



# Environmental Tax Policy Review of Andalusia

## Resumen



Funded by  
the European Union

# Resumen ejecutivo

Los problemas medioambientales relacionados con el cambio climático, la contaminación atmosférica, los residuos y la gestión del agua obligan a la comunidad autónoma de Andalucía a hacer uso de sus amplias competencias jurídicas para aplicar medidas políticas que mitiguen estos resultados medioambientales negativos. La *Revisión de la Política en materia de Fiscalidad Medioambiental: Andalucía* apoya a la Junta de Andalucía en la elaboración de planes para la posible reforma de su marco jurídico de la fiscalidad relacionada con el medio ambiente, con vistas a mejorar sus resultados medioambientales e incrementar las contribuciones de la región al rendimiento medioambiental a nivel nacional y mundial. El informe es el resultado del proyecto «Apoyo técnico a una reforma integral del marco jurídico de la fiscalidad medioambiental de la comunidad autónoma de Andalucía», financiado por la Unión Europea (UE), a través del instrumento de apoyo técnico, y ejecutado por la OCDE, en cooperación con la Comisión Europea.

El informe formula recomendaciones estratégicas para la reforma tributaria relacionada con el medio ambiente en los ámbitos de las emisiones de gases de efecto invernadero (GEI) y la contaminación atmosférica, centrándose en la electricidad, la industria (fuentes fijas) y el transporte por carretera; del uso y la contaminación del agua, y de los residuos y la economía circular.

Las recomendaciones son el resultado de una revisión exhaustiva del marco jurídico a escala regional, nacional y de la UE, así como de las competencias fiscales de Andalucía. El informe tiene en cuenta el marco de gobernanza multinivel de España, que es un país cuasifederal dentro de la UE, con un sistema de gobierno subnacional de tres niveles cuya autonomía está reconocida constitucionalmente. El primer nivel de la estructura de gobernanza subnacional está compuesto por 17 comunidades autónomas, el segundo nivel por 50 provincias y el tercer nivel por 8 131 municipios y dos ciudades autónomas. Andalucía es una comunidad autónoma que está sujeta al régimen común y goza de cierta autonomía fiscal (aunque en menor medida que las dos regiones sujetas al régimen foral). Andalucía puede establecer sus propios impuestos, aplicar un recargo a los impuestos recaudados a nivel central (con algunas limitaciones), y disponer de cierto margen de discrecionalidad sobre los impuestos cedidos, que son impuestos exigidos por el Gobierno central, si bien las comunidades autónomas reciben una parte de los ingresos y tienen control sobre algunos elementos de su diseño (por ejemplo, exenciones). Dado que, para evitar la doble imposición, los impuestos propios deben basarse en un hecho imponible que no esté regulado por un impuesto estatal o municipal, el informe también incluye un examen de los impuestos medioambientales existentes en los distintos niveles de gobernanza de España.

Las recomendaciones tienen en cuenta la adecuación de los impuestos y tasas aplicables a nivel andaluz a los principios generales de una buena política fiscal en materia de medio ambiente. Ejemplos prácticos concretos sustentan la evaluación de instrumentos específicos y de sus diseños. El Plan Andaluz de Acción por el Clima (PAAC) es un ejemplo del papel pionero que Andalucía desempeña entre las comunidades autónomas españolas a este respecto, al ser la primera en desarrollar a nivel regional una Estrategia ante el Cambio Climático en 2002. Más recientemente, la región ha intentado centrarse en armonizar el marco fiscal regional con sus estrategias medioambientales y climáticas.

Los impuestos medioambientales pueden reflejar los costes externos de las actividades de producción y consumo en el medio ambiente. La inclusión de los costes medioambientales en los precios de mercado



crea incentivos que influyen en la adopción de decisiones de los agentes económicos y reducen la contaminación de manera rentable. Una mayor armonización de los impuestos con los costes externos marginales mejorará la eficiencia de los mercados y favorecerá que los resultados medioambientales alcancen niveles socialmente óptimos. El análisis de la adecuación del marco jurídico andaluz de la fiscalidad a este principio de gestión de los costes externos es un objetivo del proyecto.

