

Los tributos municipales y la sostenibilidad ambiental

1. Introducción. 2. Los tributos que inciden en la sostenibilidad ambiental de los municipios. 3. Conclusiones.

Ana Cillalic González Martínez *

Ignasi Puig Ventosa **

RESUMEN

Desde una perspectiva de sostenibilidad ambiental, los impuestos, las tasas y en general los instrumentos económicos, tienen la capacidad potencial de modificar el comportamiento de los individuos hacia prácticas más responsables con el medio ambiente. Muchos de los tributos municipales que actualmente se aplican en España afectan de manera directa o indirecta al medio ambiente. También ha tenido consecuencias ambientales la fuerte dependencia de los municipios de los ingresos vinculados con las actividades urbanísticas. El presente artículo tiene como objetivo analizar la importancia que tienen estas figuras tributarias en los presupuestos municipales, identificando la capacidad de estos tributos de "ambientalizarse".

PALABRAS CLAVE: Tributos municipales, sostenibilidad ambiental, tasas, residuos, urbanismo.

ABSTRACT

From an environmental sustainability perspective, taxes, charges and in general, environmental instruments have the potential to modify human behaviour towards more environmental friendly practices. A large amount of municipal taxes and charges being currently applied in Spain, affect either directly or indirectly the environment. Municipalities dependence on sources of income related to urban developments have had negative impacts on the environment. This article aims to analyse the importance of taxes and charges that have effects on the environment, in Spanish municipal treasuries, identifying their potential to become more environmental friendly.

KEY WORDS:

Municipal taxes and charges, environmental sustainability, charges, waste, urban planning.

1. INTRODUCCIÓN

El concepto de sostenibilidad o desarrollo sostenible se define como la capacidad de "satisfacer las necesidades de las generaciones presentes sin comprometer la capacidad de las generaciones futuras para satisfacer sus propias necesidades" y aparece por primera vez en el informe *Our Common Future*⁽¹⁾, más conocido como informe *Brundtland*. Asimismo,

* Doctora en Ciencias Ambientales y consultora en ENT Environment and Management.

** Doctor en Ciencias Ambientales y Director de proyectos en ENT Environment and Management. Autor para correspondencia: ipuig@ent.cat

(1) WORLD COMMISSION ON ENVIRONMENT AND DEVELOPMENT, WCED. *Our Common Future*. Oxford University, Oxford. 1987

de este documento y de la Declaración de Río ⁽²⁾ se desprende que el desarrollo sostenible descansa sobre tres pilares fundamentales: el económico, el social y el ambiental.

Por otra parte, las administraciones locales tienen un rol importante en el logro del desarrollo sostenible. Dada su proximidad a la ciudadanía es en ellas –y en particular en los Ayuntamientos– donde recae directamente la presión por dar respuestas a las necesidades de la población. A nivel europeo se reconoce la necesidad de que éstos tengan “poderes suficientes y un soporte financiero sólido” (apartado I.12 de la Carta de Aalborg firmada en la Conferencia Europea sobre Ciudades Sostenibles el 27 mayo 1994). En España, los entes locales han venido adquiriendo un papel cada vez más importante desde el establecimiento de la democracia y la aprobación de la Constitución. De hecho, España es uno de los países de la UE-15 que ha vivido un proceso más fuerte de descentralización en las dos últimas décadas ⁽³⁾.

Considerando lo anterior, resulta relevante el estudio de las administraciones locales, de sus fuentes de ingreso, y de cómo éstas afectan a la sostenibilidad del sistema desde el punto de vista ambiental.

Desde una perspectiva de sostenibilidad ambiental, los impuestos, las tasas y en general los instrumentos económicos, tienen la capacidad potencial de modificar el comportamiento de los individuos hacia prácticas más responsables con el medio ambiente. Asimismo, permiten integrar simultáneamente los “costes externos” en las políticas ambientales, económicas y sociales. La lógica que da sustento a este tipo de instrumentos es que al crear un vínculo entre el pago de un tributo y el impacto ambiental originado se crea un incentivo

para reducir el impacto ambiental, puesto que esto resultaría en una disminución del pago a realizar. De esta manera, se materializa el principio de “quien contamina, paga”. La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) (art. 4) deja claro el carácter extrafiscal de los impuestos y tasas al establecer que “los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumentos de política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional”. Por otra parte, en el ámbito académico, se han elaborado estudios y análisis sobre la fiscalidad ambiental en España, tanto a nivel estatal como a nivel de haciendas locales ⁽⁴⁾.

