2013 (modif. Disp. Final Primera, Ley 14/2022).

(91) Artículo 5.Doce de la Ley 16/2013 (modif. Disp. Final Primera, Ley 14/2022).

(92) Artículo 5.Nueve de la Ley 16/2013 (modif. Disp. Final Primera, Ley 14/2022).

(93) Disposición adicional primera.

(94) Disposición adicional séptima.

(95) El Comité de Expertos de 2014 sostuvo que «...debería ser el Estado quien legislase en materia de tributación sobre emisiones en tanto que el Acuerdo de París contra el cambio climático

no existe ningún impuesto autonómico propio que tenga regulado un hecho imponible similar al IGFEI.

Por medio de la Ley 12/1995, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la contaminación atmosférica, la C. A. de Galicia establece este tributo, con el cual no existe solapamiento considerando que exclusivamente alcanza los siguientes gases de efecto invernadero (GEI): dióxido de azufre o cualquier otro compuesto oxigenado del azufre y dióxido de nitrógeno o cualquier otro compuesto oxigenado del nitrógeno (96).

En la C. A. de Andalucía, la Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas, implementa el Impuesto sobre Emisión de Gases a la Atmósfera, con el cual no existe solapamiento porque habla únicamente dióxido de carbono (CO₂), óxidos de nitrógeno (NOx) u óxidos de azufre (SOx) (97).

En la C. A. de Castilla-La Mancha, la Ley 16/2005, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente y del tipo autonómico del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos, establece un impuesto ambiental sobre la emisión de contaminantes a la atmósfera, pero no existe solapamiento, porque se gravan los siguientes gases: dióxido de azufre, dióxido de nitrógeno o cualquier otro compuesto oxigenado del azufre o del nitrógeno (98).

En la C. A. de la Región de Murcia, la Ley 9/2005, de 29 de diciembre, de medidas tributarias en materia de tributos cedidos y tributos propios año 2006, impone varios tributos autonómicos, pero podemos decir que el Impuesto por Emisiones de Gases Contaminantes a la Atmósfera es diferente al IGFEI, ya que aquél habla específicamente de dióxido de azufre SO₂, óxidos de nitrógeno NOx, compuestos orgánicos volátiles (COV) y amoníaco NH₃ (99).

En la C. A. de Aragón, el Decreto legislativo 1/2007, de 18 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Legislación sobre impuestos medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón, regula el Impuesto sobre el Daño Medioambiental causado por la Emisión de Contaminantes a la Atmósfera, del cual no surge solapamiento, porque el impuesto autonómico alcanza otros GEI: óxidos de azufre (SOx), óxidos de nitrógeno (NOx) y dióxido de carbono (CO₂) (100).

En la C. A. de Cataluña, contamos con la Ley 12/2014, de 10 de octubre, del impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial, del impuesto sobre la emisión de gases y partículas a la atmósfera por la industria y del impuesto sobre la producción de energía eléctrica de origen nuclear. Esta norma establece el Impuesto sobre la Emisión de Gases y Partículas a la Atmósfera producida por la Industria. Tampoco aquí existe solapamiento con el IGFEI porque el tributo

supone un compromiso internacionalmente adoptado como Estado y los esfuerzos de contención de emisión de GEI han de hacerse a nivel nacional y de forma coordinada».

(96) Artículo 6 de la Ley 12/1995.

(97) Artículo 22 de la Ley 18/2003.

(98) Artículo 2.1.a) de la Ley 16/2005.

(99) Artículo 42 de la Ley 9/2005

(100) Artículo 9 del Decreto Legislativo 1/2007.

catalán sólo se refiere al óxido de nitrógeno, dióxido de azufre, de partículas y carbono orgánico (101).

3.3. Ley 8/2015: Impuesto sobre la extracción de gas, petróleo y condensados

El IVEGPC se trata de un impuesto de carácter directo y naturaleza real que grava el valor de los productos de dominio público gas, petróleo y condensados extraídos en el ámbito de aplicación del impuesto, una vez realizado su primer tratamiento de depuración y separación (102). Como señala Patón García (2017: 126), este tributo parece justificarse en el mayor impacto ambiental que implica la extracción de estos recursos para la comunidad circundante. Son contribuyentes del impuesto las personas jurídicas y entidades que realicen las actividades gravadas (103). El período impositivo coincide con el año natural y el impuesto se devenga el último día del período impositivo (104).

La base imponible está constituida por el valor de la extracción del gas, petróleo y condensados (105). La cantidad de gas, petróleo y condensados se determina atendiendo al volumen medido en los dispositivos de medición de la extracción de hidrocarburos. El valor de la extracción se calcula aplicando el volumen total de producto extraído al precio de referencia aprobado mediante orden del Ministerio de Industria, Energía y Turismo. Estos precios mensuales se calculan tomando como referencia la cotización de cada producto en los mercados más representativos. La cuota íntegra es la cantidad resultante de aplicar a la base imponible la escala de gravamen, el cual depende de si se trata de producción de petróleo y condensados o de gas natural (106).

Cuando se trata de producción de petróleo y condensados, el impuesto se exige según la siguiente escala (107): a) 2% (explotación en tierra) y 1% (explotación marina), cuando no se superen los 365.000 barriles extraídos durante el periodo impositivo; b) 6% (explotación en tierra) y 5% (explotación marina), cuando se extraigan entre 365.001 y 3.650.000 barriles; y c) 8% (explotación en tierra) y 7% (explotación marina), cuando se superen los 3.650.000 barriles. Cuando la producción sea de gas, se aplica la siguiente escala (108): a) 1% (explotación marina), 3% (explotación en tierra convencional) y 1% (explotación en tierra no convencional), cuando el volumen extraído durante el periodo impositivo no supere los 32.850.000 m³; b) 3% (explotación marina), 4% (explotación en tierra convencional) y 3% (explotación en tierra no convencional), cuando el volumen extraído sea entre 32.850.000 y 164.250.000 m³; c) 4% (explotación marina), 5% (explotación en tierra convencional) y 4% (explotación en tierra no convencional), cuando se superen los 164.250.000 m³.

(101) Artículo 12 de la Ley 12/2014.

(102) Artículos 9 y 13 de la Ley 8/2015.

(103) Artículo 14 de la Ley 8/2015.

(104) Artículo 16 de la Ley 8/2015.

(105) Artículo 15 de la Ley 8/2015.

(106) Artículos 17 y 18 de la Ley 8/2015.

(107) Artículo 17.1 de la Ley 8/2015.

(108) Artículo 17.2 de la Ley 8/2015.

En principio, podemos decir que no existe ningún impuesto autonómico propio que tenga el mismo hecho imponible. Esto implica que ningún gravamen autonómico propio vería suspendido sus efectos por ser incompatible con este impuesto estatal y, al mismo tiempo, que ninguna CC. AA. podrá implementar un nuevo tributo de estas características hasta tanto siga vigente el IVEGPC.

3.4. Ley 7/2022: impuestos sobre los plásticos y residuos

A los fines de incorporar al Derecho español el contenido de la Directiva (UE) 2019/904, de 5 de junio, y las modificaciones introducidas por el bloque de directivas de 2018 sobre economía circular, se dictó la Ley 7/2022, de 8 de abril, sobre Residuos y Suelos Contaminados para una Economía Circular (LRSCEC).

