

NOTAS SOBRE POLÍTICA Y FISCALIDAD MEDIOAMBIENTAL

Por

BALTASAR DE LA CRUZ RODRÍGUEZ

Doctor en Derecho

Profesor Tutor de la UNED

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN.- 2. LA POLÍTICA MEDIOAMBIENTAL DE LA UNIÓN EUROPEA.- 3. LOS INSTRUMENTOS COMUNITARIOS DE PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE.- 4. PAPEL INSTRUMENTAL Y EXTRAFISCAL DE LOS TRIBUTOS MEDIOAMBIENTALES.- 5. LOS IMPUESTOS AUTÓNOMICOS.- 6. LOS TRIBUTOS APTOS PARA FINES MEDIOAMBIENTALES.- 7. CONSIDERACIONES FINALES.

1. INTRODUCCIÓN

La protección del Medio ambiente ha alcanzado gran relevancia en los últimos años, en los que ha proliferado un ingente número de estudios, centrados en hondas preocupaciones ecológicas. Desde nuestro ámbito de estudio, debemos recordar que el Derecho está llamado a dar respuestas satisfactorias cuando se produce colisión de intereses sobre esta materia; en nuestro caso motivado por el "freno" que supone los "miramientos" ecológicos en el desbocado crecimiento económico, sobre el incesante desarrollo tecnológico e industrial.

Parece ser que nuestra sociedad se plantea últimamente un cambio de filosofía en relación a determinadas actividades, de explotación de recursos naturales, producción energética, vertidos contaminantes, etc, que desde el Principio de "*quien contamina paga*"¹, se inclina lentamente hacia posiciones más conservacionistas de la naturaleza, entendiendo, globalmente, que acabará siendo más rentable, en términos sociales, económicos y sanitarios, avocar por el Principio de "*paguemos todos un poco más para que nadie contamine*". Produciéndose un cambio en las figuras tributarias afectadas, perdiendo "terreno" los impuestos y extendiéndose el campo de actuación de las tasas; junto al incremento de los *cánones*, exacciones propiamente derivadas del Derecho Administrativo, consistentes en prestaciones pecuniarias periódicas que gravan concesiones administrativas o disfrutes de dominio público.

¹ Principio recogido en la Recomendación 75/436, de 3 de marzo de 1975, de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero -CECA-. Supone que una autorización de vertido tiene más ventajas que su prohibición, pero provoca unos costes sociales que no deben ser pagados por todos, sino asumidos por quien se beneficia de dicha actividad. Principio que se aplica a los titulares de autorizaciones de vertidos en determinadas cuencas hidrográficas; siendo su cuantía el producto de la carga contaminante, expresada en unidades de contaminación, por el valor monetario aplicado a la unidad, a tenor del apartado 2 del artículo 105 de la Ley 29/1995, de 2 de agosto, de Aguas. Continúa estableciendo este precepto que debe entenderse por unidad de contaminación un patrón convencional de medida, fijado reglamentariamente (véanse artículos 284 a 313 del R.D. 849/1986, de 11 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Dominio Público Hidráulico), referido a la carga contaminante producida por el vertido tipo de aguas domésticas, correspondiente a 1.000 habitantes y al período de un año. Asimismo, por vía reglamentaria se establecerán los baremos de equivalencia para los vertidos de aguas residuales de otra naturaleza. El valor de unidad de contaminación podrá ser distinto para los distintos ríos y tramos de río, se determinará de acuerdo a las previsiones de los Planes Hidrológicos respecto a la calidad de las aguas continentales.

La fiscalidad, como una herramienta más, útil y conveniente, puesta en manos de nuestros gobernantes, pretendería alcanzar fines no exclusivamente recaudatorios, en armonía con el artículo 4 de nuestra Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria -LGT-; de manera que los tributos medioambientales podrían “dejar de ser” medio para obtener ingresos públicos, en la medida que estuvieran más orientados a servir como instrumento de política económica, disuasorio y “sancionador” ante actividades industriales indeseadas. Postura que debemos contrastar, inevitablemente, con la opinión discordante de quienes estiman que sería más eficaz “premiar” (subvencionando, aplicando exenciones, etc) a quienes producen sin contaminar, frente a la actuación, negativa, de penalizar a quienes lo hacen.

No podemos caer, por otra parte, en la simplificación de considerar los objetivos medioambientales, en los que la herramienta tributaria podría alcanzar gran protagonismo, como una mera faceta del Derecho Económico², o Derecho Administrativo Económico, si se quiere, dentro del campo legislativo y ejecutivo de la *Actividad Administrativa*³.

Lo cierto es que este es un campo nuevo, abierto, en ciernes, en el que aún no se han arraigado Principios de “procedencia” medioambiental con relevancia tributaria incontrovertida. Ello se explica por la “juventud” del Derecho ambien-

² Como disciplina esencialmente "sectorial", sin entidad o autonomía propia en el orden jurídico.

