

## *Fiscalidad ecológica en el régimen tributario español*

MARÍA DEL CARMEN HIDALGO AGUILAR  
Universidad Mayor de San Andrés de Bolivia  
y Universidad de Oviedo

Según KLAUS VOGEL<sup>1</sup>: «Hace ya algún tiempo que tanto el legislador como la Administración, han aprendido a aplicar, métodos de imposición tributaria más sutiles a través de los cuales, ejercer su influencia sobre los ciudadanos. Si en lugar de mandatos y órdenes se ofrecen ventajas garantizadas o desventajas previstas (como, por ejemplo, el otorgamiento de subvenciones o el establecimiento de tributos sobre determinados negocios o productos) la posición del ciudadano tiene una apariencia de Libertad.» Estos instrumentos se hacen versátiles e intercambiables.

En primer lugar, antes de introducir nuevos impuestos indirectos incentivadores medioambientales, hay que modificar o suprimir las medidas fiscales existentes que ejercen un efecto potencialmente negativo sobre el medio ambiente. Esto es de especial importancia en el caso de los subsidios y las disposiciones fiscales inadecuadas en sectores sensibles para el medio ambiente, tales como la energía, los transportes y la agricultura.

Veamos algunos ejemplos de medidas específicas que conviene examinar de manera imperativa:

- Desgravaciones fiscales que fomentan la extensión de las zonas urbanas (por ejemplo, deducción de gastos de obras);
- Desgravaciones fiscales que fomentan el empleo de vehículos para acudir al trabajo o la adquisición de vehículos por las «empresas» (para pago en especie);

---

<sup>1</sup> KLAUS VOGEL: «La Hacienda Pública y el Derecho Constitucional», *HPE* núm. 59, 1979, p. 19 se cita en los Impuestos autonómicos de carácter extrafiscal, Luis Manuel Adolfo Gonzales, 1995, p. 45.

- Desgravaciones fiscales para plantar árboles que tengan una incidencia negativa sobre los recursos en zonas húmedas;
- Desgravaciones fiscales que fomentan la roturación y el drenaje.
- Desgravaciones fiscales que fomentan la extracción de carbón per, etc.

El grupo de Impuestos como el de Sociedades, Renta de Personas Físicas, IVA, Impuestos Especiales, etc., en el que la reestructuración fiscal sirve como solución indirecta en lugar de la extrafiscal basada específicamente en una medida de la contaminación, plantea problemas distintos de los instrumentos fundamentales de la imposición de las emisiones medidas, y en especial plantea cuestiones de integración y compatibilidad de las políticas fiscales actuales y procedimientos administrativos en vigor con los propósitos medioambientales, a la vez permite que los costos administrativos estatales no sean vean incrementados, al utilizar los mismos procedimientos fiscales de recaudación (véase tabla 1).

### 1.1. Los Recargos Ambientales

Los recargos<sup>2</sup> han sido definidos como prestaciones pecuniarias que un ente público (Ministerio, Comunidad Autónoma, Ayuntamiento, etc.) exige, y que deben ser establecidas por Ley.

Los recargos son un recurso de sencilla utilización desde un punto de vista técnico, una solución aceptable, tienen una fuerte potencialidad recaudadora y su utilización presenta una facilidad de Gestión y Administración

Se diferencia del tributo en que añade un aumento de la cantidad a pagar (eleva la base imponible o el tipo de gravamen), sobre la base de un tributo existente.

La elección de un instrumento fiscal depende de la importancia, en cada caso particular, de toda una serie de consideraciones. En general, los recargos medioambientales sobre los impuestos existentes, basados en un vínculo indirecto (por la internalización en los costes, efecto que repercute sobre los precios), tienen tendencia a presentar una mejor relación coste eficacia que los calculados directamente sobre las cantidades de emisiones contaminantes medidas (cánones, tasas, permisos o derechos de emisión), por considerar que los costes de las mediciones de tales emisiones son elevados o prohibitivos.

Las Comunidades Autónomas tienen potestad legislativa para establecer tributos, con la «única limitación establecida por la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas», que prohíbe a aquellas establecer tributos, cuyo hecho imponible coincida con el de un tributo estatal.

Según la LOFCA, trata de deducir, en qué medida puede utilizarse este instrumento financiero con fines medioambientales.

---

<sup>2</sup> MARTA MAGADÁN DÍAZ, PALAU núm. 51, «Fiscalidad medioambiental y financiación autonómica», 1993, pp. 103-105.

**Tabla 1**  
**Impuestos medioambientales o de incidencia medioambiental**

1	2	3	4
<i>Imposición de los transportes por carretera</i>	<i>Imposición especial sobre productos</i>	<i>Imposición sobre otros bienes y servicios</i>	<i>Cánones y tasas</i>
<b>Energéticos</b>			
1.1. Impuestos sobre carburantes.	2.1. Impuesto por clase de combustible.	* Abonos agrícolas * Pesticidas. * Abonos animales. * Pilas.	4.1. Tasas de aeropuerto y otras tasas sobre la aviación.
1.1.1. Impuesto General al Consumo (IVA).	* Carburantes transporte	* Bolsas de plástico	
1.1.2. Impuestos Especiales sobre el SO <sub>2</sub> CO <sub>2</sub> .	* Fuel-oil ligero y pesado. * Gas natural. * Carbón. * Electricidad	* Envases desechables * CFC y/o halógenos. * Devoluciones.	
1.1.3. Varios:			
* Almacenamiento para financiar stocks emergencias			
* Financiar infraestructuras.			
* Financiación I+D.			
1.2. Impuestos sobre vehículos:	2.2. Impuesto por sobre contenido contaminante.		4.2. Cánones para la gestión o depuración de las aguas.
1.2.1. Impuesto General al Consumo (IVA). Carbono (CO <sub>2</sub> )	*Azufre (SO <sub>2</sub> ) * Óxido de nitrógeno.		
1.2.2. Impuestos Especiales Matriculación.	* Consumo Gasolina		
1.2.3. Impuestos de Tenencia.	2.3. Impuestos negativos.		
	* Subvenciones. *Devoluciones.		

Fuente: Elaboración informe OCDE: La Fiscalidad y el Medio Ambiente, Políticas Complementarias, OCDE, 1993<sup>3</sup>

El artículo 12 de la LOFCA establece:

1. Las Comunidades Autónomas podrán establecer recargos sobre los impuestos estatales cedidos, así como los no cedidos que graven la renta o el patrimonio de las personas físicas con domicilio fiscal en su territorio.

<sup>3</sup> Tabla 1. Impuestos Medioambientales o de Incidencia Medioambiental

Fuente: Elaboración informe OCDE: La Fiscalidad y el Medio Ambiente, Políticas Complementarias, OCDE, 1993.

2. Los recargos previstos en el apartado anterior no podrán configurarse de forma que puedan suponer una minoración en los ingresos del Estado por dichos impuestos, ni desvirtuar la naturaleza o estructura de los mismos.

Los impuestos estatales cedidos son:

el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el Impuesto de Sucesiones y Donaciones (salvo en la Comunidad Autónoma de Madrid).

el Impuesto sobre el Patrimonio.

La «Tasa» sobre el juego (bingo, loterías...) y,

La del medio ambiente (cánones),

La de las grandes extensiones de tierras improductivas<sup>4</sup>.

