



Congreso Nacional del Medio Ambiente
CUMBRE DEL DESARROLLO SOSTENIBLE

**“INTRODUCCIÓN: MARCO DE REFERENCIA EN FISCALIDAD
MEDIOAMBIENTAL Y MUNICIPIOS”**

Miguel Buñuel González

Presidente.
Enveco Consulting S.R.L.

Resumen:

La fiscalidad medioambiental es un instrumento económico fundamental de la política de medio ambiente, pues permite minimizar los costes de alcanzar los objetivos medioambientales, a la vez que llevar a la práctica el principio de quien contamina paga, generar ingresos que pueden utilizarse para reducir otros tributos distorsionadores de la actividad económica, y producir mayores incentivos a la innovación tecnológica que los enfoques meramente normativos. Aunque su uso en el ámbito local es bastante reducido, nuestro marco legal actual ofrece oportunidades desaprovechadas para aplicar la fiscalidad medioambiental, principalmente tasas medioambientales. La mayor dificultad en la creación de verdaderas tasas medioambientales puede radicar en justificar adecuadamente el importe de las tasas a través de las correspondientes memorias económico-financieras.

Fiscalidad medioambiental y municipios

MIGUEL BUÑUEL^{1,2}

ENVÉCO CONSULTING Y UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE MADRID
MADRID, ESPAÑA

Resumen

La fiscalidad medioambiental es un instrumento económico fundamental de la política de medio ambiente, pues permite minimizar los costes de alcanzar los objetivos medioambientales, a la vez que llevar a la práctica el *principio de quien contamina paga*, generar ingresos que pueden utilizarse para reducir otros tributos distorsionadores de la actividad económica, y producir mayores incentivos a la innovación tecnológica que los enfoques meramente normativos. Aunque su uso en el ámbito local es bastante reducido, nuestro marco legal actual ofrece oportunidades desaprovechadas para aplicar la fiscalidad medioambiental, principalmente tasas medioambientales. La mayor dificultad en la creación de verdaderas tasas medioambientales puede radicar en justificar adecuadamente el importe de las tasas a través de las correspondientes memorias económico-financieras.

Códigos de clasificación del JEL: H23, H30, Q28.

Palabras clave: Fiscalidad medioambiental, impuestos pigouvianos, reforma fiscal ecológica, política municipal, política del medio ambiente.

¹ EnvEco Consulting, S.L., Mar de Kara, 7 – 1ºB, 28033 Madrid, Tfno.: 91 381 62 67 / 676 35 15 17, mbunuel@enveco.es, www.enveco.es.

² Miguel Buñuel es Presidente Ejecutivo de EnvEco Consulting y Profesor de Economía Aplicada de la Universidad Autónoma de Madrid. Cuenta con más de 17 años de experiencia en consultoría e investigación sobre políticas y economía de la energía, el medio ambiente y los recursos naturales; economía pública y fiscalidad; microeconomía aplicada; econometría aplicada; y modelización. Entre otros trabajos desempeñados, el Dr. Buñuel ha sido Asesor Económico del Ministro de Medio Ambiente y ha trabajado para el Banco Mundial y la Comisión Europea. Ha estudiado, enseñado e investigado en algunas de las más prestigiosas universidades de EEUU (Boston, Harvard, Tufts y Yale) y España (UAM, UCM y UNED), y es el autor de múltiples artículos y libros (algunos de los cuales pueden descargarse gratuitamente desde la página www.enveco.es). Miguel Buñuel es Licenciado en Economía, Licenciado en Derecho y Doctor en Economía por la Universidad Autónoma de Madrid, y Máster oficial en Economía y Doctor en Estudios de la Energía y el Medio Ambiente por la Universidad de Boston.

1. ¿Qué son los tributos medioambientales?

Existe cierta confusión terminológica y conceptual en relación con los tributos con fines medioambientales. Sin demasiada precisión, se oye hablar de impuestos verdes, impuestos ecológicos, ecotasas (en realidad, una traducción desafortunada de *eco-tax*, es decir, ecoimpuesto), etc. En primer lugar, y puesto que podemos encontrarnos tanto con impuestos como con tasas (más extraño sería que se utilizaran contribuciones especiales con fines medioambientales), parece más apropiado que nos refiramos a tributos.

En segundo lugar, hemos de aclarar que para que un tributo pueda calificarse de medioambiental, *verde*, o, quizás más precisamente, con finalidad medioambiental, debe, como esta última denominación indica, satisfacer un fin de carácter medioambiental. Pero para ello no basta con que el uso que se dé a los ingresos sea medioambiental, sino que el mismo tributo ha de generar un incentivo que redunde en la consecución del fin medioambiental perseguido. De esta forma, quedan excluidos de la etiqueta de “medioambientales”, “ecológicos” o “verdes” muchos tributos que reciben indebidamente esta apelación porque sus ingresos se destinan a fines medioambientales. Esta denominación tiene tanto fundamento como lo tendría denominar al I.R.P.F. como impuesto medioambiental si se pudiera afectar a fines medioambientales un porcentaje de su recaudación. Por tanto, en lo que sigue, nos ocuparemos exclusivamente de aquellos tributos verdaderamente medioambientales, es decir, aquéllos que persiguen afectar el comportamiento de los agentes económicos para satisfacer objetivos de política medioambiental.

