

**DICTAMEN 11/2003 DEL CONSEJO ECONÓMICO Y SOCIAL DE  
ANDALUCÍA SOBRE EL ANTEPROYECTO DE LEY GENERAL  
DE FISCALIDAD ECOLÓGICA**

**APROBADO POR EL PLENO EN SESIÓN EXTRAORDINARIA CELEBRADA  
EL DÍA 22 DE OCTUBRE DE 2003**

**ÍNDICE**

- I. ANTECEDENTES**
- II. CONTENIDO**
- III. OBSERVACIONES GENERALES**
- IV. OBSERVACIONES AL ARTICULADO**
- V. CONCLUSIONES**

## **I. ANTECEDENTES**

El Consejo Económico y Social de Andalucía, en virtud de lo establecido en el art. 4 de la Ley 5/1997, de 26 de noviembre, por la que se crea el mismo, tiene reconocida la función de emitir, con carácter preceptivo, informes sobre los Anteproyectos de Ley que, a juicio del Consejo de Gobierno, posean una especial trascendencia en la regulación de las materias socioeconómicas y laborales.

En este sentido, el pasado día 26 de septiembre de 2003, tuvo entrada en el Consejo Económico y Social de Andalucía escrito de la Excm. Sra. Consejera de Economía y Hacienda de la Junta de Andalucía, solicitando la emisión de Dictamen sobre el Anteproyecto de Ley General de Fiscalidad Ecológica.

La solicitud de Dictamen fue trasladada por acuerdo de la Comisión Permanente del Consejo Económico y Social de Andalucía a las Comisiones de Trabajo de Consumo, Medio Ambiente y Ordenación del Territorio y de Economía y Desarrollo de dicha Institución, en la misma fecha de entrada en el Consejo.

## **II. CONTENIDO**

El Anteproyecto de Ley General de Fiscalidad Ecológica, se encuentra estructurada en un Título Preliminar y cuatro Títulos más, completándose con cinco disposiciones adicionales, dos disposiciones transitorias, una disposición derogatoria y cuatro disposiciones finales. Viene precedida de una Exposición de Motivos justificativa de los objetivos y finalidad de la promulgación de la norma, dictada al amparo de la Constitución Española, y del Estatuto de Autonomía para Andalucía, en virtud de las cuales se fundamenta la potestad de la Comunidad Autónoma de Andalucía para establecer y exigir tributos propios y para adoptar medidas en materia de protección del medio ambiente.

La norma se encuentra estructurada de la siguiente forma:

### **Título Preliminar: Disposiciones Generales.**

**Capítulo I. Disposiciones Generales (art. 01.1 a 01.3).** Este capítulo establece el objeto, la finalidad y los instrumentos de la Ley.

**Capítulo II. Principios de la fiscalidad ecológica (art. 02.1 a 02.6).** En éste capítulo se regula los principios que van a regir la implantación de las figuras impositivas.

**Capítulo III. Disposiciones comunes de los tributos medioambientales. (art. 03.1 a 03.11).** Aborda la naturaleza, compatibilidad, régimen jurídico, conceptos y definiciones propios de la disciplina ambiental, las exenciones subjetivas, incompatibilidad de beneficios, la afectación de los ingresos, competencias para la aplicación de los impuestos, reclamaciones contra los actos, lugar, forma de pago, y las infracciones y sanciones en materia tributaria.

### **Título I. Tasas para la protección del medio ambiente.**

**Capítulo I. Tasa para la prevención y control de la contaminación, (art. 11.1 a 11.4).** En este capítulo se

establece cual es el hecho imponible, los sujetos pasivos, la cuota tributaria, el devengo y la forma de pago, de esta tasa.

## **Título II. Instrumentos de fiscalidad del aire.**

**Capítulo I. Impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera, (art. 21.1 a 21.17).** En él se regula el objeto y finalidad del impuesto, el hecho imponible, sujeto pasivo y responsable solidario, la base imponible, los regímenes de estimación de la base, la base liquidable, cuota íntegra, las deducciones, la cuota líquida, el periodo impositivo, la declaración-liquidación, los pagos fraccionados y obligaciones formales.

## **Título III. Fiscalidad del agua.**

**Capítulo I. Impuesto sobre vertidos a las aguas litorales, (art. 31.1 a 31.16).** En este capítulo se regula el objeto y finalidad del impuesto, el hecho imponible, los supuestos de sujeción, el sujeto pasivo y responsable solidario, la base imponible y los regímenes de determinación de la misma, el tipo impositivo, la cuota íntegra, las deducciones, la cuota líquida, el período impositivo y el devengo, la declaración-liquidación, los pagos fraccionados y las obligaciones formales.

## **Título IV. Fiscalidad de los residuos.**

**Capítulo I. Impuesto sobre depósito de residuos radioactivos, (art. 41.1 a 41.13).** El capítulo establece el objeto, el hecho imponible, los sujetos pasivos, la base imponible, la cuota y tipo de gravamen, la repercusión del impuesto, el devengo y la declaración-liquidación del mismo.

**Capítulo II. Impuesto sobre depósitos de residuos peligrosos, (art. 42.1 a 42.13).** Este capítulo establece el objeto, el hecho imponible y su lugar de realización, los

supuestos de no sujeción, las exenciones, los sujetos pasivos, la base imponible, la cuota tributaria y tipo de gravamen, la repercusión del impuesto, el devengo y prescripción, la declaración-liquidación y las obligaciones accesorias.