De este último, según Sentencia 37/1987, de 26 de marzo, especialmente destacable por admitir la finalidad extrafiscal en los tributos, fruto de un recurso de inconstitucionalidad presentado contra determinados artículos de la Ley andaluza 8/1984, de Reforma Agraria, relativa al Impuesto sobre tierras Infrutilizadas (ITI): El hecho Imponible de este impuesto viene constituido por la infrutilización de las fincas rústicas que no alcancen en el período impositivo el rendimiento óptimo por hectárea fijado para cada Comarca en el correspondiente Decreto de Actuación Comarcal (art. 31.1), siendo su base imponible la diferencia entre el rendimiento óptimo y el obtenido en el año natural, o bien el rendimiento medio actualizado obtenido por el sujeto pasivo en los cinco años anteriores si esta última cantidad resulta ser mayor, a cuyo fin el rendimiento óptimo (que en ningún caso, a efectos del impuesto, puede superar el doble del rendimiento medio de la Comarca), se determinará cada cinco años con arreglo a los índices contenidos en los Decretos de actuación de Reforma Agraria, índices que asimismo servirán para la determinación del rendimiento obtenido por el sujeto pasivo (art. 37), aplicándose a la cifra así alcanzada unos tipos de gravamen expresados en porcentajes que oscilan entre el 2% para bases imposables que representen hasta el 30% del rendimiento óptimo y el 10,75% para aquellos otros que representen hasta el 100% del susodicho rendimiento (art. 39), y asignándose finalmente, los ingresos recaudados al Instituto Andaluz de Reforma Agraria (IARA) como recursos afectados al cumplimiento de los fines de la reforma agraria.

[Actualmente España, con la finalidad de cumplir con las exigencias de la política económica comunitaria, establece medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica, medidas que permiten la modernización del sistema tributario español incorporando novedades<sup>5</sup>, las que

<sup>4</sup> Los impuestos sobre tierras infrutilizadas han sido de efectos recaudatorios prácticamente nulos. Los cánones sobre el agua, su recaudación suele estar afectada a obras de saneamiento, rompiéndose así el principio general de no afectación en materia impositiva.

<sup>5</sup> Según Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de junio, adopta medidas sobre fomento del empleo y beneficios fiscales mediante reducciones de gravámenes y exenciones, medidas de fomento y de liberali-

capacitarán en un futuro para responder en forma positiva a los cambios dinámicos y estructurales que requirieren la implantación de instrumentos fiscales medioambientales, estas medidas son una reducción en los impuestos existentes IRPF, IS, Patrimonio, etc., sobre la base del fomento al empleo e incentivo a las inversiones, mediante la reducción de gravámenes, deducciones, etc. (subvenciones fiscales), pero no así, la creación de recargos (aumentos o disminuciones) en los tributos existentes con el fin de evitar un elevado coste administrativo en la implantación de los tributos extrafiscales lo que se podría dar a través de una nueva Ley de Reforma Fiscal, resulta mucho más lógico, y técnicamente más correcto, proceder a la modificación de la legislación en la cual se regula el tributo de la Comunidad, que mantener intacta la estructura del tributo autonómico o establecer sobre el mismo un recargo también autonómico.

Así mismo, se propone en el presente trabajo que, los niveles tolerables de contaminación deberían ser concedidos y coordinados por Organismos Estatales como Ministerios o Comunidades Autónomas o Ayuntamientos y sus Unidades o Departamentos de Medición y Control de la Contaminación, etc, a través de informes extendidos por técnicos especializados o peritos en análisis de sustancias contaminantes las que minan la salud y el grado o nivel de peligro de sus emisiones, estos análisis se harían a cada empresa (Grande, Pequeña, Mediana) o complejos industriales por medio de un registro o censo, etc. Informes que deberán adjuntar los contribuyentes a los Modelos de declaración del impuesto que corresponda pagar en las fechas establecidas, con el objeto de solicitar disminuciones en sus gravámenes o justificar las deducciones realizadas en su base o la reducción en el pago de sus cuotas, o en los casos de incumplimiento en los que rebasen el límite del nivel tolerable de contaminación, reflejen en sus declaraciones el incremento de la base o la cuota por el recargo aplicado, más las sanciones o penalidades.

Para obtener un adecuado o eficiente funcionamiento de control y autoevaluación, este sistema deberá estar integrado en la red de Hacienda Pública con el propósito de actualizar los informes de emisiones de las empresas.]

## 2. LOS ESTÍMULOS A LA INVERSIÓN Y EL IMPUESTO DE SOCIEDADES EN ESPAÑA

La utilización de estímulos fiscales para fomentar la formación de capitales, a través de la inversión de empresas, es la práctica frecuente en la mayoría de países. Los Estímulos a la Inversión en la Legislación Española de Impuesto de Sociedades se materializan en tres figuras, principalmente: la amortización acelerada de los activos (véase tabla 2), la deducción por inversiones, y los gastos en I+D.

---

zación de la actividad económica. Fomento y apoyo a medidas fiscales urgentes sobre incentivos, por la globalización de la economía y la creciente expansión de las empresas españolas en los mercados internacionales.

**Tabla 2**  
**Soluciones fiscales para los gastos en tecnología anticontaminante**  
 (muestreo de ámbito limitado)

<i>Países</i>	<i>Incentivos genéricos en base</i>	<i>En cuota</i>	<i>Incentivos específicos En base</i>	<i>En cuota</i>
Alemania	No	No	Amortización acelerada al 60% el prime año y al 10% los restantes sobre el coste de los equipos contra contaminantes cualificados.	No
Bélgica	Amortización acelerada a tres años.	No	No	No
Canadá	Amortización acelerada a tres años (25%-50%-25%).	Crédito fiscal variable (20-30%), según sujeto pasivo, actividad, localización y antigüedad.	No	No
Corea	Amortización acelerada para nuevas tecnologías 30% del precio del coste en el año de adquisición (50% tratándose de equipos producidos en el país).	No	No	Crédito fiscal sobre el coste de equipos para el control de la polución: -3% para equipos importados 10% para equipos domésticos.
España	No	Crédito fiscal genérico por actividades del I+D a) Si el gasto del periodo es inferior al promedio de los dos ejercicios anteriores -15% Activos Intangibles -30% Activos Fijos b) Si el gasto supera dicho promedio, sobre el exceso: 30% Activos Intangibles 45% Activos Fijos.	No	No
EE.UU.	Amortización Acelerada a cinco años.	Crédito fiscal del 20% sobre el exceso del promedio de los tres ejercicios anteriores.	No	No
Francia	Amortización Acelerada entre dos y cuatro años.	Créditos fiscales diversos según sujeto, actividad y localización geográfica.	No	No
G. Bretaña	Reducción plena para los gastos de capital asociados en general proyectos I+D. Permite su extensión al aumento.	No	No	Crédito fiscal de hasta el 50% del coste de proyectos I+D destinados a mejorar estándares medioambientales.
Holanda	No	No	Reducción plena del de equipo contra la contaminación en el año de adquisición.	Crédito fiscal graduado: según el tipo de los activos adquiridos.

Japón	No	No	Reducción inicial especial en base del 25% del coste de equipos para el control de la polución en el año de adquisición, amortizando normalmente el restante.	No
Singapur	Amortización acelerada a tres años.	No	No	No
Taiwán	Amortización acelerada a la mitad de la vida útil del activo	Crédito fiscal del 20% para las cantidades invertidas en la adquisición de acciones de industria de tecnología punta, incluyendo la producción de equipos para el control de la polución, con un período mínimo de posesión de dos años.	No	Crédito fiscal graduado -20% para equipos de la contaminación. 15% para equipos importados. 15% para las inversiones en tecnología anticontaminante.

Fuente OCDE (1991), Jenkins y Lamech (1992), Gago (1992)<sup>6</sup>.

## 2.1. La amortización de Activos

El tratamiento fiscal de la depreciación económica de activos, o amortización propiamente dicha, no sigue generalmente las pautas del análisis económico o la aplicación contable, debido a las dificultades que implica llegar a conocer, por un lado los costos de reposición de activos y, por otro, las tasas de depreciación que se requieren para calcular una amortización fiscal igual a la depreciación.

En España la amortización fiscal está determinada por: los activos, a los que se les permite la amortización, la fórmula utilizada para el cálculo de la amortización de cada período, y el criterio utilizado para el cálculo de la dotación a amortizaciones.

### 2.1.1. Método de Amortización Acelerada

El efecto de un impuesto liberado (exención), tiene dos objetivos:

No solo reduce el pasivo a través de depreciaciones, si no también aumenta la responsabilidad ambiental a través de la creación de un fondo de reserva o provisiones que permitirán a la contabilidad la amortización total del activo por el control de la polución en el año en que se compre el activo. Esto entrará en funcionamiento cuando los costes de la limpieza del medio ambiente sean tenidos en cuenta.