Este informe se centra en evaluar la adecuación de los impuestos aplicables en Andalucía a los costes externos y a los principios de una buena política fiscal en materia de medio ambiente, en términos más generales, basándose en opciones que se han considerado viables para la región desde una perspectiva jurídica. En varias ocasiones, el análisis va un paso más allá y tiene en cuenta otros objetivos políticos además de la gestión eficiente de los costes externos, como la recaudación de ingresos y las consecuencias distributivas de la fiscalidad. En particular, el informe analiza la forma en que la política fiscal de Andalucía en materia de medio ambiente puede contribuir a la consecución de objetivos políticos específicos, como los establecidos en el Plan Andaluz de Acción por el Clima —reducir las emisiones totales de GEI un 39 % en el año 2030 (con respecto al año 2005)— y en la Estrategia Andaluza de Calidad del Aire —apoyar la elaboración de planes de mejora de la calidad del aire por parte de las diferentes administraciones locales—.

Cuando se considera pertinente, el análisis aborda la fiscalidad en relación con otros instrumentos normativos o basados en el mercado. Otros instrumentos pueden adaptarse mejor a contextos específicos, por ejemplo, cuando exista el riesgo de que la reacción a los precios y a los impuestos sea limitada debido a las escasas respuestas de comportamiento o a la falta de alternativas, o cuando fijar el tipo impositivo «correcto» resulte demasiado complejo.

El análisis tiene en cuenta los cambios recientes en las políticas y se basa en un nuevo análisis de los costes medioambientales. El Comité de personas expertas para elaborar el Libro Blanco sobre la reforma tributaria, creado por la Secretaría de Estado de Hacienda, ha publicado recientemente el «Libro Blanco sobre la reforma tributaria y su adaptación a la realidad del siglo XXI». El Libro Blanco incluye un diagnóstico del sistema tributario español, en particular en lo que respecta a la fiscalidad medioambiental, y formula propuestas detalladas para su reforma. Además, el presente informe se refiere a un reciente estudio de la Comisión Europea, titulado «Green taxation and other economic instruments: Internalising environmental costs to make the polluter pay» (Fiscalidad ecológica y otros instrumentos económicos: Internalización de los costes medioambientales para que quien contamine pague), que estima los costes de las diversas formas de daño medioambiental, en particular las incluidas en el informe. El estudio de la Comisión Europea concluye que, en todos los Estados miembros de la UE, los costes externos generados por las diversas formas de daño medioambiental superan con creces los ingresos recaudados a través de los impuestos y otros instrumentos, y que los tipos impositivos no están en consonancia con los costes externos marginales —las tasas de internalización de 16 de los 27 Estados miembros son inferiores al 50 %—.

Andalucía es pionera en el establecimiento de estrategias para reducir las emisiones de GEI y la contaminación atmosférica, aunque cabría mejorar su principal instrumento de fijación de precios de las emisiones. Andalucía fue una de las primeras comunidades autónomas en introducir un impuesto sobre las emisiones de gases de efecto invernadero y de contaminantes atmosféricos cuando estableció el impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera (IEGA) en 2003. El IEGA tiene por objeto las emisiones de CO<sub>2</sub> y de dos importantes contaminantes atmosféricos, los óxidos de nitrógeno (NO<sub>x</sub>) y los óxidos de azufre (SO<sub>x</sub>). Actualmente no están sujetos al impuesto otros contaminantes, así como las emisiones procedentes de vertederos, de la combustión de biomasa, biocarburante o biocomustible, y de instalaciones destinadas a la cría intensiva de animales.