#### **Disposiciones adicionales.**

**Primera. Criterios de concesión de subvenciones y ayudas públicas.**

**Segunda. Criterios de adjudicación.**

**Tercera. Grado de compromiso ambiental.**

**Cuarta. Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía y la contabilidad pública.**

**Quinta. Instalación de medidores de caudal.**

#### **Disposiciones transitorias.**

**Primera. Método transitorio de cálculo.**

**Segunda. Notificaciones de parámetros para la aplicación del impuesto sobre vertidos a las aguas litorales.**

#### **Disposición derogatoria única.**

#### **Disposiciones finales.**

**Primera. Tasa por servicios administrativos en materia de protección ambiental.**

**Segunda. Habilitación a la Ley del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía.**

**Tercera. Habilitación para el desarrollo y ejecución.**

**Cuarta. Entrada en vigor.**

### **III. OBSERVACIONES GENERALES**

Antes de pasar a exponer el contenido del Dictamen propiamente dicho, el CES-A cree necesario hacer referencia a las dificultades añadidas que ha debido afrontar en el cumplimiento de su tarea; dificultades impropias que han podido condicionar indebidamente los debates y acuerdos en el seno del propio Consejo.

En primer lugar, se quiere resaltar que el tiempo concedido para elaborar un Dictamen como el que nos ocupa, de la trascendencia y complejidad de la normativa sometida a nuestra consideración, es excesivamente reducido. Aunque el trámite de urgencia esté previsto en la legislación vigente, debe ser utilizado en circunstancias verdaderamente excepcionales y nunca en aquellos supuestos en los que el acortamiento de los plazos lleve a una minoración de las funciones que ha de cumplir este órgano consultivo.

En segundo lugar y agravando las dificultades originadas por el acortamiento de los plazos, queremos advertir también que el Anteproyecto ha sido remitido al CES-A sin un solo documento adicional; por tanto, sin una Memoria Técnica ni tampoco Económica que permitieran enriquecer el juicio de este Consejo sobre el fundamento, corrección y efectos del Anteproyecto en cuestión, máxime cuando se trata de un órgano integrado por agentes económicos y sociales y no por especialistas. Esta situación es particularmente grave cuando se analizan normas que carecen de precedentes y de tradición en nuestro ordenamiento y cuyos impactos económicos y sociales deben ser valorados debidamente antes de decidir su entrada en vigor.

No obstante ello, el CES-A, en cumplimiento de sus funciones, ha analizado y debatido profusamente el texto del “Anteproyecto de Ley General de Fiscalidad Ecológica” y constata la voluntad de dotar a nuestra Comunidad Autónoma de unos mecanismos de fiscalidad ecológica que contribuyan a la protección y conservación del medio ambiente mediante el establecimiento de tributos de ordenamiento, no recaudatorios, que adquirirán así carta de naturaleza en nuestro sistema jurídico, y la necesidad de incorporar al texto normativo las observaciones que se realizan, fundamentalmente en orden a la conveniente minoración de la

carga tributaria, la revisión de los gases gravados y la mejora de la fiscalidad positiva.

De esta manera, Andalucía se situará en posiciones de vanguardia en el propósito de proporcionar a los poderes públicos mecanismos complementarios a los instrumentos administrativos, ya previstos, para velar por la utilización racional y respetuosa de los recursos naturales. En este caso, mediante el establecimiento de tributos medioambientales.

Igualmente se considera el acierto que supone establecer un conjunto de normas generales en las que se contengan los principios que van a ordenar la fiscalidad ecológica en nuestro ordenamiento jurídico.

El Anteproyecto no se limita a crear unas nuevas figuras tributarias, sino que establece un conjunto de principios generales con vocación de racionalidad y estabilidad para regular sistemáticamente la fiscalidad ecológica en el futuro. Con esta ley se pretenden establecer los principios y directrices comunes a que debe responder la creación y aplicación de toda la tributación medio ambiental.

Por otra parte, el Anteproyecto incorpora figuras tributarias propiamente ecológicas, apartándose del erróneo expediente legislativo, seguido por alguna Comunidad Autónoma, de considerar tributo ecológico aquel cuya recaudación queda afectada a la conservación y reparación del medio ambiente. Aunque se discrepe de la corrección de algunas de las medidas propuestas, es de resaltar la apuesta por introducir en nuestro ordenamiento jurídico tributos verdaderamente ecológicos.

El contenido del Anteproyecto es, en términos generales, conforme con las conclusiones de las más recientes convenciones internacionales sobre el medio ambiente, así como con las políticas, programas y directrices de la Unión Europea, en el sentido de fomentar y promover el empleo de instrumentos económicos y fiscales para mejorar el tratamiento de los problemas medioambientales, como complementarios de los instrumentos administrativos.

A juicio del CES-A, el Anteproyecto de ley es respetuoso y coherente tanto con la Constitución Española y la doctrina que sobre la misma ha establecido el Tribunal Constitucional, como con la Ley

Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas y el Estatuto de Autonomía para Andalucía.

La existencia de tributos ecológicos aparece fundamentada tanto en el artículo 31 de la Constitución, donde se contienen los principios generales del sistema tributario, como en el artículo 45 donde se establece el derecho al disfrute del medio ambiente y la obligación de los poderes públicos de garantizar su utilización racional. Por otra parte, el artículo 133 regula la potestad tributaria, concediendo a las Comunidades Autónomas un poder tributario derivado en los términos previstos en las leyes, fundamentalmente en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas.

En este marco legislativo, el propio artículo 148,1,9 de la Constitución reconoce a las Comunidades Autónomas la gestión en materia de protección del medio ambiente, competencia que ha sido desarrollada por nuestro Estatuto de Autonomía para Andalucía en los artículos 15,1,7<sup>a</sup>, 17,6 y 30.8.

Por su parte, el Tribunal Constitucional ha tenido oportunidad de pronunciarse sobre la viabilidad jurídica de los tributos medioambientales y los requisitos que deben cumplir. Basta recordar las sentencias 37/1987, de 26 de Marzo, o la de 289/2000 de 30 de Noviembre, algunos de cuyos fundamentos jurídicos explican preceptos concretos de la norma que se dictamina.

Pues bien, el contenido del Anteproyecto que se informa resulta conforme con los preceptos citados y con la doctrina del Tribunal Constitucional.