Los activos que constituyen el inmovilizado material de la empresa serán amortizados progresivamente en el tiempo a través de dotaciones a la amortización calculadas a partir de dos sistemas:

<sup>6</sup> Tabla 2. Soluciones Fiscales para los gastos en tecnología anticontaminante (muestreo de ámbito limitado)

Fuente OCDE (1991), JENKINS Y LAMECH (1992), GAGO (1992)

a) Amortización según tablas aprobadas por el Ministerio de Economía y Hacienda: se establece por un porcentaje y plazo máximo por sector, rama de actividad y tipo de activo, aplicado linealmente hasta completar la dotación que iguala el valor en balance de dicho activo.

b) Amortización degresiva calculada a través de dos métodos: uno, el de «porcentaje constante»; dos, el método de «suma de dígitos»: la amortización degresiva es una forma de amortización acelerada a través de la cual se concentra una mayor proporción de las dotaciones a amortización en los primeros años de vida útil del activo. Está permitida para activos amortizables cuya vida útil sea igual o superior a tres años, sean activos nuevos y no pertenezcan a la clase de *activos inmateriales, edificios e instalaciones de carácter administrativo*. Bajo el método del porcentaje constante<sup>7</sup>, la amortización anual se estima aplicando un porcentaje constante al valor del activo pendiente de amortizar. Alternativamente, el método de suma de dígitos<sup>8</sup> se aplica eligiendo primero un período de amortización entre los límites máximo y mínimo autorizados por las tablas, y aplicando la fórmula correspondiente.

c) Planes de amortización formulados por el sujeto pasivo y aprobados por la Administración, atendiendo a consideraciones o circunstancias especiales.

Los métodos acelerados de amortización, aumentan el valor actual del ahorro impositivo en relación a la amortización lineal, especialmente el método de la suma de dígitos.

En base a la experiencia positiva de la aplicación del Real Decreto Ley 7/1994, de 20 de junio, sobre libertad de amortización para las inversiones generadoras de empleo y la conveniencia de apoyar la actual reactivación de la economía española, aconsejan mantener esta medida a condición de que las empresas que disfruten de la libertad de amortización de los elementos adquiridos, dentro de un determinado período de tiempo, creen y mantengan puestos de trabajo.

El diferimiento en el pago de los impuestos sobre Sociedades y de la Renta de las Personas Físicas, efecto determinado por la libertad de amortización, se prevé

---

<sup>7</sup> Según artículo 11.1.b de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, «Sea el resultado de aplicar un porcentaje constante sobre el valor pendiente de amortización. El porcentaje constante se determinará ponderando el coeficiente de amortización lineal obtenido a partir del período de amortización según tablas de amortización oficialmente aprobadas, por los siguientes coeficientes:

a') 1,5 si el elemento tiene un período de amortización inferior a cinco años.

b') 2, si el elemento tiene un período de amortización igual o superior a cinco años e inferior a ocho años.

c') 2,5, si el elemento tiene un período de amortización igual o superior a ocho años.»

El porcentaje constante no podrá ser inferior al 11%.

<sup>8</sup> Según artículo 11.1.c de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, en la aplicación de los números dígitos:

«La suma de dígitos se determinará en función del período de amortización establecido en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

Los edificios, mobiliario y enseres no podrán acogerse a la amortización mediante porcentaje constante y mediante números dígitos.»



una positiva contribución a la mejora de la situación financiera de las empresas, lo que redundará en el estímulo de las decisiones de inversión.

**2.2. La Deducción por Inversiones en la Legislación.** Especialmente durante los últimos años, la legislación española ha intentado estimular la inversión y la creación de empleo por parte de las empresas, disminuyendo su cuota del impuesto sobre beneficios, al deducir de ella parte del gasto realizado en la compra de activos y en la creación de nuevos puestos de trabajo, según :

Ley del Impuesto de Sociedades 61/1978, de 27 de diciembre, la deducción por inversiones pasa a aplicarse siempre sobre la cuota del impuesto y no sobre la base. La ley establece también la potestad del Gobierno para ajustar cada año los porcentajes de deducción dentro de la Ley de Presupuesto. Se mantienen las deducciones para la creación de empleo hasta las recientes reformas.

Real Decreto LIS 43/1995, de 27 de diciembre, la deducción como incentivo fiscal, regula a aquellos que tienen por objeto fomentar la realización de determinadas actividades: investigación y desarrollo, inversiones exteriores orientadas a la realización de exportaciones, bienes de interés cultural y formación profesional, este último relacionado con la política coyuntural, se establece la oportuna y concreta habilitación a favor de la Ley de Presupuestos Generales del Estado.

2.3. Además con la reciente entrada en vigor de la Ley del impuesto sobre Sociedades, permitirá a las empresas conocer sus costes reales de producción, determinar más exactamente su beneficio y potenciar la financiación interna de las mismas elevando, por tanto, su capacidad de acceso al mercado de capitales.

2.3.1. También se determina una norma de actualización basada en una tabla de coeficientes a aplicar sobre las inversiones materiales y sus amortizaciones.

2.3.2. Se determina, la aplicación de la actualización respecto de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y del impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que realicen actividades empresariales o profesionales, y la posibilidad de *incorporar un modo de financiación de la empresa a través de la depreciación monetaria*, considerándola como una fuente de financiación de la empresa.

[Entre los diferentes tipos de impuestos para propósitos medioambientales tenemos los gastos de impuestos<sup>9</sup> que pueden aplicarse o en el objeto de la contribución (mediante reducciones o garantizando exenciones), *en la base del impuesto (ej.: mediante una depreciación acelerada) y en la obligación del impuesto (a través de los créditos).*

Reducciones en la base del impuesto. *A través de la depreciación acelerada*, los compradores de materiales o inmateriales inmovilizados son beneficiados, al permitirles mayores deducciones en los años iniciales del uso o funcionamiento del bien o servicio, mientras que el remanente es depreciado en función del valor de la vida útil que le queda del bien, como una fracción de la verdadera depreciación

<sup>9</sup> Véase cap. 1.2.

normal. Las deducciones para la depreciación acelerada son las mismas que bajo un régimen de depreciación normal. El incentivo se deriva en el aplazamiento de la obligación del impuesto. Esto tiene el efecto en otros países de la OECD, como Canadá, Finlandia, Francia, Alemania, Corea, Países Bajos, Taiwan, Suiza, etc., de un préstamo libre de intereses, aunque bajo ciertas circunstancias, el efecto es el de ahorro permanente de impuestos.]

2.4. La Legislación española <sup>10</sup> permite que la empresa pueda considerar como activos inmateriales a los permisos y concesiones vigentes (como un ejemplo podrían ser: derechos o valores de contaminación), patentes, marcas (o etiqueta ecológica), etc, y gastos corrientes que se originan de sus actividades de investigación y desarrollo <sup>11</sup>, debiendo amortizarse con una cuota anual máxima de amortización del 25%, no existiendo período máximo de amortización de éstos.

Podrá ser amortizada mediante una cuota máxima de amortización del 10%, la parte de inversiones y gastos no amortizada de los permisos y concesiones caducados o extinguidos.

## 2.5. Los gastos en I&D

Amortización Acelerada de Inversiones Inmateriales y gastos de Investigación:

Alternativamente, la empresa tiene la opción de considerar los gastos en I+D como gastos generales del ejercicio y, por tanto, deducirlos íntegramente de la base imponible del impuesto. La inversión en estos activos intangibles tiene un tratamiento fiscal más favorable que la inversión en activos físicos, en cuanto a su amortización, aunque compensado en parte por las deducciones por inversiones *que se aplican a los últimos*.

## 2.5. Otros ejemplos formulados

En España, se podría decir que ya existe una subvención en el ámbito ecológico,

a) en el Régimen fiscal de la minería <sup>12</sup>, cuando establece la reducción en la base imponible, en el importe de las cantidades que destinen en concepto de factor

<sup>10</sup> Art. 120, Ley 43/1995, de 27 de diciembre.