Siendo el objetivo fundamental de los tributos ambientales la protección del medio ambiente, y no la obtención de ingresos, ⁽⁵⁾ no existe la fiscalidad ambiental como tal en la legislación española sobre haciendas locales. Sin embargo, muchos de los tributos municipales que actualmente se aplican tienen una incidencia ambiental en la medida en que afectan de manera directa o indirecta al medio ambiente. La capacidad de estos tributos de “ambientalizarse” reside en los márgenes existentes para definirlos. Precisamente estos instrumentos son el objeto de estudio del presente análisis. Así, la contribución de este estudio es el análisis de la importancia que tienen en los presupuestos municipales, las figuras tributarias que afectan a la sostenibilidad desde una perspectiva ambiental. Para su elaboración se ha recurrido a la base de datos de presupuestos y liquidaciones que centraliza el Ministerio de Economía y Hacienda: *Base de datos presupuestarios por Entidad Local. Máximo nivel de desglose disponible* ⁽⁶⁾. Dicha base de datos provee los presupuestos iniciales y las liquidaciones de

(2) ORGANIZACIÓN DE LAS NACIONES UNIDAS, ONU. Declaración de Río sobre Medio Ambiente y Desarrollo. División para el Desarrollo Sostenible. 1992. http://www.update.un.org/esa/dsd/agenda21_spanish/res_riodecl.shtml [30 de diciembre de 2010]

(3) N. BOSCH y M. ESPASA. “La Hisenda local a la Unió Europea (UE-15)”. Mòn Local, Núm.18. Diputació de Barcelona, Barcelona, 2006.

(4) Entre los más destacados se encuentran: E. ARAGONÉS BELTRÁN. “La reforma de las haciendas locales y del catastro”, Cuadernos de Derecho Local, no.1, 2009, págs. 105-141. J. RIVAS y M.MAGADÁN. Fiscalidad y medio ambiente en España, Septem Ediciones, Oviedo, 2003. A. YÁBAR STERLING y P.HERRERA MOLINA. La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos. Marcial Pons, Ediciones jurídicas y sociales, Madrid, 2002. FEDERACIÓN ESPAÑOLA DE MUNICIPIOS Y PROVINCIAS, FEMP. “Informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la financiación de las Haciendas Locales”, Madrid, 2002. VV.AA. Seminario internacional “Fiscalidad del medio ambiente y desarrollo energético”. Ministerio de Hacienda, Club Español de la Energía, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Medio Ambiente, Comisión Nacional de Energía, Madrid, 2001. T. ROSEMBUJ. “Tributos ecológicos en el ámbito municipal”. Impuestos, no. 22. 1996, págs.387-402.

(5) FEDERACIÓN ESPAÑOLA DE MUNICIPIOS Y PROVINCIAS, FEMP. “Informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la financiación de las Haciendas Locales”, Madrid, 2002.

(6) MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA. Datos Presupuestarios de las Entidades Locales. <http://serviciosweb.meh.es/apps/EntidadesLocales> [30 de diciembre de 2010].

presupuestos. En este análisis se utilizaron los presupuestos liquidados del año 2007. La unidad de análisis es el municipio y los resultados se presentan a nivel de Comunidad Autónoma (CCAA) ⁽¹⁾.

2 LOS TRIBUTOS QUE INCIDEN EN LA SOSTENIBILIDAD AMBIENTAL DE LOS MUNICIPIOS

En España el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (RDLLHL) regula los ingresos y gastos de los entes locales y delimita la autonomía que los entes locales tienen para establecer o exigir tributos ⁽²⁾.

De acuerdo con la Orden EHA/3565/2008, del 3 de diciembre, por la cual se aprueba la estructura de los presupuestos de las entidades locales, los ingresos de los entes locales se dividen en ingresos financieros e ingresos no financieros. Los primeros

recogen todas las operaciones financieras que realiza un municipio. Por otra parte, los ingresos no financieros se subdividen en ingresos corrientes e ingresos de capital.

Mientras que los ingresos corrientes proceden de ingresos tributarios, no tributarios y de transferencias recibidas para financiar gastos corrientes, los ingresos de capital se originan de la alienación de bienes reales o de transferencias que reciben los entes locales de terceros destinados a incrementar el capital. El presente análisis se concentrará en una parte de los ingresos corrientes: los ingresos tributarios y en particular, se analizarán solamente aquellos tributos que tienen una incidencia ambiental. Como se puede apreciar en la Tabla 1, estos tributos se han clasificado en tributos relacionados con las actividades de construcción o urbanísticas y tributos relacionados con un vector ambiental.

Tabla 1. Instrumentos de tributación municipal con incidencia ambiental

| Tributos | Efectos en el medio ambiente del hecho imponible |
|---|--|
| TRIBUTOS RELACIONADOS CON EL URBANISMO | |
| Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras (ICIO) | |
| Impuesto sobre incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (IVTNU) | Cambio de usos del suelo, deterioro de hábitats, incremento de la demanda de energía, agua y movilidad |
| Licencias urbanísticas | |
| Cédulas de habitabilidad y licencias de primera ocupación | |
| TRIBUTOS RELACIONADOS CON UN VECTOR AMBIENTAL | |
| Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica (IVTM) | Contaminación atmosférica, emisión de ruido y congestión |
| Tasa de recogida de basuras | Generación de residuos e impactos derivados de su recogida y tratamiento. |
| Tasa de abastecimiento de agua | Uso y contaminación del agua |
| Tasa de servicio de alcantarillado | |
| Fuente: Elaboración propia | |

(1) En este análisis se omiten las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla, por su singularidad.