No obstante, el CES-A quiere manifestar que la trascendencia de la fiscalidad ecológica es tal que bien hubiera merecido una mayor difusión pública para conseguir la necesaria complicidad y concienciación social que este tipo de normas requiere; no estamos ante unas normas ordinarias que regulan de una nueva manera cuestiones antiguas, sino que estamos en presencia de normas muy novedosas que implican arraigo social y una nueva concienciación sobre el tratamiento del medio ambiente.

En sentido semejante, este Consejo entiende que hubiera sido también conveniente incluir este Anteproyecto y las medidas concretas que en él se articulan, en el ámbito de los Acuerdos de Concertación que el Gobierno lleva a cabo con los agentes económicos y sociales de manera ejemplar en muchas otras materias. No se olvide del impacto económico que va a derivarse de la aplicación de la normativa propuesta y, sobretodo, la cooperación que se va a exigir de los distintos agentes económicos para incorporar nuevas tecnologías y mejorar sus procesos productivos en razón a un mayor respeto por el medio natural.

## **IV. OBSERVACIONES AL ARTICULADO**

### **EXPOSICIÓN DE MOTIVOS.**

El Anteproyecto viene precedido de una razonada Exposición de Motivos en la que fundamenta su propio contenido, partiendo de la necesidad de proporcionar a los poderes públicos instrumentos suficientes para proteger los recursos naturales y reparar el impacto que sobre los mismos puedan causar las diferentes actividades productivas.

En tal sentido, se toma en consideración la situación creada a partir de la Ley 7/1994 de 18 de Mayo, de Protección Ambiental de Andalucía, en la que se contienen los instrumentos administrativos de prevención, corrección y control de los impactos ambientales, y se configuran las medidas fiscales contenidas en el Anteproyecto como complementarias con la finalidad de “estimular e incentivar comportamientos más respetuosos con el entorno natural”.

El CES-A comparte plenamente esta declaración de principio porque es el fundamento y la razón de la tributación ecológica: se trata de establecer tributos para desincentivar conductas o comportamientos negativos con el medio ambiente y provocar otros más respetuosos con el mismo. La finalidad de estos tributos no es, por tanto, obtener una recaudación tributaria sino evitar conductas negativas con el medio ambiente y provocar comportamientos respetuosos y positivos con el mismo. Estamos ante tributos de “ordenamiento” y no de “recaudación”. Este principio debe orientar toda la producción tributaria en materia ecológica, que actúa de forma “preventiva”, no reparadora. Se pretende prevenir el daño ambiental para lo cual se gravan las conductas que lo producen; se hacen más “gravosas” para evitarlas o desalentarlas.

Sin embargo, en este sentido se advierte una cierta contradicción en el texto del Anteproyecto, que no distingue suficientemente esta diferencia. La Exposición de Motivos alude sin mayores precisiones a la “restauración del daño ambiental a través de la afectación del producto de la recaudación obtenida de los distintos tributos ecológicos a la financiación de las acciones medioambientales”. Pero estando de acuerdo con ello, debemos advertir que esto no es materia tributaria ni propia de un tributo

“preventivo”, desalentador de daños ambientales. El hecho de afectar la recaudación de los tributos a fines ambientales, es una técnica “restauradora”, ajena al tributo medioambiental, cuya aspiración es la de producir una recaudación cero.

Esta contradicción se pone de manifiesto también en el contenido del Anteproyecto ya que, después declarar el carácter preventivo y de ordenamiento de los tributos ecológicos, el primero que se crea, en el artículo 11-1, es una “Tasa para la Protección del Medio Ambiente” que no es propiamente un tributo ecológico porque no pretende ordenar conductas para evitar un daño medioambiental, sino conseguir una recaudación para financiar los costes administrativos de las autorizaciones ambientales.

Estamos, en principio a favor de tributos medioambientales o de ordenamiento, que tienen su lógica jurídica y su racionalidad. Y también, en determinados supuestos, nos pronunciamos a favor de tributos recaudatorios que tiendan a repercutir sobre el sujeto contaminante los costos de la reparación del daño ecológico producido por él, cuando este no pueda evitarse. Todo ello en el bien entendido de que ambos se inspiran en principios distintos, con una lógica jurídica distinta y que también ambos deben ser empleados de forma prudente.

No obstante, se quiere advertir también que la implantación de estos impuestos no deben suponer un perjuicio para las empresas andaluzas, restándoles competitividad en comparación con sus competidores; por ello la fiscalidad ecológica debería implantarse con cautela.

Por otra parte, los sectores que se ven afectados por este Proyecto de Ley se encuentran incurso en un proceso de adaptación para el cumplimiento de la ley 16/2002, de Prevención y Control Integrados de la Contaminación, lo que va a suponer para las empresas grandes esfuerzos inversores en mejora medioambiental, que deben ser apoyados por la Administración.

Por todo ello, entendemos que debe minorarse el sobreesfuerzo económico de las empresas andaluzas, introduciendo mecanismos reductores y de fiscalidad positiva, que eviten la ruptura de la unidad del mercado.

El CES-A entiende que una materia tan novedosa como es la fiscalidad ecológica, cuyas técnicas están en experimentación, resulta difícil de ordenar, pero también quiere señalar estas ciertas contradicciones por si se considera de utilidad.

En el mismo sentido se llama la atención sobre el propósito del legislador de establecer en la ley, concretamente en su Título Preliminar, las disposiciones y principios generales de la tributación medioambiental y sus normas comunes, con la finalidad declarada de “integrar en un cuerpo único un conjunto armónico de tributos racionalmente ordenados, dotados de coherencia interna, sentando las bases de la fiscalidad ecológica en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Andalucía”.

Pero sin perjuicio de que esto se consiga o no, lo cierto es que la ley se va a denominar “Ley General” y, como pude comprobarse, contiene también las normas especiales y particulares de los cinco tributos que crea (una tasa y cuatro impuestos).