³ Donde tendría cabida, en respuesta al artículo 45 de nuestra Constitución, un variopinto conjunto de normas; desde la Ley de Aguas, ya mencionada; la Ley 22/1988, de 28 de julio, de Costas; la Ley 38/1972, de 22 de diciembre, de Protección del Ambiente Atmosférico; la Ley 42/1975, de 19 de noviembre, de Recogida y Tratamiento de los Deshechos y Residuos Sólidos Urbanos (estas dos últimas, modificadas en varias ocasiones); la Ley 20/1986, de 14 de mayo, Básica de Residuos Tóxicos y Peligrosos; la Ley 4/1989, de 27 de marzo, de Conservación de los Espacios Naturales y de la Flora y Fauna Silvestres; la Ley 11/1997, de 24 de abril, de Envases y Residuos de Envases; el Real Decreto Legislativo 1302/1986, de 28 de junio, de Evaluación del Impacto Ambiental; el Decreto 2414/1961, de 30 de noviembre, Reglamento de Actividades Molestas, Insalubres, Nocivas y Peligrosas, etc. Junto a la regulación de las distintas Comunidades Autónomas sobre esta materia; facultadas, en virtud del artículo 149.1.23º de la Constitución, a establecer normas adicionales de protección, complementaria a la legislación básica estatal, sobre protección de medio ambiente, aprovechamientos forestales, montes, régimen minero y energético, aprovechamientos hidráulicos, etc. Sin que podamos olvidar destacar la especial incidencia en este ámbito del Derecho Comunitario; profusamente desarrollado, desde una amplísima gama de actos legislativos, al respecto (en torno a 450 disposiciones, entre más de 40 Reglamentos, casi 200 Directivas, más de 150 Decisiones y más de 15 Recomendaciones y resoluciones).

tal⁴, por la escasa tradición de leyes en materia medioambiental, por la celeridad con que los cambios tecnológicos, industriales, etc y de adaptación cultural, presionan a nuestro ordenamiento jurídico y sistema tributario, siempre más lento a la hora de aportar soluciones satisfactorias frente a esas demandas.

Por último, para finalizar este Apartado introductorio, debemos destacar la enorme influencia que sobre esta materia supone nuestra pertenencia a la Unión Europea, de donde procede, de forma muy elaborada, un amplio abanico de instrumentos jurídicos y financieros orientados a alcanzar sus objetivos en política medioambiental.

2. LA POLÍTICA MEDIOAMBIENTAL DE LA UNIÓN EUROPEA

Con la aprobación del Acta Única Europea -AUE-, en febrero de 1986, se institucionalizó la protección ambiental en el Ordenamiento Jurídico Comunitario⁵, definiéndose unos Principios y objetivos muy ambiciosos tendentes a reducir fuertemente los niveles de contaminación y a lograr una más racional explotación de los recursos naturales.

⁴ El transcurso de un río y el movimiento migratorio de las aves son dos de los innumerables fenómenos naturales que no han sido objeto de preocupación por el hombre hasta que no se han visto amenazados; se han "regulado" sin necesidad de que el Ordenamiento jurídico les dedicara mayor atención. Sin embargo, el Derecho ha de servir a los fines de la sociedad y el Estado que le dan forma, configurando un nuevo campo de estudio, un nuevo marco de convivencia, elaborando las normas, principios, instituciones, prácticas operativas y respuestas ideológicas, ante las nuevas necesidades ambientales; dando cuerpo y contenido al Derecho Ambiental. La novedad del Derecho Ambiental no viene de lo nuevo de esa normativa, sino de la necesidad histórica de afrontar la crisis ecológica también en sede jurídica, véase SERRANO MORENO, J. L.; "Concepto, formación y autonomía del Derecho Ambiental", en *Cuadernos Jurídicos* núm. 41, Mayo de 1996, págs. 22 a 29.

⁵ Con anterioridad, habían pasado 35 años desde el Tratado de la CECA, en abril de 1951, puede decirse que los Estados miembros eran absolutamente soberanos en materia ambiental; aunque hubo intentos, desde la Conferencia de Estocolmo en 1972, de "frenar" la expansión económica por exigencias medioambientales (véase ORTUZAR, L.; "El medio ambiente en el Tratado Constitutivo de la Comunidad Económica Europea", en *Noticias de la C.E.E.* núm. 53, 1990, pág. 80; ALONSO GARCÍA, E.; "El Derecho ambiental de la Comunidad Europea, I" -El marco constitucional de la política comunitaria de medio ambiente. Aplicación de la Legislación Ambiental Comunitaria-, Fund. Univ.-Empresa, Civitas, 1993; y sobre la regulación de la materia medioambiental después del Acta Única, GARCÍA VALDECASAS y FERNÁNDEZ, R. y MURIEL PALOMINO, J. M.; "El medio ambiente: conservación de los espacios protegidos en la legislación comunitaria", en *G. J.* núm. 119, 1993, págs. 81 y stes).

Los artículos 130.S y 100.A, del Tratado de la Comunidad Europea -TCE-, según redacción dada tras el Tratado de Maastricht -TUE-, de febrero de 1992, el primero añadido por el artículo 25 del AUE y sustituido por el artículo G.D.38 del TUE, y el segundo añadido por el artículo 18 del AUE y parcialmente modificado por el artículo G.D.22 del TUE, son los que abren este frente; y el Título XVI consagra, dentro de la Tercera Parte del TCE, con el máximo rango normativo de la Unión Europea, en su Norma Fundamental constituyente, los Principios y objetivos básicos en política de Medio ambiente.

La política medioambiental comunitaria se asienta sobre un conjunto de Principios que marcan los límites de actuación de los Estados miembros; no todos, como veremos, de trascendencia tributaria, pero sí introducidos, con variada intensidad, en nuestro Ordenamiento interno. Estos Principios responden, lógicamente, a los objetivos que se impone el artículo 130.R.1 del TCE:

- la conservación, la protección y la mejora de la calidad del medio ambiente;
- la protección de la salud de las personas;
- la utilización prudente y racional de los recursos naturales; y
- el fomento de medidas a escala internacional destinadas a hacer frente a los problemas regionales o mundiales del medio ambiente.