La ley establece una serie de medidas aplicables a los residuos, en especial aquellos que acaban contaminando el entorno atmosférico y marino. Entre estas medidas se destaca la implementación de dos nuevos tributos ambientales indirectos pensados para reducir la generación de residuos y mejorar su gestión cuando su producción sea inevitable, mediante la imposición fiscal de los tratamientos de desechos. Concretamente, hablamos del Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables (IEPNR) y el Impuesto sobre el Depósito de Residuos en Vertederos, la Incineración y la Coincineración de residuos (IDRVIC). Estos dos gravámenes constituyen la última tendencia fiscal española en materia de residuos, aunque ciertamente ligada a la estrategia de sus pares europeos (Salassa Boix, 2021: 742-764).

3.4.1. Impuestos ambientales establecidos por la Ley 7/2022

3.4.1.1. Impuesto a los envases de plástico no reutilizables

El IEPNR se encuentra regulado en el primer capítulo del Título VII de la LRSCEC como uno de los instrumentos económicos de política ambiental pensados para reducir los residuos plásticos de un solo uso en España. De esta forma, la norma intenta reducir al máximo la fabricación y la entrada a España de aquellos plásticos que, al no poder reutilizarse, están destinados a convertirse en desechos contaminantes. Asimismo, se busca obtener recursos económicos para poder afrontar, aunque sea parcialmente, la contribución establecida por la Decisión (UE, Euratom) 2020/2053, del Consejo de 14 de diciembre de 2020 sobre el sistema de recursos propios de la Unión Europea y por el que se deroga la Decisión 2014/335/UE, Euratom. Con esta nueva normativa europea se fija un tipo uniforme de referencia de 0,80 € por kilogramo sobre el peso de los residuos de envases de plástico generados en cada Estado miembro que no se reciclen (109).

El hecho imponible alcanza la utilización en territorio español de los envases no reutilizables que contienen plástico (110). Esto significa que se grava la fabricación, la im-

(109) Artículo 2.1.c) de la Decisión 2020/2053.

(110) Artículo 67 de la Ley 7/2022.

portación y la adquisición intracomunitaria de los productos gravados. También incluye la introducción irregular de los productos gravados en España, por importación o adquisición intracomunitaria, la cual se configura cuando el propietario no puede justificar su origen (111). Los bienes gravados, cuya utilización se pretende desalentar (112), son los siguientes: los envases (113) no reutilizables (114) que contengan plástico (115); los productos plásticos semielaborados (116) destinados a la obtención de dichos envases y los productos de plástico destinados a permitir el cierre, la comercialización o la presentación de tales envases.

La norma recoge cuatro supuestos de no sujeción (117): a) la fabricación de los productos gravados que, con anterioridad al devengo del impuesto, hayan dejado de ser adecuados para su utilización o hayan sido destruidos; b) la fabricación de los productos gravados que sean enviados directamente por el fabricante, o por un tercero en su nombre o por su cuenta, a un territorio distinto al de aplicación del impuesto; c) la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de pinturas, tintas, lacas y adhesivos incorporados a los productos gravados; d) la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de productos gravados que, pudiendo desempeñar las funciones de contención, protección y manipulación de mercancías, no están diseñados para ser entregados conjuntamente con las mercancías.

La normativa también exime de pago a las siguientes conductas (118): a) la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los envases destinados a la contención, protección, manipulación, distribución y presentación de medicamentos, productos sanitarios, alimentos para usos médicos especiales o preparados para lactantes de uso hospitalario; b) la importación o adquisición intracomunitaria de envases destinados a la contención, protección, manipulación, distribución y presentación de medicamentos, productos sanitarios, alimentos para usos médicos especiales o preparados para lactantes de uso hospitalario; c) la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de rollos de plástico empleados en las pacas o balas para ensilado de forrajes o cereales de uso agrícola o ganadero; d) la adquisición intracomunitaria de los productos gravados que sean enviados directamente por el adquirente intracomunitario, o por un tercero en su nombre o por su cuenta, a un territorio distinto al

(111) Artículo 72.2 de la Ley 7/2022.

(112) Artículo 68 de la Ley 7/2022.

(113) Diseñados para contener, proteger, manipular, distribuir y presentar mercancías y aquellos que, aún fuera de esta definición, estén destinados a cumplir las mismas funciones, incluyendo a los productos especificados en la Ley 11/1997, de 24 de abril (art. 2.1), según la remisión del artículo 2.m) de la Ley 7/2022.

(114) Que no han sido concebidos, diseñados y comercializados para realizar múltiples circuitos o rotaciones a lo largo de su ciclo de vida o para ser rellenados o reutilizados con el mismo fin para el que fueron diseñados [art. 68.1.a), Ley 7/2022].

(115) Todo material compuesto por un polímero y aquellos productos que no sólo estén compuestos por materiales de plástico se gravarán por la cantidad de plástico que contengan (art. 68.2, Ley 7/2022).

(116) Artículo 71.1.e) de la Ley 7/2022.

(117) Artículo 73 de la Ley 7/2022.

(118) Artículo 75 de la Ley 7/2022.

de aplicación del impuesto; e) la adquisición intracomunitaria de los productos gravados que hayan dejado de ser adecuados para su utilización o hayan sido destruidos; f) la importación o adquisición intracomunitaria de los envases cuando el peso total de plástico no reciclado contenido en dichos envases no exceda de 5 kilogramos; y g) la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los productos plásticos semielaborados (preformas o las láminas de termoplástico), cuando no se destinen a obtener los envases que forman parte del ámbito objetivo del impuesto, y de los productos de plástico destinados a permitir el cierre, la comercialización o la presentación de envases cuando no tengan esos usos.

Son contribuyentes aquellas personas físicas o jurídicas y demás entidades que prevé la legislación tributaria que realicen la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria en España de los productos gravados o que los introduzcan irregularmente en su territorio (119). A pesar de ser un impuesto indirecto (120), no se contempla la figura de la repercusión jurídica de la cuota a los destinatarios de los productos fabricados, adquiridos o importados.

El devengo depende del tipo de conducta que se trate (121): a) en los supuestos de fabricación, cuando se realiza la primera entrega o puesta a disposición de los productos gravados a favor del adquirente en España; b) en los supuestos de importación, cuando se devengan los derechos de importación, de acuerdo con la legislación aduanera; c) en los supuestos de adquisiciones intracomunitarias, al día 15 del mes siguiente a aquel en el que se inicie la expedición o el transporte de los productos gravados o al momento de expedición de la factura, lo que ocurra antes; d) en los supuestos de introducción irregular, una vez producida dicha situación.

La base imponible del IEPNR se expresa en kilogramos y se constituye con la cantidad total de plástico no reciclado (122) contenida en los productos gravados (123). La cuota íntegra se obtiene aplicando a la base imponible el tipo impositivo (124), cuyo valor asciende a 45 céntimos por kilogramo de plástico gravado (125). Lamentablemente, como señala Cobos Gómez (2021: 48 y 49), se trata de un tipo único que no tiene en consideración aquellos productos gravados que puedan tener un menor impacto medioambiental (carácter biodegradable o grado de reciclabilidad). Aunque autores como Fernández De Gatta Sánchez (2020: 39) consideran que la carga fiscal es excesiva, otros entienden que resulta adecuada para fomentar efectivamente la economía circular dentro de España (Patón García, 2021: 312-313).

(119) Artículo 76 de la Ley 7/2022.

(120) Artículo 67 de la Ley 7/2022.

(121) Artículo 74 de la Ley 7/2022.

