

CAPÍTULO 1

LA FISCALIDAD AUTONÓMICA SOBRE EMISIONES Y RESIDUOS (CUESTIONES ABIERTAS)

MARTA VERDESOTO GÓMEZ

Profesora Derecho Financiero y Tributario

Universidad Complutense de Madrid

1. Introducción: la intención declarada del Estado de adoptar medidas fiscales de protección medioambiental y su repercusión en los impuestos propios de las Comunidades Autónomas. 2. Posibles modificaciones en la imposición autonómica sobre emisiones actualmente vigentes (los impuestos sobre emisiones de la industria, el impuesto sobre las emisiones de óxido de nitrógeno de la aviación comercial y el impuesto sobre emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica). 3. Algunas cuestiones relacionadas con el ejercicio de la autonomía financiera de las comunidades autónomas, en relación con el próximo impuesto estatal sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos. Bibliografía.

RESUMEN: El presente trabajo recoge la ponencia, presentada en la VII Reunión de Profesores de Derecho Financiero y Tributario, celebrada en Santiago de Compostela, los días 12-14 de noviembre de 2021, en la Mesa Redonda sobre "El futuro de la fiscalidad ambiental". Partiendo del aparente interés del legislador y del gobierno español por implementar medidas fiscales de protección medioambiental, se analizan aspectos controvertidos de la imposición sobre emisiones actualmente vigente en determinadas Comunidades Autónomas españolas, proponiendo soluciones. También se adelantaron posibles problemas en la aplicación del futuro impuesto estatal sobre el depósito de residuos en vertederos. La nueva Ley de residuos y suelos contaminados para una economía circular, de 8 de abril de 2022, da respuesta a alguno de los interrogantes planteados.

PALABRAS CLAVE: Cambio climático, emisiones de CO₂, impuestos medioambientales, impuestos autonómicos, impuesto sobre residuos.

ABSTRACT: This writing paper includes the paper, presented at the VII Meeting of Professors of Financial and Tax Law, held in Santiago de Compostela, on November 12-14, 2021, at the Round Table on "The future of environmental taxation ". Starting from the apparent interest of the legislator and the Spanish government to implement fiscal measures for environmental protection, controversial aspects of the taxation on emissions currently in force in certain Spanish Autonomous Communities are analyzed, proposing solutions. Possible problems were also anticipated in the application of the future state tax on the deposit of waste in landfills. The new Law on waste and contaminated soils for a circular economy answers some of the questions raised.

KEYWORDS: Climate change, CO₂ emissions, environmental taxes, regional taxes, tax on waste.

1. INTRODUCCIÓN: LA INTENCIÓN DECLARADA DEL ESTADO DE ADOPTAR MEDIDAS FISCALES DE PROTECCIÓN AMBIENTAL Y SU REPERCUSIÓN EN LOS IMPUESTOS PROPIOS DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

Trataré de abordar en mi ponencia una serie de cuestiones “pendientes” en relación con la fiscalidad medioambiental autonómica, refiriéndome en concreto al ámbito de las emisiones, y los residuos a la vista de los cambios que se avecinan como consecuencia de la intención del legislador estatal de adoptar medidas reales de protección medioambiental, entre las que la fiscalidad parece predominante (tal y como se refleja en la da 7ª de la Ley 7/2021, de 20 de mayo, de cambio climático y transición energética; en el Componente 28 del Plan de recuperación, transformación y resiliencia que se ocupa de la “Adaptación del sistema impositivo a la realidad del siglo XXI”, que desarrolla actualmente el gobierno, o en el propio Proyecto de Ley de residuos y suelos contaminados, cuyo Título VII contempla los nuevos impuestos sobre depósito de residuos en vertederos, la incineración o co-incineración de residuos y el impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables.

Analizar estas cuestiones nos conduce, irremediamente, a tomar en consideración los límites impuestos a las Comunidades Autónomas por el bloque de constitucionalidad, y singularmente la prohibición de doble imposición del art. 6 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, también los límites impuestos por el Derecho de la Unión (aquí singularmente, también, el riesgo de presencia de una ayuda de estado, ex. art. 107 TFUE)

Pero más allá del respeto a estas normas, sería necesario analizar cómo ha ido evolucionando la imposición autonómica en los últimos años, para determinar si las decisiones adoptadas tienen por objeto una mejor y más eficaz protección del medioambiente en ese territorio o responden quizás al interés por introducir o mimetizar otros tributos que han sido impuestos por otras Comunidades y que han salvado el control de constitucionalidad. La experiencia nos demuestra que muchos de estos tributos carecían de una finalidad medioambiental, lo que, unido a una heterogénea aplicación por las Comunidades Autónomas, ha creado distorsiones entre los operadores económicos y perjudicado la unidad de mercado.

En este sentido, en relación con los impuestos medioambientales que centran nuestro análisis, la Comisión de Expertos para la revisión del modelo de financiación autonómica (que se remonta a julio de 2017), ya puso de manifiesto como el escaso interés de la Administración central española por la fiscalidad ambiental había permitido a las CCAA encontrar hechos imponibles no gravados por el Estado con relativa facilidad.

Sin embargo, señalaba la Comisión, esta situación podría cambiar en el futuro inmediato, en parte por la presión de la Unión Europea para establecer ciertos tributos ambientales y en parte por la creciente conciencia sobre la importancia de los problemas de esta índole y por la necesidad de financiar los compromisos adquiridos por nuestro país en relación con la lucha contra el cambio climático.