<sup>11</sup> Se incluirán en este concepto, los trabajos previos geológicos, geofísicos y sísmicos y las obras de acceso y preparación de terrenos, así como los sondeos de exploración, evaluación y desarrollo y las operaciones de reacondicionamiento de pozos y conservación de yacimientos.

<sup>12</sup> Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, art.112.1.b y 113 a,b y c. (BOE de 28 diciembre 1995, núm. 310)

de agotamiento<sup>13</sup>, a los sujetos pasivos que realicen<sup>14</sup> el aprovechamiento de uno o varios recursos, obtenidos a partir de yacimientos de origen no natural.

Las cantidades que redujeron la base imponible en concepto de factor de agotamiento sólo podrán ser invertidas en los gastos de:

Exploración e investigación de nuevos yacimientos minerales y demás recursos geológicos.

Investigación que permita mejorar la recuperación o calidad de los productos obtenidos

Suscripción o adquisición de valores representativos del capital social de empresas dedicadas exclusivamente a las actividades referidas en las «areas arriba citadas, así como a la explotación de yacimientos minerales y demás recursos geológicos.

Como sugerencia se propone en:

b) Deducción para evitar la doble imposición interna<sup>15</sup> (Dividendos y plusvalías de fuente interna)

La no distribución del dividendo o la no participación en beneficios, los cuales sean destinados a una inversión en activos materiales, (*por ejemplo: instalaciones, montaje, equipos de tecnología limpia, etc.*), para obtener productos o servicios (que podrían ser ecológicos), deberán ser beneficiados por el 100% (de la cuota íntegra que corresponda a la base imponible) de las deducciones de doble imposición interna, como un incentivo fiscal.

c) En lo que concierne a los dividendos y plusvalías de fuente extranjera<sup>16</sup>, la novedad consiste en la incorporación del método de exención para unos y otros en base a los siguientes requisitos: Lugar de residencia de la entidad participada, debe ser un país con el que España tenga suscrito un Convenio para evitar la doble imposición internacional, previsto con cláusula de intercambio de información y la actividad realizada por la entidad participada, debe ser de naturaleza empresarial. [*En un futuro la actividad realizada por la entidad participada, deberá ser de naturaleza empresarial ecológica.*]

Debe observarse que el tratamiento de los dividendos y plusvalías, se regulan por el principio de neutralidad, y estos no se integran en la Base imponible del Impuesto sobre Sociedades, esto significa que, el método de exención permitirá a las empresas españolas competir en igualdad de condiciones, a efectos fiscales en los mercados internacionales.

d) Y como última sugerencia se plantea que por medio de un informe o reporte del Ministerio(os) correspondientes, de las Comunidades Autónomas o

<sup>13</sup> El factor de agotamiento no excederá del 30% de la parte de base imponible correspondiente a los aprovechamientos señalados.

<sup>14</sup> Ley 22/1973, de 21 de julio, de Minas y Ley 54/1980, de 5 de noviembre, que modifica la Ley de Minas.

<sup>15</sup> Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal.

<sup>16</sup> Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal.

Ayuntamientos, etc., se deberá establecer niveles de contaminación tolerables, por zonas industriales, tamaño de empresas (Grande, Mediana y Pequeña), etc., y remitir informes a la Comisión Nacional del Mercado de Valores, con el objeto de autorizar la cantidad e importe de valores o certificados de contaminación, para dar cobertura al funcionamiento de los mercados «Burbujas» e incentivar a Instituciones de Inversión Colectiva a Invertir en Activos Inmobiliarios como Valores o Derechos de Contaminación Negociables), (a estas instituciones se deberá establecer un impuesto diferencial cuando decidan realizar inversiones en activos de inmovilizado material, destinados a la reducción de emisiones contaminantes).

### 3. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS Y PATRIMONIO

Según la nueva Ley de fomento y liberalización de la actividad económica<sup>17</sup>:  
En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto de Patrimonio, las medidas más importantes que se destacan son:

a) Las medidas de fomento de empleo que se conceden, están dirigidas en especial a las pequeñas y medianas empresas, sector tan sensible, que aglutina una gran parte del empleo. Las dos primeras se refieren a la modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que consisten en:

En el no computo durante 1996, de los salarios de los trabajadores contratados por tiempo indefinido, con posterioridad al 31-12-1996 o el día del cese en el ejercicio de la actividad si fuese anterior, continúen en plantilla.

A efectos de determinar el Rendimiento Neto de las actividades a las que resulte aplicable, se ampliará una reducción desde el 8 hasta el 15% durante 1996.

En la tercera medida se hará una deducción en la cuota del Impuesto sobre Sociedades como al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que determinen su rendimiento neto, mediante el método de estimación directa, de 1.000.000 de pesetas para las sociedades y empresarios o profesionales que contraten con posterioridad a la entrada en vigor de esta norma y por tiempo indefinido, trabajadores mayores de cuarenta y cinco años o minusválidos con el límite del incremento de hombres/año, empleados correspondiente a ese período impositivo en relación al inmediato anterior debiendo mantenerse el incremento de plantilla durante dos años como mínimo, y si esto no se cumpliera, se pierde la deducción.

Las medidas de incentivo al empleo aún tienden a ser débiles para lograr un óptimo apoyo a la política medioambiental. En el supuesto de que se llegara a

<sup>17</sup> Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal.

implantar y aplicar los recargos en los gravámenes de los impuestos existentes, en un inicio la recaudación de estos recargos serán elevados, los cuales podrían estar destinados a cubrir un alto porcentaje del costo social de la Seguridad Social de los nuevos trabajadores contratados por tiempo indefinido en proyectos medioambientales, como es el caso de Suiza.

A pesar de que una de las principales objeciones y preocupaciones para no motivar a las empresas a realizar inversiones de carácter medioambiental, es que las medidas adoptadas para proteger el entorno incrementarán los costes de las empresas y esto repercutirá en los precios, disminuyendo sus ventas, varias empresas cerrarán o reducirán sus actividades y ello generará paro.

Antes de considerar de forma trágica esta situación, se deberá pensar que las empresas que cierran, en la mayoría de los casos son antiguas y muy contaminantes, ocupando una posición marginal. Así el cierre es debido al efecto acumulativo de múltiples factores: condiciones desfavorables de mercado, problemas inherentes a los equipos, procesos de producción obsoletos. Las legislaciones ambientales, únicamente aceleran el proceso de cierre de empresas, que en numerosos supuestos están previamente condenados a desaparecer.

Aunque las políticas medioambientales impliquen el cierre o reducción de ciertas actividades y la pérdida de puestos de trabajo, también impulsan un nuevo sector ambiental generador de beneficios, creador de empresas y fuente de empleo.

b) Se determina, la liberalización del incentivo fiscal, que fomentaba la cautividad o estancamiento a las inversiones, por reducir los incrementos como las disminuciones de patrimonio (esta medida desconoce el efecto de la inflación, reduce fiscalmente las pérdidas y, sobre todo no incentiva a que las inversiones las realicen por largo plazo), debido a que la determinación del importe sometido a gravamen de los incrementos y disminuciones quedaban no sujetos transcurrido un determinado período de tiempo que variaba en función del activo, por aplicar unos porcentajes reductores, (esto mantiene la inversión hasta que transcurre el plazo en que se alcanza la no sujeción de los incrementos).

Esta liberalización, actualmente supone un diferimiento de gravamen y la garantía de un tipo fijo como incentivo a la inversión a largo plazo, gravará las plusvalías reales con un tipo reducido al 20% (en un principio, tipo aplicable a incrementos de patrimonio irregulares hasta el 1 de enero de 1997, para las transmisiones que se realicen hasta esa fecha) y contará con un mínimo exento de 200.000 pesetas.

Con esto se consolidará una reducción del incremento de patrimonio del doble de aquélla a que tuviese derecho el sujeto pasivo con arreglo al régimen anterior de este Real Decreto-Ley y por otra no reducirá las disminuciones de patrimonio (vida útil del activo) ya que no se aplicarán los porcentajes reductores.

