

# **Fiscalidad autonómica y medio ambiente. Una reflexión en torno al impuesto andaluz que grava la contaminación atmosférica**

## ***Regional tax and environment. A deliberation about the andalusian tax that charges the atmospheric contamination***

**Tomás J. López-Guzmán Guzmán**  
**Sandra María Sánchez Cañizares**  
**Universidad de Córdoba**

PALABRAS CLAVE: Tributos ecológicos, Medio ambiente, Andalucía, Doble dividendo

KEY WORDS: Ecotax, Environment, Andalusia, Double Dividend

CÓDIGOS JEL: H20, H71, Q43

### RESUMEN

La fiscalidad y el medio ambiente encuentran su nexo de conexión en la existencia de los tributos ecológicos como instrumento económico para la protección del entorno natural. En este trabajo presentamos un análisis de un impuesto ambiental, el que grava la contaminación atmosférica, ampliamente conocido en los diferentes sistemas tributarios de los países europeos y que, en España, ha encontrado acomodo a través de los impuestos propios de algunas comunidades autónomas, como Galicia, Castilla-La Mancha, Andalucía, Murcia o Aragón. Así, este tributo busca paliar o limitar los efectos ambientales que causa la lluvia ácida y el efecto invernadero sobre el medio ambiente y, a su vez, contribuir a la mejora de diversas variables macroeconómicas.

### ABSTRACT

The tax and the environment find a link in the ecological taxes that act as an instrument for the protection of the natural surroundings. In this work we analyze an environmental tax, the one that charges the atmospheric contamination, acquaintance in the different taxation systems of European countries and that, in Spain, is articulated through the assigned taxes of some autonomous regions like Galicia, Castilla-La Mancha, Andalusia, Murcia or Aragon. Thus, this tax tries to limit the environmental effects caused by the acid rain and the greenhouse effect and, at the same time, to contribute to the improvement of several macroeconomic variables.

---

## 1. INTRODUCCIÓN

---

Las políticas fiscales y medioambientales han convergido desde la década de los noventa del siglo anterior en la búsqueda de soluciones adecuadas a los problemas provocados en el entorno natural por algunos procesos de producción de las industrias y por el consumo final de determinados bienes y servicios. Estas políticas vienen cimentándose en una gama de instrumentos que, junto con la regulación o control administrativo directo, constituyen los pilares en los que actualmente se asienta la protección del entorno natural. La Ciencia Económica se ha caracterizado en los últimos años por una apuesta decidida por la protección y mejora del entorno natural, como ejemplo de externalidad existente. Para ello ha articulado todas las herramientas de que disponía para crear diferentes instrumentos para conseguir un desarrollo sostenible de las áreas geográficas donde son aplicables. Entre estos instrumentos económicos<sup>1</sup>, y junto a los permisos de emisión negociables, los depósitos reembolsables y las ayudas financieras, destaca esencialmente uno en las políticas comunitarias, los tributos ecológicos.

En calidad de instrumento económico, la política tributaria está propiciando, allí donde viene aplicándose, no sólo el logro de una mejora del medio natural, sino, además, la financiación de comportamientos estrictamente conservacionistas y de objetivos de política macroeconómica como, por ejemplo, la incentivación en la creación de empleo, surgiendo, así, el concepto de doble dividendo. Este concepto establece, en concreto, que un cambio fiscal desde los tributos sobre el trabajo hacia los ecológicos no sólo generaría los beneficios ambientales (primer dividendo), sino que también podría surtir otros efectos económicos positivos, entre los que cabría la creación de empleo (segundo dividendo) (Goulder, 1995).

Los tributos ecológicos han derivado en un proceso de reforma fiscal verde donde se propone alcanzar un triple objetivo: dotar al sistema fiscal de un carácter respetuoso con el medio ambiente, eliminar del mismo las medidas, elementos y disposiciones tributarias en vigor incentivadoras de comportamientos negativos a tales efectos; establecer nuevas figuras impositivas que fomentase asimismo conductas respetuosas con el medio ambiente, y, finalmente, específica para las principales figuras tributarias, inspirar su diseño y transformación en una filosofía de protección del entorno natural (Gago Rodríguez *et al.*, 2001).