(122) Cuando ha sido obtenido a partir de una operación de valorización distinta de la valorización energética y de la transformación en materiales utilizados para generar energía [arts. 2.ª y 2.ªbc), Ley 7/2022].

(123) Artículo 77 de la Ley 7/2022.

(124) Artículo 79 de la Ley 7/2022.

(125) Artículo 78 de la Ley 7/2022.

3.4.1.2. Impuesto al depósito de residuos en vertederos, incineración y coincineración

El IDRVIC fue incluido en el Capítulo II del Título VII de la LRSCEC, como otro impuesto pensado para reducir los residuos plásticos de un solo uso en España. Si bien también constituye una medida fiscal para enfrentar los daños ambientales derivados de los desechos, a diferencia del impuesto anterior aquí se incluye a toda clase de residuos y no sólo los plásticos (126). Con el modelo de la economía circular como guía, se buscan desincentivar las opciones menos favorables en el tratamiento de residuos para contribuir a reintroducir en la economía los materiales contenidos en los residuos, favoreciendo así el desvío hacia opciones ambientalmente más favorables. Al incluirse el depósito en vertedero, la incineración y coincineración, sostiene Patón García (2022: 573) «...se permitirá reducir estas opciones de gestión menos favorables desde el punto de vista del principio de jerarquía de residuos».

Estamos ante un tributo indirecto que recae sobre los residuos tratados en vertederos, instalaciones de incineración o coincineración de residuos para su eliminación o valorización energética (127), lo cual implica la sujeción de tres conductas gravadas (128). Concretamente, se alcanza la entrega a establecimientos públicos o privados ubicados en España de residuos (129) para: 1) su eliminación en vertederos (130) autorizados, 2) su eliminación o valorización energética en las instalaciones autorizadas para la incineración de residuos (131) o 3) su eliminación o valorización energética en las instalaciones autorizadas para la coincineración de residuos (132). De manera que, a diferencia de lo que ocurre con la introducción de productos no autorizados (irregulares) del impuesto anterior, en este caso sólo se incluye a las instalaciones autorizadas.

Se encuentran exentas del pago del impuesto la entrega de residuos en vertederos, incineradoras o coincineradoras (133): a) ordenada por las autoridades públicas por causas de fuerza mayor, extrema necesidad, catástrofe o decomisos de bienes a destruir; b) proveniente de operaciones que hubiesen tributado efectivamente por este impuesto; c) sobre los que exista la obligación legal de eliminación en estas instalaciones; d) procedentes de la descontaminación de suelos que no hayan podido ser tratados; e) cuando

(126) La exposición de motivos reconoce que este impuesto se encuentra vigente en varias CC. AA., pero la falta de armonización en sus elementos configuradores debilita su efectividad de cara al cumplimiento de los objetivos fijados por la UE.

(127) Artículo 84 de la Ley 7/2022.

(128) Artículo 88 de la Ley 7/2022.

(129) Todas aquellas sustancias u objetos que su poseedor deseche o tenga la intención u obligación de desechar [art. 87.1.g), Ley 7/2022, en remisión a su artículo 2.a)].

(130) Aquellas instalaciones para la eliminación de residuos mediante depósitos superficiales o subterráneos [art. 87.1.j), Ley 7/2022].

(131) Cualquier unidad técnica o equipo fijo o móvil dedicado al tratamiento térmico de residuos [art. 87.1.b), Ley 7/2022].

(132) Instalaciones fijas o móviles que utilizan los residuos como combustible habitual o complementario o en donde estos reciben un tratamiento térmico para su eliminación [art. 87.1.a), Ley 7/2022].

(133) Artículo 89 de la Ley 7/2022.

estos sean inertes (134) y adecuados para obras de restauración, acondicionamiento o relleno realizadas en el mismo y con fines de construcción; y f) procedente de instalaciones que realizan operaciones de valorización que no sean operaciones de tratamiento intermedio y resulten de operaciones de tratamiento distintas de los rechazos de residuos municipales.

El contribuyente es la persona física o jurídica y demás entidades que prevé la legislación tributaria que realice el hecho imponible. Asimismo, se incluye como responsable sustituto a los gestores de vertederos e instalaciones de incineración o coincineración de residuos «...cuando sean distintos de quienes realicen el hecho imponible» (135).

El devengo se produce al depositar los residuos en el vertedero o al incinerarse o coincinerarse los residuos en las respectivas instalaciones (136). La base imponible está constituida por el peso, medido en toneladas métricas (Tm), de los residuos depositados en vertederos, incinerados o coincinerados y se determina por cada instalación en donde se realicen las actividades gravadas (137). La cuota íntegra será el resultado de aplicar a la base imponible el tipo impositivo que corresponda según la clase de instalación y residuo (138), en especial, si se trata de residuos municipales, rechazos de residuos municipales (139) o residuos eximidos de tratamiento previo al vertido (140). En honor al tiempo, omitiremos detallar los numerosos tipos impositivos que recoge este impuesto, a cuyo artículo nos remitimos.

La recaudación del impuesto se asignará a las CC. AA. en función del lugar donde se realicen los hechos imponibles gravados por el mismo (141). Se considerará producido en el territorio de una C. A. el rendimiento del IDRVIC cuando en su territorio se ubique el vertedero o la instalación de incineración o coincineración en la que se entreguen los residuos gravados (142).

A los fines de materializar la intención manifestada en la exposición de motivos de la Ley 7/2022 de que este tributo sea cedido a las CC. AA. (143), fue recientemente modificada la LOFCA por la Ley Orgánica 9/2022, de 28 de julio, por la que se establecen

(134) Aquellos residuos no peligrosos que no experimentan transformaciones físicas, químicas o biológicas significativas [art. 2.a), RD 646/2020].

(135) Artículo 91 de la Ley 7/2022.

(136) Artículo 90 de la Ley 7/2022.

(137) Artículo 92 de la Ley 7/2022.

(138) Artículo 93 de la Ley 7/2022.

(139) Los residuos resultantes de los tratamientos de residuos municipales mencionados en las letras d), e) y g) del apartado 1 del Anexo IV del Real Decreto 646/2020.

(140) Cuando el tratamiento sea técnicamente inviable o no contribuya a reducir la cantidad vertida o la peligrosidad para la salud humana o el medio ambiente (art. 7.2, RD 646/2020).

(141) Artículo 97 de la Ley 7/2022.

(142) Disposición Final Quinta, punto tres, de la Ley Orgánica 9/2022. Recordemos que esta reciente ley orgánica modificó la LOFCA y la Ley Orgánica 22/2009.

(143) Esta idea de ceder la recaudación de los impuestos estatales ambientales se mueve en la línea que hace tiempo vienen apuntando autores como Ramos Prieto *et al.* (2019: 33), en virtud que «...la tributación medioambiental era uno de los mayores nichos de los tributos propios de las Comunidades Autónomas».

normas que faciliten el uso de información financiera y de otro tipo para la prevención, detección, investigación o enjuiciamiento de infracciones penales, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas y otras disposiciones conexas y de modificación de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. La entrada en vigor de dicha LO se previó para el día 29 de agosto de ese año, momento a partir del cual se incluyó este nuevo impuesto estatal en la LOFCA (144) como uno de los impuestos cedidos a las CC. AA. (145) y se previó la posibilidad de que éstas puedan incrementar los tipos impositivos (146) y la gestión de dicho gravamen, aunque no podrán regular la clasificación de residuos y de instalaciones (147). De todas maneras, si una comunidad autónoma no hiciera uso de las competencias normativas conferidas, se aplicará, en su defecto, la normativa del Estado (148).