Este es un paso importante para fomentar inversiones medioambientales a largo plazo, ya que hasta la fecha en la práctica fiscal en España, respecto al *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, el *Impuesto sobre Patrimonio*, el *Impuesto de Transmisiones Patrimoniales* y *actos Jurídicos Documentados* y el *Impuesto de Sucesiones y Donaciones* no están concebidos con finalidad extrafis-

cal. No está pensada la estructura de estos tributos para acoger medidas de protección medioambiental ni en los elementos cualitativos (hecho imponible, sujeto activo, sujeto pasivo), ni en los elementos cuantitativos (base imponible, reducciones, base liquidable, tipo, recargos, bonificaciones o deducciones). Es esta una cuestión poco estudiada por la doctrina, más preocupada por verificar la idoneidad de los tributos existentes que, por encontrar la manera de introducir recargos (incrementos o disminuciones) extrafiscales en los tributos ya existentes. Por ello, sus hechos imposables no recogen consideración alguna de ese carácter. No obstante, ello no impediría introducir, en las legislaciones respectivas, presupuestos de hecho medioambientales superpuestos a los hechos imposables.

Podemos citar los siguientes ejemplos :

3.1. En el *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, se podría establecer un recargo (Un incremento en el gravamen) a los empresarios que tributan por actividades empresariales en estimación directa. Para evitar este recargo, los empresarios cambiarían su actuación tratando de reducir, por ejemplo, el volumen de residuos o aminorar el coste ecológico de su desecho o bien a empresarios fabricantes de vehículos para que los fabriquen con catalizador o con motores más limpios y menos ruidosos, o aquellas empresas que se encuentran realizando inversiones para modificar sus instalaciones con el objeto de reducir su nivel de emisiones y vertidos, como balsas de decantación para el tratamiento físico de vertidos con coagulantes y/o floculantes más sofisticados, etc., aplicarles un recargo (una reducción en el gravamen) e incentivarlas a una continuidad en sus inversiones medioambientales.

3.2. En el *Impuesto de Transmisiones Patrimoniales*, al gravarse operaciones societarias como las fusiones, se podría establecer un recargo (un incremento) a aquellas empresas que al fusionarse no cambiaran su maquinaria antigua y contaminante por otra más moderna y menos contaminante o técnicas de fabricación asistidas por un software para los equipos electrónicos<sup>18</sup>; o en el *Impuesto de Actos Jurídicos Documentados* establecer un recargo (una disminución en el gravámen) por utilizar papel ecológico y reciclar el usado.

3.3. Un sector tan sensible como el de las pequeñas y medianas empresas, que aglutinan una gran parte del empleo y que están conformadas por grupos familiares, con el objeto de incentivar la reducción de sus procesos productivos contaminantes y estimular su nivel de inversiones.

Se puede aliviar el coste fiscal en el *Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, en la transmisión «mortis causa» en estas empresas familiares, por ejemplo, cuando el heredero o los herederos (usufructuarios) realicen innovaciones tecnológicas en los procesos de producción, utilizando filtros para reducir los niveles de emisión o depuradores sofisticados para los vertidos, o un sistema de reciclaje para los residuos, etc.

<sup>18</sup> La fabricación asistida por computador constituye para la industria mecánica la mejor solución para elevar su rentabilidad y garantizar su competitividad.

En las transmisiones de vivienda habitual, cuando estas son acondicionadas en favor del medio ambiente, con instalaciones de gas ciudad (para uso doméstico o calefacción, etc.), ventanas con cristal aislante de ruido, contadores o medidores en el uso del agua, con el objeto de racionalizar su utilización, etc.

[En España, se debería considerar como un sistema de incentivo, la exención de las rentas o cuotas, por actividades de mecenazgo ecológico, este incentivo está previsto en el art.133 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, de Régimen de entidades parcialmente exentas, incentivo Fiscal a las Fundaciones y Participación Privada en Actividades de Interés General, popularmente conocido como Ley de Mecenazgo, en el enunciado inicial de esta Ley establece que, las organizaciones no gubernamentales y las fundaciones privadas que contribuyan a sostener actividades de protección de la naturaleza podrían beneficiarse con una deducción en cuota del 10% para las personas físicas y del 15% para las empresas.]

#### 4. (IVA) IMPUESTO GENERAL AL CONSUMO

Entre los países de la OCDE, sólo Australia y Estados Unidos no tienen IVA, impuesto general al consumo o impuesto sobre la facturación. Entre los países que lo tienen, el nivel del IVA varía del 3% para Japón y del 6% para Luxemburgo hasta un 22% para Dinamarca y 25% para Suecia. El tratamiento del IVA sobre los productos energéticos incluidos los carburantes varían también de un país a otro.

En Bélgica, la gasolina pagaba un 25% hasta el 1 de abril de 1992, cuando el nivel general del IVA era del 17%, pero ahora la gasolina está sometida al nuevo nivel general del IVA que es del 19,5%. En Luxemburgo, la gasolina y el gasóleo están tasados al 12% cuando anteriormente era el 6%. En ciertos países, los niveles de los impuestos difieren según los carburantes: Grecia grava la gasolina con un 36%, y el gasóleo con un 8%; en Irlanda, el IVA es del 21% y del 12,5%, respectivamente, para estos carburantes. En el Reino Unido y en Suiza, entre todos los productos energéticos sólo los carburantes están sometidos a un IVA o a un impuesto sobre la facturación; en Suecia, sólo el queroseno está exento.

La carga fiscal que grava los carburantes, y en particular la gasolina, difiere considerablemente de un país a otro. Esta gran diversidad refleja posiciones diferentes de los Estados y también diferencias que conciernen a las políticas fiscales e infraestructuras energéticas.

##### 4.1. Impuesto sobre las Ventas de Vehículos Nuevos

En numerosos casos estos impuestos son más elevados que los existentes sobre otros productos, o se añaden al impuesto general sobre ventas. Así, por ejemplo, en el Reino Unido, los automóviles están sometidos al IVA con un nivel normal del 17,5% y, además, a un impuesto especial del 10% calculado sobre las cinco sextas partes del precio de catálogo del automóvil nuevo. En Bélgica, los

vehículos nuevos están sometidos al tipo normal de IVA y, además, a un impuesto de puesta en circulación.

#### 4.2. Impuestos por clase de combustible

Entre los productos petrolíferos, e independientemente de los carburantes, frecuentemente se grava los fuel-oils ligeros o pesados. Estos impuestos varían por producto, país o uso. A similitud de los carburantes, las otras fuentes de energía están generalmente sometidas de forma diversa al IVA, a los impuestos al consumo y a los impuestos especiales de diferentes tipos.

En general, la utilización por los *hogares del fuel-oil ligero* está sometido al IVA (en todos los países con IVA, a excepción de Dinamarca, Luxemburgo, Suiza y Reino Unido). Dichos consumidores están también sujetos a gravamen por la *constitución de stocks de urgencia* (Alemania, Austria, España, Grecia, Irlanda, Italia, Nueva Zelanda, Países Bajos, Reino Unido, Suecia y Suiza), e impuestos locales sobre las ventas y diversos impuestos asignados a nivel de Estados en los Estados Unidos.

A estos mismos impuestos está sometida la utilización por la industria del fuel-oil ligero, pero generalmente el IVA pagado por los usuarios industriales se reembolsa mediante el mecanismo de crédito fiscal sobre el IVA, y por lo tanto no es soportado como un coste. Entre los países que aplican impuestos generales al consumo, sólo en Portugal, Finlandia y Francia ciertos usuarios industriales, agrícolas y comerciales deben soportar una parte del IVA sobre su consumo de fuel-oil ligero; en Grecia se soporta íntegro el IVA.