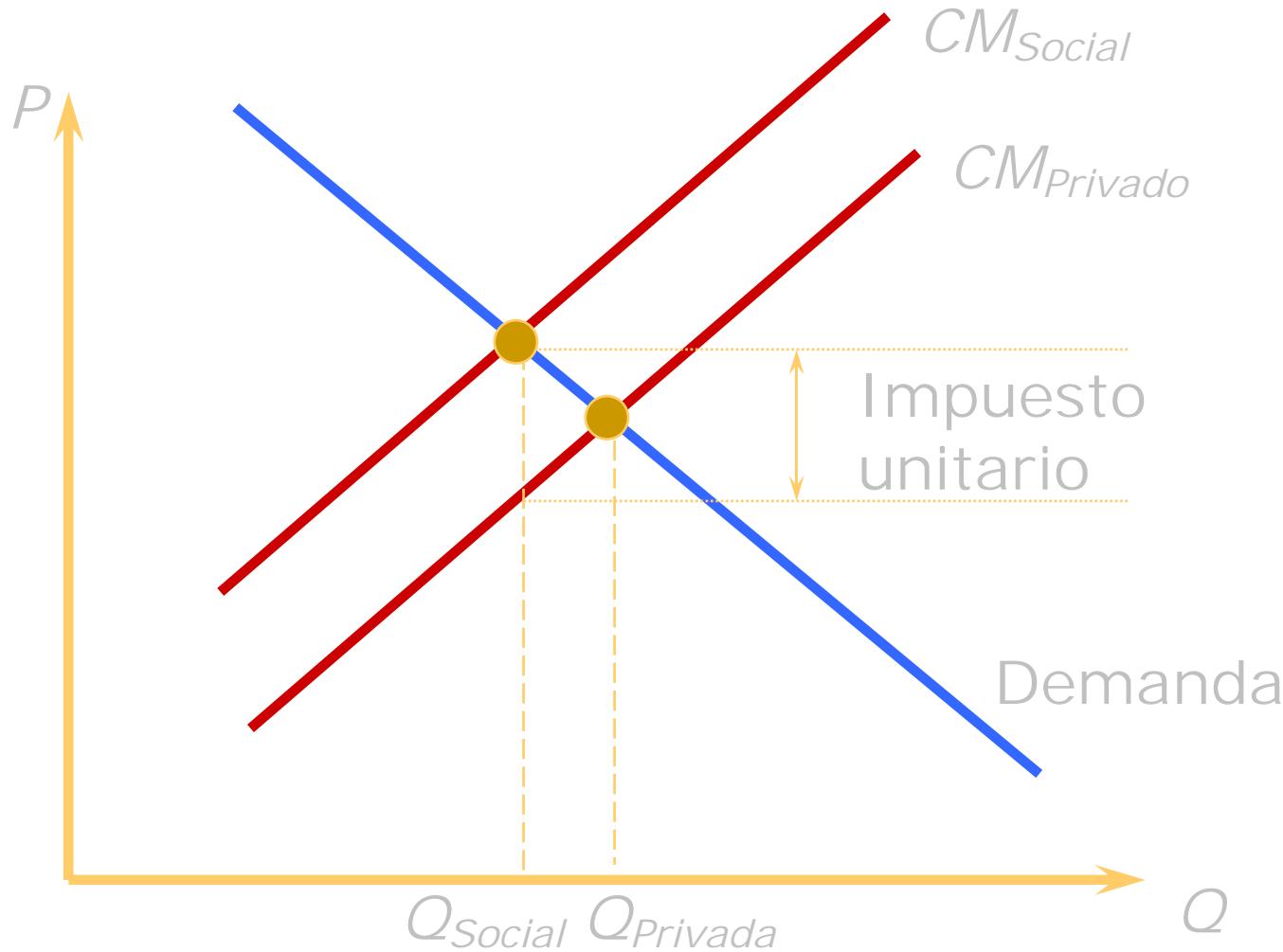
Los tributos que acabamos de caracterizar como medioambientales pueden ser impuestos o tasas. En el caso de los impuestos, y dada dicha caracterización, se suele considerar que son *impuestos incentivo o reguladores*, es decir, impuestos que, en lugar de tener una finalidad recaudatoria, persiguen modificar el comportamiento de los agentes económicos. No obstante, los *impuestos recaudatorios o fiscales* pueden generar también incentivos, por lo que la distinción entre ambos tipos de impuesto puede considerarse como algo caduco y sin gran interés en sí misma. Precisamente, el que los impuestos medioambientales puedan a la vez generar incentivos y elevadas recaudaciones se encuentra en la base de las propuestas en favor de la llamada *reforma fiscal ecológica*, que algunos tienden a rechazar simple y absurdamente porque no responde a la caduca distinción entre impuestos incentivo y recaudatorios.

2. Justificación económica de los tributos medioambientales

2.1. Los impuestos pigouvianos

La solución fiscal a los problemas medioambientales (o, en general, a los de los efectos externos o externalidades) fue sugerida en fecha temprana por Pigou (1920). De la obra de este autor se deriva que mediante los impuestos y las subvenciones se pueden interiorizar las externalidades, es decir, aquellos efectos sobre terceros que no son tenidos en cuenta por el mercado. Por ejemplo, el productor y el consumidor de un producto contaminante no tienen en cuenta el perjuicio que la contaminación produce en terceros. Como consecuencia, el precio del producto sólo refleja los costes y beneficios privados (de productores y consumidores) y no los costes sociales (los perjuicios sobre terceros). La Ilustración 1 representa este ejemplo. La

Ilustración 1: Los impuestos pigouvianos



producción de mercado ($Q_{Privada}$) y su precio vienen determinados por la intersección entre la oferta o coste marginal privado ($CM_{Privado}$) y la demanda o beneficio marginal privado. Como consecuencia, los productos contaminantes se benefician de precios excesivamente bajos y, como resultado, se producen en una cuantía excesiva. Lo óptimo socialmente sería que la producción (Q_{Social}) y su precio fueran los correspondientes a la intersección entre el coste marginal social (CM_{Social}), es decir, el coste marginal privado más los daños producidos por la contaminación, y la demanda. La producción Q_{Social} maximiza el bienestar social porque, para cualquier otra producción menor ($Q < Q_{Social}$), los beneficios de aumentar la producción en otra unidad son mayores que los costes sociales de hacerlo, mientras que los costes marginales sociales son mayores que los beneficios marginales para cualquier producción mayor que la óptima socialmente ($Q > Q_{Social}$).

La solución pigouviana consiste, en definitiva, en hacer que los precios sean los correctos, es decir, que tengan en cuenta los costes sociales producidos por la contaminación, que se añaden al precio de mercado mediante un impuesto unitario (cuyo tipo impositivo coincide, idealmente, con el coste marginal de la contaminación), también representado en la Ilustración 1. De esta forma se pasa del precio de mercado, excesivamente bajo, a un precio más alto, que tiene en cuenta los daños causados por la contaminación, y, como resultado, de una cantidad de producción de mercado excesivamente alta a una más reducida, que resulta socialmente óptima al tener en cuenta tanto los beneficios que produce a la sociedad el producto contaminante como los costes de la contaminación que genera.