En el informe se consideraba prudente anticiparse al previsible conflicto entre tributos propios autonómicos y nuevos tributos estatales y reordenar este ámbito fiscal y proponía una ley marco

de fiscalidad ambiental, que atribuyera las distintas figuras impositivas o los hechos impositivos relevantes a los diferentes niveles de gobierno teniendo en cuenta el alcance espacial de los hechos gravables. En este sentido, en el caso de las figuras que se atribuyeran a las CCAA, la ley marco fijaría los elementos de cada impuesto hasta la determinación de la base liquidable, su carácter potestativo u obligatorio y un rango para el establecimiento autónomo de las tarifas y en su caso deducciones.

Por supuesto, el contenido de la ley se acordaría con las CCAA para integrar los impuestos propios ya existentes.

Esta recomendación de hace varios años ha sido desoída por el legislador estatal y el conflicto está latente en el propio texto del Plan de recuperación, transformación y resiliencia¹, cuando identifica como impedimento para las reformas a acometer, el hecho de que cuando se establezcan tributos que sometan a gravamen hechos impositivos de impuestos propios de las Comunidades Autónomas, sea necesaria la compensación a las mismas.

2. POSIBLES MODIFICACIONES EN LA IMPOSICIÓN AUTONÓMICA SOBRE EMISIONES ACTUALMENTE VIGENTES (LOS IMPUESTOS SOBRE EMISIONES DE LA INDUSTRIA, EL IMPUESTO SOBRE LAS EMISIONES DE ÓXIDO DE NITRÓGENO DE LA AVIACIÓN COMERCIAL Y EL IMPUESTO SOBRE EMISIONES DE DIÓXIDO DE CARBONO DE LOS VEHÍCULOS DE TRACCIÓN MECÁNICA)

Empezamos nuestro análisis en los impuestos autonómicos sobre emisiones actualmente vigentes, distinguiendo entre los impuestos sobre la contaminación atmosférica provocada por la industria, que han adquirido carta de naturaleza en las haciendas autonómicas hace ya muchos años y otras figuras más recientes como el Impuesto sobre emisiones de vehículos de tracción mecánica, impuesto sobre emisiones de la aviación comercial...), que sólo se han implantado por una Comunidad autónoma, la catalana, aunque resulte previsible su adopción en otras Comunidades, una vez salvado el reproche de constitucionalidad. En este sentido, el Informe sobre el ejercicio de la autonomía financiera de la Comunidad Valenciana mediante el desarrollo de su propio sistema tributario y de tributos cedidos, publicado en octubre de este año, avala la posibilidad de establecer el primero de los impuestos señalados²

Respecto de los mencionados en primer lugar, la primera Comunidad Autónoma que estableció este tipo de gravámenes sobre volumen de emisiones fue Galicia, a través de la Ley del impuesto sobre la Contaminación atmosférica de diciembre de 1995), a la que siguieron Castilla-La Mancha (2001), Andalucía (2003), Aragón y Murcia (2006), aunque este gravamen ya estaba previsto en

¹ Componente 28: “Adaptación del sistema impositivo a la realidad del siglo XXI” <https://www.lamoncloa.gob.es/temas/fondos-recuperacion/Documents/05052021-Componente28.pdf>

² Capítulo V.2: Instrumentos para la reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero y para la adaptación al cambio climático. <https://hisenda.gva.es/documents/168162620/0/2%C2%BA%20Informe+de+la+comisi%C3%B3n+para+el+estudio+de+la+reforma+tributaria/389da4b0-dc3f-47e9-b50a-e4bd8ef93994?version=1.0>

la ley de protección del medio ambiente, de 8 de marzo de 1995, la Comunidad Valenciana (2013) o Cataluña (2014).

Como sabemos, este tipo de tributos no ha ocasionado mayores problemas de encaje en nuestro sistema interno, habida cuenta de la ausencia de figuras que graven esta misma materia imponible en el ámbito local o estatal y teniendo en cuenta su carácter medioambiental, claramente definido³. Podemos destacar que, en relación con el impuesto gallego, se sucedieron una serie de sentencias del Tribunal Superior de Justicia de esta Comunidad⁴ (a título de ejemplo las STSJ de 3 de julio de 2001 o de 17 de noviembre de 2005), en las que se tuvo que pronunciar sobre los problemas “habituales” de doble imposición (con el Impuesto sobre la electricidad y el IAE), teniendo en cuenta la redacción anterior del art. 6.3 de la LOFCA, que recordemos aludía a la materia imponible, así como a los problemas relativos a la posible vulneración de principios constitucionales de capacidad económica, no confiscatoriedad, o territorialidad. Con todo, el principal reproche formulado a la regulación legal original del impuesto gallego, fue la relativa a la aplicación en la tarifa de un mínimo exento muy elevado (1000 toneladas de dióxido de azufre o de nitrógeno), que suponía que tan sólo 6 empresas efectivamente soportaran el impuesto.

Esta configuración legal fue respaldada por el Tribunal gallego, atendiendo al hecho de que se trataba de una medida transitoria, en aras a la implantación gradual y sin traumas del gravamen y que el legislador había optado justificadamente por el establecimiento de una carga fiscal que inicialmente tenía una función resarcitoria y desincentivadora sólo respecto de las empresas más contaminadoras. Más recientemente, y en relación con el impuesto catalán, podemos encontrar la STSJ Cataluña de 10 de febrero de 2020, que también avala la normativa autonómica, considerando que la misma no vulnera el Derecho de la Unión (ni la Libertad de establecimiento, ni la Directiva de impuestos especiales).