Nótese que, de todos los impuestos estatales analizados en este trabajo, sólo el IDRVIC se ha incorporado recientemente en la lista de impuestos que pueden cederse a las CC. AA. (149), dejándose pasar una excelente oportunidad para ceder otros impuestos ambientales, como vienen alentando autores como Ramos Prieto (2016: 183). La merma recaudatoria de las CC. AA. y los problemas políticos que implica el avasallamiento de las históricas competencias autonómicas en materia de imposición ambiental, podrían morigerarse cediendo total o parcialmente a las CC. AA. los impuestos estatales ambientales, en especial, su recaudación (150). La competencia normativa también podría cederse respecto de los elementos de cuantificación, pero siempre regulando unos mínimos a nivel estatal para asegurar una cierta armonización en todo el territorio.

3.4.2. *Posible solapamiento entre el Impuesto a los envases de plástico no reutilizables y el Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos y la imposición autonómica*

Consciente de la posibilidad de que exista solapamiento de hechos impositivos, la Ley 7/2022 establece que, en la medida en que estos tributos recaigan sobre hechos impositivos gravados por las CC. AA. y esto produzca una disminución de sus ingresos, será de aplicación la compensación prevista en la LOFCA. Ello sólo será de aplicación respecto de aquellos tributos autonómicos propios que estén vigentes con anterioridad al 17 de diciembre de 2020. Las medidas de compensación se minorarán en el importe de la recaudación que perciban las correspondientes CC. AA. (151).

(144) Artículo 11 de la LOFCA.

(145) «Para que la cesión del Impuesto ... deberán ser adoptados los acuerdos necesarios para su configuración y aplicación plena como tributo cedido en los marcos institucionales de cooperación en materia de financiación autonómica establecidos en nuestro ordenamiento» (Disp. trans. cuarta, LO 9/2022).

(146) En consonancia con el artículo 93.2 de la Ley 7/2022.

(147) Disposición final quinta, punto cuatro, de la LO 9/2022.

(148) Disposición final quinta, punto cinco, de la LO 9/2022.

(149) Artículo 11.k) de la LO 9/2022.

(150) A pesar de que cuantitativamente sea bastante limitada (Ramos Prieto *et al.*, 2019: 26).

(151) Disposición adicional séptima, punto 2, de la Ley 7/2022.

3.4.2.1. Posible solapamiento del Impuesto a los envases de plástico no reutilizables

Respecto del IEPNR, podemos decir que no existe ningún impuesto autonómico propio que tenga el mismo hecho imponible. El único impuesto que tiene alguna relación en cuanto a la materia gravada es el Impuesto sobre las Bolsas de Plástico de un Solo Uso en Andalucía, regulado por el artículo séptimo de la Ley 11/2010, de 3 de diciembre, de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad. No hay dudas que el hecho imponible del impuesto autonómico (152) es diferente al impuesto estatal, de manera que no existe solapamiento y, por lo tanto, son gravámenes totalmente compatibles. Todo ello implica que ningún impuesto autonómico propio verá suspendido sus efectos por ser incompatible con este IEPNR y, al mismo tiempo, que ninguna C. A. podrá implementar un nuevo tributo de estas características hasta tanto aquel siga vigente.

3.4.2.2. Posible solapamiento del Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos con impuestos autonómicos propios

Respecto del IDRVIC existen numerosas CC. AA. que vienen implementando hechos imposables similares al del impuesto estatal. Concretamente, podemos mencionar a las CC. AA. de Cantabria, Castilla y León, Cataluña, Extremadura, Islas Baleares, La Rioja, Murcia, Navarra y Valencia. Con lo cual, es evidente que existe un solapamiento respecto de diversos impuestos autonómicos propios. Esta circunstancia es propia de toda la imposición ambiental autonómica y, como sostiene Ramos Prieto (2016: 169), «...salvo que se produzcan cambios muy significativos en la estructura del sistema tributario español... los ingresos obtenidos a través de esta parcela de espacio fiscal propio continuarán teniendo una relevancia cuantitativa bastante reducida y secundaria».

La C. A. de Cantabria estableció el Impuesto sobre el Depósito de Residuos en Vertedero mediante la Ley 6/2009, de 28 de diciembre, de Medidas Fiscales y de Contenido Financiero, a efectos de minorar los posibles impactos derivados de la eliminación de residuos en vertedero sobre el medio ambiente (153). El hecho imponible del impuesto consiste en la entrega de residuos en vertederos públicos o privados para su eliminación (154) y su vigencia comenzó el 1 de enero de 2010 (155).

La C. A. de Castilla y León dictó el Impuesto sobre la Eliminación de Residuos en Vertederos mediante la Ley 1/2012, de 28 de febrero, de Medidas Tributarias, Administrativas y Financieras (156), con la intención de fomentar el reciclado y la valorización de los residuos y disminuir los impactos sobre el medio ambiente derivados de su eliminación

(152) El suministro de bolsas de plástico de un solo uso por un establecimiento comercial (art. sépt., Tres).

(153) Artículo 1.Uno de la Ley 6/2009.

(154) Artículo 1.Cuatro de la Ley 6/2009.

(155) Artículo 1 de la Ley 6/2009.

(156) Mediante el Decreto Legislativo 1/2013.

en vertedero (157). El hecho imponible estriba en la entrega o depósito de residuos para su eliminación en vertederos, gestionados o no por entidades locales (158), y su vigencia comenzó el 1 de marzo de 2012 (159).

La C. A. de Cataluña aprobó el Canon sobre la Deposición de Residuos Municipales mediante la Ley 8/2008, de 10 de julio, de financiación de las infraestructuras de gestión de los residuos y de los cánones sobre la disposición del desperdicio de los residuos (160), para contribuir a la financiación del coste que comporta la implantación de la gestión sostenible de los residuos municipales (161). El hecho imponible consiste en la deposición controlada de los residuos municipales en instalaciones públicas o privadas de deposición controlada de los residuos y en la incineración de estos residuos en instalaciones públicas o privadas de incineración (162). Su vigencia inició el 6 de agosto de 2008.

La C. A. de Extremadura estableció el Impuesto sobre la Eliminación de Residuos en Vertedero mediante la Ley 2/2012, de 28 de junio, de medidas urgentes en materia tributaria, financiera y de juego de la Comunidad Autónoma de Extremadura, con el objeto de fomentar el reciclado y la valorización de los residuos, así como disminuir los impactos sobre el medio ambiente derivados de su eliminación en vertedero (163). El hecho imponible radica en la entrega o depósito de residuos para su eliminación en vertederos públicos o privados (164) y su vigencia comenzó el 1 de julio de 2012 (165).

La C. A. de las Islas Baleares fijó el Canon sobre el Vertido y la Incineración de Residuos mediante la Ley 3/2020, de 29 de diciembre, de Presupuestos generales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears para el año 2021, con la idea de fomentar la prevención, la preparación para la reutilización y el reciclaje de los residuos (166). El hecho imponible implica el vertido y la incineración del desecho de los residuos domésticos o municipales y la entrega del desecho de estos residuos a los operadores autorizados para su eliminación (167). Su vigencia comenzó el día 31 de diciembre de 2020 (168).

La C. A. de La Rioja determinó el Impuesto sobre la Eliminación de Residuos en Vertederos mediante la Ley 10/2017, de 27 de octubre, por la que se consolidan las

(157) Artículo 57.1 de la Ley 1/2012.