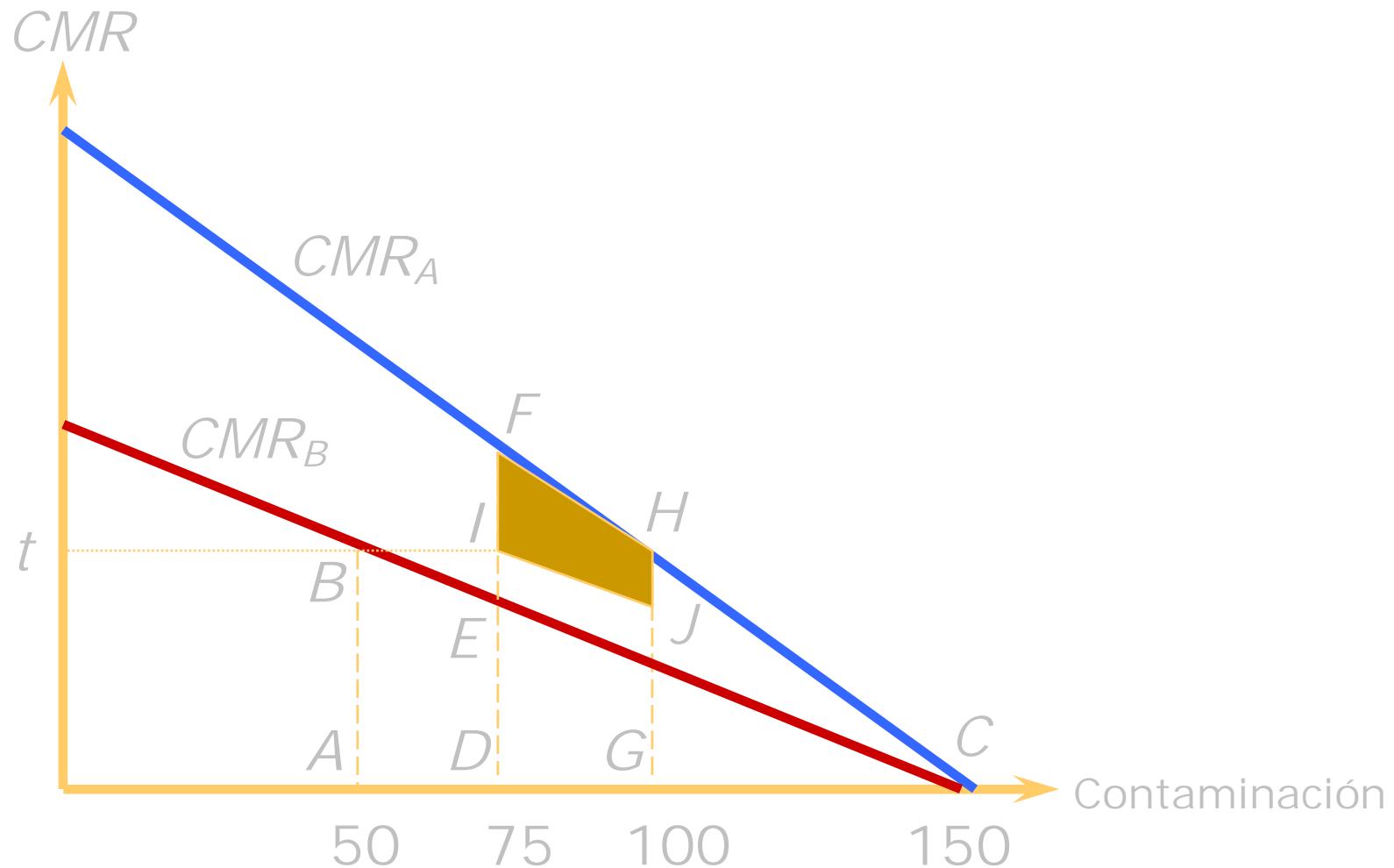
En la práctica, la Administración no cuenta con toda la información que sería necesaria para establecer un impuesto pigouviano óptimo (la función de demanda de los bienes contaminantes, la función de costes marginales privados y la función de daños marginales de la contaminación). Como consecuencia, la Administración desconoce cuál es el nivel de contaminación óptimo, es decir, aquél que maximiza el bienestar social, y ha de conformarse con el establecimiento de una norma-objetivo (*estándar*) razonable. Es decir, la Administración ha de contentarse con establecer unos objetivos de contaminación que se entienden (a través del proceso político) como razonablemente satisfactorios. Aún en este caso, los tributos al estilo pigouviano siguen siendo una buena solución (Baumol y Oates, 1988).

2.2. Ventajas económicas de los tributos medioambientales

Los tributos al estilo pigouviano siguen siendo una buena solución porque presentan cuatro importantes ventajas. La principal de ellas es su efectividad en términos de costes, es decir, permiten alcanzar cualquier norma-objetivo al mínimo coste, al igualar los costes marginales de reducir la contaminación entre todas las fuentes de emisión. La Ilustración 2 ejemplifica la eficiencia de los impuestos sobre emisiones contaminantes.

Supongamos una industria con dos empresas contaminantes (*A* y *B*), cada una de las cuales emite 150 unidades de contaminación. Asumamos también que sus costes marginales de reducir la contaminación (CMR) son crecientes (de aquí la pendiente negativa de CMR , que indica que cada unidad de contaminación reducida cuesta más que la anterior), y que los costes de *A* son mayores que los de *B* (por lo que la pendiente de CMR_A es mayor que la de CMR_B). Si la Administración decide que las emisiones deben reducirse a la mitad, pasando de 300 a 150

Ilustración 2: Eficiencia de los impuestos sobre emisiones contaminantes



unidades de contaminación, puede obligar a ambas empresas a disminuir sus emisiones hasta 75 unidades mediante una norma que mande reducir la contaminación de cada emisor a la mitad. En este caso, el coste total de reducir las emisiones sería la suma de las áreas DFC y DEC , es decir, lo que les cuesta, respectivamente, a A y B pasar de emitir 150 a 75 unidades.