Estamos ante tributos que gravan la expulsión al aire de determinados productos nocivos para el medio ambiente desde las instalaciones donde se desarrollan las actividades industriales. En general se sujeta la expulsión de óxidos de nitrógeno, azufre o cualquier compuesto oxigenado de ambos. Algunas Comunidades Autónomas contemplan también otras sustancias:

³ Recordemos que la declaración de inconstitucionalidad sobre la Ley de las Cortes de Castilla-La Mancha 16/2005, de 29 de diciembre, del impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente, no afectó a la modalidad de gravamen sobre las actividades cuyas instalaciones emiten a la atmósfera dióxido de azufre, dióxido de nitrógeno o cualquier otro compuesto oxigenado del azufre o del nitrógeno, que descartó solapamiento con el impuesto especial sobre la electricidad o con el IAE (FJ4 STC 60/2013) y que el Tribunal Supremo acogió esta doctrina (STS 19 de junio de 2014) para desestimar el recurso de casación interpuesto por UNESA en relación al impuesto andaluz sobre emisión de gases a la atmósfera. En la STS 1308/2017, de 18 de julio, nuestro alto Tribunal también descartó la infracción, por parte del Impuesto aragonés sobre emisiones, de las Directivas 2009/72 y Directivas 2005/89 y de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

⁴ Sin ánimo de cansar al lector, se pueden citar entre los pronunciamientos del Tribunal Superior de Justicia gallego sus Sentencias de 17 de noviembre de 2005 (JUR 2006\121989), 6 de febrero de 2004 (JUR 2004\178577), 29 de enero de 2004 (JUR 2004\174907), 28 de noviembre de 2003 (JT 2004/569), 14 de octubre de 2003 (JT 2004/383), 30 de septiembre de 2003 (JT 2004/381), 27 de junio de 2003 (JT 2004/379), 14 de abril de 2003 (JT 2003/1549) y 3 de julio de 2001 (JT 2001/1969).

- el gravamen de CO₂ (Andalucía y Aragón),
- el amoniaco y compuestos orgánicos (Murcia),
- partículas y carbono orgánico total (Cataluña).

Son impuestos reales e indirectos, en el sentido expuesto en las STSJ Galicia de 2003 y 2004, ya que el H.I. aparece en función del resultado contaminante del proceso productivo o fabril, de manera que la capacidad económica se refiere al desarrollo de un proceso de producción que ocasiona la polución atmosférica en esas actividades económicas; aunque no suponen el gravamen de la circulación o el consumo de bienes y la repercusión a terceras personas, que no está contemplada expresamente en las normas reguladoras. Son impuestos objetivos, en los que la base imponible, con mayor o menor acierto, está constituida por la cuantía de la carga contaminante de las emisiones y periódicos, cuyo periodo impositivo coincide con el año natural salvo inicio o cese de las actividades (Aunque en la Ley gallega su art. 13 se refiera a un devengo instantáneo, momento de la emisión de las sustancias contaminantes; el art. 8 señala que la cuantificación de la base imponible se referirá al año natural).

La propia OCDE (en su informe Análisis de los resultados medioambientales en España en 2015) contempló específicamente la imposición autonómica sobre las emisiones: indicando que “seis CC.AA han instaurado tasas específicas que gravan distintas combinaciones de emisiones, sobre todo el dióxido de azufre (SO₂) y dióxido de nitrógeno (NO₂) a partir de un cierto umbral, que varía entre unas regiones y otras...Generalmente el índice de esta tasa se aplica por tonelada, y es variable en todas las CC.AA, excepto en Aragón, con arreglo a tramos por niveles de emisiones. El gobierno central ha examinado estos impuestos autonómicos en el marco de la reforma fiscal, y ha comprobado que algunos impuestos locales sobre la contaminación atmosférica han dado buenos resultados. Estas experiencias positivas podrían servir de orientación para un futuro impuesto estatal sobre la contaminación atmosférica, aunque la naturaleza localizada de la contaminación por SO_x y NO_x puede justificar tipos impositivos diferenciados de carácter autonómico. Andalucía, Aragón y Murcia también incluyen al CO₂ en los impuestos por la contaminación del aire. No obstante, es difícil justificar la imposición al CO₂ a escala regional con una justificación medioambiental, por la presencia del comercio de derechos de emisión, la naturaleza difusa de las emisiones y el carácter global de su impacto”⁵.

Estaríamos por tanto ante una situación transitoria, a la espera de ser reconducida por el Estado. El análisis coincide plenamente con las propuestas 98 y 101 del informe Lagares; es decir, supresión de los impuestos autonómicos sobre emisiones de CO₂ y el establecimiento de un impuesto cedido a las comunidades autónomas sobre el dióxido de azufre y óxidos de nitrógeno.

Informe que, recordemos, también ha sido avalado en los documentos de trabajo de los servicios de la Comisión Europea sobre revisión de la aplicación de la normativa medioambiental de la UE,

⁵ https://read.oecd-ilibrary.org/environment/analisis-de-los-resultados-medioambientales-de-la-ocde-espana-2015_9789264250383-es#page95

que en los informes relativos a España (de 2017 y de 2019)⁶ que acompañan a la comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones que, en lo que se refiere a la fiscalidad ecológica, vuelve a insistir en la eficacia de las recomendaciones del informe publicado en febrero de 2014 por la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario español (Informe Lagares), para armonizar y mejorar el rendimiento de los impuestos ambientales en España.