Andalucía podría reformar el IEGA para reforzar la señal de precios y abarcar las emisiones que actualmente se excluyen de la base imponible. En la actualidad, el IEGA agrupa todos los contaminantes en una única base imponible, lo que dificulta su capacidad de enviar señales claras de precios. Además,

el impuesto no abarca algunos contaminantes (por ejemplo, emisiones de PM, NH<sub>3</sub>) y sectores (por ejemplo, la agricultura) importantes. Para reforzar la señal de precios, los impuestos podrían aplicarse por separado a cada tipo de emisión y actuar como precio base del RCDE UE con respecto a las emisiones de CO<sub>2</sub>, dado el considerable solapamiento entre las instalaciones sujetas al IEGA y al RCDE UE. Andalucía también podría considerar la posibilidad de ampliar el objeto del impuesto para hacer frente a los efectos nocivos de las emisiones no cubiertas actualmente, por ejemplo, ampliando la base imponible a otros contaminantes, como las emisiones de partículas finas (PM), y a otros sectores, como la gestión de residuos y la agricultura. El análisis también concluye que las cuestiones distributivas podrían resolverse mediante instrumentos políticos complementarios, en particular el reciclado de los ingresos en forma de apoyo directo a las empresas para la adopción de tecnologías de reducción de emisiones.

En el ámbito del transporte por carretera, ningún instrumento fiscal específico aplicable en Andalucía incorpora los costes de la contaminación atmosférica y de la congestión, a pesar de su importancia a nivel subnacional. Los niveles de gobernanza local y regional están bien equipados para aplicar tasas por congestión en las zonas urbanas en las que es probable que los beneficios sean más importantes. La aplicación de la tarificación de la congestión a escala regional o local ayudará a gestionar los problemas de congestión y a mejorar la calidad del aire, en el ámbito local. Además, Andalucía podría considerar establecer, a nivel regional, un impuesto sobre las emisiones de los vehículos o un sistema de *feebate* (por el cual se penalice a los vehículos de emisiones más elevadas y se subvencione a los vehículos de emisión cero) que tenga en cuenta las emisiones de GEI (de las cuales el 99 % fueron emisiones de CO<sub>2</sub> en 2019) y de otros contaminantes atmosféricos derivadas del transporte por carretera. Para evitar apoyar motores de combustión interna eficientes que todavía emiten CO<sub>2</sub> y contaminantes atmosféricos, el tratamiento fiscal favorable debe dirigirse únicamente a los vehículos de cero emisiones de carbono. Dado que, desde el punto de vista administrativo, resulta complejo armonizar los tipos impositivos aplicables a los vehículos con las estimaciones de los costes externos de las emisiones, de manera alternativa, se podrían variar los tipos impositivos en función de indicadores medioambientales como las normas Euro sobre las emisiones de los vehículos e ir aumentando su severidad. Debe actuarse con cautela a la hora de aplicar un impuesto sobre las emisiones de los vehículos a nivel regional, puesto que aumentaría la carga del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los propietarios de vehículos, que ya están sujetos a un impuesto de matriculación a nivel nacional y a un impuesto municipal de circulación.

Para contribuir a los objetivos de neutralidad climática y reducir las emisiones de GEI relacionadas con la movilidad, las iniciativas de reforma encaminadas a la descarbonización del transporte por carretera podrían priorizarse poniendo el centro de atención en aumentar de manera sustancial la proporción de vehículos de cero emisiones de carbono. En el contexto del objetivo de lograr la neutralidad climática de aquí a 2050, establecido a nivel nacional y de la UE, y del objetivo de Andalucía de reducir las emisiones relacionadas con la movilidad entre un 30 % y un 43 % en 2030 (con respecto a 2005), los instrumentos de política fiscal y no fiscal pueden desempeñar un papel importante. Los países pioneros, como Noruega, han conseguido avanzar en la descarbonización de su parque automovilístico estableciendo objetivos claros con respecto a los vehículos de emisión cero y utilizando instrumentos de control adicionales, incluida la fiscalidad. Andalucía podría establecer un objetivo claro que indique la proporción de vehículos eléctricos en las ventas totales futuras de automóviles para proporcionar una meta tangible y seguridad a los agentes económicos. La fiscalidad también podría desempeñar un papel importante en el proceso de descarbonización, por ejemplo, mediante unos impuestos especiales sobre los hidrocarburos y una tarificación del carbono coherentes, una tributación más favorable de los vehículos de emisión cero y la concesión de incentivos fiscales cuidadosamente diseñados para adquirir vehículos de emisión cero. Estas medidas deberían ir acompañadas de instrumentos complementarios, como la normativa sobre emisiones, la inversión en infraestructuras de recarga y la generación de electricidad limpia, así como una buena comunicación. La coordinación a nivel regional, nacional y de la UE es fundamental para garantizar la eficacia de estas políticas.