Si en lugar de establecer dicha norma la Administración crea un impuesto cuyo tipo impositivo sea igual a t , conseguirá el mismo objetivo de reducción de emisiones, pero la distribución de la reducción será desigual entre las empresas y el coste total de la disminución será el mínimo. Al establecerse el impuesto, cada empresa reducirá su nivel de emisiones en tanto que el coste de la disminución de una unidad más sea menor que t , que es lo que tiene que pagar por cada unidad no reducida. De esta forma, ambas empresas disminuirán sus emisiones hasta que $CMR_A=t=CMR_B$. Como consecuencia, A y B emitirán, respectivamente, 100 y 50 unidades, con unos costes de reducción iguales, respectivamente, a las áreas GHC y ABC . El resultado es que las emisiones totales serán igualmente 150 unidades, pero los costes totales de la reducción serán $GHC+ABC=DFC+DEC-IFHJ$. Es decir, se obtiene el mismo resultado con un ahorro en los costes totales de reducir la contaminación igual al área coloreada $IFHJ$.³

La segunda ventaja de los tributos medioambientales es que llevan a la práctica el principio de *quien contamina paga*, propugnado por la OCDE (1972). La tercera es que generan nuevos ingresos para la Administración, que pueden destinarse a usos medioambientales, al aumento general de la recaudación, a su devolución mediante transferencia o a la reducción de otros impuestos (*reforma fiscal ecológica*).

Finalmente, la cuarta ventaja de los tributos medioambientales es que proporcionan mayores incentivos a la innovación tecnológica que los enfoques meramente normativos. Las normas sólo incentivan la instalación de las tecnologías necesarias para alcanzar la reducción de emisiones requerida para su cumplimiento, e incluso normas como las de instalar la mejor tecnología disponible pueden ser un freno al desarrollo de nuevas tecnologías, pues una vez creadas sería obligatorio instalarlas aunque no se hubieran amortizado las inversiones previamente realizadas. Por el contrario, como los tributos se pagan por las emisiones que no se han reducido, estos instrumentos crean un poderoso incentivo para buscar innovaciones tecnológicas que permitan reducir aún más las emisiones y hacerlo a un menor coste.

2.3. La teoría del doble dividendo

2.3.1. Planteamiento

Lo que la teoría del doble dividendo se plantea es qué ocurriría si los ingresos generados por los tributos medioambientales se utilizaran para reducir otros tributos ya existentes. Se trataría de disminuir impuestos como los que gravan el trabajo, los beneficios o el ahorro, así como las contribuciones a la seguridad social. Todas estas fuentes de ingresos públicos reducen la eficiencia y retrasan el crecimiento (generan lo que en la teoría de la hacienda pública se denomina un *exceso de gravamen*). Por tanto, los tributos medioambientales podrían ofrecer la

³ Por supuesto, para las empresas el coste de reducir sus emisiones se ve acompañado del coste que supone el pago del impuesto, pero éste no es un coste para la sociedad, pues es un ingreso para la Administración.

posibilidad de mejorar la economía a la vez que el medio ambiente. Esto es especialmente interesante cuando los tipos impositivos son muy elevados, pues entonces el exceso de gravamen generado por los tributos puede ser muy elevado.

El *doble dividendo* estaría constituido por la mejora del medio ambiente, como primer dividendo, y por la mejora del sistema fiscal, como segundo dividendo. Pocos discuten el primer dividendo, aunque, por supuesto, depende de las elasticidades precio a corto y largo plazo. El segundo dividendo es objeto de más controversia, y se plantea principalmente en dos versiones. La primera es el *doble dividendo débil*, de acuerdo al cual usar los ingresos de los tributos medioambientales para reducir tributos distorsionadores es mejor que devolverlos mediante transferencias neutrales. La segunda es el *doble dividendo fuerte*, que supone que usar los ingresos de los tributos medioambientales para reducir tributos distorsionadores ocasiona un coste nulo o negativo (“exceso de gravamen negativo”).

La teoría del doble dividendo puede resumirse del siguiente modo usando el lenguaje de Goulder (1995):

- El dividendo único con un impuesto pigouviano: $C(t_E, \Delta T_L) = 0$, donde C = coste, t_E = impuesto medioambiental, y ΔT_L = reducción neutral de impuestos. La devolución de la recaudación del impuesto pigouviano mediante una reducción neutral de otros tributos (es decir, una reducción que no afecta a los incentivos de los agentes económicos ni para bien ni para mal de la economía) supone que la introducción del nuevo impuesto no ocasiona coste alguno; el impuesto sólo genera el beneficio medioambiental.
- El doble dividendo débil: $C(t_E, \Delta t_X) < C(t_E, \Delta T_L), \forall t_X$, donde Δt_X = reducción de un impuesto distorsionador, y no se asume necesariamente que $C(t_E, \Delta T_L) = 0$. Aquí ya no se adopta el supuesto pigouviano de que la introducción del tributo medioambiental no ocasiona un coste económico; lo ocasione o no, utilizar sus ingresos para reducir un tributo que genera distorsiones es siempre mejor que devolver dichos ingresos de manera neutral.
- Forma intermedia del doble dividendo: existe al menos un impuesto distorsionador, t_X , para el que se cumple lo siguiente: $C(t_E, \Delta t_X) < 0$. Esta formulación del doble dividendo afirma que si los ingresos generados por el tributo medioambiental se utilizan para reducir el impuesto más distorsionador del sistema fiscal el resultado será un coste neto negativo, es decir, un beneficio neto positivo independiente del beneficio medioambiental que pueda generar el tributo medioambiental.
- El doble dividendo fuerte: para el impuesto distorsionador típico o representativo, t_X , se cumple lo siguiente: $C(t_E, \Delta t_X) < 0$. Finalmente, esta formulación afirma que lo dicho con respecto al impuesto más distorsionador es cierto para todo impuesto que genera un exceso de gravamen.

2.3.2. Implicaciones para la política del medio ambiente de la existencia del doble dividendo fuerte

La existencia del doble dividendo fuerte plantea importantes implicaciones para la política medioambiental basada en instrumentos fiscales. En primer lugar, sería innecesario preocuparse por (o calcular) los beneficios medioambientales conseguidos por los tributos, pues éstos serían

positivos para la economía en cualquier circunstancia. En segundo lugar, bastaría seguir las reglas para el adecuado *reciclaje* de los ingresos de los tributos medioambientales y la economía mejoraría. Finalmente, el debate sobre la fiscalidad medioambiental trascendería el marco de la política medioambiental, para entrar de lleno en el de las políticas económica y fiscal.

2.3.3. Temas de investigación en la teoría del doble dividendo

El principal tema de investigación sobre esta teoría es el de determinar qué doble dividendo existe (si es que existe alguno). En general, la existencia del doble dividendo débil no suele ser objeto de gran controversia. Por el contrario, el doble dividendo fuerte es muy controvertido.