(2) Tanto Navarra como el País Vasco cuentan con un régimen financiero especial de acuerdo con su tradición foral. En Navarra rige la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra, mientras que en el País Vasco rige la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

En España en las últimas dos décadas, los tributos relacionados con las actividades de la construcción han tenido un peso importante en las haciendas municipales, como pusieron de manifiesto González y Puig ⁽⁹⁾. Estas actividades han tenido fuertes impactos ambientales en términos de uso de suelo y de recursos naturales, hábitats alterados, generación de necesidades de energía, agua y movilidad. Al estallar la crisis económica, los efectos de esa dependencia se han dejado sentir en términos de desempleo y contracción de la economía, así como en una fuerte caída de los ingresos municipales. Estos tributos no tienen en su origen ningún otro propósito más que el recaudatorio y, sin embargo, el uso desproporcionado que se ha hecho de ellos durante años y la dependencia que las arcas municipales han tenido de estos tributos, han favorecido que los Ayuntamientos alentasen las actividades de construcción, con sus correspondientes impactos negativos sobre el medio ambiente.

Otros tributos importantes desde el punto de vista de la sostenibilidad son aquéllos relacionados con un vector ambiental, como el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica (IVTM) o la tasa por suministro de agua. Éstos, a pesar de que no fueron concebidos con ninguna vocación ambiental, pueden tener efectos beneficiosos sobre el medio ambiente y tienen la capacidad de convertirse en tributos ambientales. Los tributos ambientales tienen el propósito de influir en el comportamiento de los consumidores y productores vía un aumento de los precios. La evidencia de otros países de Europa permite afirmar que estos tributos son efectivos cuando su nivel es lo suficientemente alto para estimular medidas para disminuir el nivel de contaminación ⁽¹⁰⁾.

2.1 Los tributos relacionados con el urbanismo

Siguiendo la clasificación de González y Puig ⁽¹¹⁾, los tributos relacionados con las actividades urba-

nísticas se pueden dividir en fuentes de ingresos puntuales y otras fuentes de ingreso.

Las fuentes de ingresos puntuales son recursos que se cobran una sola vez durante el proceso urbanizador y, por tanto, no son recurrentes. Además, son recursos que, por no estar afectados, potencialmente pueden ser utilizados para financiar gastos que de otra manera podrían resultar difíciles de financiar. En consecuencia, hay un riesgo potencial de que los municipios incentiven nuevas construcciones para capturar un ingreso inmediato, a expensas de que estas nuevas construcciones conlleven efectos económicos y ambientales nocivos. Los tributos de este tipo son: el impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras (ICIO), el impuesto sobre incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU), las tasas por licencias urbanísticas, cédulas de habitabilidad y licencias de primera ocupación ⁽¹²⁾.

Por su lado, hay otras fuentes de ingresos relacionadas con el urbanismo que en el corto plazo no suponen un incentivo para seguir construyendo y desarrollar nuevas zonas urbanas y, por lo tanto, se excluyen de este análisis porque su incidencia ambiental no es relevante. A este grupo de fuentes de ingreso pertenecen el impuesto sobre bienes inmuebles (IBI) ⁽¹³⁾ y las contribuciones especiales. El IBI a pesar de que es el impuesto más importante que establecen los municipios en términos de recaudación (en promedio representó el 36,5% de los tributos propios ⁽¹⁴⁾ y 15,5% de los ingresos totales en 2007 en el Estado Español), no incentiva las construcciones nuevas ya que grava el valor de los bienes inmuebles y se paga cada año. Por otra parte, las contribuciones especiales son figuras cuya utilización ha ido a menos últimamente. Su hecho imponible es la obtención por parte del sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes a consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos de carácter local. A pesar de

(9) A.GONZÁLEZ y L.PUIG. "Sostenibilitat i finances municipals. Diagnòstic i propostes per als ens locals a Catalunya". Consell Assessor per al Desenvolupament Sostenible, CADS. Generalitat de Catalunya, 2009.

(10) European Environmental Agency, EEA. "Using the market for cost-effective environmental policy. Market based instruments in Europe", no.1, 2006.

(11) A.GONZÁLEZ y L.PUIG. "Sostenibilitat i finances municipals. Diagnòstic i propostes per als ens locals a Catalunya". Consell Assessor per al Desenvolupament Sostenible, CADS. Generalitat de Catalunya, 2009.

(12) La enajenación de terrenos también supone un ingreso puntual vinculado a la actividad urbanística, pero dado su carácter no tributario, no se incluye en el presente análisis.

(13) La Contribución Territorial es el equivalente de este impuesto en Navarra.

(14) Los tributos propios de las haciendas locales se clasifican en tasas, contribuciones especiales, impuestos y recargos exigibles de los impuestos de las comunidades autónomas o de otras entidades locales (Art. 2, del RDLHL).

que se pagan una única vez, no significan para el Ayuntamiento un incentivo para construir ya que su ingreso es finalista y afectado a la financiación de las actuaciones que las devengan.

El impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras (ICIO) es un tributo potestativo ⁽¹⁵⁾ que grava la realización de cualquier construcción, instalación u obra dentro del término municipal, por la que se exija la obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística (art. 100, RDLLHL). La cuota del impuesto se obtiene de multiplicar la base imponible (coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra) por el tipo impositivo, cuyo máximo legal permitido es del 4%. Son sujetos pasivos de este impuesto, "las personas físicas, personas jurídicas o entidades del artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que sean dueños de la construcción, instalación u obra, sean o no propietarios del inmueble sobre el que se realice aquélla" (art. 101, RDLLHL).

En la Tabla 2 se observa que en 2007, el ICIO promedio en España se situó cerca de los 53 € per cápita, siendo el tributo urbanístico puntual más importante en términos de recaudación. La Comunidad Autónoma cuyos municipios recaudaron más por este concepto fue Navarra (93,5 € por habitante), donde dicho impuesto es obligatorio. La que menos fue Galicia, cuyos municipios recaudaron de media 32,7 € por habitante). A pesar de que este impuesto no es obligatorio, a excepción de Navarra, el 80,5% de los municipios que se incluyen en la base de datos estudiada lo cobraba en 2007.

El impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU) es también de establecimiento voluntario para los municipios, excepto en Navarra. En 2007, el 45% de los municipios españoles hicieron uso de este impuesto, de

acuerdo a los datos contenidos en la base de datos estudiada. Como su nombre indica, el IIVTNU "grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos" (art. 104, RDLLHL). La base imponible es el incremento del valor del terreno generado en un periodo de tiempo máximo de veinte años. Para calcular la cuota del tributo no podrá aplicarse un gravamen superior a un 30%, como se establece al RDLLHL. Como se puede apreciar en la Tabla 2, el IIVTNU es el segundo tributo urbanístico puntual más importante para los municipios españoles después del ICIO; sumando en promedio 34,5 € per cápita en 2007. Madrid fue la Comunidad Autónoma con mayores ingresos por este concepto (62,7 € per cápita) y Galicia la que menos (11,4 € per cápita).

De acuerdo con lo que dispone el artículo 20 del RDLLHL, los Ayuntamientos pueden establecer tasas por la utilización privativa o por el aprovechamiento especial del dominio público local, así como por la prestación de servicios públicos o la realización de actividades administrativas de competencia local. La mayoría de los Ayuntamientos establecen una serie de tasas por servicios o actividades administrativas que presta el Ayuntamiento cuando se realizan edificaciones nuevas o actividades de rehabilitación o de reforma. Así, existen las tasas por licencias urbanísticas, las tasas por cédulas de habitabilidad y licencias de primera ocupación. Las primeras sumaron en promedio a nivel nacional 10,7 € por habitante en 2007, mientras que las segundas solamente 1,0 € por habitante. En la Comunidad de Navarra no existe este último tributo ⁽¹⁶⁾.

(15) Excepto en Navarra, que cuenta con un régimen especial. En el artículo 132 de la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra (LFHLN) se establecen como impuestos obligatorios: la Contribución Territorial, el IAE, el IVTM, el ICIO y el IIVTNU.

(16) Los presupuestos de las entidades locales de Navarra se ajustan a la estructura presupuestaria que con carácter general determina el Gobierno de Navarra para estas entidades, materializándose a través del Decreto Foral 271/1998, de 21 de septiembre, por el que se desarrolla la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas locales de Navarra, en materia de estructura presupuestaria.

Tabla 2. Tributos puntuales relacionados con el urbanismo en 2007, € per cápita

| | ICIO | IVTNU | Licencias urbanísticas | Cédulas habitabilidad y licencias de primera ocupación | Total | % del total de ingresos tributarios |
|----------------------------|------|-------|------------------------|--|-------|-------------------------------------|
| Andalucía | 47,5 | 27,7 | 16,4 | 2,5 | 94,2 | 20,9 |
| Aragón | 55,4 | 27,1 | 11,2 | 0,2 | 94,0 | 18,3 |
| Comunidad Foral de Navarra | 93,5 | 28,2 | 5,5 | - | 127,2 | 26,7 |
| Comunidad Valenciana | 51,5 | 30,6 | 9,9 | 0,3 | 92,3 | 18,9 |
| Cantabria | 58,2 | 28,1 | 27,1 | 0,0 | 113,4 | 23,3 |
| Castilla y León | 53,5 | 24,3 | 6,4 | 0,1 | 84,3 | 19,4 |
| Castilla-La Mancha | 83,7 | 18,0 | 6,1 | 0,3 | 108,1 | 23,2 |
| Cataluña | 49,3 | 50,3 | 9,7 | 0,2 | 109,5 | 18,2 |
| Comunidad de Madrid | 56,4 | 62,7 | 10,7 | 2,4 | 132,2 | 24,3 |
| Extremadura | 42,4 | 15,8 | 5,6 | 0,1 | 63,9 | 18,6 |
| Galicia | 32,7 | 11,4 | 10,6 | 0,7 | 55,4 | 16,6 |
| Gran Canaria | 36,9 | 27,1 | 9,2 | 0,3 | 73,6 | 18,6 |
| Islas Baleares | 73,2 | 31,7 | 9,6 | 0,1 | 114,7 | 18,0 |
| La Rioja | 71,7 | 24,3 | 7,1 | 0,0 | 103,1 | 19,6 |
| País Vasco | 56,7 | 24,3 | 7,8 | 0,4 | 89,2 | 19,2 |
| Principado de Asturias | 47,5 | 27,9 | 14,5 | 0,6 | 90,4 | 21,3 |
| Región de Murcia | 77,4 | 28,4 | 3,2 | 0,6 | 109,6 | 23,7 |
| Promedio estatal | 52,9 | 34,5 | 10,7 | 1,0 | 99,0 | 20,1 |

Fuente: Elaboración propia a partir de datos del Ministerio de Economía y Hacienda.