El objetivo de este artículo es presentar un análisis sobre un impuesto ecológico en concreto, el impuesto que grava la contaminación atmosférica, y su vertebración dentro de la Hacienda Pública española a través de su regulación como impuesto propio en diferentes comunidades autónomas, centrándonos en su regulación en Andalucía.

El trabajo se estructura, tras esta introducción, en un segundo apartado que presenta brevemente la estructura tributaria de la figura anteriormente señalada; en el tercer apartado se realiza una referencia a la tributación ecológica en Andalucía; y en el cuarto apartado se muestra una reflexión de dicho impuesto en Andalucía, extensiva al resto de las comunidades autónomas.

---

## 2. IMPUESTO QUE GRAVA LA CONTAMINACIÓN ATMOSFÉRICA

---

El impuesto que grava la contaminación atmosférica es una de las tipologías de ecotasas mejor estudiadas por la literatura hacendística y de los más introducidos en los diferentes sistemas fiscales, y consiste en gravar las emisiones a la atmósfera de diferentes gases, concretamente las emisiones de CO<sub>2</sub>, NO<sub>x</sub> y SO<sub>x</sub>. Este impuesto es bastante conocido en diversos ordenamientos jurídico-tributarios europeos, como los de Suecia, Finlandia, Noruega o Dinamarca, habiéndose convertido en una figura clave para llevar a cabo la reforma fiscal ecológica (*Swedish Environmental Protection Agency*, 1997). Asimismo, este tributo también está presente en el ordenamiento fiscal español a través de la existencia de tributos propios de las comunidades autónomas de Galicia (año 1995), Castilla-La Mancha (año 2000), Andalucía (año 2003), Región de Murcia (año 2005) y Aragón (año 2007).

1 En el análisis de los instrumentos económicos para la protección del medio ambiente existe una monográfica clásica en España realizada por el profesor González Fajardo de la Universidad de Málaga (González Fajardo, 1988).

Recordemos que la estructura de cualquier tributo medioambiental se define atendiendo al producto, gas o sustancia contaminante objeto de gravamen, en nuestro caso la contaminación atmosférica. Por tanto, el análisis de la estructura de un tributo medioambiental para la contaminación atmosférica debe centrarse en cinco elementos clave: el hecho imponible gravado, el sujeto pasivo, la determinación de la base imponible, la fijación de la tarifa y la cuantificación de la cuota íntegra.

Centrándonos en el hecho imponible, los impuestos medioambientales son impuestos de ordenamiento cuyo hecho imponible está constituido por actividades que directa o indirectamente deterioren el entorno, siendo, por tanto, su campo natural la contaminación permitida (Herrera Molina, 2000). Así, generalmente se gravan las instalaciones industriales contaminantes, aunque también debería de gravarse las emisiones procedentes de los vehículos, aunque, en este supuesto, la mayoría de los sistemas fiscales que incluyen esta posibilidad la realizan a través de otro tipo de tributación ambiental.

En cuanto al sujeto pasivo de esta clase de impuesto sería aquella persona, física o jurídica, que realiza la actividad degradante del medio natural. El sujeto contaminante se identificaría, pues, con alguno de los siguientes agentes (Borrero Moro, 1999):

- Productor de actividades contaminantes.
- Consumidor de productos contaminantes.
- Titular de los bienes patrimoniales con los que se realiza la actividad contaminante.

La base imponible de un tributo ecológico es la medida del daño ambiental que se pretende desalentar. La determinación de la base imponible de este tipo de tributo ecológico es una tarea exclusivamente de carácter técnico, al venir constituida por unidades físicas bien del producto bien de las emisiones, determinándose de acuerdo con la aplicación de un método de estimación directa. Adicional, cuando no sea posible la aplicación de la estimación directa en determinadas regulaciones legales, como la francesa, se establecen dos procedimientos secundarios para la determinación de la base imponible: de una parte, un procedimiento de estimación objetiva de la base y, de otra, uno de estimación indirecta basada en cálculos o estimaciones preexistentes en poder de la administración tributaria.