Los Principios mencionados expresamente en el artículo 130.R.2 del TCE, que han de servir a la mejora y protección del Medio ambiente, son: de cautela y de acción preventiva, de corrección a los atentados al Medio ambiente, y el de *"quien contamina paga"*. No obstante, la doctrina ha elaborado un conjunto más amplio de Principios, introduciendo algunos aspectos no destacados como tales⁶ en la regulación comunitaria medioambiental.

1.- Principio de Prevención, orientado a evitar, desde sus orígenes, la producción de emisiones contaminantes; en línea al Principio de Precaución, formulado en la Declaración de Río sobre Medio Ambiente y Desarrollo y

⁶ En relación, por ejemplo, a:

- * Los datos científicos y técnicos disponibles, la potenciación de la investigación tecnológica y científica que mejore el Medio ambiente, la prevención, el reciclaje, etc.
- * El estudio de las condiciones del medio ambiente en su esfera territorial, la "compensación" medioambiental respecto a las regiones más desfavorecidas o castigadas.
- * Las ventajas e inconvenientes resultantes de las políticas de acción, estímulo (restauración) o castigo, sobre las actividades atentatorias al Medio ambiente.
- * La siempre difícil sintonía entre el crecimiento y desarrollo económico frente a la prevención de daños medioambientales.

retóricamente aludido en la reciente Cumbre de Kioto. Partiendo del convencimiento de que la reparación del daño medioambiental es muy difícil y cara, cuando no imposible.

2.- Principio de Evaluación del Impacto Ambiental; que exige estudios y proyectos técnicos sobre las repercusiones previstas sobre el medio ambiente.

3.- Principio de Recuperación del Equilibrio Ecológico, dirigido a prohibir aquellas explotaciones de los recursos naturales que supongan daños irreparables al equilibrio ecológico.

4.- Principio de "*quien contamina paga*"⁷. El Derecho Comunitario entiende por responsable de la contaminación quien deteriora el Medio ambiente creando las condiciones para que ello, directa o indirectamente, se produzca. La dificultad operativa de este principio radica en cómo especificar la medida económica concreta a utilizar en la lucha contra la contaminación; articulable de diversas formas: a) Multas para quien lo realiza, b) Ayudas y ventajas financieras para quienes lo evitan, c) Fianzas para responder de la continuidad y eficacia de los tratamientos anticontaminantes, como garantías en materia de prevención⁸, d) Certificados de uso del ambiente; consistentes en títulos que autorizan a contaminar determinadas "unidades" previamente estudiadas sobre los elemen-

⁷ Arraigado en Europa desde el primer cuarto del presente siglo, cuando se concibió, desde fórmulas estrictamente economicistas, que los productos deberían soportar un gravamen añadido a su precio como costes de contaminación. Sin embargo, no es hasta mayo de 1972, cuando unos Comités de Estudio de la OCDE plantean este Principio con la finalidad de imponer sobre el contaminador el coste de las medidas, preventivas o correctivas, de lucha contra la contaminación. La Recomendación 75/436, ya comentada, invitaba a los Estados miembros a que se atuvieran, en lo referido a la asignación de costes y a la intervención de los poderes públicos en materia de protección del Medio ambiente, a éste Principio; legitimándose en la observación de la conveniencia de imputar los costes resultantes de la protección del Medio ambiente contra la contaminación según principios idénticos en toda la Comunidad, evitando distorsiones sobre la competencia que afectasen a los intercambios y localización de inversiones. La Recomendación señalaba los gastos y costes que deberían asumir los causantes de la contaminación. No debemos olvidar que las Recomendaciones, según establece el artículo 189 *in fine* del TCE no son vinculantes; por tanto, no producen efectos obligatorios sobre los Estados, que serán más o menos sensibles a su orientación (tema tratado por LÓPEZ RAMÓN, F.; "La política del medio ambiente en la Comunidad Europea y su incidencia en el Derecho español", en la obra colectiva "*Tratado de Derecho comunitario europeo*", dir. por GARCÍA ENTERRÍA, GONZÁLEZ CAMPOS y MUÑOZ MACHADO, Civitas, 1986, Vol. III, pág. 543).

⁸ Vigentes en materia de Aguas; véanse artículo 100.c de su Ley y 270 del Reglamento que lo desarrolla, ya citados.

tos objeto del daño medioambiental. El volumen total de Certificados equivaldría al "óptimo" de contaminación, amenazado constantemente por las presiones del mercado que desearía la emisión de nuevos Certificados y la admisión de un deterioro paulatino de calidad del Medio ambiente. e) **Tributos**, desde dos vertientes u opciones de política fiscal:

e.1) Fuertes exacciones para las actividades que dañen el Medio ambiente, incentivando la búsqueda de tecnologías no contaminantes⁹.

e.2) Prohibición de ayudas estatales que hicieran recaer el coste de la prevención o saneamiento ecológico sobre todos los ciudadanos¹⁰.

5.- Principio de Reducción de Efectos "Externos"; impuesto por la necesidad de evitar contaminaciones transfronterizas.

6.- Principio de Reducción de Efectos Desfavorables en el Crecimiento de los Países y Regiones Menos Desarrollados.

7.- Principio de Concienciación Ecológica, de impulso a la Educación medioambiental.