De acuerdo con la Tabla 2, los tributos urbanísticos puntuales recaudaron en conjunto 99,0 € per cápita en promedio en todo el país, que en 2007 representó el 20,1% de los ingresos tributarios de los entes locales. No se observa una varianza muy alta del total de tributos urbanísticos per cápita entre CCAA. El coeficiente de varianza (RSD) es 20,3%.

2.2 Los tributos relacionados con un vector ambiental

A continuación se analizan los tributos que están relacionados con un vector ambiental y que

aunque en sus orígenes no tuvieron un objetivo ambiental, tienen el potencial para convertirse en instrumentos económicos para incentivar mejoras medioambientales por parte de los sujetos pasivos. Estos son principalmente: el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica (IVTM) ⁽¹⁷⁾ que es un tributo obligatorio y las tasas de recogida de basura, de abastecimiento de agua y de alcantarillado ⁽¹⁷⁾.

El IVTM es uno de los cuatro impuestos municipales directos que existen en España, ⁽¹⁸⁾ y uno de los más importantes en términos ambientales ya que los vehículos de motor son la primera causa de contaminación y congestión en las grandes ciudades ⁽¹⁹⁾. Su potencial radica en que su existencia

(17) Hay otras tasas de menor importancia con relevancia ambiental, por ejemplo, las zonas azules o las tasas por la distribución de publicidad.
 (18) Los otros tres son: impuesto sobre bienes inmuebles (IBI), impuesto sobre actividades económicas (IAE) e impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (IVTNU).
 (19) UNITED NATIONS, UN. World Urbanization Prospects: The 2009 Revision, United Nations Population Division, New York, 2009.

disuade la tenencia de vehículo, tanto más cuanto mayores sean sus tarifas.

El IVTM es un impuesto de aplicación obligatoria que grava la titularidad, según consta en el permiso de circulación, de los vehículos aptos para circular por las vías públicas. Partiendo de las tarifas básicas que el RDLHL establece (art. 95), los Ayuntamientos fijan sus tarifas con la determinación de un coeficiente que, como máximo, puede tener el valor de 2. Desde un punto de vista ambiental sería deseable que los Ayuntamientos situasen dicho coeficiente multiplicador en el nivel máximo, al menos para las categorías de vehículos potencialmente más perjudiciales. Este instrumento ha demostrado ser eficaz para desincentivar el uso de los vehículos de motor en países como Alemania ⁽²⁰⁾. El RDLHL también podría reformarse haciendo este impuesto análogo al impuesto de matriculación, es decir dependiente de las emisiones. En 2009 se propuso una reforma ambiental del IVTM en este sentido, que fue rechazada en el Congreso (Proposición de Ley 122/170 sobre Fiscalidad Ambiental).

La Tabla 3 muestra los tributos con incidencia ambiental en valores per cápita por Comunidad Autónoma en 2007. El IVTM en promedio en España se situó en 50,8 € por habitante. La Comunidad Autónoma cuyos municipios obtuvieron una tributación per cápita más alta por este concepto fue Baleares (58,1 € por habitante), mientras que los municipios de Extremadura fueron los que menos recaudaron (40,6 € por habitante). No se observa una gran disparidad entre las CCAA que más recaudaron y las que menos, posiblemente debido al hecho que el RDLHL establece un margen limitado en el que situar las cuotas de este impuesto por parte de los Ayuntamientos. La desviación estándar relativa (RSD) o varianza es del 10,5%.

El artículo 24 de la RDLHL establece que "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". Las tasas son de establecimiento voluntario por parte de

las entidades locales. A éstas no sólo les compete decidir qué tasas aplican, sino que gozan de cierta autonomía para decidir en qué términos. De ahí que existe un campo de acción importante para introducir criterios ambientales en las ordenanzas fiscales, como ya se ha señalado en otros estudios ⁽²¹⁾.

En España, tanto las tasas de residuos como las tasas de agua y de alcantarillado tienen como fin cubrir los costes de gestión de los servicios que ofrece el Ayuntamiento. La legislación no obliga a incorporar ningún planteamiento ambiental. El hecho imponible de las tasas de residuos acostumbra a ser tanto la recogida como el tratamiento de los residuos, y su objetivo primero es obtener recursos para financiar estos servicios. No obstante, como se expone, es una tasa que tiene potencial para crear incentivos para disminuir el impacto ambiental que genera la producción de residuos.