(158) Artículo 60.1 de la Ley 1/2012.

(159) Disposición final vigésimo séptima, punto 1, de la Ley 1/2012.

(160) Modificada por la Ley 3/2015.

(161) Artículo 8.2 de la Ley 8/2008.

(162) Artículo 11 de la Ley 8/2008.

(163) Artículo 21.1 de la Ley 2/2012 (redacción dada por el artículo 21 de la Ley 4/2012, de 28 de diciembre, de Medidas Financieras y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Extremadura).

(164) Artículo 22.1 de la Ley 2/2012.

(165) Disposición final séptima, punto d), de la Ley 2/2012.

(166) Artículo 40.3 de la Ley 3/2020.

(167) Artículo 44 de la Ley 3/2020.

(168) Disposición adicional vigésima de la Ley 3/2020.

disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de La Rioja en materia de impuestos propios y tributos cedidos, con el objeto de fomentar el reciclado y la valorización de los residuos y disminuir los impactos sobre el medioambiente (169). El hecho imponible conlleva la entrega o depósito de residuos para su eliminación en vertederos gestionados o no por entidades locales (170) y su vigencia comenzó el 31 de octubre de 2017 (171).

La C. A. de la Región de Murcia estipuló el Impuesto sobre el Almacenamiento o Depósito de Residuos mediante la Ley 9/2005, de 29 de diciembre, de medidas tributarias en materia de tributos cedidos y tributos propios año 2006, a efectos de minorar los posibles impactos derivados de la entrega de residuos en vertederos públicos o privados (172). El hecho imponible consiste en el abandono de residuos o el vertido de éstos en instalaciones no autorizadas y los almacenamientos de residuos en instalaciones autorizadas (173). Su vigencia inició el 1 de enero del año 2006 (174).

La C. A. de Valencia legisló el Impuesto sobre la Eliminación de Residuos en Vertederos mediante la Ley 21/2017, de 28 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat, cuyo objeto es fomentar el reciclado y la valorización de los residuos y la disminución del impacto sobre el medio ambiente derivado de su vertido, incineración y coincineración (175). El hecho imponible estriba en el depósito de residuos en vertederos públicos o privados para su eliminación o en instalaciones y equipamientos industriales para su incineración, coincineración con o sin valorización de energía y con o sin autorización administrativa (176). Su vigencia comenzó el día 1 de enero de 2018 (177).

Todo ello implica que, en principio, se debería habilitar la cláusula de coordinación y compensación del artículo 6.2 de la LOFCA para aquellas CC. AA. que poseen impuestos similares en vigor con fecha anterior al 17 de diciembre de 2020 y, al mismo tiempo, que ninguna C. A. podrá implementar un nuevo tributo de estas características hasta tanto siga en vigor el IDRVIC. De todos los impuestos autonómicos vigentes sobre residuos, sólo el impuesto balear quedaría fuera de la cláusula de compensación, ya que, según la Ley 3/2020, su entrada en vigor estaba prevista para el día 31 de diciembre de 2020, es decir, con posterioridad a la fecha límite que fija la Ley 7/2022 (178).

(169) Artículo 3.2 de la Ley 10/2017.

(170) Artículo 5 de la Ley 10/2017.

(171) Disposición final única de la Ley 10/2017.

(172) Artículo 12 de la Ley 9/2005.

(173) Artículo 14 de la Ley 9/2005.

(174) Disposición final segunda de la Ley 9/2005.

(175) Artículo 9.Uno.1 de la Ley 21/2017.

(176) Artículo 9.Dos de la Ley 21/2017.

(177) Disposición final cuarta de la Ley 21/2017.

(178) Disposición adicional séptima de la Ley 7/2022.

4. PRINCIPALES RECOMENDACIONES DEL ÁMBITO EUROPEO Y ESTATAL SOBRE LOS TÍTULOS COMPETENCIALES VINCULADOS A LA IMPOSICIÓN AMBIENTAL

4.1. Recomendación del Consejo de la Unión Europea para España (2012) (179)

En el año 2013 el Consejo de la UE consideró que, pese a que durante el año 2012 España había logrado reequilibrar la carga impositiva de los impuestos sobre el consumo y el medio ambiente, la ratio de ingresos tributarios/PIB seguía siendo una de las más bajas de la UE (180). A partir de ello, se recomendó revisar el sistema tributario para marzo de 2014 y se advirtió sobre la necesidad de adoptar medidas adicionales sobre los impuestos ambientales, sobre todo los impuestos sobre los carburantes (181).

4.2. Recomendaciones de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español (2014) (182)

El Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español del año 2014 (Informe CERSTE 2014) fue muy crítico a la hora de valorar el sistema de imposición ambiental español de aquella época y auguraba negativas consecuencias.

En este sentido, reconoce que «...la estructura territorial del Estado español ha dado lugar a una gran variedad de tributos medioambientales de ámbito autonómico», para luego afirmar que «...muchos de ellos resultan inadecuados para conseguir fines medioambientales... y presentan una mínima capacidad recaudatoria para las Comunidades Autónomas, al tiempo que resultan muy gravosos para los escasos sujetos pasivos afectados». Finalmente, advierte que «...la falta de armonización o de una mínima coordinación incrementa los costes indirectos para los contribuyentes, dificulta la aplicación de las normas y constituye una importante barrera de entrada adicional para posibles empresas de nueva creación» (183).

Luego de esta valoración general, el Informe emite una serie de propuestas concretas sobre los tributos ambientales, todas ellas en el sentido de promover una mayor armonización y centralización impositiva:

- Propuesta 98: suprimir los impuestos autonómicos sobre las emisiones de dióxido de carbono ante la imposibilidad de que puedan cumplir eficientemente sus objetivos ambientales (184).

(179) Recomendación del Consejo de la UE relativa al Programa Nacional de Reformas de 2013 de España por la que se emite un dictamen del Consejo sobre el Programa de Estabilidad de España para 2012-2016 {SWD (2013) 359 final}.

(180) Consideración número 10.

(181) Recomendación número 2.

(182) Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español (2014: 316-360).

(183) Informe CERSTE (2014: 317-318).

(184) Informe CERSTE (2014: 343).

- Propuesta 99: sustituir los actuales cánones autonómicos de vertidos por un impuesto estatal cedido a las CC. AA., que podrían variar los tipos dentro de unos límites fijados por la ley estatal (185).
- Propuesta 100: crear un impuesto estatal sobre depósito de residuos, residuos de la construcción, residuos peligrosos e incineración de residuos, inspirado en los rasgos esenciales de los impuestos ya existentes, que se cedería a las CC. AA. con competencias normativas sobre el tipo de gravamen (dentro de un máximo y un mínimo estatal), de gestión y sobre el importe de la recaudación (186).
- Propuesta 101: legislar un impuesto estatal sobre emisiones atmosféricas distintas del dióxido de carbono que se cedería a las CC. AA. con competencias normativas (dentro de un máximo y un mínimo estatal), de gestión y sobre el importe de la recaudación (187).

Estas cuatro propuestas persiguen coordinar en todo el territorio la imposición sobre las emisiones de CO₂, el vertido de sustancias y el manejo de los residuos, en la misma línea de lo que hoy se plantea con el IDRVIC. Es destacable que en aquel momento ya se hablaba de la cesión de estos impuestos ambientales, garantizando una cierta recaudación, y la fijación de ciertos mínimos normativos, asegurando la tan anhelada coordinación.