Los riesgos relacionados con el cambio climático exigen centrarse en instrumentos del lado de la demanda para hacer frente a la escasez de agua. Tradicionalmente, en España se ha hecho frente a la escasez de agua a través de infraestructuras del lado de la oferta (por ejemplo, presas, pozos y trasvases de agua entre cuencas), pero el cambio climático ha hecho que la atención se centre en instrumentos del lado de la demanda (por ejemplo, tasas o cánones y regulación). El establecimiento de un canon por la captación de agua, que refleje los costes medioambientales derivados del proceso de extracción de una fuente natural, es una opción para hacer frente a la escasez de agua y a las externalidades medioambientales derivadas del uso del agua. También podrían tenerse en cuenta instrumentos no relacionados con los precios, como los regímenes de asignación del agua, si los usuarios del agua no responden a los precios.

En la actualidad, la tarificación del agua está relacionada con la recuperación de los costes de abastecimiento y no refleja los costes de las externalidades medioambientales derivadas del uso del agua, como los daños a los ecosistemas y la reducción del potencial de captura de carbono. El establecimiento de una tasa de captación de agua puede fomentar el uso sostenible del agua y fijar el precio de las externalidades medioambientales. Sin embargo, existen obstáculos prácticos y en el ámbito de la economía política para la introducción de dicha tasa, sobre todo teniendo en cuenta el estatus especial del agua como derecho humano y la falta de información sobre la capacidad de respuesta de la demanda de agua. Entre las medidas alternativas a la tasa de captación de agua se incluyen la regulación del uso del agua y los regímenes de asignación del agua. Esta última medida puede ser más eficaz en el caso del uso del agua, dada la escasa capacidad de respuesta de los usuarios de agua a los precios, en general. Otros instrumentos no relacionados con los precios para reducir los daños medioambientales derivados de la captación de agua son los mecanismos establecidos a nivel de las asociaciones de usuarios de agua para controlar la extracción informal de agua (es decir, a través de pozos), que abarca una parte no desdeñable del uso agrícola del agua. Por último, es fundamental garantizar la coherencia de las políticas y establecer objetivos y prioridades claros para lograr la sostenibilidad y la equidad en el uso del agua, sin perjuicio de otras políticas sectoriales. En particular, es importante prestar especial atención a la coherencia entre las políticas agrícolas y las cuestiones relativas al uso del agua.

Existen varios instrumentos para ayudar a hacer frente a las externalidades derivadas de la contaminación del agua, que causa daños a la salud y a los ecosistemas y aumenta los costes del tratamiento del agua. En la actualidad, Andalucía aplica una tasa por el control de la contaminación sobre el uso urbano e industrial. Sin embargo, esta tasa no abarca la contaminación derivada del sector agrícola, que es el principal responsable de la contaminación de los acuíferos. A diferencia de la contaminación del agua derivada de fuentes puntuales, en las que los niveles de contaminación pueden determinarse mediante una medición periódica de los vertidos, la mayor parte de la contaminación del agua en el sector agrícola está causada por fuentes difusas y es difícil de medir. Como medida alternativa a la tasa sobre la contaminación, el establecimiento de un impuesto sobre los insumos contaminantes podría ser un medio para reflejar el impacto medioambiental y económico de esta fuente de contaminación. El cobro de un impuesto sobre pesticidas y fertilizantes, que son responsables de una parte considerable de la contaminación del agua en el sector agrícola, permitiría a la región hacer frente a las externalidades medioambientales y económicas conexas.