Los usuarios industriales de *fuel-oil pesado* están sometidos a impuestos sobre el consumo en Alemania, Australia, Austria, España, Grecia, Italia, Noruega, Nueva Zelanda, Países Bajos, Reino Unido, Suecia y Suiza. En Alemania, Noruega y Reino Unido las centrales eléctricas están sometidas a estos impuestos. También dichos clientes están sometidos a derechos especiales sobre almacenamiento para financiar los stocks de urgencia en Alemania, Austria, Finlandia, Francia y Suiza; asimismo están sujetos a impuestos medioambientales en Finlandia, Noruega y Suecia (impuesto sobre el azufre), así como los Estados Unidos. En este país, el fuel-oil pesado está sometido a impuestos locales sobre las ventas, al igual que a impuestos estatales.

El gas natural es objeto de un impuesto sobre los recursos en Australia y de impuestos sobre las ventas y los recursos en Estados Unidos (2 a 6%). En los países que aplican el IVA, el consumo de gas natural por los hogares se somete generalmente a este impuesto (a excepción de España, Grecia, Luxemburgo, Portugal y Reino Unido).

Algunos países aplican diversos impuestos sobre el consumo (Francia, Italia, Japón y Suiza). *España aplica un impuesto municipal del 1,5%; Finlandia y Países Bajos imponen impuestos para la protección del medio ambiente (tanto a la industria como a los hogares);* Nueva Zelanda recauda también una contribu-



ción para I+D. Suecia aplica un impuesto general sobre el CO<sub>2</sub> y el gas natural, y Noruega un impuesto sobre CO<sub>2</sub> vinculado al consumo de gas.

El carbón es el menos gravado de todos los recursos energéticos primarios. La mayoría de los impuestos sobre el carbón se reducen a un IVA percibido sobre el uso por los hogares (Alemania, Austria, Bélgica, Francia, Irlanda, Italia, Japón, Noruega, Nueva Zelanda, Suecia). Además, otros impuestos especiales se aplican de diversa manera; un impuesto sobre el consumo por los hogares (Dinamarca), un impuesto medioambiental (Estados Unidos, Finlandia y Noruega), un impuesto sobre los recursos (Nueva Zelanda), una contribución tendente a financiar los stocks de urgencia (Suiza); y los derechos de aduana (Suiza).

Al igual que el gas, la electricidad está fundamentalmente sometida al IVA (de hecho, solamente para los hogares en Alemania, Austria, Bélgica, Dinamarca, España, Finlandia, Grecia, Irlanda, Italia, Japón, Luxemburgo, Noruega, Nueva Zelanda, Países Bajos y Grecia) y a impuestos sobre las ventas en Canadá y Estados Unidos. El consumo de los hogares está sometido a un impuesto en Finlandia (desde el 1-1-1993), en Italia, Japón, Noruega y Suecia. En España, Francia e Italia, se perciben impuestos locales por la utilización del carbón. En Alemania se percibe un impuesto especial del 8% sobre la electricidad para subvencionar el carbón doméstico; se ha rebajado a 7,75% en 1992.

Los sistemas de IVA a nivel múltiple u otros impuestos sobre las ventas se prestan a una reclasificación de los productos, en lo que respecta a su incidencia sobre el medio ambiente, permitiendo someter a impuestos más elevados a los bienes y servicios nocivos, y haciendo lo contrario en aquellos que resultan beneficiosos. Es evidentemente difícil distinguir entre razones ambientales y no ambientales para clasificar los bienes y servicios en determinados intervalos del impuesto. No obstante, en el debate público sobre la imposición, se han citado ocasionalmente motivaciones ambientales para justificar estructuras de fiscalidad indirecta. En los Países Bajos, por ejemplo, grupos de ecologistas se han hecho recientemente defensores de una diferenciación del IVA, actualmente al 6 y 20%, en función de las características de los productos con miras al medio ambiente.

Un bajo nivel de IVA sobre las reparaciones y uno alto sobre los bienes de consumo duraderos, contribuirían a prolongar la duración de la vida económica de éstos y a estimular su reparación.

## 5. LOS IMPUESTOS ESPECIALES EN ESPAÑA

La nueva Ley de Impuestos Especiales (Ley 38/1992, de 28 de diciembre) establece expresamente en su Exposición de Motivos el cumplimiento de un objetivo específicamente ambiental.

Surge así este Nuevo Impuesto Especial sobre determinados Medios de Transporte que se caracteriza por su simplicidad de gestión, al estar ligada su liquidación con la primera matriculación de los vehículos, al fijarse la determinación de su base imponible con las mismas técnicas de valoración del Impuesto sobre el

Valor Añadido y de los impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales, intervivos y mortis causa. Una de sus novedades es la supresión del beneficio de que gozaban los vehículos todo terreno como consecuencia de su utilización generalizada como vehículos de turismo, produciendo una intensa afectación sobre el medio natural.

Recientemente, un impulso a la renovación de los vehículos, significa la ayuda de 100.000 pesetas, para cambiar aquellos de más de diez años de antigüedad, es un estímulo positivo para la retirada del mercado de vehículos sustituidos por los nuevos con catalizador.

5.1. *El Impuesto sobre Hidrocarburos es un Impuesto Especial* que grava la fabricación, importación y la introducción en el ámbito territorial interno de hidrocarburos, es un impuesto indirecto, que recae sobre el consumo, la base del impuesto está constituida por el volumen de producto expresado en miles de litros. Los signos se expresan en una cantidad de pesetas por milímetros, toneladas o gigajulio.

En España (y en toda la Europa Comunitaria) existe un Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, de antigua raigambre. El impuesto sobre el Petróleo y sus derivados fue creado por Ley de 17 de marzo de 1932 y se integra en la Contribución de Usos y Consumos, según lo dispuesto en el artículo 93 de la Ley de 16 de diciembre de 1940. Se regula por Orden Ministerial de 23 diciembre de 1949, dictada en virtud de la autorización concedida por la Ley de Presupuestos de 22 de diciembre de dicho año. Son datos proporcionados por Ángel Baena Aguilar. CISS (1992), p. 18

En España, el grupo parlamentario de Izquierda Unida propuso al Parlamento la aplicación de una tasa ecológica (de 5 pesetas por litro de carburante) destinada a un plan extraordinario de transporte público, promoviendo la eficiencia energética así como la investigación y el desarrollo de energías renovables.

De igual forma dicha preocupación social y medioambiental está presente en la adaptación del Impuesto sobre Hidrocarburos a las Directivas Comunitarias (Ver Tabla Nro. 3), para ello es preciso solicitar una excepción en virtud del apartado 4 del artículo 8 de la Directiva 92/81/ CEE, esta excepción concedida tiene un plazo, como máximo, hasta el 31 de diciembre de 1998.

*Exención del impuesto especial para los aceites usados o gases residuales de hidrocarburos reutilizados como combustible de calefacción, directamente después de su recuperación o, en el caso de los aceites usados, previo reciclado.*

Varios Estados Miembros han recibido autorización para eximir del impuesto especial los aceites usados utilizados para la calefacción, purificados o no previamente. En virtud de lo dispuesto en la Directiva 92/81, tal utilización está sujeta al impuesto especial. Hasta la fecha Austria, Alemania, España, Finlandia, Francia, Irlanda, Portugal y el Reino Unido han sido autorizados a eximir del impuesto especial los aceites usados y utilizados tanto directamente después de su recuperación como previo reciclado. Con ello se pretendía evitar que los aceites usados acabasen, simplemente calentándolos o filtrándolos, suelen ser

**Tabla 3**  
**Exención del Impuesto Especial en España**

<i>Estados miembros</i>	
ES	a) Exención para el GLP utilizado como combustible en los vehículos destinados al transporte público local (Apartado 5 del art. 1 de la Decisión 92/510/CEE del Consejo de 19/10/1992).  b) Exención para los hidrocarburos usados reutilizados como combustible, bien directamente tras su recuperación, bien tras un proceso de reciclado, cuya reutilización está sujeta a impuesto (COM (94) 493 final de 17.11.1994 - Acuerdo tácito de 15.8.94).

*Fuente:* Informe de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo efectuado en virtud del apartado 6 del artículo 8 de la Directiva 92/81/CEE<sup>19</sup>.

de mala calidad, por lo que no resultarían competitivos sin algún tipo de ventaja fiscal.