Parecen evidentes las ventajas del gravamen de la emisión de estos gases a nivel estatal, porque los daños al medio ambiente que puede provocar la emisión de las sustancias señaladas no pueden siempre ceñirse de manera específica atendiendo al territorio de una única Comunidad Autónoma. Además, así evitaríamos la dispersión normativa en lo que a la tributación de emisiones a la atmósfera se refiere, con los beneficios de gestión homogénea de un solo impuesto, en particular respecto de las obligaciones formales que imponen las normas reguladoras a los sujetos pasivos, que debería ir acompañada de una cesión de competencias normativas amplias a las Comunidades Autónomas, para poder acomodar la ley a los factores externos medioambientales cuya repercusión es primordialmente regional.

Consideramos que esta posibilidad, no contemplada expresamente, sí está implícita en el propio Plan de recuperación, transformación y resiliencia...

La experiencia vivida estos años por las Autonomías permitiría, de cara a la creación de un impuesto estatal cedido, ciertamente, corregir defectos puestos de manifiesto en la normativa autonómica. Así:

1.- La excesiva complejidad en la determinación de la base imponible en los impuestos andaluz y aragonés. Los autores⁷ han propuesto su sustitución por el modelo catalán (el más reciente) en el que la base imponible está constituida por las emisiones másicas de cada una de las sustancias contaminantes a la atmósfera emitidas por una misma instalación durante el período impositivo correspondiente y la misma se calcula mediante una fórmula establecida en función de la concentración media anual, el caudal medio anual y el tiempo anual de funcionamiento de cada foco emisor (Art. 14 de la Ley 12/2014, de 10 de octubre) o por el modelo murciano, cuya base imponible es la suma de las unidades contaminantes de todas las sustancias emitidas desde una misma instalación industrial y las unidades contaminantes se obtienen como resultado de dividir la cantidad total de cada sustancia emitida en el período impositivo, expresada en toneladas/año, entre la cifra fijada para cada una de ellas como valor de referencia, que es el valor límite umbral de emisión a la atmósfera en T/año, según el Anexo A1 de la Decisión 2000/479/CE (como se proponía en el informe Lagares).

2.- En cuanto a las sustancias gravadas, habría que solucionar el problema relativo a la inclusión del CO₂. Si esto no fuera así, las CCAA estarían jurídicamente legitimadas para crear tributos con

⁶ report_es_es.pdf (europa.eu), pág. 37

Documento de trabajo de 2017 report_es_es.pdf (qdq.com)

⁷ ADAME MARTÍNEZ, F. D. (2021), p. 133.

este HI, pensemos por ejemplo en las propuestas del Informe «Sobre el ejercicio de la Autonomía Financiera de la Comunitat Valenciana mediante el desarrollo de su propio sistema tributario e impuestos cedidos», publicado en octubre de 2021, que avala un impuesto sobre la emisión de gases de efecto invernadero a la atmósfera por actividades, incluido en el Borrador del Anteproyecto de Ley del Cambio Climático y Transición Ecológica, que gravaría aquellas instalaciones industriales, cuyos procesos productivos generan emisiones a la atmósfera de CO₂ y de metano.

3.- Las cuestiones relativas a la no sujeción, más bien exención, en algunos impuestos autonómicos de las instalaciones destinadas a la cría intensiva de aves de corral y cerdos (así en los impuestos murciano y andaluz) y que son evidentemente contaminantes. En este sentido me remito a las propuestas de un impuesto ambiental sobre la carne.

4.- La aplicación de beneficios fiscales, utilizando las recomendaciones del informe de la Comisión de expertos creada en la Comunidad Valenciana, en relación a la configuración del impuesto sobre la emisión de gases de efecto invernadero a la atmósfera por actividades, para las empresas que realicen inversiones en infraestructuras y bienes de equipo dirigidos al control, prevención y corrección de la contaminación. La posible deducción o reducción se aplicaría tanto a aquellas que ocasionen la reducción del consumo de combustibles o el uso de combustible más limpio, como aquellas que reduzcan las fugas de emisiones. Por supuesto, siempre que dichas cantidades invertidas no procedan de subvenciones o ayudas públicas concedidas para estas inversiones o las inversiones sean exigibles para alcanzar los parámetros de calidad ambiental que resulten de obligado cumplimiento.

Pues bien, ante el aparente “olvido” de esta figura en el texto del Componente 28 del Plan de recuperación, transformación y resiliencia, tendremos que esperar hasta el primer trimestre de 2022, para saber si esta posibilidad sí se ve reflejada en el informe de la Comisión de expertos.

También queremos referirnos a otro instrumento fiscal de protección de la atmósfera: El impuesto sobre emisiones de óxido de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial, tributo que ha proporcionado unos ingresos a las arcas catalanas de casi 5 millones de euros en 2020⁸ y que está regulado en la Ley 12/2014, de 10 de octubre. Dicho impuesto grava este tipo de emisiones en vuelos comerciales de pasajeros y de mercancías en los aeródromos durante el ciclo LTO en aeródromos pertenecientes a municipios declarados zonas de protección especial del ambiente atmosférico.

Debemos resaltar aquí, de manera muy breve, dos cuestiones interesantes relacionadas con el tributo.

⁸ Datos contenidos en el Capítulo III, del Informe sobre Financiación Autonómica 2021, Tributos propios, publicado por el Ministerio de Hacienda y Función Pública, p. 24
<https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/PortalVarios/FinanciacionTerritorial/Autonomica/Capitulo-III-Tributacion-Autonomica-2021.pdf>

En primer lugar, la disposición del legislador catalán a mejorar el impuesto, siendo rápidamente receptivo a las críticas formuladas al impuesto en su configuración inicial, singularmente a las contenidas en el Informe de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, de febrero de 2015, evitando su posible consideración de ayuda de estado prohibida, mediante la modificación del impuesto para sujetar también a las aeronaves que realizan vuelos de mercancías, suprimiendo el límite en cuanto al nº de vuelos efectivamente sujetos (20.000) y la aplicación de tipos de gravamen diferenciados para los vuelos intracomunitarios y los extracomunitarios o de conexión⁹

La segunda cuestión se refiere a la posible incidencia de las reformas que el Gobierno se ha comprometido a realizar a partir del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, pues en este apartado sí se contempla expresamente la “necesidad de revisar la fiscalidad del sector aéreo para actuar sobre las emisiones”, sobre el impuesto catalán que nos ocupa.