Es conocida la diferencia entre “ley general” y “ley especial”, lo que tiene relevancia incluso a efectos de vigencia o derogación. Particularmente en el derecho tributario es sabido que su Ley General, (la Ley General Tributaria), contiene sólo disposiciones de esta naturaleza y, separadamente, las leyes propias de cada tributo contienen las leyes especiales. Pero una ley "general" que contenga también las disposiciones especiales o particulares de cada tributo, no es muy propio.

Otra cosa es que se quiera aludir a que se trata de un cuerpo legal con carácter omnicomprendivo de toda la materia, en cuyo caso podría denominarse “Ley de Ordenación de la Fiscalidad Ecológica”.

Igualmente y aunque pueda parecer una cuestión semántica, le ley se denomina de la “fiscalidad ecológica” siendo así que su propio artículo 1 reconoce que tiene por objeto regular también “medidas no tributarias”.

En este punto es obligado reconocer que el Parlamento de Andalucía y en su ámbito, el Grupo de Trabajo sobre “Fiscalidad ambiental: la ecotasa”, emitió un Informe con fecha 15 de abril de 202 en el que, entre otras consideraciones, se instaba al Gobierno a presentar un Proyecto de

“Ley General de Fiscalidad Ecológica” y a esa consideración responde el Anteproyecto que se dictamina.

Sin embargo, no puede olvidarse que el Parlamento no es un órgano técnico y debe interpretarse su voluntad en sus justos términos.

Al respecto, este Consejo quiere recomendar expresamente que en la Exposición de Motivos de la ley se haga mención al referido Informe del Parlamento ya que explica, en parte, la iniciativa legislativa. Sobre todo teniendo en cuenta que se ha utilizado a la hora de redactar el texto normativo que parece contener expresiones literales del mismo.

Se recogen también en la Exposición de Motivos argumentos para justificar la adopción de un sistema de numeración decimal, no usual en nuestra tradición jurídica, aunque exista algún precedente en otra Comunidad Autónoma.

Sin embargo, los argumentos no parecen decisivos aunque se ha de reconocer que tampoco la cuestión es de excesiva trascendencia, si no es porque puede estar en juego la claridad y la certeza en el manejo de la ley.

Se parte de la consideración de que en el texto del Anteproyecto sólo se han establecido, por ahora, “los tributos que se han considerado indispensables en esta primera fase, que serán completados posteriormente con el resto de figuras tributarias que se determinen en el futuro”, lo que “exige apartarse de la técnica legislativa tradicional ya que esta no permite la integración de conceptos o figuras nuevas sin romper la claridad y coherencia interna que debe predicarse de un cuerpo normativo sistemático”.

No compartimos estas afirmaciones. Además, la llamada “implantación progresiva de la fiscalidad ecológica” que se regula en el artículo 02-1 del Anteproyecto debe ser un “criterio temporal” y no, como se la considera en el texto, un “principio de la fiscalidad ecológica”.

Esta circunstancia, debe ponerse en relación con la Disposición Final Segunda del Anteproyecto, donde se contiene una innecesaria y equivocada “habilitación a la ley de Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía”. En ella se dice que esta ley podrá modificar las tarifas, los

tipos de gravamen, los coeficientes multiplicadores y los Anexos, lo que va de suyo ya que la Ley de Presupuesto es una ley ordinaria con el mismo rango que tendrá este Anteproyecto cuando sea aprobado. Sin embargo, todo ello puede llevar a concluir que estamos ante una materia sometida a una gran inestabilidad, con lo pernicioso que esto es en materia tributaria; más aun cuando se trata de tributos de ordenamiento, que pretenden modificar comportamientos y mejorar procesos productivos, por lo que no producen efectos inmediatos sino que requieren una cierta permanencia en el tiempo.

## **TITULO PRELIMINAR. Disposiciones Generales**

### **Artículo 01-1: Objeto y ámbito de aplicación**

Entendemos que el párrafo 1 de este artículo debería ser redactado a la inversa de cómo está en el Anteproyecto. La razón es que el objeto de la ley debe ser primero y preferentemente regular los principios y demás disposiciones generales aplicables a los tributos ecológicos, tanto a los que se regulan en el Anteproyecto como a los que puedan establecerse en un futuro. Sólo después, el objeto de la ley es regular los tributos que crea.

Por otra parte, decir que “la presente ley tiene por objeto regular los tributos que en materia de medio ambiente se establecen en la misma” es innecesario.

Se propone el siguiente texto:

“La presente ley tiene por objeto establecer los principios y demás disposiciones generales aplicables a los tributos que en materia de medio ambiente se establecen en la misma y a los que en un futuro puedan establecerse”.

### **Artículo 01-2: Finalidad**

El párrafo primero de este artículo emplea una frase en extremo ambigua en el contexto de una ley: establecer como finalidad de la misma “*internalizar las externalidades medioambientales ocasionadas por el ejercicio de actividades*”, aunque tenga un significado concreto en la

terminología medio ambiental, resulta demasiado impreciso en términos legales.

Se recomienda sustituir esta expresión por otra más clara.

La letra a) cuando alude a la materia de aire, parece más correcto utilizar la terminología al uso. Se propone sustituir la expresión “... *utilización de materia o formas de energía...*” por “... **utilización de fuentes o vectores energéticos...**”.

La letra c) de este mismo artículo, al referirse a la materia de suelo, resulta algo confuso cuando alude a la posibilidad del reciclaje y reutilización. El texto dice “*incentivar, cuando se posible, su reciclaje y reutilización*”; debe decir “**incentivar su reciclaje y reutilización, cuando sean posibles**”. La posibilidad no debe predicarse del incentivo.

### **Artículo 01-3. Instrumento**

En su letra a) podría distinguirse entre instrumentos fiscales directos (creación de tributos desalentadores que evitan determinadas conductas) e instrumentos fiscales indirectos (beneficios fiscales que incentivan conductas positivas con el medio ambiente).