⁹ Como técnicas incentivadoras, desde el ámbito tributario, en la línea apuntada por P. M. HERRERA MOLINA y F. SERRANO ANTÓN [en "Aspectos constitucionales y comunitarios de la tributación ambiental (especial referencia al Impuesto sobre el Dióxido de Carbono y sobre la Energía)", en *R.E.D.F.* núm. 83, 1994, págs. 459 y stes, en su pág. 471], cuando se refieren a las medidas de carácter incentivador, como la previsión de tipos reducidos en la utilización de determinados carburantes. Por su parte, Tulio ROSEMBUJ, en "Los Tributos y la protección del Medio ambiente", Marcial Pons, 1995, en sus págs. 79 y stes., distingue dos consecuencias del Principio de "quien contamina paga", 1ª El agente contaminador ha de soportar el pleno coste de las medidas de prevención y control, y 2ª La capacidad contaminante, potencial o real, debe estar directamente relacionada con el pago, apreciándose la eficacia del Principio en base a dos elementos, la parte del pleno coste que se soporta y la proporcionalidad entre la capacidad contaminante y el pago. Véase, finalmente, "Los impuestos ecológicos en la Comunidad Económica Europea", de Domingo CARBAJO VASCO, en *Noticias C.E.E.*, núm. 71, 1990, págs. 42 y stes.

¹⁰ Opciones que han sido establecidas en distintos Programas de Acción de las Autoridades Comunitarias. Como antecedentes en las Ecotasas, recordemos la Propuesta comunitaria de Directiva introduciendo un Impuesto sobre la energía y las emisiones de CO₂ en 1991 y la Propuesta "Biocarburantes" de Directiva del Consejo sobre los tipos de Impuestos especiales derivados de productos agrícolas en 1992, y en aplicación del Principio que venimos comentando, podemos citar, entre otras, la Directiva 75/422/C.E.E. sobre residuos sólidos urbanos que contemplaba el establecimiento de una tasa sobre el poseedor de dichos residuos que los remitiera a un colector o a una empresa dedicada a su tratamiento, almacenamiento o depósito; o la Directiva 78/319/C.E.E. sobre residuos tóxicos y peligrosos.

8.- Principio de Subsidiariedad aplicado en materia medioambiental, buscando la actuación del nivel de administración y gestión más adecuado (local, regional, estatal o comunitario).

9.- Principio de Coordinación de políticas medioambientales; buscando la armonización comunitaria sobre ellas, de manera que los programas de acción de los Estados miembros estén insertos en la concepción global comunitaria¹¹. Concretamente, dentro del actual "Programa Comunitario de Política y de Acción para el Medio Ambiente y el Desarrollo sostenible y respetuoso con el Medio Ambiente", de vigencia hasta 1998¹².

Como compendio de estos Principios podemos apreciar que la política medioambiental comunitaria se inserta como referente obligado en las "grandes" políticas de la Unión Europea, gozando de aplicación generalizada¹³. En este sentido se expresaba el 4º Programa de Acción Comunitario en Materia Medioambiental, y se deduce del artículo 130.R.2 del TCE, que constitucionaliza la consideración de los aspectos medioambientales, el respeto a los principios aludidos, en cualquier actuación comunitaria.

Previendo la implantación de instrumentos financieros destinados a preservar el Medio ambiente, potentes y novedosos, que serán analizados en el siguiente Apartado, el artículo 130.S.5 del TCE establece que, sin perjuicio del Principio de "*quien contamina paga*", y a renglón seguido de manifestar en el punto 4 del mismo artículo que los Estados miembros tendrán a su cargo la financiación y la ejecución de sus respectivas políticas en materia medioambiental, cuando una medida adoptada en materia medioambiental implique costes que se consideren

¹¹ En materia de aproximación de legislaciones sobre Medio ambiente, véanse los apartados 3 y 4 del artículo 100.A del TCE.

¹² Es el quinto; cubre el período 1993-1998. El primero se aprobó el 22 de noviembre de 1973, para los años 1972-1976; el segundo el 17 de mayo de 1977, para el período 1977-1981; el tercero el 17 de febrero de 1983, para el quinquenio 1982-1986; y el cuarto el 19 de octubre de 1987, para 1987-1992. En su elaboración intervienen el Consejo, con arreglo al procedimiento del artículo 189.C del TCE y previa consulta al Consejo Económico y Social, implantando las acciones dirigidas a cumplir los objetivos fijados en el artículo 130.R del TCE (véase artículo 130.S del TCE); en otros ámbitos, el procedimiento previsto es el establecido en el artículo 189.B del TCE (en virtud del punto 3 de su artículo 130.S).

¹³ Sobre la sintonía y encaje de la política medioambiental con el resto de las políticas comunitarias véase BAYONA De PEROGORDO, J. J., y SOLER ROCH, M^a. T.; "Gasto público y Medio ambiente", en *Noticias de la Unión Europea* núm. 122, 1995, en sus págs. 28 y 29.

desproporcionados para las autoridades públicas de un Estado miembro, el Consejo establecerá, en el propio acto de adopción de dicha medida, las disposiciones adecuadas en forma de excepciones de carácter temporal, apoyo financiero con cargo a los Fondos de Cohesión, o ambas posibilidades.

3. LOS INSTRUMENTOS COMUNITARIOS DE PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE

Queremos poner de manifiesto el contexto real que propició el nacimiento del Fondo de Cohesión. El Libro Blanco sobre el futuro desarrollo de la política común de transportes, publicado por la Comisión a finales de 1992, propuso una serie de **nuevos objetivos** como, por ejemplo: el *enfoque multimodal de las redes de transporte*, el respeto y la *salvaguardia del medio ambiente*, la *utilización racional de las infraestructuras* existentes y futuras, la mejora de la gestión del tráfico y la coordinación con las restantes redes europeas¹⁴.