Tendremos que esperar también para conocer las conclusiones del comité de expertos para la reforma fiscal y las posibles reformas que acometa el gobierno a la vista de las mismas. En el Plan no se especifica en qué consistirá la revisión de la fiscalidad del sector aéreo, uno de los más contaminantes, aunque está sobre la mesa el posible establecimiento de un impuesto para gravar el uso del transporte aéreo, que ya fue sometido a consulta pública el 28 de febrero de 2020 y que no prosperó en el escenario COVID que comenzó pocos días después.

Para terminar con esta breve visión sobre los impuestos autonómicos sobre emisiones, otra cuestión que también se contempla expresamente en el Plan de recuperación, transformación y resiliencia es el análisis y revisión de los impuestos sobre matriculación y circulación en el primer trimestre de 2022, con la finalidad de lograr una menor contaminación por el empleo de hidrocarburos y una movilidad más sostenible.

Debemos referirnos, por tanto, al impuesto sobre emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica, creado por la Ley de 28 de marzo de 2017, e incluido poco después en el articulado de la Ley 16/2017 de cambio climático catalana, que ha sido sometido a diferentes cambios normativos, así por la Ley 9/2019, de 23 de diciembre (que incluía el criticado¹⁰ cambio de la fecha de devengo, del 1 de enero al 31 de diciembre) y por Decreto Ley 33/2020. Estamos ante un tributo que ha comenzado a aplicarse efectivamente en octubre de este año, en relación

⁹ Apuntar que la reciente STS 1010/2021, de 13 de julio, que estima el recurso de casación interpuesto por ALITALIA contra Sentencia de 19 de diciembre de 2019 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Sección Segunda), reconoce expresamente la posibilidad de solicitar la rectificación de una autoliquidación y la consiguiente devolución de ingresos indebidos (en el caso concreto la autoliquidación practicada por el concepto de Impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial del ejercicio 2015), como cauce adecuado para cuestionar la autoliquidación practicada por un contribuyente —que ha procedido a ingresar en plazo las cuantías por él calculadas en cumplimiento de sus obligaciones tributarias, a fin de no ser sancionado por dejar autoliquidar e ingresar en plazo—, cuando entienda indebido el ingreso tributario derivado de tal autoliquidación al considerarlo contrario a la Constitución o al Derecho de la Unión Europea. Nuestro Alto Tribunal no se pronuncia, sin embargo, sobre el fondo del asunto, entendiéndose que corresponde pronunciarse a la Sala de instancia.

¹⁰ ALONSO GONZÁLEZ, L. M (2020), RR-2.4.

con el ejercicio 2020 (habida cuenta de que en 2018 y 2019 fue dejado sin efecto). El impuesto tiene por objeto “declarado” gravar las emisiones de dióxido de carbono que producen determinados medios de transporte (turismos, motocicletas y furgonetas, que no los camiones de más de 3,5 toneladas) y que inciden en el incremento de las emisiones de gases con efecto invernadero.

Como también sabemos, el tributo ha salvado el escollo de su posible inconstitucionalidad, por infracción de los apartados 2 y 3 del art. 6 de la LOFCA. En efecto, en la Sentencia 87/2019, de 20 de junio, el Tribunal analizó si este impuesto catalán invadía el espacio del IDTMT o Matriculación y el IVTM y en el FJ 19 de la Sentencia, aunque reconoce textualmente que el impuesto autonómico grava la titularidad de los vehículos contaminantes sujetos, sin embargo considera fundamental la diferencia en el modo de calcular la cuota tributaria (que revela una finalidad principalmente recaudatoria en el impuesto local y extrafiscal o medioambiental en el impuesto autonómico), y en base a la misma, evita el problema de doble imposición con el IVTM, proscrita por el art. 6.3 de la LOFCA.

En cuanto a las diferencias entre el IDMT y el impuesto catalán, el TC pone de manifiesto las diferencias entre ambos, acudiendo a la definición formal del H.I. “emisiones de dióxido de carbono en el primer caso” y “primera matriculación en el segundo”, además de “los restantes elementos configuradores de cada tributo revelan que uno y otro gravan diferentes manifestaciones de capacidad económica. Así, el impuesto estatal es un impuesto instantáneo, como el IVA, que persigue conforme a esa naturaleza gravar (en realidad sobregravar) el consumo o adquisición de ciertos bienes específicos en función de su precio o valor de mercado (base imponible), mientras que el impuesto autonómico es un impuesto periódico que grava la titularidad de los vehículos contaminantes sujetos en función de sus emisiones de CO₂ con independencia de su precio o valor de mercado y cualquiera que sea su destino, con las escasas exenciones antes señaladas. De este modo, la cuota tributaria del impuesto estatal depende del precio o valor de mercado del vehículo en el momento de la adquisición, aunque el tipo de gravamen se fije en función de las emisiones contaminantes, mientras que el impuesto autonómico prescinde completamente del precio o valor del vehículo, y de su uso particular o empresarial, y toma solamente en consideración para calcular la cuota tributaria el dato de las emisiones contaminantes.