La letra b) de este artículo es demasiado ambigua y no encuentra desarrollo en el texto del Anteproyecto. “*Orientar la ejecución del gasto público por la Administración de la Junta de Andalucía de un modo más responsable con el medio ambiente*”, es algo abstracto.

Por otra parte, conseguir esta finalidad “*mediante la valoración del grado de compromiso medioambiental de los interesados*” resulta confuso. No se comprende bien a que compromiso pueda referirse y cómo se hace operativo.

### **Artículo 02-1. Implantación progresiva de la fiscalidad ecológica**

Como ya se ha dicho, no estamos propiamente ante un “principio de fiscalidad ecológica” como se le considera en el Anteproyecto, al incluirlo en el capítulo II, sino ante un criterio temporal que alude a una consideración de prudencia y de política legislativa de no implantar de una

sola vez y a un mismo tiempo todos los tributos ecológicos. Entre otras razones también porque no están suficientemente comprobados ni ajustada su técnica tributaria.

Por otra parte, el párrafo primero de este artículo contiene una errata. Debe decir **“deberá efectuarse”**, o **“se efectuará”**.

En el párrafo segundo deben precisarse dos cosas:

- por una parte si la referencia a las *“figuras impositivas ecológicas”* se realiza en términos técnico jurídicos o no; es decir, si se refiere sólo a los “impuestos” o a todos los “tributos”.
- por otra parte, cuando se alude a los elementos que deberán tenerse en cuenta a la hora de la implantación de las *“figuras impositivas ecológicas”* no se alude a los principios de justicia tributaria y, sin embargo, se menciona la distribución de la renta, lo cual no parece muy adecuado.

### **Artículo 02-2 Principio de responsabilidad medioambiental**

En este artículo vuelve a referirse el Anteproyecto sólo a los *“impuestos ecológicos”* y no a todos los tributos. Esto es así porque la fiscalidad verdaderamente ecológica está conformada preferente y casi exclusivamente por impuestos y no por tasas ni contribución especiales. De cualquier manera se recomienda una revisión de la terminología empleada ya que el texto podría ganar en precisión y en técnica jurídica.

Por otra parte, tampoco resulta correcto hablar de responsabilidad medioambiental como fundamento de la fiscalidad ecológica ya que su verdadero fundamento es el principio de solidaridad colectiva del artículo 45 de la Constitución.

La responsabilidad medioambiental es la expresión del principio “quien contamine, paga” en su aspecto restaurador, lo que no es propio de un tributo preventivo.

### **Artículo 02-3 Principio de actuación preventiva**

Se propone un añadido al párrafo 1º del artículo 02-3, en el sentido de añadir como finalidad de los tributos el "**eliminar**" el impacto de las actividades en el medio ambiente, no sólo "**minorar**". En consecuencia, el texto del primer párrafo quedaría como sigue: "la configuración de los tributos ecológicos deberá estar orientada a eliminar o, en su caso, minorar el impacto de las actividades en el medio ambiente".

El principio de actuación preventiva si que es una expresión del axioma "*quien contamina, paga*" en su versión preventiva. Sin embargo, el precepto no resulta muy preciso.

De una parte, porque, estando de acuerdo con el espíritu de la norma, no se entiende bien que significa que la finalidad de minorar el impacto de las actividades sobre el medio ambiente "*se deberá contener en el diseño y concreción de los elementos esenciales del tributo*". Se recomienda, por tanto, una mejor redacción del precepto.

De otra parte, el segundo párrafo del artículo parece redactado de forma equivocada. Los beneficios fiscales no se establecen para "*disuadir o reconducir la realización de conductas que perjudiquen la calidad medioambiental*". Esta es la función de los tributos. Los beneficios fiscales producen precisamente el efecto contrario: fomentan y provocan conductas positivas, favorables al medio ambiente. Por ello debe revisarse la redacción de este precepto.

### **Artículo 02-4: Principio de eficacia**

El párrafo segundo de este artículo debería redactarse en términos imperativos, sustituyendo la expresión "*podrán establecerse*" por el imperativo "**se establecerán**", más acorde con el objetivo del necesario control y seguimiento de las actividades e instalaciones productivas.

### **Artículo 02-5 Principio de compatibilidad**

En este artículo y en los siguientes, y en general a lo largo de todo el texto del Anteproyecto, se repite constantemente la expresión “*los tributos contemplados en este cuerpo normativo*” o bien “*los tributos a que se refiere la presente ley*” y otras semejantes.

En tal sentido conviene decir:

- Que nada impide utilizar el término “tributos medioambientales” como hace el siguiente artículo 02-6.
- Que la expresión debe tener en cuenta que los preceptos de esta ley van a ser de aplicación a futuros tributos medioambientales que se creen, ya que está previsto que se incorporen a este cuerpo normativo aunque puede que no sea así, con lo que la expresión que comentamos sería incorrecta o incompleta.
- Que cualquiera que sea la expresión utilizada, las normas deben redactarse con precisión y economía de medios.

Por otra parte, debe cuidarse también el texto en cuanto a los términos y conceptos tributarios. Así, cuando se dice: “... *podrán exigirse respecto a un mismo agente...*” Debería decir “... **podrán exigirse respecto a un mismo sujeto pasivo...**” o “**contribuyente**”.

### **Artículo 02-6: Principio de afectación**

A nuestro juicio, contemplando este principio la función reparadora de los instrumentos económicos medioambientales, debería hacerse mención en este artículo a que los recursos afectados deberán aplicarse prioritariamente a la reparación del entorno dañado; en particular, a la reparación del daño ambiental causado y previsto en el hecho imponible del tributo o en actividades relacionadas con él.