Por otra parte, el *Libro Blanco de la Comisión sobre el crecimiento, la competitividad y el empleo - Retos y pistas para entrar en el siglo XXI*, de 5 diciembre de 1993 (*Informe Delors*)¹⁵ insiste una vez más en que el ritmo de creación o finalización de las redes de transporte es insuficiente, siendo éstas esenciales para promover la competitividad y obtener el mayor provecho del mercado interior. El *Informe* pone

¹⁴ En cuanto a las actuaciones que deberá ejercer la Comunidad Europea en esta nueva política de infraestructuras para alcanzar aquellos objetivos, respetando el principio de subsidiariedad, el TUE propuso (en su artículo G.D.38, recogido finalmente en el artículo 129.C.1, dentro del Título XII -*Redes transeuropeas*-, Parte Tercera *Políticas de la Comunidad*, del TCE) las siguientes:

- * la elaboración de orientaciones relativas a los objetivos, prioridades y grandes líneas de acción que permitirán la identificación de los proyectos de interés comunitario;
- * la realización de acciones que permitan garantizar la interoperabilidad de las redes;
- * la concesión de ayudas financieras en forma de estudios de viabilidad, de garantías de crédito o de bonificaciones de interés, determinadas de acuerdo con las orientaciones citadas anteriormente, para proyectos de interés comunitario financiados por los Estados, así como la **creación de un Fondo de Cohesión** que proporcione una contribución financiera a proyectos *en los sectores del medio ambiente y de las redes transeuropeas* en materia de infraestructuras de transporte (las dos menciones subrayadas las realiza el artículo 130.D, no el 129.C.1, si bien éste alude a ... *conforme a lo dispuesto en el artículo 130.D*).

¹⁵ *COMISIÓN de las COMUNIDADES EUROPEAS*, Suplemento 6/93 del Boletín de las Comunidades Europeas, Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas, Luxemburgo, 1993.

de manifiesto los problemas de financiación que se plantean ya que, según las estimaciones realizadas por la Comisión, de 1993 a 1999 serían necesarios 220.000 millones de Ecus, del orden de 35.000 millones por año¹⁶ (tan sólo para las *redes transeuropeas de comunicación*). La Comisión, consciente de las dificultades que existían para financiar ese ambicioso proyecto en el que la participación de los Estados y de la propia U.E. podría movilizar un montante mucho menor (unos 90.000 millones de Ecus), propugnó la creación de **nuevos instrumentos financieros** (*no sólo el Fondo de Cohesión*) y la aplicación de técnicas de “ingeniería” financiera que permitiera hacer más atractiva la participación de inversores privados.

Ya hemos señalado que el artículo 130.D del TCE impone que el Fondo de Cohesión se destine a financiar proyectos en materia de medio ambiente e infraestructuras de transportes, sectores en los que resultaría muy perjudicial una reducción de las inversiones públicas a causa de una rigurosa disciplina presupuestaria. En lógica reciprocidad, los países beneficiarios han tenido que comprometerse a no reducir sus propias inversiones en infraestructuras de transportes y medio ambiente.

La entrada de España en la U.E. coincide con la eclosión de los movimientos ecologistas en Europa¹⁷, desde entonces se ha dado un gran impulso a nuestra política de protección del medio ambiente. En ese período España ha tenido que adaptarse a más de un centenar de disposiciones medioambientales comunitarias¹⁸, lo cual ha supuesto un auténtico revulsivo legal y social.

¹⁶ Es una suma muy elevada, del orden de los 37 Billones de Pesetas (similar a toda la deuda pública del Estado español, un 63,5 % de nuestro PIB -datos de 1995-).

¹⁷ Sin embargo, aunque las inquietudes y la opinión de los ciudadanos españoles está, cada día, más atenta y sensibilizada por los problemas del medio ambiente (elevada contaminación en las grandes ciudades, alarma ante los incendios forestales, la deforestación, etc), en nuestro país no se ha producido un proceso de advenimiento de las fuerzas políticas “verdes” paralelo al de otros países de la U.E.

¹⁸ Fundamentalmente son Directivas que se pueden clasificar en las siguientes materias: Impacto y riesgo ambiental, Protección de la atmósfera, Calidad de las aguas y regulación de los vertidos, Conservación de la naturaleza, Gestión de residuos y Control de ruidos. Ascendiendo al nivel o rango de los Tratados, hasta la aprobación del AUE (que introduce dentro de los objetivos para el desarrollo de la C.E.E. la política ambiental) no ha existido mención específica alguna sobre el medio ambiente, sin que ello le impidiera (lo demuestra el que antes se aprobaran docenas de Directivas sobre aquellas materias) legislar sobre ello, apoyándose en una interpretación amplia de algunas previsiones del Tratado de Roma (sabiendo conectar sus artículos 2,

La situación medioambiental de España respecto a la U.E. es singular, los estudios recientes demuestran que nuestra geografía, pese a las condiciones de fragilidad climática que agravan problemas tan importantes como la pérdida de cubierta vegetal, (provocándose la desertización por fenómenos como la erosión del suelo y los incendios forestales), cuenta con una enorme variedad de ecosistemas y un alto grado (cada vez más amenazado) de conservación de su biodiversidad, y supone el último refugio en Europa de no pocas especies¹⁹. Ello explica la aportación que, al menos desde la cuota del 40 por ciento que representa la parte medioambiental -en el total del Fondo de Cohesión-, la U.E., bien interesadamente, entrega a sólo cuatro de sus Estados miembros (siendo España perceptora de un 55 por ciento del total)²⁰.

Además de los beneficios directos que los proyectos medioambientales producen a la ciudadanía, a la fauna y a la flora, constituyen en la mayoría de los casos una fuente muy considerable de actividad económica y de empleo estable. La protección del medio ambiente no debería ser una política (necesariamente)

36, 100 y 235). El AUE añadió el Título VII *Medio Ambiente* (artículos 130.R, 130.S y 130.T), dentro de la Tercera Parte *Políticas de la Comunidad*; y el TCE diseña de forma mucho más específica la política comunitaria en el ámbito del medio ambiente.