En relación con el tipo de gravamen, la fijación de la tarifa del impuesto es uno de los aspectos más complejos del diseño de un tributo ambiental, al punto de que la disyuntiva entre la utilización de un tipo de gravamen único o con varios tramos ha sido objeto de un profundo debate doctrinal (por todos, Hamilton y Cameron, 1994). Así, esta dualidad en cuanto a su fijación del tipo de gravamen tiene su reflejo por ejemplo en España donde Aragón establece un tipo único mientras que Castilla-La Mancha señala varios tramos.

La cuota íntegra, expresada en unidades monetarias, se obtendría aplicando a la base imponible la tarifa establecida. De esta cuota íntegra dos son los aspectos concretos que han de analizarse para la determinación de los posibles efectos distributivos de la tributación medioambiental (elemento fundamental para determinar la posible progresividad, proporcionalidad o regresividad del tributo): su posible traslación a los consumidores finales y, por otro lado, qué porción o parte de ella podía afectar directamente a determinados grupos de referencia (López-Guzmán Guzmán, 2002).

---

### 3. LA TRIBUTACIÓN ECOLÓGICA EN ANDALUCÍA

---

El primer tributo ecológico que se aplicó en Andalucía data de 1994 cuando se aprobó el canon de autorización de vertidos<sup>2</sup>. Este canon gravaba la carga contaminante de los vertidos autorizados. La cuota se determinaba como resultado de multiplicar la carga contaminante del vertido, expresada en unidades de contaminación, por el valor asignado a cada unidad. Este valor de la unidad de contaminación lo determinaba la Agencia de Medio

2 Este canon se reguló por el artículo 61 de la Ley 7/1994, de 18 de mayo, del Parlamento de Andalucía de protección ambiental, desarrollándose por los artículos 26-30 del Decreto 14/1996, de 16 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de la calidad de las aguas litorales.

Ambiente de Andalucía teniendo en cuenta el coste de desarrollo de los planes de actuación en el saneamiento de vertidos y en la mejora de la calidad de las aguas litorales. El importe del canon se fijaba en función de la carga contaminante aportada, la capacidad de dilución y la clasificación del medio receptor. Este canon tenía un carácter finalista ya que el importe recaudado se destinaba a la financiación de las actuaciones de vigilancia del cumplimiento de los niveles de emisiones autorizadas, así como de actuaciones y obras de saneamiento y mejora de la calidad de las aguas litorales<sup>3</sup>. Fue derogado por la Ley que aprueba la actual tributación ecológica en Andalucía y que analizaremos a continuación.

La aprobación en diciembre de 2003 de seis nuevos tributos ecológicos ha supuesto un salto cuantitativo y, sobre todo, cualitativo de la fiscalidad ecológica de Andalucía. Estos tributos se regulan por la Ley 18/2003, de 29 de diciembre, del Parlamento de Andalucía, por el que se aprueban medidas fiscales y administrativas. Asimismo, esta ley se desarrolla por el Decreto 503/2004, de 13 de octubre, por el que se regulan determinados aspectos para la aplicación de los impuestos sobre emisión de gases a la atmósfera y sobre vertidos a las aguas litorales. Así, la Exposición de Motivos de la Ley que los regula señala que "como medios complementarios para coadyuvar a la protección y defensa del medio ambiente, las medidas en materia de fiscalidad ecológica incluyen un abanico de figuras impositivas con la finalidad de estimular e incentivar comportamientos más respetuosos con el entorno natural. Asimismo, la recaudación que proporciona esta clase de mecanismos compensará el impacto en los recursos naturales que origina las conductas humanas, contribuyendo, de este modo, a sufragar las acciones incluidas en las políticas medioambientales concretas, ya sean proyectos, ayudas o fondos destinados a situaciones de emergencia".