Ciertamente, a pesar del fallo de esta Sentencia, las cuestiones relacionadas con la constitucionalidad del impuesto no están, en absoluto cerradas¹¹, pues van más allá del problema de doble imposición: La configuración del impuesto en la Ley de cambio climático catalana implica que podamos encontrar vehículos que circulan siempre fuera del territorio catalán y que, sin embargo, estarán gravados por este impuesto y, al revés, vehículos que circulen por Cataluña, y por tanto emitan gases contaminantes en este territorio, pueden no ser gravados por ser de titularidad de sujetos sin domicilio fiscal en Cataluña. Es evidente que no existe correspondencia entre la titularidad del vehículo contaminante y el ámbito territorial en el que se produce esa contaminación con los gases de dióxido de carbono.

¹¹ En este sentido TANDAZO RODRÍGUEZ, A., y HERRERA MOLINA, P. M. (2020), pp. 99-115.

Se pone de manifiesto que un impuesto aplicable en el ámbito territorial de una comunidad autónoma, que pretenda gravar las emisiones de dióxido de carbono, en este caso además desde una fuente móvil, inevitablemente chocará con el art. 157.2 de la CE y con el art. 9 de la LOFCA, sometiendo a gravamen hechos realizados fuera del territorio de la comunidad impositora.

Si tenemos en cuenta, además, en relación con el impuesto catalán, la no sujeción de los camiones de más de 2,5 toneladas o de los contaminantes vehículos históricos, podemos imaginar que la litigiosidad va a ser nota característica del tributo.

Estos problemas aparecen perfectamente identificados en el informe de la Comisión de Expertos para el estudio de la reforma tributaria en la Comunidad Valenciana al que ya hemos aludido: A propósito de la creación de un impuesto sobre emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica (contenido en el borrador de Anteproyecto de Ley del Cambio Climático y Transición Ecológica, teniendo como precedente el impuesto catalán que ahora nos ocupa), propone que el hecho imponible del futuro impuesto valenciano se refiera a la titularidad por el sujeto pasivo de determinados vehículos de tracción mecánica con aptitud para emitir dióxido de carbono, así como la sujeción de los camiones de más de 2,5 toneladas.

El tema está sobre la mesa porque parece que ahora sí, el gobierno está dispuesto a reformar la fiscalidad sobre los automóviles. Tenemos que esperar, en este punto también, las recomendaciones de la Comisión de expertos en relación a la supresión o no del impuesto sobre determinados medios de transporte y a la ambientalización del impuesto sobre vehículos de tracción mecánica... pero no podemos dejar de apuntar que, si lo que realmente se quiere es gravar las emisiones llevadas a cabo desde un vehículo, lo lógico parecería tratar de medir las mismas. El gravamen de la “potencialidad” supone, además, que el impuesto pierda, al menos parcialmente, su naturaleza incentivadora porque, una vez adquirido, va a ser irrelevante el uso que se haga del vehículo.

En la experiencia autonómica podemos encontrar un proyecto de impuesto que pretendía gravar tanto la potencialidad como las emisiones de determinados vehículos, me estoy refiriendo al nunca aplicado Impuesto sobre el daño medioambiental derivado de la utilización de vehículos de alquiler sin conductor de Baleares, que se incluía en los artículos 28 a 47 del proyecto de ley de medidas tributarias para la sostenibilidad de la Hacienda Pública de Baleares de 2013, en el que la base imponible estaba constituida por una parte variable (determinada por el número de kilómetros recorridos) y una parte fija (que tenía en cuenta el número de días de duración del contrato).

La propuesta nº 92 formulada en el Informe Lagares y las formuladas en los informes de 2017 para la reforma del sistema de financiación local¹² y autonómico, así como por la propia asociación española de fabricantes de automóviles y camiones¹³, pasan por el establecimiento de un

¹² Como señala HERRERA MOLINA, P. M. (2018), pp. 397 y ss., el informe sobre la financiación local no propone expresamente la integración de los impuestos sobre matriculación y circulación, pero sí defiende la necesidad de su coordinación, sugiriendo dos componentes basados respectivamente en el principio de equivalencia y en exigencias ambientales, que el autor considera acertada.

¹³ Plan de Movilidad ANFAC “Transición inteligente hacia la movilidad del futuro”, abril de 2019, pp. 29 y ss.

impuesto único a la tenencia y uso de vehículos, que debería tener un tramo autonómico y local, atendiendo a sus emisiones de CO₂.

Respecto a cómo debería cuantificarse, se ha propuesto¹⁴ una versión simplificada del impuesto, en la que podría atenderse a sus emisiones teóricas y una versión avanzada, en la que podría articularse algún criterio que permitiese estimar la utilización real del vehículo (incluso mediante empleo de dispositivos técnicos de medición)¹⁵.

En esta versión “avanzada” del impuesto, podríamos incluso plantear un mecanismo de “gestión compartida” del impuesto a partir de la información obtenida en el ámbito de la inspección técnica de vehículos, que permitiría conocer no sólo el nº de kilómetros recorridos sino el propio nivel de emisiones del motor en ese momento.

Recordemos que la Inspección Técnica de Vehículos (ITV) está destinada a asegurar que los vehículos que se encuentran en circulación cumplen una serie de condiciones técnicas mínimas que permiten garantizar la seguridad de las personas, reducir al máximo el riesgo de accidentes por causas técnicas y proteger el medio ambiente a través de la reducción de los gases de escape, incluyendo expresamente el ANEXO I del RD 920/2017 dentro del contenido mínimo a inspeccionar, las emisiones contaminantes.