### **Artículo 03-1: Naturaleza y compatibilidad**

En idéntico sentido a cuanto se acaba de decir, debían evitarse las repeticiones innecesarias en este artículo y redactarse con un único párrafo del siguiente tenor:

“Las figuras tributarias a que se refiere la presente ley son tributos propios de la Comunidad Autónoma de Andalucía que tienen por finalidad la protección del medio ambiente y serán compatibles con cualquier tasa estatal, autonómica o local aplicable a las operaciones gravadas”.

### **Artículo 03.3 Conceptos y definiciones**

Al objeto de procurar una mayor seguridad jurídica convendría precisar si esa remisión a los conceptos de la disciplina medioambiental establecidos por la normativa de la Comunidad Autónoma, por la básica del Estado o por la normativa comunitaria contiene una preferencia jerárquica o no.

### **Artículo 03.5 Incompatibilidad de beneficios fiscales**

Ante el texto de este precepto, el CES-A quiere manifestar su disconformidad con el mismo. No sólo por ser desequilibrado en términos tributarios, sino por ser también contrario a la propia lógica de la imposición medioambiental.

No resulta adecuado que después de declarar la compatibilidad subjetiva entre distintos gravámenes (artículo 02.5) y la objetiva respecto a cualquier tasa estatal, autonómica o local, (artículo 03-1) se venga a disponer expresamente la absoluta incompatibilidad entre distintos beneficios fiscales aplicables a una misma inversión.

Por otra parte, esta disposición es absolutamente contraria a la lógica de la imposición medioambiental.

Ya se ha repetido que estamos ante tributos de ordenamiento y no de recaudación, cuya finalidad es desalentar y evitar conductas lesivas con el medio natural. Y que concretamente los beneficios fiscales previstos en estos tributos pretenden provocar conductas positivas, respetuosas con el medio ambiente.

Pues bien, en este entendimiento, los beneficios tributarios deben ser considerados, configurados y aplicados de manera amplia y generosa; porque son positivos para el medio ambiente y para la finalidad del tributo. Este mismo criterio se recoge en el artículo 02-3 cuando se alude al principio de actuación preventiva. En él se afirma que la finalidad del tributo habrá de estar presente en el diseño y concreción de sus elementos esenciales, por lo tanto, también en los beneficios fiscales.

Por ello, debe modificarse el título del precepto por el de **“Compatibilidad de beneficios fiscales”**.

Si un sujeto pasivo realiza una única inversión para controlar, corregir y/o prevenir simultáneamente contaminación en el aire y en las aguas litorales de manera inmediata, su acción se vería penalizada respecto de aquellos otros que pudieran realizarlas por separado periodificándolas en varios ejercicios. Así, creemos conveniente que fueran compatibles las deducciones en ambos impuestos, tomando como base para las deducciones en cada uno de ellos la cuantía de la inversión específica para el control, corrección y/o prevención de la contaminación en el aire y en las aguas litorales, y en los otros posibles impuestos que puedan crearse.

Se propone como redacción alternativa:

**“Artículo 03-5: Compatibilidad de beneficios fiscales”**

“Cuando en una misma inversión concurren los requisitos para dar lugar a deducciones, bonificaciones o cualquier otro beneficio fiscal en dos o más tributos medioambientales, se tomará como base para el cálculo de las deducciones en cada uno de ellos la parte proporcional de la inversión que corresponda”.

### **Artículo 03-6: Afectación de los ingresos**

Este artículo nos merece el mismo comentario que acaba de hacerse al 02-6. Sin embargo, se propone añadir un inciso final al texto que incluya la **“educación ambiental”** como una de las actuaciones de la Administración que puedan financiarse con el importe de los ingresos afectados.

Igualmente se propone añadir al punto 1 de este artículo, la expresión "*... sin perjuicio de las aportaciones de recursos procedentes de los Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma*". Entendemos adecuado que los ingresos de la fiscalidad ambiental reviertan en proyectos de conservación y recuperación ambiental, así como en la creación del fondo de reserva para atender las catástrofes ambientales, si bien queda garantizado con el texto legal, que se vayan a incrementar los recursos destinados a financiar actuaciones medioambientales, como es opinión del C.E.S.-A.

Por otra parte, debe incluirse que el importe de la recaudación pueda destinarse también a poner en marcha medidas de apoyo a las inversiones empresariales de carácter ambiental, así como a la adaptación a la normativa de la ley sobre Prevención y Control Integrados de la Contaminación y demás normativas de obligado cumplimiento. Con ello se facilitarían los programas de inversiones que tienen que llevar a cabo hasta el 2007, según las prescripciones de la normativa medioambiental.

Con relación a la creación del fondo de reserva para atender situaciones de emergencia provocadas por catástrofes medioambientales, el C.E.S.-A. considera positiva esta medida, si bien quiere advertir dos cosas:

- que la constitución de este fondo debe significar un añadido a los recursos que se destinan a finalidades medioambientales.
- que el importe del fondo no vaya a superar un límite por la financiación de las actuaciones necesarias para atender situaciones de emergencia por catástrofes medioambientales.

### **Artículo 03-9: Lugar y forma de pago**

De conformidad con cuanto se ha venido diciendo, se deben cuidar los términos empleados. En este artículo debe sustituirse el término "*impuestos*" por el de "**tributos**" y el de "*documento de pago*" por la "**forma de pago**".

### **Artículo 03-10: Infracciones y sanciones**

En coherencia con el deseo de mantener la unidad y sistemática de la ley y no realizar demasiadas modificaciones en la misma, recomendamos que no se hagan remisiones explícitas a determinadas leyes concretas que en momento de la aplicación del Anteproyecto, una vez aprobado como Ley, ya estarán derogadas. Así sucederá previsiblemente con la ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

Es más operativo remitirse a la normativa estatal vigente en la materia, que sea de aplicación.