¹⁹ España, con 8.000 especies de plantas en el suelo, 340 de aves, 45 de mamíferos y 80 de peces, que la convierten en poseedora del mayor patrimonio natural de Europa, cuenta con la más elevada superficie de zonas calificadas de especial protección para las aves. De las 5.527.756 hectáreas de especial protección para las aves, catalogadas en la Comunidad Europea, España, con sus 2.136.967, cuenta con el 39 % del total de esa superficie. En su globalidad, las superficies protegidas en España han pasado de 375.000 hectáreas en 1985, a 2,8 millones en 1994, distribuidas en más de 550 espacios naturales. España es el país con mayor cantidad de espacios naturales de la U.E., por lo que el mantenimiento y restablecimiento de esos preciados *hábitats* merecen la valoración y atención debidas.

²⁰ En este sentido, el Apartado 5 *Asignación entre los Estados miembros* del Anexo 3 del Consejo Europeo de Edimburgo establece que la distribución indicativa se basará en criterios precisos y objetivos, principalmente población, PNB *per cápita* y superficie, pero teniendo en cuenta otros factores socioeconómicos tales como carencias en materia de infraestructuras de transporte. Es probable que la aplicación de estos criterios dé lugar a la siguiente asignación indicativa: 52-58 % del total para España; 16-20 % para Grecia; 16-20 % para Portugal; 7-10 % para Irlanda. Estas mismas cifras se repiten en el Anexo I del Reglamento (CE) n° 1164/94, de 16 de mayo de 1994, del Fondo de Cohesión.

limitadora del desarrollo²¹, su mayor éxito estará en compaginar ambos objetivos; de ahí la importancia y la necesidad de una buena conexión, de la complementación, de las dos fuentes de recursos que la U.E. proporciona para alcanzarlos, los Fondos de Cohesión y el FEDER. Ambos deben contribuir, en definitiva, al crecimiento y a la generación de empleo. Ello implica que la integración de los requisitos “ambientales”, el filtro de la “conciencia ecológica”, se tenga en cuenta en las políticas económicas²² (industrial, agrícola, etc) y sociales.

Además de las similitudes entre ambos Fondos europeos (por una parte, los Fondos Estructurales son varios, por ello su ámbito de aplicación es mucho más amplio que la especificidad impuesta al Fondo de Cohesión), queremos traer a colación que el Fondo de Compensación Interterritorial -FCI- presenta también rasgos de complementariedad con los Fondos europeos analizados, por el tipo de

²¹ Todos los proyectos financiados por el Fondo de Cohesión en los sectores del medio ambiente y de los transportes **deben contribuir al desarrollo económico global del Estado miembro beneficiario** y, al mismo tiempo (obviamente), a la consolidación de la cohesión económica y social, porque ésta es su razón de ser. En virtud del Apartado 3, del artículo 10 *-Aprobación de proyectos-* del Reglamento (CE) nº 1164/94, del Fondo de Cohesión, los proyectos deberán tener una **dimensión suficiente** que les permita **incidir de forma significativa** en el sector de la protección del medio ambiente o en la mejora de las redes transeuropeas de infraestructuras de transporte; por ello, en principio, el coste de cada proyecto o grupo de proyectos no puede ser inferior a 10 millones de Ecus (que a unas 170 Pesetas el Ecu -redondeando- representa unos 1.700 millones de Pesetas). En casos debidamente justificados, se podrán autorizar proyectos o grupos de proyectos inferiores a dicho umbral.

²² Sobre todo en la esfera de las inversiones públicas, lo cual nos sirve para enlazar con el otro gran ámbito de actuación de los Fondos de Cohesión, las obras públicas de **transportes**, en las que la **evaluación del impacto ambiental** debe tomar gran protagonismo. De manera que con ello se prevengan y palien, en la medida de lo posible, las incidencias que sobre el medio ambiente pueden tener los proyectos y las actividades necesarias para el desarrollo socioeconómico de los Estados miembros de la U.E. El *Libro Verde* que elaboró la Comisión de la U.E. a finales de 1992, relativo al “Impacto del transporte sobre el medio ambiente” (lo cual exige no sólo cantidad, sino también calidad en todo tipo de obras públicas) y al establecimiento de una estrategia que resolviera los problemas de falta de capacidad y congestión de las redes viarias, recoge una serie de cifras e indicadores que pone de manifiesto la relevancia del tema.

proyectos que financia. En este sentido, la antigua regulación del FCI (Ley 7/1984, de 31 marzo) establecía²³ que sus recursos pueden ir destinados (aunque no de forma exclusiva, sino entre otros posibles) a proyectos motivados por necesidades relativas al medio ambiente o a déficit de infraestructuras de transporte.

El TUE y Protocolos anexos, refundidos en el TCE, en su política de reforzar la cohesión económica y social, da un nuevo impulso a la *política regional*, ampliando el volumen y marco de sus intervenciones y fomentando la *complementariedad y coordinación* de los instrumentos financieros; en nuestro caso, centrado en materia medioambiental, desde el FEDER ya existente, con el nuevo Fondo de Cohesión. Los Fondos Estructurales para el período 1994-99 han conservado los mismos principios que inspiraron la reforma de 1988 y puesto el acento en la **política de cohesión** como pilar fundamental de la construcción europea, incorporando algunas modificaciones que pretenden reforzar el papel de los programas de iniciativa comunitaria. La nueva reglamentación del FEDER -Reglamento 2083/93- permite asignar fondos que contribuyan al crecimiento del potencial económico, al desarrollo y al ajuste estructural de las regiones correspondientes al objetivo nº 1.