Las consecuencias de la exención del impuesto especial ya son perceptibles. Los mercados y empresas del sector de la regeneración de aceites usados están en declive, porque sus materias primas están siendo canalizadas hacia otros usos. La industria de la regeneración está compuesta de alrededor de un centenar de empresas, en su mayoría PYME. Las actuales condiciones económicas hacen que esta actividad apenas sea rentable sin ayuda pública. De los datos disponibles sobre algunos Estados Miembros, se infiere que la aplicación de la exención probablemente acabará con las actividades de regeneración. Así, por ejemplo, en Italia, donde no se aplica la exención, se regenera el 84,6% de los aceites recogidos y sólo se quema el 13,3%. por el contrario, en el Reino Unido y España, las cantidades regeneradas son pequeñas o incluso insignificantes. En Francia (40,1%) y en Alemania (65,2%), las cantidades de aceite quemado también han aumentado muchísimo.

España sí puede afirmar el cumplimiento específico de una finalidad ecológica, al realizarse un planteamiento de diferentes tipos impositivos, entre la gasolina con plomo (60.900 ptas./1.000 litros) y gasolinas sin plomo (50.500 ptas./1.000 litros); y entre los GLP utilizados para uso general y vehículos automóviles de servicio público, conforme a las exigencias comunitarias de armonización<sup>20</sup>.

España ocupa el decimocuarto lugar mundial en la generación de residuos sólidos no peligrosos procedentes de la industria (130 kg.) y el decimocuarto en la generación de residuos sólidos no peligrosos de origen doméstico (322 kg.)<sup>21</sup>.

En un futuro, en la Reforma Fiscal del Impuesto Especial en España, se deberá considerar el procedimiento operativo armonizado del impuesto especial a

<sup>19</sup> Tabla núm. 3 Exención del Impuesto Especial en España

Fuente: Informe de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo efectuado en virtud del apartado 6 del artículo 8 de la Directiva 92/81/CEE.

<sup>20</sup> YEBRA MARTUL - ORTEGA, P., *La Fiscalidad del automóvil en España*, Madrid, 1994, p.86.

<sup>21</sup> *Datos de Pocket World in Figures. The Economist Books*. Londres. 1994, p. 81.

aplicar en los países miembros de la actual Unión Europea, para lograr una adecuada aplicación del impuesto de energía y emisiones de carbón (E/CO<sub>2</sub>).

## 6. ADUANA

Actualmente existe un Convenio CITES (Convenio de Washington, de 3 de marzo de 1973) de el Comercio Internacional de Especies amenazadas de fauna y flora silvestre, que regula las operaciones de Comercio Internacional (importación, exportación, reexportación, etc) de los especímenes animales y/o vegetales relacionados en el mismo.

Para la importación de especies, o partes de ellas, afectadas al citado convenio se deberán presentar en la Aduana los permisos CITES de exportación del país de origen y de importación en España.

Para la exportación de especies, o partes de ellas, afectas a dicho convenio se deberá presentar en la Aduana el permiso CITES de exportación o reexportación de España.

Así mismo se deberán implementar controles en las importaciones o exportaciones de mercancías que no lleven la ética ecológica, las que sin supervisión adecuada resulten ser mercancías con usurpación de marca no autorizada para su comercialización por el Comité asignado por la Unión Europea para conceder licencia de etiquetado ecológico, y no cumplir con las Normas de calidad BS-5750 «Sistemas de Calidad» o, La Norma Francesa AFNOR X30C equivalente a la EN 29002 e ISO 9002 «Aseguramiento de la Calidad», o el sistema de calidad ISO<sup>22</sup>-14000 o su equivalente UNE 66.901, teniendo como intención ingresar al mercado interior de la actual UE, como mercancía pirata. La autoridad aduanera deberá proceder a suspender el levante o retenerla, tanto si se trata de mercancías con marcas protegidas o denunciadas.

## 7. SEGÚN REAL DECRETO LEY 7/1996, DE 7 DE JUNIO, LIBERALIZA LOS PRECIOS EN DETERMINADOS SECTORES Y ELIMINA EL MONOPOLIO EN LA DISTRIBUCIÓN DE CARBURANTES

7.1. *En materia de defensa de la competencia*, se liberaliza los precios en determinados sectores asignando competencia a órganos reguladores independientes y sectoriales para su seguimiento y autorización, por ejemplo: el precio de la electricidad debe continuar en la Comisión del Sistema Eléctrico Nacional, etc, otros continuaran por el momento sujetos a aprobación del Gobierno.

En un mercado de derechos o permisos de contaminación negociables, donde la oferta y demanda (las fuerzas del mercado) se confrontan, permite llegar a un precio de equilibrio de estos valores negociables, restableciendo el nivel óptimo de decisiones por los contaminadores en materia de descontaminación y utilización racional de la energía, en el sentido de que el objetivo de calidad

medio ambiental está relacionado con la reducción de costos, y reducción de las emisiones o vertidos.

La ubicación de un mercado de derechos supone previamente la definición de los siguientes elementos:

Empresas titulares de los permisos negociables: para la obtención de un permiso, se exige a las empresas contaminantes de emisiones o usuarios de energía, que cumplan con unas normas de instalación justas, por debajo del umbral o nivel de contaminación o uso de energía que ha sido designado en una zona. Las asociaciones de protección del medio ambiente llegado el caso, pueden portarse como compradores de permisos, y de esta manera presionar para lograr un nivel de reducción de contaminación más importante.

[En España, se debería considerar como un sistema de incentivo, la exención de las rentas o cuotas, por actividades de mecenazgo ecológico, este incentivo está previsto en el art.133 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, de Régimen de entidades parcialmente exentas, incentivo Fiscal a las Fundaciones y Participación Privada en Actividades de Interés General, popularmente conocido como Ley de Mecenazgo, en el enunciado inicial de esta Ley establece que, las organizaciones no gubernamentales y las fundaciones privadas que contribuyan a sostener actividades de protección de la naturaleza podrían beneficiarse con una deducción en cuota del 10% para las personas físicas y del 15% para las empresas.]

La asignación inicial de derechos se concede por atribución gratuita, por licitación o venta a un precio fijo. En la experiencia americana de los mercados de derecho, la asignación inicial de estos permisos, es por atribución gratuita concedida por el Estado a las industrias que conforman una burbuja.

Los permisos de emisión, hacen que las empresas contaminantes adopten comportamientos estratégicos (avanzar una inversión o retardar un cierre), para así obtener una asignación inicial de estos permisos, es por atribución gratuita concedida por el Estado a las industrias que conforman una burbuja.

Cada Órgano regulador independiente y sectorial que tenga la competencia de informar las modificaciones de los precios por ejemplo de la electricidad o de tarifas telefónicas, o de los carburantes, etc., al regular los precios deberán considerar las normas establecidas de calidad del aire y el uso racional de la energía, etc., determinados por los organismos competentes (Ministerios, Comunidades Autónomas y Ayuntamientos), aunque son libres de adoptar o no estos métodos.

7.2. *Se declara la extinción del Monopolio de Petróleos en el ámbito de la distribución de carburantes*<sup>23</sup>; procediendo a la segregación y escisión de los activos del Monopolio. La fuerte concentración de la oferta en la distribución y venta de gasolinas y fuelóleos, servía como obstáculo a la profundización de la competencia.

<sup>22</sup> Directrices de la Organización Internacional de Normalización (International Standard Organisation, ISO)

<sup>23</sup> Ley 34/1992, de 22 de diciembre, de Ordenación del Sector Petrolero, art. 1.

También se determina la desmonopolización de la distribución de los gases licuados del petróleo (GLP)<sup>24</sup>, actualmente «Repsol Butano, Sociedad Anónima» (REBSA) dificulta el acceso a este mercado a empresas competidoras, por ello se establece que las instalaciones de recepción, almacenamiento y transporte propiedad de la «Compañía Logística de Hidrocarburos, Sociedad Anónima» (CLH), de «REBSA» y de «Distribuidora Industrial, Sociedad Anónima» (DISA) podrán ser utilizadas por terceros en condiciones no discriminatorias, transparentes y objetivas.