## **TITULO I. Tasas para la protección del medio ambiente.**

### **Artículo 11-1. Tasa para la prevención y control de la contaminación**

Ya se ha señalado que resulta algo contradictorio que el primer tributo que se incluye en esta ley no es propiamente un tributo ecológico o medioambiental ya que en el supuesto de esta tasa no estamos en presencia de un tributo de ordenamiento sino de recaudación.

Se trata de una tasa ordinaria, sólo que vinculada a actividades administrativas relacionadas con el medio ambiente.

No obstante, el establecimiento de esta tasa es coherente con la ley 16/2002, de 1 de julio, de Prevención y Control Integrados de la Contaminación y lo que supone de unificación de la autorización ambiental.

Pero precisamente al configurarse el tributo como una tasa por prestación de servicios administrativos, la ausencia de un Informe económico que justifique la realidad de los costes de prestación de los mismos, nos impide pronunciarnos sobre la corrección o no de los elementos cuantitativos del tributo, que lógicamente debe estar en función del coste real de los servicios.

En este sentido quisiéramos llamar la atención a que probablemente pudiera ser más equilibrado diferenciar sobre las diversas empresas

afectadas y proponer tasas más ajustadas al tamaño de la empresa, a la actividad, etc... A objeto de visualización del problema, aplicando la propuesta del Anteproyecto tendrían que pagar la misma cantidad una empresa ladrillera que una gran empresa química. De hecho se diferencian las instalaciones destinadas a la cría intensiva de aves de corral y cerdos, pero parece demasiado restrictivo y probablemente inadecuado.

## **TITULO II. Instrumentos de fiscalidad del aire.**

### **Artículo 21-2: Hecho imponible del impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera**

En relación a la definición del hecho imponible de este impuesto, debemos reiterar que la ausencia de las Memorias Técnica y Económica del Anteproyecto, nos impide pronunciarnos de manera fundamentada sobre la oportunidad de incluir dentro del mismo la emisión de estos y no otros gases; del porque sólo estos; del porque no incluir las partículas... etc. Cuestiones que hubieran requerido un conocimiento de la realidad y de los argumentos utilizados por los redactores de la norma.

A este respecto se quiere señalar que según la información en poder del C.E.S.-A., Andalucía es la única Comunidad Autónoma que pretende gravar las emisiones de CO<sub>2</sub>, pues no hay precedentes en otras comunidades. Se sigue sin embargo, el criterio de algunos países europeos tales como Finlandia, Dinamarca, Holanda, Suiza, Suecia y Noruega.

En consecuencia se propone que se reflexione sobre la oportunidad de gravar la emisión de este gas y hacerlo en la cuantía prevista, habida cuenta de que no aparece entre las sustancias que forman parte de la lista de gases contaminantes de la ley 16/2002, de Prevención y Control Integrados de la Contaminación, en contra de lo que se expresa en la Exposición de Motivos del Anteproyecto, que debe ser modificada.

Por otra parte, si se quiere mantener este impuesto como un verdadero impuesto ecológico, de ordenamiento, debe tenerse en cuenta a la hora de configurar sus elementos esenciales que su finalidad es la de provocar cambios en los procesos productivos y en las actividades económicas para evitar daños al medio ambiente.

Esta consideración debe ser operativa tanto en la configuración de los beneficios tributarios previstos, como en la cuantificación de la cuota tributaria.

Igualmente debe tomarse en consideración que existen determinadas actividades cuyos efectos medioambientales pueden minimizarse pero nunca eliminarse totalmente, por lo que su titular no dispone de conductas o comportamientos alternativos. En estos supuestos, el gravamen sobre estas actividades deja de ser ecológico, preventivo, para pasar a ser reparador, como expresión de la llamada responsabilidad ambiental, implícita en el principio “quién contamina, paga”.

Respecto a la cuota tributaria si bien parece acertada la técnica de las unidades contaminantes y las cuotas dependiendo de la cantidad total contaminante, las cuantías y la progresividad previstas parece un tanto exagerada. Llamamos la atención que varias empresas afectadas deberían hacer frente a una cuota anual de 3 millones de euros (500 millones de pesetas). Con las cuotas previstas ¿no se estará trabajando en sentido contrario a los objetivos previstos en el anteproyecto?. Aunque no se está en condiciones de proponer nuevas cuantías de las cuotas, si que recomendamos una reducción de las mismas.

### **Artículo 21-5: Responsable solidario**

El supuesto de solidaridad que se contiene en este artículo no queda suficientemente claro.

Por una parte, no se especifica que debe entenderse por “conurrencia en una misma instalación”. ¿Es en su titularidad? ¿Es en el desarrollo de la actividad?... etc.

De otra parte, tampoco se dice si esta concurrencia lo es en la realización del hecho imponible del tributo, con lo cual entrarían en juego las previsiones de la Ley General Tributaria.

### **Artículo 21-12.3: Deducciones**

En aplicación del criterio lógico de que los beneficios fiscales en estos impuestos de ordenamiento han de ser considerados amplia y

extensivamente, proponemos suprimir la limitación del 50 por 100 de la cuota íntegra como importe de la deducción.

En la actual redacción del precepto, las deducciones por inversiones están muy limitadas: por un lado, al 25 por 100 del importe de la inversión; y por otro, hasta el límite del 50 por 100 de la cuota íntegra . En tal sentido, cuando ese 50 por 100 de la cuota sea inferior al 25 por 100 del importe de la inversión, la deducción real será también inferior a la posible con lo que se pierden, parte de los efectos incentivados del beneficio tributario.

Por ello se proponen dos alternativas:

- o bien suprimir esa limitación del 50 por 100 de la cuota íntegra al importe de la deducción.
- o bien permitir que el exceso sobre ese 50 por 100 pueda deducirse en los tres ejercicios siguientes, proponiéndose entonces la siguiente redacción:

El límite de las deducciones anteriores será del 50 por 100 de la cuota íntegra del impuesto.