4.3. Informe de Alerta Temprana de la Unión Europea sobre España (2018) (188)

Este Informe específico sobre España forma parte del informe general de la Comisión sobre la aplicación de la legislación de la UE en materia de residuos y su función fue advertir y aconsejar a los Estados miembros que estuviesen en riesgo de incumplir con el objetivo ecológico fijado para 2020 por la Directiva 2008/98/CE. Este objetivo preveía que al menos un 50% de los residuos municipales de los Estados miembros debía reciclarse o reutilizarse (189).

El documento considera que España se encontraba en riesgo de no alcanzar dicho objetivo para 2020, ya que en el año 2016 el porcentaje de reciclado de residuos municipales fue del 30%. El informe considera que la principal causa de estos resultados «...se debe a la falta de armonización entre Comunidades Autónomas respecto de la obligación de recogida separada... así como a la falta de instrumentos económicos (por ejemplo, impuestos sobre el vertido o la incineración de residuos) creados a escala nacional». El informe resume su evaluación concluyendo que «...no hay suficiente coordinación entre los niveles nacional, regional y local, incluido por lo que se refiere a la planificación y el uso de infraestructuras de tratamiento de residuos».

(185) Informe CERSTE (2014: 346).

(186) Informe CERSTE (2014: 347).

(187) Informe CE/2014: 348.

(188) Informe de Alerta Temprana para España de 2018 {SWD (2018) 425 final}, sobre la aplicación de la legislación de la UE en materia de residuos.

(189) Artículo 11, apartado 2, letra a), de la Directiva 2008/98/CE.

Dentro de las posibles acciones dirigidas a mejorar los resultados de España en materia de residuos, el punto 4) del Informe propone establecer «...un sistema fiscal armonizado para la eliminación de los residuos (es decir, el vertido y la incineración) que sea operativo en todas las Comunidades Autónomas».

4.4. Informe de la Comisión Europea para España (2019) (190)

Este informe señala que resulta insuficiente la coordinación política entre los diferentes niveles de gobiernos (estatal, autonómico y local), atento que, entre otras cuestiones, «...se aplican tipos impositivos distintos al depósito en vertederos, las capacidades de tratamiento de residuos no se comparten o planifican conjuntamente entre comunidades autónomas, o se construyen centros de tratamiento de desechos residuales en contradicción con los objetivos nacionales y autonómicos» (191).

Luego de resaltar que, en base a diversos estudios (192), España cuenta con un gran potencial para la obtención de ingresos adicionales de impuestos ambientales, puntualiza que muchos de estos tributos «...se adoptan y aplican a escala autonómica e incluso local, con una fuerte dispersión normativa y distintos enfoques». Asimismo, advierte que «...esta situación heterogénea puede conducir a la fragmentación del mercado y a ineficiencias económicas». Finalmente, el Informe señala que se «...debería considerar todo el potencial de la fiscalidad ambiental, así como aplicar un enfoque coherente en todo el país, a fin de obtener beneficios ambientales, económicos y sociales» (193).

4.5. Recomendación del Consejo de la Unión Europea para España (2022) (194)

En la misma línea que los informes anteriores, este reciente documento reitera que «...la tasa de reciclado de residuos municipales y la tasa de uso circular de materiales del país son inferiores a la media de la UE, mientras que la tasa de vertido de residuos es muy superior a dicha media». Sobre las causas de estos resultados negativos persistentes, señala la falta de «...una coordinación sostenida entre los diferentes niveles de la Administración», en virtud de que «...los instrumentos para su logro pueden no ser suficientemente eficaces» (195).

(190) Informe de la Comisión Europea para España sobre la revisión de la aplicación de la normativa medioambiental de la UE 2019 {SWD (2019) 132 final}.

(191) Informe de la Comisión Europea para España (2019: 11).

(192) *Study on Assessing the Environmental Fiscal Reform Potential for the EU28*, Eunomia Research and Consulting, IEEP, Aarhus University, ENT, Luxembourg, 2016.

(193) Informe de la Comisión Europea para España (2019: 36).

(194) Recomendación del Consejo de la UE relativa al Programa Nacional de Reformas de 2022 de España y por la que se emite un dictamen del Consejo sobre el Programa de Estabilidad de España para 2022 {SWD (2022) 610 final} - {SWD (2022) 640 final}.

(195) Consideración número 25.

A partir de ello, se recomienda expresamente «...aumentar las tasas de reciclado para alcanzar los objetivos de la UE, y promover la economía circular mediante un fomento de la coordinación entre todos los niveles de la Administración» (196).

4.6. Recomendaciones del Comité de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español (2022) (197)

Al igual que el Informe del CERSTE 2014, el Informe de la Comité de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español del año 2022 (Informe CERSTE 2022) también es muy crítico a la hora de valorar el sistema de imposición ambiental español.

Entre los factores que generan una carencia cualitativa y cualitativa de la tributación ambiental en España se destaca «...una excesiva complejidad administrativa, proliferación desigual y no coordinada de figuras a distinto nivel competencial», lo cual ha sido «...numerosamente apuntado por organismos internacionales» (UE, OCDE, FMI) (198). También apunta que «...existe una elevada heterogeneidad de figuras autonómicas que, en ocasiones, no responden a una verdadera finalidad medioambiental» (199). A estos fines, reitera las desoídas recomendaciones de informes nacionales precedentes (200) que abogaban «...por una mayor coordinación entre gobierno central y autonómicos (incluyendo la creación de una comisión normativa) y una reordenación de este ámbito mediante una ley marco de fiscalidad medioambiental» (201).

El CERSTE 2022 considera importante el papel que deben jugar las CC. AA. en el ámbito de la protección ambiental a través de los tributos, «...sin embargo, la alta heterogeneidad existente en la introducción, diseño y aplicación de estas figuras por parte de las CC. AA. puede poner en riesgo el cumplimiento de los objetivos medioambientales». Es por ello que los expertos consideran de vital importancia «...asegurar una mayor cooperación y coordinación interadministrativa... para garantizar un adecuado y eficaz uso de los tributos medioambientales» (202).

Luego de esta valoración general el Informe emite una serie de propuestas concretas, todas ellas en el sentido de promover una mayor armonización y centralización impositiva. A continuación, destacamos las más importantes en relación a mejorar la coordinación de los diferentes niveles de gobierno y la eficacia impositiva:

- Propuesta 2: mejorar el diseño y efectividad de los impuestos propios autonómicos con efectos sobre el sector eléctrico (203).

(196) Recomendación número 4.

(197) Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español (2022: 207-320).

(198) Informe CERSTE (2022: 217).

(199) Informe CERSTE (2022: 313).

(200) CERSTE 2014 y Comisión de Expertos para la Transición Energética de 2008 (CETE 2018)

(201) Informe CERSTE (2022: 218).

(202) Informe CERSTE (2022: 224).

(203) Informe CERSTE (2022: 237).

- Propuesta 16: crear un impuesto estatal sobre ciertas emisiones contaminantes asociadas a grandes instalaciones industriales y ganaderas que complemente los tributos propios autonómicos en este ámbito (204).
- Propuesta 17: establecer medidas de coordinación y cooperación para mejorar la efectividad de los impuestos autonómicos sobre los daños ambientales a las aguas (205).

Estas tres propuestas están relacionadas con las cuatro propuestas del CERSTE 2014, atento que también buscan coordinar la imposición sobre las emisiones de GEI y la contaminación de las aguas. Aunque, a diferencia del informe anterior, estas propuestas no mencionan específicamente la cesión de competencias en favor de las CC. AA.