Los tributos ecológicos, cuatro impuestos y dos tasas, que se han introducido en Andalucía son los siguientes:

- Impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera
- Impuesto sobre vertidos a las aguas litorales
- Impuesto sobre depósito de residuos radiactivos
- Impuesto sobre depósito de residuos peligrosos
- Tasa por servicios administrativos en materia de protección ambiental
- Tasa para la prevención y control de la contaminación

Dos son los objetivos que buscan estos tributos: prevenir el deterioro del medio natural y restaurar los daños ocasionados en dicho entorno. Para conseguir estos dos objetivos se opta por un carácter finalista de los tributos en lugar de la búsqueda de una neutralidad fiscal, ya que la recaudación obtenida con estos tributos se destina a compensar el impacto que origina la propia actividad humana en el entorno natural y se utiliza para sufragar las acciones incluidas en las políticas medioambientales concretas, ya sean proyectos, ayudas o fondos destinados a situaciones de emergencia, aplicando el principio de "quien contamina, paga".

La recaudación de estos tributos se recoge en el Cuadro 1.

CUADRO 1  
**RECAUDACIÓN POR TRIBUTOS ECOLÓGICOS EN ANDALUCÍA. AÑOS 2004-2008**

AÑO	RECAUDACIÓN (cifras en euros)	% sobre total de recaudación
2004	14.510.851	0,16%
2005	19.472.062	0,19%
2006	17.045.107	0,14%
2007	18.261.199	0,14%
2008 (1)	19.731.455	

Fuente: Elaboración propia en base a datos de la Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Andalucía  
Nota: (1) Cantidad presupuestada

3 Un estudio en profundidad de este tributo se encuentra en Castillo López (1999).

En cuanto a las cuantías presupuestadas en 2008, desglosadas por cada impuesto ecológico, se recogen en el Cuadro 2.

CUADRO 2  
**RECAUDACIÓN POR TRIBUTOS ECOLÓGICOS EN ANDALUCÍA. CIFRAS PRESUPUESTADAS EN 2008**

Impuestos	Cuántía presupuestada. Cifras en euros
Emisión gases a la atmósfera	13.084.204
Vertidos a aguas litorales	2.396.761
Depósito de residuos radiactivos	3.431.847
Depósitos de residuos peligrosos	818.643

Fuente: Elaboración propia en base a datos de la Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Andalucía

### 3.1. El impuesto sobre la emisión de gases a la atmósfera de Andalucía

El impuesto sobre la emisión de gases a la atmósfera de la Comunidad Autónoma de Andalucía se regula en los artículos 21 a 38 de la Ley andaluza 18/2003, y persigue gravar a todas aquellas empresas que exploten instalaciones en las que se desarrollen actividades que realicen emisiones a la atmósfera, tratando de esta manera de internalizar los costes externos que se derivarían de la utilización de la atmósfera. Para ello se articula con base en unos tipos progresivos que van desde los 5.000 a los 14.000 euros por unidad de contaminación<sup>4</sup>.

En nuestra opinión, la introducción de este impuesto en el sistema fiscal propio de Andalucía va a tener reducidos efectos positivos sobre el medio ambiente debido a que se persigue luchar contra un problema de carácter regional/nacional (como es la lluvia ácida) y un problema transnacional (como sería el efecto invernadero). Así, en los tributos ecológicos que se establecen en Galicia y Castilla-La Mancha se opta exclusivamente por gravar los gases causantes de problemas de tipo regional/nacional (es decir, los óxidos de nitrógeno y de azufre), mientras que no se regula el dióxido de carbono, dejando este campo para que fuese regulado, en su caso, por la Administración Pública estatal e, incluso, supranacional. Recordemos que la denominada "ecotasa comunitaria" pretendía gravar, entre otros, la emisión de dióxido de carbono realizada por empresas radicadas en toda la Unión Europea. Es decir, su objetivo era dar una respuesta transnacional a un problema global.

## 4. LA TRIBUTACIÓN PROPIA DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS Y EL MEDIO AMBIENTE

Las comunidades autónomas se enfrentan al reto de dotarse de los recursos económicos necesarios para hacer frente a las funciones que la Carta Magna les atribuye. Los niveles de autonomía que se les otorgan obligan a crear un sistema de financiación que dote a las mismas de los recursos necesarios para ofrecer a sus ciudadanos, mediante la utilización del gasto público, los servicios públicos que les demandan.