No obstante, si como resultado de la aplicación de este límite, no pudieran deducirse por completo las cantidades que resultasen de aplicar el porcentaje correspondiente a la inversión realizada, el saldo correspondiente podrá ser aplicado como deducción en la cuota por el sujeto pasivo dentro de los tres ejercicios siguientes.

Igualmente, se propone suprimir la discriminación que se establece en los porcentajes de deducción, en función de que la empresa tenga o no el certificado EMAS o ISO 14000 sobre la gestión ambiental, (artículo 21-12.3.a) y b)), y se mantenga una sola deducción general del 25 por 100 de la inversión en ambos casos.

#### **Artículo 21-12.4: Deducciones**

Este precepto declara la improcedencia de la deducción por inversiones en aquellos supuestos en los que sean exigibles para alcanzar

los parámetros de calidad ambiental que resulten de obligado cumplimiento, lo que nos parece incorrecto.

No sólo reiteramos el carácter extensivo que deben tener los beneficios fiscales en este tipo de impuestos sino que debemos advertir que si se dejan fuera del beneficio fiscal las inversiones realizadas para alcanzar los parámetros de calidad ambiental obligatoria, gran parte de las inversiones quedaran excluidas de este beneficio.

Si el fin es alcanzar determinados parámetros de calidad ambiental, deben arbitrarse todos los medios posibles para conseguirlos, por lo que no deben excluirse de las deducciones fiscales las inversiones que se realicen con tal finalidad.

### **TITULO III. Fiscalidad del Agua.**

#### **Artículo 31-11.3: Deducciones**

Se dan por reproducidas aquí las observaciones que se acaban de realizar al artículo 21-12.3.

#### **Artículo 31-16: Obligaciones formales**

Se interesa la sustitución del condicional "podrá determinar" por el imperativo "*determinará*", ya que se considera imprescindible la instalación de los instrumentos de medición de los elementos del impuesto.

### **TITULO IV. Fiscalidad de los residuos**

#### **Al Capítulo I. Impuesto sobre depósito de residuos radiactivos.**

#### **Al Capítulo II. Impuesto sobre depósito de residuos peligrosos.**

Consideramos de interés este impuesto, si bien proponemos que se reflexione sobre la procedencia de aplicarlo en la cuantía que se prevé, mientras no existan en Andalucía infraestructuras que permitan la diversificación del tratamiento que pueda darse al residuo.

No obstante, consideramos necesario el establecimiento de una fiscalidad positiva o, en su defecto, líneas de ayudas para las inversiones que realicen las empresas afectadas para reducir los niveles de producción de residuos peligrosos y radioactivos. Con ello se sería fiel y coherente con la finalidad de la tributación ecológica que es la mejora de la calidad ambiental.

**Disposición Final Segunda. Habilitación a la Ley del Presupuesto de la Comunidad Autónoma**

Como ya se ha expresado, entendemos que debe suprimirse este precepto, no sólo porque su contenido es innecesario, sino porque contribuye a proporcionar a la ley y a toda la tributación ecológica unas notas de provisionalidad que no son adecuadas.

## **V. CONCLUSIONES**

El Consejo Económico y Social de Andalucía considera que corresponde al Consejo de Gobierno atender a las observaciones generales y al articulado presentadas en este Dictamen y, en la medida de lo posible, incorporarlas al Anteproyecto de Ley General de Fiscalidad Ecológica.

En Sevilla, a 22 de octubre de 2003

LA SECRETARIA GENERAL DEL C.E.S. DE ANDALUCÍA

Fdo.: Amalia Rodríguez Hernández

VºBº  
LA PRESIDENTA DEL C.E.S. DE ANDALUCÍA

Fdo.: Rosamar Prieto-Castro García-Alix

## VOTO PARTICULAR

**QUE FORMULA EL CONSEJERO D. ANTONIO MOYA MONTERDE, EN NOMBRE DE TODOS LOS MIEMBROS DEL GRUPO II DEL CONSEJO ECONÓMICO Y SOCIAL DE ANDALUCÍA.**

El Consejero que suscribe formula el presente voto particular en nombre del Grupo II, en relación con el Dictamen sobre el Anteproyecto de Ley General de Fiscalidad Ecológica, aprobado por el Pleno del Consejo Económico y Social de Andalucía en su reunión del día 22 de Octubre de 2003, sobre la base de las siguientes **consideraciones**:

**PRIMERA.-** Por el presente voto particular, mostramos nuestra disconformidad con que en el Dictamen, respecto a la implantación del Impuesto sobre depósito de residuos peligrosos, se realice una valoración en la que textualmente se dice por parte del CES-A: *“Consideramos de interés este impuesto”*.

A nuestro entender, la implantación del citado impuesto supondría gravar a la actividad económica que soporta la gestión del depósito, que sería la perjudicada puesto que el depósito en las instalaciones andaluzas se desviaría hacia otras Comunidades que no soportan esta carga económica.

Y por otra, este impuesto gravaría igualmente aquellas actividades económicas que generan residuos peligrosos sin alternativas de reducción de los mismos, tanto por las características de sus procesos productivos como por la falta de tratamientos alternativos que lleven a su reducción.

Por todo ello, consideramos que a causa de los perjuicios que ocasionaría la aplicación de este impuesto no se le puede considerar “de interés” en el Dictamen.

**SEGUNDA.-** En virtud de cuanto antecede, por el Grupo II del CES-A se propone la supresión en el Dictamen, en su apartado *“IV. Observaciones al articulado”*, con respecto al *Capítulo II del Título IV relativo al Impuesto sobre depósito de residuos peligrosos* la supresión de la frase del primer párrafo que a continuación se subraya.

***“Consideramos de interés este impuesto, si bien proponemos que se reflexione sobre la procedencia de aplicarlo en la cuantía que se prevé mientras no existan en Andalucía infraestructuras que permitan la diversificación del tratamiento que pueda darse al residuo”***

En Sevilla, a 23 de Octubre de 2003

**Fdo. Antonio Moya Monterde**