La existencia o no del doble dividendo fuerte depende de dos efectos que determinan la magnitud del doble dividendo. El primero es el efecto de la interacción entre impuestos, que se produce al superponer las distorsiones que puedan introducir los nuevos tributos medioambientales a las que ya ocasionan los tributos preexistentes. Este efecto puede ilustrarse con el siguiente ejemplo. Supongamos que los impuestos sobre el trabajo son muy elevados y que se introducen impuestos medioambientales que afectan a bienes de consumo importantes. El aumento de precio de estos bienes reduce el salario real de los trabajadores. Si la oferta de trabajo es creciente con respecto al salario real, los impuestos medioambientales acentuarán su disminución (puede que incluso a una tasa creciente), al causar una elevación del precio de los bienes de consumo que se traducirá en una reducción del salario real. Como conclusión, los tributos medioambientales pueden aumentar las distorsiones actuales del sistema fiscal (Bovenberg y Mooij, 1998).

El segundo efecto es el del *reciclaje* de los ingresos. Los ingresos generados por los tributos medioambientales pueden usarse, por ejemplo, para disminuir los impuestos sobre los salarios, lo que constituiría una reforma fiscal ecológica neutral con respecto a los ingresos (“neutral” en el sentido de que los ingresos totales permanecen constantes). Los impuestos sobre los salarios generan distorsiones que, en el ejemplo anterior, disminuyen la oferta de trabajo. Por tanto, el reciclaje de los tributos medioambientales permite reducir estas distorsiones. Si el efecto del reciclaje de los ingresos es mayor que el efecto de la interacción entre impuestos, existirá el doble dividendo fuerte.

2.3.4. Implicaciones de la teoría del doble dividendo para los tipos impositivos de los impuestos medioambientales

La relación existente entre los dos tipos de efectos descritos en el apartado anterior determina importantes consecuencias normativas para la fijación de los tipos impositivos de los tributos medioambientales. En función de dicha relación podemos distinguir tres casos:

- a) Cuando ambos efectos sean iguales nos encontraremos ante el caso pigouviano, en el que la regla a seguir consiste en fijar el tipo impositivo igual al daño medioambiental marginal (en el nivel óptimo de la actividad contaminante). En esta situación no existe más beneficio que el medioambiental, y el impuesto pigouviano no acarrea ningún coste para la economía, por lo que debe seguirse la prescripción pigouviana, que permite la completa interiorización de la externalidad.

- b) Si el efecto reciclaje fuera mayor que el efecto interacción, es decir, cuando exista el doble dividendo fuerte, el tipo impositivo debe fijarse a un nivel mayor que el daño medioambiental marginal, puesto que el impuesto genera beneficios más allá de la internalización de la externalidad.
- c) Cuando el efecto reciclaje sea menor que el efecto interacción no existirá el doble dividendo fuerte. En este caso, el tipo impositivo debe ser menor que el daño medioambiental marginal, pues ha de tenerse en cuenta el coste económico generado por el impuesto.

3. Las tasas como principal tributo medioambiental de uso municipal⁴

3.1. Limitación actual en el uso de las tasas medioambientales por las Corporaciones Locales

En el ámbito de las tasas locales, se encuentran actualmente ejemplos de tributos con contenido medioambiental (alcantarillado, depuración y tratamiento de aguas, etc.). No obstante, su uso como verdaderos tributos medioambientales, salvo excepciones peculiares que mencionaremos posteriormente, es muy limitado porque su exacción es de carácter voluntario por las Entidades Locales, porque se viene exigiendo una actuación administrativa de la cual la tasa es contraprestación y porque se limita el importe de la tasa al coste del servicio, todo lo cual restringe su eficacia como instrumentos medioambientales.

3.2. Tasas por prestación de servicios medioambientales

La prestación de servicios medioambientales es objeto de tasas en los ámbitos estatal⁵, autonómico⁶ y local⁷. La cuantía de cada una de estas tasas «en general [...] no podrá exceder, en su conjunto del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate o, en su defecto, del

⁴ Basado en Carbajo y Herrera (2004).

⁵ Puede citarse la “tasa por inspección y control de funcionamiento de las instalaciones nucleares de almacenamiento”, prevista en el art. 10 de La Ley 14/1999 que establece cuantías mucho más elevadas para los residuos de alta actividad, justificándolo por el mayor coste de la prestación del servicio de control y seguimiento. De todos modos, puede señalarse que en el ámbito estatal y autonómico las tasas por servicios ambientales vigentes no han incorporado una auténtica finalidad de ordenamiento.

⁶ La gestión en materia de protección del medio ambiente ha sido asumida por todos los Estatutos de Autonomía. Encontramos ejemplos de tasas por prestación de servicios ambientales en las leyes de diversas Comunidades Autónomas: Ley andaluza 4/1988, de 5 de julio (Tasa por servicios de la Agencia del Medio Ambiente); Ley aragonesa 8/1984, de 27 de diciembre (Tasa por prestación de servicios y ejecución de trabajos que afectan a la Dirección General de Conservación del Medio Natural); Ley 7/1989 de la Comunidad de Castilla y León (Tasa por prestación de servicios y ejecución de trabajos por el personal facultativo de la Dirección General del Medio Natural).

⁷ La Ley de Haciendas Locales prevé expresamente algunas tasas municipales de carácter ambiental, relacionadas con las inspecciones técnicas y sanitarias, el tratamiento y depuración de aguas residuales y la gestión de residuos sólidos urbanos (art. 20.4). Además, deberán tener la consideración de tasas las prestaciones que exijan los entes locales por prestación de servicios relacionados con el medio ambiente, siempre que tales servicios sean de solicitud o recepción obligatoria, o que no exista concurrencia con el sector privado (art. 20.1 LHL), y debe tenerse en cuenta que «la protección del medio ambiente constituye un servicio obligatorio para aquellos municipios con población superior a 50.000 habitantes» (art. 26.1 d) LRBRL).

valor de la prestación recibida [...] Para la determinación de dicho importe se tomarán en consideración los costes directos e indirectos, inclusive los de carácter financiero, amortización del inmovilizado y, en su caso, los necesarios para garantizar el mantenimiento y *un desarrollo razonable* del servicio o actividad por cuya prestación o realización se exige la tasa» (art. 19.2 y 3 LTPP)⁸.