A través del establecimiento de impuestos propios de las comunidades autónomas –unido a las demás fuentes de financiación autonómica– se le puede ofrecer a las mismas la autonomía financiera necesaria para definir su propia política de ejecución del gasto público, de asignación de recursos y de distribución de la presión fiscal. De esta manera, la tributación propia de las comunidades autónomas se ha convertido en una vía de acceso de la tributación ecológica en España a través de su regulación en diversas comunidades autónomas (Adame Martínez, 1996; Castillo López, 1998; Magadán Díaz y Rivas García, 2004; Galán Sánchez, 2006).

4 Las unidades de contaminación se obtienen como resultado de dividir la cantidad total de cada sustancia emitida en el periodo impositivo, expresada en toneladas/año, entre la cifra fijada para cada una de ellas como valor de referencia.

El cumplimiento de un objetivo medioambiental mediante una política tributaria no es misión exclusiva de un tributo ecológico, sino que es, y debe ser, el objetivo del sistema fiscal en su conjunto. En este sentido, debemos recordar que diversos tributos españoles también introducen elementos de carácter medioambiental en la línea que establece la reforma fiscal ecológica (Bokobo Moiche, 2000), destacando entre ellos los que gravan el parque automovilístico o el consumo de carburante.

No obstante, consideramos que sí debería darse una actuación fiscal conjunta por todas las comunidades autónomas que derivase en actuaciones de carácter nacional y, de acuerdo con la experiencia habida en otros países donde se ha aplicado, el resultado sobre el medio ambiente sería positiva. En rigor, es posible que pudiera producirse una disminución de las emisiones, tanto de dióxido de carbono como de óxidos de nitrógeno y de dióxido de azufre, fruto de tres efectos concatenados:

- Una mayor utilización de combustibles fósiles con un menor contenido en azufre y carbono.
- Un cambio en los procesos de producción de las empresas eléctricas hacia centrales de ciclo combinado y parques eólicos.
- La creación de nuevas vías de financiación para investigaciones en tecnologías más respetuosas con el entorno natural.

Por ello, creemos que la implantación en Andalucía de esta clase de tributo ambiental no sólo induce (teóricamente) una mejora directa significativa del medio ambiente, sino que, además, sentaría las bases –sobre todo, económicas– para un cambio en los procesos de producción de la energía, en el que se abrirían nuevas vías de investigación en fuentes renovables, fundamentalmente la energía solar.

Asimismo, consideramos que la introducción de tributos ambientales en las diferentes comunidades autónomas no debería tener una finalidad exclusivamente recaudatoria, aunque “se vendiese” como mejora del medio ambiente, sino una decidida apuesta por la mejora del entorno natural. Por otra parte, debemos recordar que la introducción de uno de ellos en cualquier comunidad autónoma suele tener un efecto de copia en el resto de las mismas, como ha ocurrido con el impuesto que aquí se analiza. Y ello implicaría que la existencia en el sistema fiscal de tributos ecológicos debe de ser, en nuestra opinión, sólo un paso más hacia una verdadera reforma fiscal ecológica que establezca un sistema tributario inspirado básicamente en criterios ambientales, originando, por tanto, un cambio de la presión fiscal desde impuestos que gravan la renta, el consumo o las cotizaciones sociales hacia aquellos que gravan las actuaciones dañinas al medio ambiente.

También consideramos que es necesario realizar, antes y durante la existencia de las diferentes ecotasas, una serie de actuaciones que podrían resumirse en los siguientes puntos:

- La investigación sobre mercados alternativos potenciales no gravados con el tributo ecológico, tales como el mercado de las energías renovables, el del ahorro energético, las empresas de servicios medioambientales o la aplicación de la mejor tecnología disponible.
- La evaluación de los impactos sobre la economía y sobre el medio ambiente de los cambios en el sistema fiscal producidos como consecuencia de la introducción de las ecotasas, definiendo, al mismo tiempo, metodologías para realizar esta clase de análisis.
- El desarrollo y la evaluación de políticas de mitigación y/o compensación de los posibles efectos fiscales negativos sobre determinados grupos de referencia.
- El análisis de los impactos medioambientales ocasionados por la introducción de los diferentes tributos ecológicos y de otros instrumentos económicos (como los permisos negociables que, recordemos, ya son aplicables en España desde el 1 de enero de 2005), fundamentalmente en el campo de la industria, la agricultura, el turismo, el transporte y la energía.