Los Fondos de Cohesión han representado un enorme refuerzo financiero a las actuaciones públicas en materia medioambiental, que se suma al hecho de que en España la inversión pública destinada a este campo se había duplicado de 1987 a 1992 (²⁴). Más espectacular ha sido el crecimiento producido en carreteras,

²³ Artículo 6 -*Destino del Fondo*- de la Ley 31/1984, del FCI: "... el Fondo se destinará a gastos de inversión real que coadyuven a disminuir las diferencias territoriales de renta y riqueza, también dentro de cada Comunidad Autónoma y en particular a proyectos ... de infraestructura, obras públicas, regadíos, ... y mejora del hábitat rural y transportes y comunicaciones". Mención suprimida en la nueva regulación de FCI, de la Ley 29/1990, de 26 diciembre; aunque sigue vigente en el artículo 16.2 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas -LOFCA-.

²⁴ Para las inversiones medioambientales el Fondo de Cohesión ha supuesto un impacto considerable (más del doble de la incidencia -en términos relativos comparables- observada en materia de infraestructuras de transporte), si no se hubiese realizado un esfuerzo notable por incrementar las inversiones de la Administración del Estado en medio ambiente, llegaría a resultar inalcanzable el objetivo de absorber la totalidad de los Fondos de Cohesión destinados a proyectos de medio ambiente españoles al final del período. El grado medio de subvención de las inversiones en medio ambiente del Estado español por parte del Fondo de Cohesión se sitúa en el 55 %.

donde la inversión pasó de 177.000 millones de Pesetas en 1986, a 762.000 millones de Pesetas en 1993 (más que cuadruplicándose)²⁵. Es en los transportes (principalmente carreteras) donde los Fondos de Cohesión realizan su mayor actuación, en 1995 supondría un 60 por ciento del total (26). De ese 60 por ciento, su 90 por ciento lo gestionará el Estado y el resto las Administraciones Territoriales; y del 40 por ciento restante destinado a medio ambiente, su 40 por ciento estará a disposición de las Comunidades Autónomas, otro tanto lo gestionará la Administración central, y el 20 por ciento restante los Ayuntamientos. Esos porcentajes, aplicables en 1995, han sido acordados en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera. Por ello, la Administración autonómica y local gestionó en 1995 hasta 40.000 millones del Fondo de Cohesión. Lógicamente, la Administración central (España, como Estado miembro) es quien remite los proyectos a Bruselas (Comisión Europea), pero después de firmar *convenios* con las Administraciones Territoriales.

España esperaba recibir de los Fondos de Cohesión en la convocatoria del año 1994, en relación a los proyectos medioambientales presentados, un total de 80.661 millones de Pesetas. De dicha cantidad, unos 73.771 millones de Pesetas se destinarían a la lucha contra la erosión del suelo (casi 28.800 millones), la gestión del agua (26.271 millones), su depuración y control de calidad (más de 16.700 millones); otros grandes proyectos afectan a la gestión de residuos y a la mejora de la calidad ambiental urbana (lucha contra la contaminación)²⁷.

²⁵ Para apreciar la magnitud de la evolución de las carreteras, debemos tener presente que la dotación de autopistas de peaje, autovías y vías rápidas aumentó de 3.170 km en 1985 a 7.400 en 1993 (más que duplicarse).

²⁶ El mismo Reglamento (CE) n° 1164/94 impone un **equilibrio adecuado** entre la financiación de proyectos relativos a las infraestructuras de transporte y la financiación de proyectos medioambientales (artículo 10.2 -*Aprobación de proyectos*-); con esta fórmula flexible se da cabida a un enfoque pragmático que posibilita, según sus distintas necesidades y posibilidades, cierto margen de maniobra en la disponibilidad y viabilidad de los proyectos preferidos por cada Estado miembro beneficiario del Fondo de Cohesión. Grecia es el único país que ha recibido más subvenciones para proyectos medioambientales que para proyectos de infraestructuras de transportes, mientras que en los otros tres ocurre lo contrario, si bien en Portugal existe un equilibrio entre la financiación concedida a las dos materias.

²⁷ El paquete de proyectos contra la erosión -*España es el único país europeo al que el Programa de Naciones Unidas para el Medio Ambiente (PNUMA) considera en grave peligro de desertificación*- se

4. PAPEL INSTRUMENTAL Y EXTRAFISCAL DE LOS TRIBUTOS MEDIOAMBIENTALES.

Ya apuntamos la discutida vigencia y efectividad de los tributos como instrumento válido a la hora de proteger el Medio ambiente, junto a otros mecanismos sancionadores aplicados por las distintas Administraciones. Pero, existen otros medios jurídicos, preventivos, como las autorizaciones, concesiones y licencias, que "filtran" y controlan actividades que pueden resultar degradantes para el Medio ambiente²⁸.