5. CONCLUSIONES

Considerando que en la última década han aflorado los impuestos ambientales estatales y que estos gravámenes constituyeron históricamente la mayoría de los impuestos autonómicos propios, nos preguntamos si la competencia de las CC. AA. para dictar impuestos propios, tal y como la conocíamos hasta ahora, se encuentra en peligro de extinción. Para dar respuesta a este interrogante, abordamos tres grandes puntos.

En cuanto al primer punto (distribución competencial entre el Estado y las CC. AA.), vimos que tanto el Estado como las CC. AA. tienen constitucionalmente reconocida competencia para dictar impuestos (sean o no ambientales), pero que, a la hora de solucionar posibles solapamientos impositivos, tienen preeminencia los impuestos estatales. Con la idea de evitar que la competencia tributaria autonómica tenga un papel simbólico, el TC fue forjando una postura amplia en favor de las CC. AA., en la que avaló la idea de que la finalidad ecológica (extrafiscal) de un impuesto era suficiente para diferenciar el hecho imponible de los impuestos propios autonómicos y estatales que carecían de dicha finalidad, aun cuando las conductas alcanzadas pudieran ser similares. Pero más allá de estos criterios para diferenciar la finalidad de los impuestos (extrafiscal o recaudatoria), en los últimos años el Estado comenzó a legislar impuestos decididamente ambientales, es decir, con una indiscutible finalidad extrafiscal. No caben dudas que estamos ante la similitud de hecho imponibles vedada por la LOFCA y la consiguiente necesidad de solucionar el solapamiento impositivo.

En virtud de lo expuesto, podemos asegurar que los nuevos impuestos ambientales estatales se encuentran dentro del ámbito competencial que fija la CE y la LOFCA y que su implantación genera tres grandes consecuencias: impide el dictado de nuevos impuestos autonómicos con el mismo hecho imponible, suspende los efectos de los impuestos autonómicos con el que compartan total o parcialmente el hecho imponible y activa la cláusula de compensación para las CC. AA. con impuestos suspendidos por el perjuicio sufrido a causa de la disminución de la recaudación. El panorama actual hace presagiar

(204) Informe CERSTE (2022: 298).

(205) Informe CERSTE (2022: 309).

que esta última cláusula será probablemente muy utilizada en los próximos años, pero su aplicación genera muchas dudas considerando su escasa utilización.

En relación al segundo punto (principales impuestos ambientales estatales), hemos corroborado que, desde hace una década, el legislador estatal ha comenzado a poner su atención en los impuestos ecológicos. A estos fines, analizamos sucintamente los gravámenes regulados en la Ley 15/2012 (IVPEE, IPCNGRR, IACNGRR), por las leyes 16/2013 (IGFEI) y 8/2015 (IVEGPC) y, finalmente, los tributos recientemente creados por la Ley 7/2022 (IEPNR e IDRVIC). De estas cuatro normas, sólo las leyes 15/2012 y 7/2022 establecen una fecha de corte (28/09/2012 y 17/12/2022) como condición para que se active la cláusula de compensación del artículo 6.2 de la LOFCA en favor de aquellas CC. AA. que tengan aprobados impuestos propios con hechos imponibles gravados por los nuevos impuestos estatales (IVPEE, IPCNGRR, IACNGRR y IDRVIC). Estas dos normas reconocen expresamente la posibilidad de que los nuevos impuestos estatales puedan perjudicar ciertos impuestos autonómicos propios.

Por un lado, el IVPEE se solapaba con el Impuesto canario sobre el impacto medioambiental causado por determinadas actividades, el cual fue finalmente suspendido por la propia C. A., quedando así zanjada la posible doble imposición estatal y autonómica. Por otro lado, el hecho imponible del IPCNGRR y el IACNGRR se superponía parcialmente al de los impuestos autonómicos sobre depósito de residuos radiactivos legislados en Andalucía, Castilla-La Mancha y Cataluña, pero todos ellos se encuentran actualmente inaplicables, por legislación autonómica (Andalucía) o mandato del TC (Castilla-La Mancha y Cataluña). Finalmente, el IDRVIC regula conductas que ya estaban alcanzadas por impuestos autonómicos propios (Cantabria, Castilla y León, Cataluña, Extremadura, Islas Baleares, La Rioja, Murcia y Valencia), los cuales deberán, en principio, suspender sus efectos y activar la cláusula de compensación de la LOFCA (salvo en la C. A. de las Islas Baleares).

Respecto del tercer punto (principales recomendaciones en la UE y España), hemos corroborado que desde el año 2012 se vienen sucediendo una serie de valoraciones y propuestas, tanto a nivel europeo como español, sobre la necesidad de una reforma integral de la imposición ambiental en España.

Podemos decir que el denominador común de la mayoría de esos dictámenes radica en tres grandes puntos: en primer lugar, presentan una evaluación crítica de la situación actual de los impuestos ambientales españoles, tanto cuantitativa como cualitativa, derivada de la falta de eficacia y coherencia de los impuestos en vigor y de una excesiva dispersión normativa; en segundo lugar, auguran una perspectiva pesimista de cara al futuro, en caso de no efectuarse reformas que apunten a mejorar la coordinación normativa; y, en tercer lugar, ofrecen diferentes propuestas para armonizar los impuestos ambientales en todo el territorio español, las cuales llevan implícita una marcada presencia impositiva ecológica a nivel estatal. No parece casual que, desde el año 2012, el legislador haya comenzado a prestar atención a los impuestos estatales, ya que fue cuando comenzaron los primeros llamados de atención sobre la insuficiente e ineficiente imposición ambiental en España.

Es evidente que la tendencia estatal a la hora de dictar impuestos ambientales se está consolidando. Por un lado, la producción legislativa de estos tributos sigue en aumento;

por otro lado, aquélla parece ser independiente del gobierno de turno y, finalmente, lejos de replantearse la eliminación de impuestos ambientales estatales, se está intentando mejorar su contenido y funcionamiento, como ocurre con la última reforma del IGFEI. A ello podemos agregar que recientemente el legislador estatal asestó uno de los golpes más fuertes a la competencia autonómica con la regulación del impuesto sobre los residuos, atento que eran muchas las CC. AA. que hacía tiempo lo habían regulado.

En definitiva, considerando que el Estado está firmemente decidido a ocupar una materia imponible que tradicionalmente fue acaparada por las CC. AA. y que los gravámenes ecológicos eran prácticamente los únicos impuestos propios de aquéllas, concluimos que la competencia tributaria autonómica, tal y como la conocíamos hasta ahora, parece encaminarse hacia su extinción o, al menos, hacia una nueva especie competencial mucho más limitada para las autonomías. Esto también nos lleva a imaginar que próximamente, a diferencia de décadas atrás, la fiscalidad ambiental en España estará marcada por una mayoritaria presencia de impuestos estatales. A efectos de respetar las recomendaciones y propuestas analizadas y de no esmerilar en exceso la competencia impositiva autonómica, una alternativa sería ceder todos los impuestos estatales ambientales, no sólo respecto de su recaudación, sino también en cuanto a las competencias normativas, pero respetando siempre unos mínimos fijados estatalmente para garantizar la coordinación.