La cuota tributaria de las tasas de residuos que pagan los domicilios es generalmente una cantidad fija por vivienda. Este modelo presenta las siguientes limitaciones:

- No se incentiva la producción de menos residuos ni el reciclaje.

- En el caso en que la tasa cubra los costes, los ciudadanos que generan menos residuos subvencionan de facto el servicio a quienes generan más.

- Es una tasa regresiva desde el punto de vista de la renta.

Hay municipios en los que las tasas se definen en función de otras variables como el consumo de agua, del número de residentes por hogar o de algunas características de la vivienda (superficie o valor catastral). Sin embargo, esto tampoco incentiva la reducción o el reciclaje de los residuos. La opción idónea en términos ambientales sería que la tasa dependiera del nivel efectivo de generación de basuras; lo que se conoce como sistemas de pago por generación. Esporles (Mallorca) en 2009 y Argentona (Barcelona) en 2010 ya han adoptado un modelo de este tipo. Los Ayuntamientos cobran parte de la tasa de residuos vendiendo bolsas de basuras estandarizadas cuyo uso es obligatorio para ciertas fracciones ⁽²²⁾. Torrelles de Llobregat (Barcelona) lo adoptó en 2003, pero fue abandonada

(20) FEDERACIÓN ESPAÑOLA DE MUNICIPIOS Y PROVINCIAS, FEMP. "Informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la financiación de las Haciendas Locales", Madrid, 2002.

(21) I. PUIG VENTOSA. "La ambientalización de las ordenanzas fiscales." *Crónica Tributaria*, no.127, 2008, págs.109-129.

(22) J. REICHENBACH (ed.). Handbook on the implementation of Pay-As-You-Throw as a tool for urban waste management. Proyecto de R+D+i financiado por la Comisión Europea (contracte no. EVK4-CT-2000-00021), 2004.

do posteriormente ⁽²³⁾. Asimismo, en municipios del centro y norte de Europa, de América del Norte, y otros, es común que la tasa de basuras se fije en función de una combinación de parámetros como el peso o volumen de los residuos generados y la frecuencia de recogida.

Por otro lado, las tasas de residuos correspondientes a actividades económicas acostumbran a depender de la categoría de la actividad comercial y en algunos casos, también dependen de la superficie o de otros criterios. En las tasas de residuos sobre actividades comerciales es más sencilla la adopción de sistemas de pago por generación.

Como se observa en la Tabla 3, existe una importante diferencia entre las Comunidades Autónomas cuyos Ayuntamientos recaudaron más por tasas de residuos y aquéllas que recaudaron menos, en 2007 ⁽²⁴⁾. Por ejemplo, en Islas Baleares los municipios recaudaron 53,3 € per cápita, mientras que en la Comunidad de Madrid ingresaron 4,7 € per cápita ⁽²⁵⁾. Hay un 53,0% de dispersión en los resultados por Comunidades Autónomas, según el indicador RSD.

Del mismo modo que la tasa de residuos, la tasa de abastecimiento de agua puede convertirse en un importante instrumento de política ambiental, tanto por su potencial para incentivar buenas prácticas favorecedoras del ahorro, como para cubrir los costes económicos asociados a su suministro y consumo. Las obligaciones que derivan del marco comunitario sobre aguas son muy claras en este sentido. El Real Decreto 97/2007, de 6 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de la Planificación Hidrológica, (y que traspone la Directiva 2000/60/CE, del 23 de octubre, por la que se establece un marco comunitario de actuación en el ámbito de la política de aguas), establece en su artículo 42 que "las autoridades competentes tendrán en cuenta el principio de la recuperación de los costes de los servicios relacionados con la gestión de las aguas, incluidos los

costes medioambientales y del recurso". Asimismo, establece en el artículo 47 que "en el Plan Hidrológico se incluirá información sobre las medidas a adoptar, en particular relacionadas con la política de precios del agua, que proporcionen incentivos adecuados para que los usuarios utilicen de forma eficiente los recursos hídricos [...]". La introducción de tarifas marginalmente crecientes en relación con el consumo per cápita permitiría crear este tipo de incentivos al ahorro -sobre todo en consumos excesivos-, garantizando al tiempo un nivel básico de consumo a un precio accesible.

Por otra parte, el hecho imponible de la tasa de alcantarillado está determinado por la prestación de los servicios de alcantarillado, por parte del Ayuntamiento. Existen varias maneras de fijar la tasa de alcantarillado, entre ellas, por metro cúbico de agua consumida o aplicando un porcentaje al valor catastral de la finca. Para que dicha tasa genere incentivo para disminuir el impacto ambiental y, al igual que en el caso de la tasa por abastecimiento de agua, se deberían establecer tarifas marginalmente crecientes en relación con el consumo per cápita. Para el caso de las actividades económicas se podría considerar también la carga contaminante. Por ejemplo, en Zaragoza (OF núm. 24.25, 2010) se aplica un coeficiente (K1) sobre la cuota bruta. Dicho coeficiente representa la capacidad contaminante del vertido, por lo que está en función de la clase de actividad de la empresa (A, B y C en las que se agrupan los distintos tipos de industrias según el potencial contaminante de sus aguas residuales).