---

## 5. CONCLUSIONES

---

La importancia que en los últimos años ha adquirido la problemática del medio ambiente en el mundo ha obtenido respuestas concretas en la Ciencia Económica que ofrece cuatro instrumentos fundamentales para

contribuir a su protección y mejora: los tributos ecológicos, los permisos negociables, las ayudas financieras y los depósitos reembolsables. Así, y dentro del campo de las ecotasas, uno de los impuestos ambientales más utilizado es el que grava las emisiones contaminantes que lucha contra tanto la lluvia ácida como el efecto invernadero.

Centrándonos en los tributos ambientales en nuestro ordenamiento fiscal, hemos de señalar que éstos han encontrado su puerta de entrada en España de la mano del concepto de tributación propia de las comunidades autónomas. Así, el tributo analizado ha encontrado su acomodo en varias comunidades autónomas: Galicia, Castilla-La Mancha, Andalucía, Aragón y Murcia.

La Comunidad Autónoma de Andalucía, junto con este tributo, ha implantado otros cinco tributos ecológicos que le ha repercutido anualmente una cuantía alrededor de 17 millones de euros, aunque su impacto sobre el medio ambiente, objetivo último de estos tributos, no se ha hecho notar.

Finalmente señalemos que el diseño y la aplicación de esta clase de tributo deben de seguir unas pautas de actuación clave en la búsqueda de objetivos y de las metas a alcanzar, así como de los beneficios medioambientales que podían derivarse de dicho tributo o de su impacto sobre la economía.

**BIBLIOGRAFÍA**

- ADAME MARTÍNEZ, F. (2007): "El impuesto sobre la contaminación atmosférica en Galicia", *Noticias de la Unión Europea*, nº 274, pp. 5-27.
- BOKOBO MOICHE, S. (2000): *Gravámenes e incentivos fiscales ambientales*, Editorial Civitas, Madrid.
- BORRERO MORO, C. (1999): *La tributación ambiental en España*, Editorial Tecnos, Madrid.
- CASTILLO LÓPEZ, J. M. (1999): "Los tributos ecológicos y el agua: del canon estatal sobre vertidos autorizados a los cánones autonómicos de saneamiento y depuración de aguas residuales", *Impuestos*, nº 23, pp. 23-45.
- GAGO RODRÍGUEZ, A.; X. LANBADEIRA VILLOT y M. RODRÍGUEZ MÉNDEZ (2001): "Experiencias, efectos y pautas de diseño de reformas fiscales verdes: una puesta al día", *Hacienda Pública Española*, Monografía 2001, pp. 323-342.
- GALÁN SÁNCHEZ, R. M. (2006): "El impuesto andaluz sobre emisión de gases a la atmósfera. Análisis sistemático", *Noticias de la Unión Europea*, nº 261, pp. 19-29.
- GONZÁLEZ FAJARDO, F. (1988): *Instrumentos de política económica para la protección del medio ambiente*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Málaga, Málaga.
- GOULDER, L. (1995) "Environmental Taxation and the Double Dividend: A Reader's Guide", *International Tax and Public Finance*, nº 2, pp. 157-183.
- HAMILTON, K. y G. CAMERON (1994): "Simulating the Distributional Effects of a Canadian Carbon Tax", *Canadian Public Policy*, vol. XX (4), pp. 385-399.
- HERRERA MOLINA, P. M. (2000): *Derecho Tributario Ambiental*, Ministerio de Medio Ambiente-Marcial Pons, Madrid.
- LÓPEZ-GUZMÁN GUZMÁN, T. J. (2002): *Fiscalidad ambiental: análisis y efectivos distributivos*, Editorial Comares, Granada.
- MAGADÁN DÍAZ, M. y J. I. RIVAS GARCÍA (2004): *Medio ambiente y fiscalidad autónoma*, Septem Ediciones, Oviedo.
- SWEDISH ENVIRONMENTAL PROTECTION AGENCY (1997): *Environmental Taxes in Sweden*, Estocolmo.