BIBLIOGRAFÍA

- Adame Martínez, F. (2020): *Análisis de la perspectiva ambiental de la tributación de la Comunidad Autónoma de Andalucía en el entorno de las restantes comunidades autónomas y la Unión Europea*, IEHPA, Sevilla.
- Cobos Gómez, J. (2021): “El impuesto sobre envases de plástico no reutilizables y otras medidas fiscales en el Anteproyecto de Ley de Residuos”, *Crónica Tributaria*, n.º 178: 11-60.
- Cubiles Sánchez-Pobre, P. (2014): “El gravamen sobre los depósitos en las entidades de crédito: el Estado frente a las Comunidades Autónomas”, en J. Ramos Prieto (dir.): *Competencia fiscal y sistema tributario: dimensión europea e interna*, Thomson Reuters-Aranzadi, Pamplona: 1035-1049.
- Eseverri Martínez, E. (2014): “El impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito”, en F. Vega Borrego, J. Arrieta Martínez de Pisón y J. Zornoza Pérez (dirs.): *La distribución del poder financiero en España: homenaje al profesor Juan Ramallo Massanet*, Marcial Pons, Madrid: 401-420.
- Falcón y Tella, R. (2013): “El impuesto sobre los depósitos de las entidades de crédito: sobre la necesidad de un nuevo modelo para articular la potestad tributaria estatal y autonómica”, *Quincena Fiscal*, n.º 1-2: 11-18.
- Fernández de Gatta Sánchez, D. (2020): “Avances en la economía circular: nueva legislación sobre residuos y plásticos”, *Actualidad Jurídica Ambiental*, n.º 108: 1-45.
- García de Pablos, J. (2015), “El impuesto sobre depósitos bancarios”, *Quincena Fiscal*, n.º 4: 21-42.
- García Novoa, C. (2013): “El futuro de la fiscalidad autonómica sobre los depósitos bancarios”, *Revista Catalana de Dret Públic*, n.º 46: 104-134.

- Lago Montero, J. (2017): “Los impuestos propios en el sistema de financiación”, en R. Sanz Gómez y A. Cubero Truyo (dirs.): *Tributos propios de las comunidades autónomas*, Tirant lo Blanch, Valencia: 13-44.
- Lasarte López, R. (2017): “Principios y límites rectores en la creación de tributos propios tras la modificación del artículo 6 de la LOFCA”, en R. Sanz Gómez y A. Cubero Truyo (dirs.): *Tributos propios de las comunidades autónomas*, Tirant lo Blanch, Valencia: 179-205.
- Lucas Durán, M. (2015): “El impuesto sobre gases fluorados de efecto invernadero. Reflexiones a los dos años de su aprobación”, *Documentos*, Instituto de Estudios Fiscales, n.º 16: 1-52.
- Mata Sierra, M. T. y Carbajo Nogal, C. (2013): Conflictos entre la Hacienda estatal y las autonómicas en el Impuesto sobre los Depósitos de las Entidades de Crédito, *Quincena Fiscal*, n.º 18: 1-18.
- Molina Lebrón, A. (2017): “Los cánones eólicos de las Comunidades Autónomas como falsos tributos medioambientales. Problemas de inconstitucionalidad e incumplimiento del Derecho de la Unión Europea”, en R. Sanz Gómez y A. Cubero Truyo (dirs.): *Tributos propios de las comunidades autónomas*, Tirant lo Blanch, Valencia: 253-292.
- Moreno García, J. (2019): “La alta conflictividad sobre los tributos propios autonómicos ante el Tribunal Constitucional: un problema no resuelto”, *Revista Vasca de Administración Pública*, n.º 115: 289-313.
- Moreno González, S. (2019): “El canon por utilización de aguas continentales para la producción de energía eléctrica: Análisis constitucional y de adecuación al Derecho de la UE”, en M. L. González-Cuéllar Serrano y E. Ortiz Calle (dirs.): *La fiscalidad del agua: situación actual y perspectivas de reforma*, Tirant lo Blanch, Valencia: 303-349.
- Mories Jiménez, T. (2017): “La compensación por la ocupación por el Estado de los hechos imposables de tributos autonómicos El caso particular del Impuesto sobre los depósitos de Entidades de Crédito”, en R. Sanz Gómez y A. Cubero Truyo (dirs.): *Tributos propios de las comunidades autónomas*, Tirant lo Blanch, Valencia: 233-252.
- Ortiz Calle, E. (2019): “Fiscalidad autonómica y sector eléctrico”, *Revista General de Derecho de los Sectores Regulados*, n.º 3.
- Patón García, G. (2017): “Los tributos autonómicos como mecanismo de protección ambiental: reflexiones actuales”, en R. Sanz Gómez y A. Cubero Truyo (dirs.): *Tributos propios de las comunidades autónomas*, Tirant lo Blanch, Valencia: 119-177.
- Patón García, G. (2021): “Impulso a la estrategia de la economía circular mediante la imposición sobre plásticos”, en M. L. González-Cuéllar Serrano y E. Ortiz Calle (dirs.): *Transición energética y ODS*, Tirant lo Blanch, Valencia: 287-319.
- Patón García, G. (2022): “Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos (arts. 84 a 97)”, en *Monografías de la Revista Aragonesa de Administración Pública*, n.º XXI, 2022: 571-601.
- Ramos Prieto, J. (2014): “Competencia fiscal en el ámbito interno. Planteamiento general”, en J. Ramos Prieto (dir.): *Competencia fiscal y sistema tributario: dimensión europea e interna*, Thomson Reuters-Aranzadi, Pamplona: 617-714.
- Ramos Prieto, J. (2016): “La reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas. Algunas reflexiones sobre los recursos tributarios autonómicos”, *Revista valenciana d'Estudis Autònoms*, n.º 61: 150-205.
- Ramos Prieto, J. (2017): “La importancia presupuestaria de los tributos propios de las comunidades autónomas, más cualitativa que cuantitativa”, en R. Sanz Gómez y A. Cubero

- Truyo (dirs.): *Tributos propios de las comunidades autónomas*, Tirant lo Blanch, Valencia: 45-82.
- Ramos Prieto, J.; García Martínez, A.; Martín Rodríguez, J. M. y Macarro Osuna, J. M. (2019): “A propósito de la reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen general. Problemas y propuestas”, *Documentos de Trabajo*, Instituto de Estudios Fiscales, n.º 2: 1-51.
- Ramos Prieto, J. (coord.); Adame Martínez, F.; Auriolés Martín, J.; Castillo Manzano, J. I.; Jiménez Aguilera, J.; Jiménez Rubio, D. y Molina Garrido, C. (2019): “Propuestas para el debate sobre la reforma del sistema de financiación autonómica”, *Revista de estudios regionales*, n.º 114: 199-244.
- Rodríguez Muñoz, J. (2004): “Los fines ultrafiscales de los tributos y su recepción en la nueva Ley General Tributaria”, *Nueva Fiscalidad*, n.º 3-2004: 9-59.
- Salassa Boix, R. (2014): “Los tributos ecológicos y el principio quien contamina paga”, *Revista da Seção Judiciária do Rio de Janeiro*, V. 21, n.º 39: 143-166.
- Salassa Boix, R. (2018): “La protección ambiental a través de los tributos en el marco de la relación entre el deber de contribuir y el deber de preservar el medio ambiente”, *Quincena Fiscal*, n.º 12: 75-99.
- Salassa Boix, R. (2021): “Nuevas tendencias fiscales en España para reducir los residuos y mejorar su gestión en el marco de la economía circular”, en G. Patón García (dir.): *Tendencias actuales en economía circular: instrumentos financieros y tributarios*, Aranzadi, Pamplona, 742-764.