Los instrumentos fiscales pueden ser más eficientes que los límites que se aplican actualmente al uso de fertilizantes y pesticidas, pero pueden requerirse políticas complementarias dado que las pruebas apuntan a una escasa capacidad de respuesta de los agricultores a los impuestos sobre los insumos y los obstáculos políticos. Teniendo en cuenta la posible elevada movilidad de la base imponible de los impuestos sobre los insumos y que, como consecuencia, los agricultores podrían obtener sus insumos en una región vecina con tipos impositivos más bajos, la coordinación con otras comunidades autónomas sería clave y podría aumentar los niveles de capacidad de respuesta. Los obstáculos en materia de economía política podrían superarse utilizando los ingresos para apoyar a los que muestren un mejor desempeño y diseñando cuidadosamente los impuestos, ya que las pruebas apuntan a que la

armonización de la deuda tributaria con los daños medioambientales aumenta las posibilidades de que el impuesto se considere justo.

Los instrumentos de fijación de precios también pueden ayudar a reducir la generación de residuos, a evitar la incentivación de las importaciones de residuos y a aumentar la circularidad de los materiales. El impuesto sobre la eliminación de residuos peligrosos introducido a nivel nacional en 2022 (que se aplica actualmente y que sustituye a los impuestos regionales) prevé para los vertederos de residuos peligrosos tipos impositivos más bajos que los que hoy se aplican en Andalucía. Dado que Andalucía ya está gestionando más residuos peligrosos de los que genera, permitir que disminuya la imposición efectiva de los vertederos podría dar lugar a un aumento de las importaciones de dichos residuos en la región. Andalucía podría incrementar el tipo impositivo nacional previsto para los residuos peligrosos, de modo que los tipos combinados regionales y nacionales coincidan con el nivel de imposición existente en esa comunidad autónoma. Además, el incremento regional del tipo impositivo nacional sobre la eliminación de residuos de construcción y demolición (RCD), que se propone, junto con la introducción de un impuesto sobre la extracción de áridos (véase el párrafo siguiente), podría aumentar la circularidad del sector de la construcción, cuyos índices de valorización son bajos, a pesar de ser uno de los que más materiales utiliza.

Teniendo en cuenta que Andalucía es un importante productor de materias primas de origen mineral, existe margen para fomentar el reciclaje de materiales y reducir la extracción de materias primas. El 40 % del valor de la producción minera española procede de Andalucía. La introducción de un impuesto sobre los áridos vírgenes es una opción para reducir el consumo de materias primas en favor de un mayor reciclaje de materiales y, de este modo, reducir el impacto medioambiental relacionado con la extracción. Para evitar que se importen materias primas procedentes de regiones limítrofes que no gravan la extracción de materias primas, este impuesto regional no debería exceder de 3 euros por tonelada. Dada la falta de información sobre el diferente impacto medioambiental por tipo de material extraído, lo que impide la aplicación de un impuesto pigouviano específico, podrían tenerse en cuenta dos enfoques alternativos: un impuesto *ad valorem* sobre el valor de las materias primas extraídas y un impuesto *ad quantum* sobre la cantidad de materias primas extraídas. Aplicar un impuesto *ad quantum* sería una opción más sencilla, ya que refleja mejor el impacto medioambiental, es más fácil de gestionar, y los ingresos fiscales son más previsibles. Puesto que la aplicación de un tipo impositivo fijo *ad quantum* a todas las materias primas tendría un mayor impacto relativo en los materiales más baratos, cabría agrupar los materiales por precio de mercado y establecer una tabla con tres tramos impositivos para los diferentes grupos (es decir, un tipo impositivo más bajo para los materiales más baratos). Es necesario realizar un análisis más profundo para comprender los efectos de dicho impuesto sobre la competencia.

**Cite este trabajo como sigue:**

OECD (2023), *Environmental Tax Policy Review of Andalusia*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/fe6d8b45-en>.