La Tabla 3 presenta la recaudación per cápita de las tasas de abastecimiento de agua y de las de alcantarillado. Se observa que los municipios que más recaudan por concepto de tasas de agua son los de Aragón (49,2 € por habitante). La recaudación per cápita varía muy ostensiblemente entre CCAA (con una RSD de 117,7%). De manera similar, la

(23) I. PUIG VENTOSA. "Las tasas de basuras de pago por generación. El caso de Torrelles de Llobregat". *Crónica Tributaria*, no.111, 2004, págs.135-148.

(24) En el ejercicio 2007, las entidades locales no tenían la obligación de proporcionar un nivel de detalle mayor que el requerido por la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 8 de septiembre de 1999 por la que se modifica la orden del 20 de septiembre de 1989 que regula la estructura de los presupuestos de las entidades locales. En ella se establece la obligatoriedad del desglose de las tasas en dos artículos, el 31 (tasas por prestación de servicios públicos y realización de actividades administrativas en régimen de Derecho público de competencia local) y el 32 (tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local). Sin embargo, la norma dispone el carácter abierto de la estructura a nivel de conceptos y subconceptos; por lo que las entidades locales, de manera voluntaria, podían incluir información más desglosada. En consecuencia, el análisis cuantitativo de las tasas de basuras, de agua y de alcantarillado se basa en la información que los entes locales proveyeron de manera voluntaria (1.974 municipios reportaron información de tasas de agua, 1.626 de tasas de alcantarillado y 2.498 de tasas de residuos en 2007).

(25) Este resultado está muy condicionado por el hecho que la ciudad de Madrid no tenía tasa de residuos en 2007.

recaudación por concepto de tasas de alcantarillado también presenta una variación importante entre CCAA (con una RSD de 70,2%), siendo los municipios de la Rioja los que más recaudan por este concepto. Para Navarra no hay datos de tasas de alcantarillado, ya que no existen por separado, sino que

las tasas de agua en esa CCAA incluyen el abastecimiento y el saneamiento ⁽²⁶⁾.

Finalmente, en su conjunto, en 2007 los tributos relacionados con un vector ambiental sumaron 87,6 € per cápita observando una variación importante entre CCAA.

Tabla 3 Tributos relacionados con un vector ambiental en 2007. € per cápita

| | IVTM | Residuos | Agua | Alcantarillado | Total | % de los ingresos tributarios |
|------------------------|------|----------|------|----------------|-------|-------------------------------|
| Andalucía | 49,3 | 27,2 | 6,3 | 3,4 | 86,1 | 19,1 |
| Aragón | 49,6 | 23,6 | 49,2 | 1,8 | 124,3 | 24,2 |
| C.Foral de Navarra | 46,6 | 2,2 | 16,4 | — | 65,2 | 13,7 |
| C.Valenciana | 51,4 | 24,5 | 3,0 | 4,7 | 83,6 | 17,1 |
| Cantabria | 49,3 | 26,6 | 14,0 | 4,7 | 94,7 | 19,5 |
| Castilla y León | 45,5 | 11,3 | 15,7 | 2,8 | 75,3 | 17,4 |
| Castilla-La Mancha | 49,1 | 20,6 | 20,3 | 5,3 | 95,3 | 20,4 |
| Cataluña | 57,4 | 25,5 | 4,2 | 4,3 | 91,3 | 15,1 |
| Comunidad de Madrid | 54,5 | 4,7 | 4,0 | 1,0 | 64,2 | 11,8 |
| Extremadura | 40,7 | 19,3 | 11,1 | 4,1 | 75,1 | 21,8 |
| Galicia | 42,7 | 17,9 | 7,2 | 4,0 | 71,7 | 21,5 |
| Gran Canaria | 42,6 | 32,0 | 17,8 | 3,4 | 95,9 | 24,2 |
| Islas Baleares | 58,2 | 53,3 | 12,2 | 4,6 | 128,3 | 20,1 |
| La Rioja | 47,7 | 30,9 | 35,6 | 11,3 | 125,5 | 23,9 |
| País Vasco | 53,0 | 44,4 | 29,9 | 7,6 | 135,0 | 29,1 |
| Principado de Asturias | 42,3 | 24,7 | 13,5 | 4,2 | 84,7 | 20,0 |
| Región de Murcia | 57,1 | 27,4 | 8,9 | 1,2 | 94,6 | 20,4 |
| Promedio estatal | 50,8 | 22,9 | 10,2 | 3,6 | 87,6 | 17,8 |

Fuente: Elaboración propia a partir de datos del Ministerio de Economía y Hacienda.

3 CONCLUSIONES

En España, los tributos locales que afectan a la sostenibilidad ambiental sumaron en promedio el 38% del total de ingresos tributarios en 2007. Estos tributos se pueden clasificar en dos grupos: los tributos vinculados a las actividades urbanísticas, con los consiguientes posibles impactos negativos sobre el medio ambiente, y los tributos que están relacionados con una variable ambiental. Estos últimos tienen la capacidad de convertirse en tributos ambientales en la medida en que su base imponible sea algún impacto ambiental (p.e. generación de residuos) o algún recurso cuya utilización vaya generalmente asociada a impactos (p.e. agua).