Se trata de un criterio relativamente flexible, que no impide establecer factores de *progresividad medioambiental*: es decir, exigir a quienes más contaminen una cuota que exceda del coste individual del servicio, bonificando a quienes mantengan su actividad contaminante dentro de unos límites muy reducidos. Es más, sin necesidad de aplicar estas técnicas se producirá un efecto desincentivador en la medida en que, por ejemplo, la recogida y tratamiento de residuos más contaminantes requieren un mayor coste y justifican un incremento de las tasas.

Es más, la mera proporcionalidad entre los residuos generados y la tasa de recogida de basuras puede constituir un incentivo de carácter medioambiental. Sirva de ejemplo la tasa por recogida selectiva de basuras implantada por Torrelles de Llobregat, a partir del modelo diseñado por Puig Ventosa: «las basuras [...] se depositan...] delante de la puerta de la casa o del establecimiento comercial, entre 20 y 22 horas. A partir de esa hora empieza la recogida puerta a puerta. La materia orgánica y el papel/cartón se [recogen] gratuitamente. La fracción inorgánica [...] debe ser entregada obligatoriamente en unas bolsas estandarizadas por el Ayuntamiento. El Ayuntamiento vende estas bolsas a través de comercios colaboradores [...] por un importe...] de 0,60 EUR/unidad que incorpora una parte de la tasa de basuras. De esta forma [...] se crea un incentivo hacia la reducción y el reciclaje [...] Los [...] grandes generadores de materia orgánica deben alquilar anualmente para esta fracción contenedores que pagan en función de su tamaño y periodicidad de recogida» (2003).

También es posible prever un *desarrollo razonable* del servicio para conseguir unos niveles elevados de protección medioambiental, que disuadan de realizar las actividades contaminantes relacionadas con el servicio.

3.3. *Tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público*

La utilización del dominio público medioambiental constituye un campo idóneo para el establecimiento de tasas. Algun destacado autor considera que el hecho imponible de tales tasas no puede estar integrado por el uso degradante o destructivo del mismo. Coincidimos plenamente en el supuesto del deterioro prohibido, pero no en los casos tolerados por la ley (y todo uso de un bien supone un cierto desgaste del mismo). Como hemos visto, el art. 20.2 LTPP prevé que el importe de la tasa calculado en la memoria económico-financiera, contemple el deterioro del dominio público derivado de la utilización privativa o el aprovechamiento especial, y sólo cuando no se haya hecho así existirá obligación por parte del sujeto pasivo de reintegrar el

⁸ En idénticos términos se pronuncia el art. 24.2 LHL. El art. 7.3 LOFCA se limita a señalar que «el rendimiento previsto para cada tasa por la prestación de servicios o realización de actividades no podrá sobrepasar el coste de dichos servicios o actividades». La Ley catalana 15/1997 de Tasas y Precios Pùblicos establece que «la cuantificación de las cuotas de las tasas debe realizarse de forma que el rendimiento de las mismas no exceda, en su conjunto, su coste total» (art. 13.1).

coste total de los gastos de reconstrucción o reparación, al margen del importe de la tasa⁹. El hecho imponible de estas tasas se funda en la provocación de costes, que pueden consistir en gastos soportados por las arcas públicas o *en restricciones del disfrute de bienes o servicios soportadas por el resto de los ciudadanos*, incluyendo en este concepto el llamado uso común especial, en el que concurren circunstancias singulares de intensidad, peligrosidad u otras semejantes. Entendemos, por tanto, que la contaminación especial del dominio público puede integrar el hecho imponible de estas tasas.

En estos casos el uso privativo o el aprovechamiento especial darán lugar a la exigencia de tasas, y en su cuantificación debería tenerse en cuenta el elemento medioambiental. El art. 19.1 LTPP señala que «el importe de las tasas por la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público se fijará *tomando como referencia* el valor de mercado correspondiente o el de la utilidad derivada de aquella». El art. 24.1 LHL se pronuncia en términos similares: «el importe de las tasas previstas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local se fijará tomando como referencia el valor que tendría en el mercado la utilidad derivada de dicha utilización o aprovechamiento, si los bienes afectados no fuesen de dominio público. A tal fin, las ordenanzas fiscales podrán señalar en cada caso, atendiendo a la naturaleza específica de la utilización privativa o del aprovechamiento especial de que se trate, los criterios y parámetros que permitan definir el valor de mercado de la utilidad derivada».

En la determinación del valor de mercado han de influir las consecuencias medioambientales del uso o aprovechamiento de los bienes. Tal camino, aun por explorar, debería recorrerse para introducir en estas tasas elementos incentivadores que estructuren las tarifas en función del impacto medioambiental del uso privativo o el aprovechamiento especial.

3.4. *Tasas por actuaciones administrativas de tolerancia medioambiental*

Otro terreno que debería examinarse es la posibilidad de establecer tasas por la tolerancia administrativa de actividades lícitas, pero indeseables, por un impacto medioambiental negativo que no recae sobre bienes de dominio público.

En esta figura, denominada por la doctrina alemana *tasas por tolerancia* y por otros autores tasas por molestias y riesgos permitidos, la actividad administrativa queda reducida a la autorización de las correspondientes actividades, lo cual supone un *coste despreciable*. En estos casos debería aplicarse la regla de cuantificación supletoria prevista en el art. 19.2 LTPP: «en general [...] el importe de las tasas por la prestación de un servicio o por la realización de una actividad no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate, o, en su defecto, del valor de la prestación recibida»¹⁰. El *valor de la prestación*

⁹ Recordemos que el art. 24.5 LHL no contempla la posibilidad de incluir tales costes en el importe de la tasa, pero prevé como un supuesto ordinario que la realización del hecho imponible «lleva aparejado» un deterioro del dominio público municipal.

¹⁰ El art. 24.2 LHL se pronuncia en términos similares: «el importe de las tasas por la prestación de un servicio o por la realización de una actividad no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate o, *en su defecto, del valor de la prestación recibida*». En cambio, el art. 7.3 LOFCA dispone que «el rendimiento previsto para cada tasa por la prestación de servicios o realización de actividades no podrá sobrepasar el coste de dichos servicios o actividades», sin establecer un criterio subsidiario fundado en el valor de la prestación.

recibida es el valor de la autorización, y esta equivale al coste económico que supondría prescindir de la actividad autorizada (si se trata de una actividad contaminante, al coste de evitar la contaminación).