3. ALGUNAS CUESTIONES RELACIONADAS CON EL EJERCICIO DE LA AUTONOMÍA FINANCIERA DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS, EN RELACIÓN CON EL PRÓXIMO IMPUESTO ESTATAL SOBRE EL DEPÓSITO DE RESIDUOS EN VERTEDEROS, LA INCINERACIÓN Y LA COINCINERACIÓN DE RESIDUOS

Para terminar, aludiremos muy brevemente a la reforma prevista en la fiscalidad de los residuos, por ofrecer un ejemplo que podría trasladarse al ámbito de las emisiones¹⁶.

El proyecto de ley de residuos y suelos contaminados que, a la fecha, se tramita en el Congreso¹⁷, regula, en su Título VII, el Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos, como tributo de carácter indirecto que recae sobre la entrega de los mismos, en este tipo de instalaciones para su eliminación o valorización energética. La adopción de este instrumento fiscal se encuentra alineada con las inversiones y reformas previstas en el

¹⁴ GONZÁLEZ-GAGGERO PRIETO-CARREÑO, P. (2018), pp. 257 y ss.

¹⁵ En el “Informe Lagares” se aludía a las propuestas de transformación del IVTM en un impuesto sobre el uso del vehículo que tuviese en cuenta tres factores: los kilómetros efectivamente recorridos, la vía utilizada y el momento del desplazamiento. Esas propuestas, que la Comisión Europea consideraba acertadas, permitirían tener en cuenta no sólo la longitud del trayecto, sino también el entorno en que se produce y la incidencia sobre la congestión del tráfico, pero requeriría que todos los vehículos estuvieran dotados de un instrumento que permitiera registrar los trayectos realizados. No obstante, en el informe se ponía de manifiesto su coste notable y su incidencia sobre el derecho a la intimidad.

¹⁶ Debemos tener en cuenta, además, que los residuos constituyen una fuente difusa de gases de efecto invernadero, sobre todo por el metano emitido en vertederos con residuos biodegradables; por lo que este impuesto, al igual que los impuestos sobre emisiones hasta ahora analizados, supone también un instrumento de lucha contra el cambio climático.

¹⁷ https://www.congreso.es/public_oficiales/L14/CONG/BOCG/A/BOCG-14-A-57-1-C1.PDF

Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia de España, en el ámbito de la economía circular y los residuos y trata de armonizar los impuestos a los depósitos en vertederos, establecidos en 10 CCAA, así como su aplicación en las que CCAA que no lo tenían.

El objetivo declarado del impuesto estatal consiste en evitar el “turismo de residuos” hacia las comunidades autónomas que no han establecido este tipo de impuestos (como por ejemplo Galicia), y que ya había sido contemplado, en su vertiente administrativa, por el legislador estatal en el RD 553/2020, de 2 de junio, por el que se regula el traslado de residuos en el interior del territorio del Estado.

Así, el art. 97 del proyecto atribuye a las Comunidades Autónomas la recaudación del impuesto, en función de donde se realicen los hechos imponible gravados por el mismo y en la DA 7ª se establece la obligación de compensar a las Comunidades Autónomas que hubieran establecido impuestos con estos mismos hechos imponible (con anterioridad al 17 de diciembre de 2020, fecha en la que el Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico abrió el periodo de audiencia e información pública para la regulación del impuesto), por la diferencia entre lo que venían percibiendo y el importe de la recaudación que perciban las comunidades autónomas al aplicar la nueva Ley.

Esta caracterización del tributo resulta acertada pues ninguna Comunidad Autónoma resultará perjudicada por la aplicación del impuesto estatal y evita la competición entre Estado y Comunidades Autónomas, que hemos visto en el pasado, en relación al impuesto sobre depósitos en entidades de crédito, por regular antes la figura y conseguir o evitar la compensación prevista en el art. 6.2 de la LOFCA¹⁸.

A la vista del texto del proyecto de ley, podemos plantearnos telegráficamente una serie de preguntas relacionadas con las competencias autonómicas sobre residuos:

- ¿Qué tipo de cesión contempla el proyecto de ley, incluye competencias normativas o de gestión para las CCAA? No encontramos previsión alguna en los preceptos que se ocupan de regular los elementos de cuantificación del tributo, sino que la respuesta la encontramos en la exposición de motivos y en la D.T.7ª del proyecto: La cesión se llevará a cabo mediante la adopción de los correspondientes acuerdos en los marcos institucionales de cooperación en materia de financiación autonómica establecidos en nuestro ordenamiento, entendemos en el Consejo de Política Fiscal y Financiera, así como mediante la introducción de las modificaciones normativas necesarias. Así que, en tanto no se adopten estos acuerdos y modificaciones normativas, sólo se atribuye a las CCAA el rendimiento del impuesto y competencias de gestión de la figura.

¹⁸ Recordemos como las Comunidades Autónomas de Cataluña, Asturias y Valencia trataron de regular la figura antes que el Estado (que creo el Impuesto sobre depósitos en entidades de crédito por Ley 16/2012, de 27 de diciembre). El TC tuvo que pronunciarse, declarando la inconstitucionalidad de las normas autonómicas (SSTC 107/2015, de 28 de mayo; 202/2015, de 24 de septiembre, y 30/2015, de 19 de febrero).