Si bien reside en el Estado la capacidad para modificar la RDLLHL incorporando criterios

ambientales, los ayuntamientos tienen cierto margen para "ambientalizar" los impuestos y tasas mediante sus respectivas ordenanzas fiscales. En el caso de las tasas, hay un margen mayor, ya que son de establecimiento voluntario por parte de las entidades locales y no están sujetas a un rango de tipos definidos por Ley. Sí están sujetas a algunas limitaciones legales, como es que su recaudación no exceda el coste del servicio –en el caso de las tasas por prestación de servicios– o que tomen como referencia el valor que tendría la utilidad derivada de la utilización o aprovechamiento –en el caso de las tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público–, pero aún así el margen para su posible ambientalización es relevante.

Así, por ejemplo, las tasas de residuos podrían vincularse a la cantidad de residuos que se generan

(26) La tasa de agua aparece en el citado Decreto Foral en el subconcepto 33007: Suministro de agua: abastecimiento y saneamiento.

y a su grado de separación en origen, sistema que ya se aplica en algunos pocos municipios de España, y en muchos más en el extranjero, con buenos resultados. De igual manera, para las tasas de agua y alcantarillado se podrían establecer tarifas marginalmente crecientes en relación con el consumo per cápita, para desincentivar usos superfluos del agua. En el caso de las aguas residuales de las actividades comerciales o de producción, la tasa de alcantarillado debería considerar la carga contaminante. Esto ya se aplica en unos cuantos municipios.

Por lo que se refiere a impuestos, el IVTM se podría "ambientalizar" aumentando sus tarifas de modo que se penalizase a los vehículos más contaminantes, desincentivando así su uso e incentivando el uso del transporte público.

En el análisis cuantitativo se ha encontrado que en 2007, en los municipios del País Vasco la suma del IVTM y las tasas de residuos, agua y alcantarillado tuvo el mayor peso en los ingresos tributarios totales de los entes locales; mientras que en los municipios de la Comunidad de Madrid, la suma de dichos tributos tuvo el menor peso en comparación con el resto de CCAA.

Con respecto a los tributos que incentivan las actividades urbanísticas, a pesar de que actualmente la importancia y la recaudación de éstos han caído por efecto de la crisis económica y el parón en el sector de la construcción, es necesario realizar ajustes en la estructura de las haciendas locales. En el marco actual, en el caso del ICIO y el IIVTNU se podrían aumentar los tipos impositivos para situarlos en la banda alta del rango permitido, encareciendo así las actividades de la construcción y desfavoreciéndolas. Sin embargo, lo deseable sería que los presupuestos locales fuesen menos dependientes de los ingresos urbanísticos que hemos llamado puntuales, ya que al depender tanto de esta fuente de ingreso se crean incentivos excesivos para seguir construyendo. Una alternativa podría ser crear nuevos impuestos o tasas, diversificando así las fuentes de ingreso. Se ha observado que en 2007 en Navarra los tributos que incentivan las actividades de la construcción tuvieron una importancia mayor

en los ingresos tributarios locales que en el resto de las Comunidades Autónomas, aunque no se observa una variación muy fuerte entre CCAA.

Asimismo, sería deseable que los Ayuntamientos incorporasen tributos nuevos con una incidencia positiva sobre el medio ambiente, como por ejemplo, gravar el uso real de los vehículos, ya sea haciendo pagar por entrar a una zona o con un sistema de licencias o en función de la distancia recorrida. En este caso concreto, sería pertinente reformar el RDLHL, con el objeto de prever explícitamente tributos de este tipo. De los tributos existentes (o al menos ya legalmente posibles de implementar), se propondría extender las zonas de estacionamiento de pago, empezando por las áreas más congestionadas. En dichas zonas, la tasa podría variar en función de la hora, día y tipo de vehículo. Otras tasas que podrían aumentarse para desincentivar el uso del vehículo privado son las que se cobran por la retirada y depósito de vehículos abandonados o estacionados indebidamente o las tasas por vados. Por otro lado, las tasas o tarifas del transporte público podrían definirse con el objeto explícito de incentivar su uso.

Finalmente, con base en los resultados del análisis cuantitativo se concluye que el peso que tenían las figuras tributarias con incidencia ambiental en los presupuestos municipales en España en 2007 es significativo: en conjunto representaron el 37,9% de la recaudación total en concepto de tributos y el 16,2% de los ingresos totales.

Como líneas futuras de investigación se podría realizar un análisis temporal de datos con el objetivo de identificar la evolución de la recaudación a través del tiempo. Asimismo, sería interesante complementar los resultados obtenidos en este estudio con un análisis de los tipos impositivos del ICIO, IIVTNU e IVTM, así como de las tarifas de las tasas de residuos, de abastecimiento de agua y de alcantarillado.

Agradecimientos

El trabajo de investigación que da lugar a este documento ha sido parcialmente financiado por el Ministerio de Educación y Ciencia mediante el Programa Torres y Quevedo (PTQ-09-01-00316).