Encontramos un ejemplo que quizá pueda causar sorpresa en la “Ordenanza de la tasa fiscal (*sic*) reguladora de emisiones de CO₂ y SO₂” (“tasa verde”), del Ayuntamiento de Cerceda¹¹. Constituye el hecho imponible «la actividad Municipal, técnica y administrativa, tendentes a verificar si se dan las condiciones necesarias para autorizar la continuación de las actividades» que generan dichas emisiones (art. 2). «La cuota tributaria correspondiente exigirá de una sola vez la cantidad de 0,06 euros por Tm de CO₂ y SO₂ al año» (art. 5). El devengo se produce el 1 de enero (art. 7). «Los sujetos pasivos o sustitutos del contribuyente formularán las declaraciones de alta y baja en el censo de sujetos pasivos de la tasa en el plazo que media entre la fecha en la que se produzca la variación en la titularidad de la actividad y el último día del mes natural siguiente. Estas últimas declaraciones surtirán efecto a partir de la primera declaración que se practique una vez finalizado el plazo de presentación de dichas declaraciones de alta y baja. La inclusión final en el censo se hará de oficio una vez comprobada la actividad».

Dado que el devengo se produce el uno de enero, es de suponer que la tasa se liquida atendiendo al volumen de toneladas de CO₂ y SO₂ que se autoriza a emitir a lo largo del año, lo cual reduce los efectos incentivadores. En cuanto al importe de la tasa debería justificarse en la memoria económica, lo cual habrá resultado difícil para un pequeño municipio, al margen de diversos problemas de gestión. Lo que debe destacarse es que ya existen *tasas por tolerancia de emisiones atmosféricas*.

Cerceda ha establecido también un “precio público” por emisión de ruidos y malos olores¹², si bien la ordenanza no lo vincula a una licencia administrativa, sino a «la emisión de ruidos por encima de 30 decibelios emitidos desde los centros de trabajo» (art. 1) y por «el desprendimiento de malos olores y otras incomodidades (*sic*), que por su intensidad altere al vecindario, provenientes de centros de trabajo». Debe señalarse como curiosidad que el *precio público* «no se aplicará a las personas físicas» (art. 3).

Las «cuotas exigibles por la realización del hecho imponible (*sic*) son las siguientes: a) Por la emisión de ruidos en las cantidades relacionadas, 120,20 euros, por cada emisión que sobrepase 10 decibelios de la fracción anterior y dos minutos de duración. El doble de las anteriores cuando se repitan varias veces en la misma semana y el triple cuando sea en el mismo día. b) Por el desprendimiento de malos olores y otras incomodidades 60,10 euros, cuando no sobrepase una hora; más de una hora 602, y 1.202 euros diarios cuando sobrepase (*sic*)» (art. 4). «Los servicios técnicos municipales levantarán acta contra de los hechos imponibles (*sic*) referidos dando parte mensual de los mismos al objeto de la liquidación fiscal correspondiente, la cual será aprobada por la Comisión de Gobierno» (art. 5).

Desde luego esta tasa o “precio público” no constituye un modelo de rigor jurídico (merecería la pena visitar este municipio para apreciar que “incomodidades” desprenden las

¹¹ BOP nº 251, de 2 de noviembre de 2001.

¹² *Ibidem*.

industrias allí ubicadas). Sin embargo, sería posible construir un tributo similar con una estructura mucho más depurada atendiendo a aquellas emisiones de ruidos que no constituyeran una infracción. La mayor dificultad radicaría en justificar el importe de la tasa a través de la memoria económico-financiera.

Desde luego, este planteamiento no es específico, pues los términos de los arts. 19.2 LTPP y 24.2 LHL (“en su defecto”) son lo suficientemente ambiguos como para permitir diversas interpretaciones por parte de la jurisprudencia. Es más, los tribunales rechazan la exigencia de tasas por inspecciones técnicas cuando la inspección no se realiza o se ejecuta sólo de forma aparente, así como las tasas por licencia de apertura de establecimientos, cuando no se justifica una intervención del ayuntamiento para salvaguardar los intereses de los vecinos. A nuestro juicio, las tasas de tolerancia medioambiental presentan una problemática distinta: se trata de supuestos en los que la intervención del Ayuntamiento (otorgamiento de la licencia) es necesaria para los intereses públicos, aunque se trate de un mero control formal de la documentación presentada por el solicitante¹³. En estos casos el coste de la actividad administrativa es despreciable y el valor de la prestación recibida elevado, lo que justifica aplicar el criterio subsidiario de cuantificación. De forma paralela debería establecerse un servicio general de inspección cuyas concretas actuaciones no darían lugar al devengo de tasas.

Si no se admitiesen estas ideas, siempre sería posible conseguir un resultado similar al de las auténticas tasas de tolerancia, mediante *tasas de vigilancia* en las que se desarrollara efectivamente un servicio de control de gran calidad y elevado coste, utilizando además criterios de progresividad medioambiental para la determinación de la cuota individual, sin superar, en conjunto, el coste del servicio. También podría realizarse una actividad pública para alcanzar ciertos *estándares* medioambientales obligatorios afectados por la actividad del sujeto contaminante. Así sucedería con una tasa por la autorización para el funcionamiento de las calderas de carbón, cuya recaudación se afectara a incrementar las masas arbóreas del municipio.

Las tasas por tolerancia (subsidiariamente, por vigilancia) presentan una mayor potencialidad medioambiental que aquellas basadas en el aprovechamiento especial del dominio