El poder monopolístico, distorsiona el efecto incentivo de los impuestos y cargas medioambientales, es decir que empresas que aún permanecen en propiedad del Estado sin objetivos claros, responden muy pobremente a los incentivos del mercado, esto crea problemas para empresas que desean entrar a un mercado de competencia y que buscan establecer sistemas nuevos de distribución o comercialización, por ejemplo la apertura de nuevas estaciones de servicios, equipados con un sistema de recuperación de vapores, a las que se puede aplicar como un incentivo fiscal, una reducción en los impuestos especiales sobre la gasolina distribuida, siempre que los tipos aplicados, respeten en todo momento los tipos mínimos sobre los hidrocarburos previstos en el Derecho comunitario, o quizás buscar alternativas de competencia distinta en lugar de recurrir a los incentivos fiscales.

Esta estrategia de comercialización medioambiental, está orientada a limitar las emisiones de compuestos orgánicos volátiles en la atmósfera.

*Estos planteamientos deben ser estudiados a fondo por la doctrina, sobre el establecimiento de recargos medioambientales sobre los impuestos existentes, por las Comunidades Autónomas.*

La política actual de liberalización de la actividad económica, capacitará al estado español, para responder en forma positiva a los cambios dinámicos y estructurales que requieren la implantación de instrumentos fiscales medioambientales con la finalidad de cumplir con las exigencias de la política económica comunitaria, incorporando novedades sobre la base de los incentivos para el fomento del empleo y las subvenciones fiscales en los gravámenes reducidos e incentivar las inversiones, estas medidas potencian la estructura con la finalidad de introducir impuestos extrafiscales o aplicar recargos a los tributos fiscales existentes, como también permite una actuación integrada mediante sistema de redes con las Unidades de control de las emisiones, vertidos, etc, dependientes de los Ministerios, Comunidades Autónomas, Ayuntamientos y Hacienda con el fin de controlar que las empresas Grandes, medianas y pequeñas, cumplan con el pago de las deudas tributarias contraídas por el exceso de sus niveles de contaminación.

En resumen, la orientación ambiental del sistema tributario, para decirlo en palabras de R. REPETÍ<sup>25</sup>, sea para reducir el déficit, disminuir la carga sobre salarios, beneficios y rentas o financiar gastos prioritarios, es la más atractiva opción económica y política de obtener ingresos públicos.

<sup>24</sup> Real Decreto 4/1991, de 29 de noviembre, de medidas urgentes para la progresiva adaptación del sector petrolero al marco comunitario.

<sup>25</sup> Politique del'environnement: Comment appliquer les instruments économiques, OCDE, París, 1991.

## BIBLIOGRAFÍA

- AGUILERA, F. (1991): «Economía del Medio Ambiente: Notas para un Estado de la Cuestión». *Cuadernos de Economía Española*, 19: pp. 167-196.
- ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel (1995): «Los Impuestos Autónomos de Carácter Extra-fiscal», Escuela de Administración Pública de Cataluña, Madrid.
- AYRES U. Roberto. (1993): «La Ecorreestructuración un Nuevo Concepto», *Revista Iniciativa. Dirección y Medio Ambiente*. pp. 79-91.
- CASADO OLLERO, Gabriel(1985): «Extrafiscalidad e Incentivos Fiscales a la Inversión en la CEE», *HPE*, núm.96, 1985.
- CARBAJO VASCO, D. (1993): *La Imposición con Rasgos Ecológicos en España: Situación Actual y Perspectivas*. Ponencia presentada en el I Curso Internacional de Derecho y Fiscalidad Ambiental en la Empresa, Fundación Universidad Empresa, Madrid.
- CORS MEYA, F. X. (1993): «Calificación de los Cánones sobre el Agua». *Revista de Hacienda Autónoma y Local*, núm. 67, pp.73-97.
- AZQUETA OYARZUN, D. (1994): *Valoración Económica de la Calidad Ambiental*, Mc.Graw-Hill, Madrid.
- BAUMOL (1982): *La teoría de la Política Económica del Medio Ambiente*. Antoni Bosch Ed., Barcelona.
- COM (92) 46 final: «Libro Verde», El impacto del Transporte en el medio ambiente. Bruselas.
- DELGADO, Antonio (1988): «La Sentencia del tribunal Constitucional sobre la Ley de Reforma Agraria Andaluza y el Impuesto sobre Tierras infrautilizadas y su constitucionalidad», *Impuestos*, núm. 3.
- Diario ABC (1992): «El Impuesto sobre Sociedades requiere una profunda modificación para competir». *Diario ABC*, Madrid, 16-11-92.
- Diario Cinco Días (1993): «El Impuesto Ecológico en España». *Diario Cinco Días*, Madrid, nov./92.
- FERREIRO LAPATZA, José Juan (1991): «Tasas y precios. Los precios públicos», en *Tasas y Precios Públicos en el Ordenamiento Jurídico Español*, IEF-Marcial Pons, Madrid.
- GAGO RODRÍGUEZ, A. (1993): «Recursos Tributarios y financiación de las Comunidades Autónomas en España: Propuestas de Reforma». Palau 14. *Revista Valenciana de Hacienda Pública*, núm. 14, enero- febrero, pp.114-125.
- GUERVOS MAÍLLO, María Angeles, (1996): «Recargos Tributarios Autonómicos como Instrumento de Protección Ambiental», *Revista Impuestos*, núm. 9, pp. 119-134.
- JIMÉNEZ COMPAIRD, I. M. (1993): «Impuestos Propios y Recargos en las Comunidades Autónomas». *Cuadernos Aragoneses de Economía*. Vol. 3, núm..1, pp. 85-93
- MONASTERIO ESCUDERO, C. y SUÁREZ PANDIELLO, J. (1993): *Financiación Autónoma y Corresponsabilidad Fiscal en España*. Fundación BBV, Bilbao.
- MOPT (1993): «Estudios Jurídicos sobre Propiedad, Aprovechamiento y Gestión del Agua». MOPTMA, DGPA, Madrid.
- OCDE (1993): , «Taxation and the Environment in European Economies», in *Transition*, núm. 29, vol. II Environment Protection in OECD Member Countries». Publications de L' OCDE,París.
- PADRÓN CABRERA, G. (1993): «Los Recursos de Naturaleza Tributaria de las Comunidades Autónomas». *Cuadernos de Actualidad*, Hacienda Pública Española, 4/1993, año IV, pp. 149-157.

- PAJUELO MACÍAS, A. (1983): «Los Tributos contra la Contaminación como posibles Tributos Propios de las Comunidades Autónomas. Especial Referencia a una Ley de Cataluña», *Revista de Hacienda Autónoma y Local*, núm. 38, pp. 377-388.
- PEARCE W. David y TURNER Kerry R. (1990): Traducción (1995) Carlos Abad y Pablo Campos. «Política Económica del Medio Ambiente». *Publicaciones Colegio de Economistas de Madrid*.
- DOPAZO FRAGUÍO, Pilar (1995): «La Fiscalidad Ecológica». *Promociones y Publicaciones Universitarias*, S. A. Barcelona.
- SOLER ROCH, María Teresa (1992): «Incentivos Fiscales y poder tributario», *Palau 14*, núm. 17.
- VICENTE ARCHE COLOMA, P. (1994): «Algunas Reflexiones sobre los Impuestos Propios de las Comunidades Autónomas». *Palau 14*. Revista Valenciana de Hacienda Pública, núm. 23, pp. 6-21.
- SIERRA LUDWING, Victoriano (1994). «Gasto Ambiental en el Contexto de la Política Medioambiental Comunitaria», *Boletín Asturiano sobre la Unión Europea*, núm. 51, pp. 27-28.
- WEIZSACKER VON U., Ernst, and JESINGHAUS JOCHEN (1992): *Ecological Tax Reform*, published by Zed Books Ltd.