- Otra cuestión interesante es el relativo al gravamen de los depósitos de vertidos en lugares no autorizados: En el proyecto de ley se modificó del hecho imponible del impuesto eliminándose los supuestos de abandono, almacenamiento y la incineración o quema de residuos en lugares no autorizados, que sí figuraban en el anteproyecto. Estos supuestos dificultaban en exceso la gestión del impuesto y se trataba de hechos que constituyen infracciones y como tales serán objeto de la sanción que les corresponda. ¿Sería posible que las Comunidades Autónomas que gravaban estos supuestos siguieran haciéndolo? Podemos pensar, por ejemplo, en la Comunidad de Madrid (art. 4 de la Ley 6/2003 del Impuesto sobre depósito de residuos) o en la Comunidad de Extremadura (art. 22.2 de la Ley 2/2012, de 28 de junio), que contemplan expresamente la modalidad de hecho imponible consistente en el abandono de residuos en lugares no autorizados por la normativa sobre residuos de la respectiva comunidad.
- Teniendo en cuenta que, en materia medioambiental, las CCAA pueden establecer normas adicionales de protección respecto de la legislación básica de protección del medio ambiente y que no existiría duplicidad en el hecho imponible gravado por ambos impuestos, deberíamos considerar factible esta posibilidad. Sin embargo, la D.F.1ª del proyecto de Ley que actualmente se tramita excluye esta posibilidad en relación con la materia contenida en el Título VII, es decir, sobre las medidas fiscales para incentivar la economía circular, al dictarse, se dice, al amparo de la competencia exclusiva del Estado en materia de Hacienda General prevista en el artículo 149.1.14.ª de la Constitución Española. Aunque este tema excede con mucho el objeto de nuestra ponencia, debemos recordar que el título “Hacienda General” no impide que las Comunidades Autónomas tengan también, constitucionalmente reconocida, su propia Hacienda, pues “la organización de su Hacienda es no tanto una competencia que se reconoce a las Comunidades Autónomas, cuanto una exigencia previa o paralela a la propia organización autónoma” (entre otras, SSTC 14/1986, F 2; 29/1986, FJ 5; 192/2000, FJ 6, y 65/2020) y que, relacionando el art. 149.1.14 CE con el art. 157.3 CE, resulta que corresponde al Estado la fijación del marco y los límites en que esa autonomía ha de actuar mediante una Ley Orgánica a la que confiere una función específica y constitucionalmente definida (STC 76/2014, FJ 4).

En el momento de presentar esta ponencia, pusimos de manifiesto como estas cuestiones requerían un desarrollo normativo depurado y una eficaz colaboración entre las Administraciones implicadas, en aras a conseguir, sin demagogia ni intereses puramente recaudatorios, que los tributos que han ocupado nuestro análisis sean instrumento eficaz en la lucha contra la degradación del medio ambiente.

La nueva Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular que regula el impuesto sobre depósito de residuos en vertederos, incineración y coincineración y cuyo capítulo VII entrará en vigor el 1 de enero de 2021. Respecto del impuesto que nos ocupa, efectivamente, se prevé la cesión del mismo a las comunidades autónomas mediante la adopción de los correspondientes acuerdos en los marcos institucionales de cooperación en materia de financiación autonómica establecidos en nuestro ordenamiento, así como mediante la

introducción de las modificaciones normativas necesarias, e incluye competencias normativas sobre los tipos de gravamen (su art.93.2 permite a las Comunidades Autónomas incrementar los previstos en la Ley).

Durante este periodo transitorio, hasta que tales acuerdos y modificaciones normativas sean adoptados, podemos distinguir hasta tres escenarios distintos para las Comunidades Autónomas:

- Cesión del rendimiento del tributo (D.T.7ª de la Ley 7/2022), que las Comunidades Autónomas percibirán trimestralmente.
- Cesión del rendimiento y de competencias de gestión (D.T.8ª de la Ley 7/2022), en el caso de que las Comunidades Autónomas lo decidan y lo comuniquen “formalmente” al Ministerio de Hacienda dentro del mes siguiente a la fecha de publicación de la ley en el BOE (9 de abril de 2022).
- Mantenimiento del impuesto propio que hubieran establecido con carácter previo a la entrada en vigor de la Ley, siempre y cuando exista identidad entre el hecho imponible autonómico y el impuesto estatal, se apliquen las mismas exenciones y la cuota que resulte no sea inferior a la que resultaría de aplicar los tipos impositivos de la Ley estatal (regulados en el art. 93.1 de la Ley 7/2022), según establece la D.A.21ª del texto legal.

Respecto de la cuestión que nos planteamos a la vista del proyecto, relativa a la posibilidad de establecer o mantener, por parte de las Comunidades Autónomas, el gravamen sobre otro tipo de depósito de residuos no contemplados en la Ley estatal, la Ley 7/2022 parece seguir excluyendo esta posibilidad, a la vista de lo dispuesto en el apartado 1.d) de su D.F.11ª.

Bibliografía

- ADAME MARTÍNEZ, F. D. (2021): *Análisis desde 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.
- ALONSO GONZÁLEZ, L. M. (2020): “Extraterritorialidad y retroactividad del impuesto catalán sobre emisiones de CO2”, *REDF*, CIVITAS, Madrid, nº 187.
- GONZÁLEZ-GAGGERO PRIETO-CARREÑO, P. (2018): “Imposición medioambiental: Reflexiones para una futura reforma”, capítulo VIII, ED. Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid.
- HERRERA MOLINA, P. M. (2018): “Imposición medioambiental: Reflexiones para una futura reforma”, capítulo XI, ED. Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid.
- TANDAZO RODRÍGUEZ, A., y HERRERA MOLINA, P. M. (2020): “Constitucionalidad y comentario crítico del impuesto catalán sobre emisiones de dióxido de carbono de los vehículos de tracción mecánica (Análisis de la STC 87/2019, de 20 de junio, rec. núm. 5334/2017)”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, nº 442