¹³ Como figura próxima a las tasas de tolerancia en materias ajenas al medio ambiente podría citarse la denominada “tasa fiscal sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias”, cuyo hecho imponible se define como «la autorización, celebración u organización de juegos de suerte, envite o azar» (art. 3.1º RDL 16/1977), si bien la a base imponible está constituida por «los ingresos brutos que los casinos obtengan procedentes del juego o las cantidades que los jugadores dediquen a su participación en los juegos que tengan lugar en los distintos locales, instalaciones o recintos donde se celebren juegos de suerte, envite o azar» (art. 3.3º RDL 16/1977). La STC 126/1987 (FJ 8º) apuntó la naturaleza impositiva de este tributo, afirmada expresamente por la STC 296/1994 (FJ 4º): «el tributo sobre el juego [...] es una figura fiscal distinta de la categoría de “tasa”, puesto que con ello no se pretende la contraprestación proporcional, más o menos aproximada, del coste de un servicio o realización de actividades en régimen de Derecho público, sino que constituye un auténtico “impuesto” que grava los rendimientos obtenidos por actividades de empresarios privados de manera virtualmente idéntica a los impuestos que gravan la adquisición de renta por actividades expresiva de capacidad económica». Este planteamiento quizá pudiera matizarse, pues resulta significativo que el tributo grave los ingresos brutos derivados del juego, y no el beneficio obtenido, como debería hacer un impuesto basado en la capacidad económica. A nuestro juicio, en las tasas ambientales de tolerancia está presente de manera clara el principio de provocación de costes sociales, lo cual permite diferenciar esta figura de los impuestos. Desde luego, no puede negarse la aproximación que se produce entre los impuestos extrafiscales con finalidad ecológica y las tasas por tolerancia, pues el elemento extrafiscal presente en los primeros responde precisamente a la finalidad de interiorizar los costes externos derivados de la contaminación.

público municipal. Así, una prestigiosa doctrina considera que la intervención por razones medioambientales puede dar lugar a una tasa por el otorgamiento de la correspondiente licencia, pero no a una tasa por utilizar terrenos que no son del Ayuntamiento, postura que parece admitir el Tribunal Supremo. A nuestro juicio, el ámbito idóneo para la exigencia de este tipo de tasas por parte de los municipios se encuentra en la tramitación de licencias de actividades clasificadas. No obstante, en la actualidad, es el caso del Ayuntamiento de Madrid, estas tasas se cuantifican atendiendo a la superficie del local y la potencia nominal a utilizar.

4. Conclusiones

La fiscalidad medioambiental es un instrumento económico fundamental de la política de medio ambiente, pues permite minimizar los costes de alcanzar los objetivos medioambientales, a la vez que llevar a la práctica el principio de quien contamina paga, generar ingresos que pueden utilizarse para reducir otros tributos distorsionadores de la actividad económica, y producir mayores incentivos a la innovación tecnológica que los enfoques meramente normativos.

Aunque su uso en el ámbito local es bastante reducido, nuestro marco legal actual ofrece oportunidades desaprovechadas para aplicar la fiscalidad medioambiental, principalmente tasas medioambientales. La mayor dificultad en la creación de verdaderas tasas medioambientales puede radicar en justificar adecuadamente el importe de las tasas a través de las correspondientes memorias económico-financieras.

Bibliografía

Baumol, William J., y Wallace E. Oates, 1988. *The Theory of Environmental Policy*, 2^a edición. Cambridge University Press, Cambridge (Cambridgeshire) y Nueva York.

Bovenberg, A. Lans, y Ruud A. de Mooij, 1988. “Environmental Taxes, International Capital Mobility, and Inefficient Tax Systems: Tax Burden vs. Tax Shifting”. *International Tax and Public Finance* 5, febrero. 7-39.

Buñuel González, Miguel, “Capítulo II: Marco general económico de la tributación medioambiental: concepto, justificación y base imponible,” en Miguel Buñuel González (director), *Tributación medioambiental: teoría, práctica y propuestas*, Colección Economía y Empresa, Madrid: Civitas, 2004, pp. 43-62.

Buñuel González, Miguel, “Capítulo XII: Recomendaciones para el uso de instrumentos fiscales con fines medioambientales: una propuesta preliminar para España en el ámbito estatal,” en Miguel Buñuel González (director), *Tributación medioambiental: teoría, práctica y propuestas*, Colección Economía y Empresa, Madrid: Civitas, 2004, pp. 421-453.

Buñuel González, Miguel, “Teoría de la imposición ambiental,” en A. Gago Rodríguez y X. Labandeira Villot (directores), *Energía, fiscalidad y medio ambiente en España*, Colección de Estudios de Hacienda Pública, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2002, pp. 85-100.

Buñuel González, Miguel, “El uso de instrumentos fiscales en la política del medio ambiente: teoría, práctica y propuesta preliminar para España,” *Papeles de Trabajo sobre Medio Ambiente y Economía* 1/2002, Madrid: Fundación Biodiversidad, pp. 1-47.

Buñuel González, Miguel, 1999. *El uso de instrumentos económicos en la política del medio ambiente*, Colección Estudios 75. Consejo Económico y Social, Madrid.

Buñuel González, Miguel, 1992. “Los instrumentos fiscales y la estabilización de las emisiones de CO₂ en las Comunidades Europeas”. En Consejo General de Colegios de Economistas de España e Ilustre Colegio de Economistas de Sevilla. *IV Congreso Nacional de Economía: Desarrollo Económico y Medio Ambiente*. Aranzadi, Pamplona. 635-650.

Buñuel González, Miguel, y Pedro M. Herrera Molina, “España (Texto Base),” en Miguel Buñuel González, Pedro M. Herrera Molina y Gabriela González García (coordinadores), *Modelo de código tributario ambiental para América Latina*, México: Universidad Nacional Autónoma de México, 2004, pp. 15-25.

Carbajo Vasco, Domingo, y Pedro M. Herrera Molina, “Capítulo III: Marco general jurídico de la tributación medioambiental: concepto, marco constitucional y marco comunitario,” en Miguel Buñuel González (director), *Tributación medioambiental: teoría, práctica y propuestas*, Colección Economía y Empresa, Madrid: Civitas, 2004, pp. 61-144.

Gago Rodríguez, Alberto, y Xavier Labandeira Villot, 1999. *La reforma fiscal verde: teoría y práctica de los impuestos ambientales*. Ediciones Mundi-Prensa, Madrid.

Goulder, Larry, 1995. “Environmental Taxation and the Double Dividend: A Reader’s Guide”. *International Tax and Public Finance* 2. 157-184.

O.C.D.E., 1972. *Recommendation of the Council on Guiding Principles Concerning International Economic Aspects of Environmental Policies*, C(72)128, 26 de mayo. O.C.D.E., París.

Pigou, Arthur C., 1920. *The Economics of Welfare*. Macmillan, Londres.

Puig Ventosa, Ignasi (2003): *Torrelles de Llobregat da un paso adelante en la gestión de los residuos y su tratamiento fiscal* (nota inédita de 22 de enero).

Weizsäcker, Ernst U. von, y Jochen Jesinghaus, 1992. *Ecological Tax Reform*. Zed Books, Londres y Nueva Jersey.