El artículo 4 de la LGT, ya comentado, introduce el Principio de Instrumentalidad de los tributos, posibilitando la utilización de figuras tributarias como medio para alcanzar distintos objetivos sociales, como la protección del

centra en actuaciones en el litoral, planes de restauración hidrológica ambiental de cuencas, protección del dominio público hidráulico y recuperación de suelos contaminados. La gestión del suelo incluye iniciativas para el abastecimiento de agua potable (plantas potabilizadoras, desaladoras y embalses), y control de avenidas, entre estas últimas el sistema automatizado de Información Hidrológica de la cuenca del Guadalquivir. Los proyectos de gestión de residuos comprende medidas de apoyo a los sistemas de recogida y tratamiento, como sellado de vertederos, contenedores y centros de reciclaje, mientras que los proyectos de mejora de la calidad ambiental urbana pretenden reducir la contaminación atmosférica y acústica en las ciudades. Los proyectos de depuración prevén obras de interés del Estado, como algunas estaciones depuradoras de aguas residuales y el Sistema Automatizado de Información de la Calidad del Agua (SAICA). Una descripción detallada de la utilización del Fondo de Cohesión de 1993 (entonces llamado Instrumento Financiero de Cohesión -provisional-) la encontramos en PIÑERO CAMPOS, J. M.; "El Fondo de Cohesión y el Instrumento Financiero Provisional para 1993", págs. 30 a 35. El desglose de actuaciones en materia de infraestructuras de transporte afectaba a carreteras, ferrocarriles, transporte marítimo y aeropuertos; respecto al ámbito medioambiental, coinciden con las arriba indicadas.

²⁸ Permiten comprobar hasta qué punto las instalaciones o actividades objeto de solicitud cumplen las previsiones legales en materia medioambiental; véase AUTRAND, André.; "¿Cuál es la estrategia fiscal para el medio ambiente?", en *Autonomías* núm. 15, 1992, pág. 78.

Medio ambiente. Ampliamente debatido por la doctrina²⁹, abre un amplio abanico a los poderes públicos a la hora de alcanzar fines extrafiscales.

Insistimos sobre la duda de hasta qué punto pueden ser los tributos un medio más eficaz, en relación a otras medidas, para mejorar el Medio ambiente.

La finalidad extrafiscal de los tributos ecológicos, por otra parte, no debe estar reñida con la eficacia y efectividad recaudatoria, lo que se trataría es de modificar el arco impositivo que grava a los agentes contaminantes, empresas y particulares, de manera que aquellos sustituyeran parcialmente la recaudación de los impuestos clásicos (IVA, Sociedades, Especiales, etc), sin reducción de los ingresos públicos. Concienciando a todos los afectados en el Principio de que quien contamina y se beneficia de la producción o prestación obtenida por el deterioro del Medio ambiente, debe pagar, antes o después; o aceptar que el Medio ambiente, su preservación y mejora, tiene un coste, notable, articulable fundamentalmente a través de tributos (tasas, eminentemente), que nos obliguen a todos a pagar más, por aquellos productos y servicios “limpios”, que

²⁹ La mayoría se ha ocupado de los temas medioambientales, etiquetando, no de manera pacífica, a los impuestos ecológicos como extrafiscales; lo cual suscita interesantes problemas jurídicos. En cuanto a su colisión con el Principio de Neutralidad fiscal podemos contrastar HERRERA MOLINA, P. M. Y SERRANO ANTÓN, F.; “Aspectos constitucionales...”, op. cit., pág. 482; y SOLER ROCH, M^a T.; “Incentivos a la inversión y justicia tributaria”, Civitas, 1983, págs. 47 y stes. Véanse, en general, entre otros, LASARTE ÁLVAREZ, J.; “Sobre los Principios del Ordenamiento tributario y la política fiscal seguida en relación con el desarrollo del sector industrial”, en *R.D.F.yH.P.* núm. 78, 1968, págs. 1307 y stes.; YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.; “Comentario sobre un precepto olvidado: el artículo 4 de la Ley General Tributaria”, en *H.P.E.* núm. 32, 1975, págs. 148 y stes; ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.; “Los impuestos en el ordenamiento económico”, en *H.P.E.* núm. 71, 1981, págs. 17 y 18; CHECA GONZÁLEZ, C.; “Los impuestos con fines no fiscales: Notas sobre las causas que lo justifican y sobre su admisibilidad constitucional”, en *R.E.D.F.* núm. 40, 1983, pág. 510; del mismo autor, “El Impuesto sobre Tierras Infrutilizadas de la Comunidad Autónoma Andaluza”, en *Impuestos* núm. 6, 1987, págs. 120 a 122; PÉREZ de AYALA, J. L.; “Los artículos tercero y cuarto de la Ley General Tributaria”, en *Crónica Tributaria* núm. 50, 1984, pág. 70; CASADO OLLERO, G.; “Los fines no fiscales de los tributos”, en obra colectiva “*Comentarios a la LGT y líneas para su reforma*”. Homenaje a F. Sáinz de Bujanda, I.E.F., Madrid, 1991, Vol. I; del mismo autor, “Extrafiscalidad e incentivos fiscales a la inversión en la C.E.E.”, en *H.P.E.* núm. 96, 1985, págs. 114 y stes.; ROSEMBUJ, Tulio, “Incentivos económicos para la protección del medio ambiente”, en *Economía social y empresa*, PPU, 1994; y su obra, ya citada, “Los Tributos y la Protección del Medio ambiente”; y ALONSO GONZÁLEZ, L. M.; “Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal”, Marcial Pons, 1995, fundamentalmente su Capítulo 6, págs. 71 y stes.

permitan que nadie contamine, o se minimice hasta límites tolerables el deterioro medioambiental que conllevan esas actividades.

Los impuestos medioambientales tienen una incidencia clara sobre el Principio, nítidamente presente en el Impuesto sobre Sociedades, de Neutralidad Fiscal³⁰. Aquellos están dirigidos a combatir las carencias del mercado, es decir, las externalidades que las empresas y particulares no quieren asumir; modificando, por tanto, la imperfecta Neutralidad fiscal. Otra cuestión es la relativa a su papel en el conjunto del sistema tributario, evitando que su aparición suponga un incremento de la presión fiscal global, operando de forma "neutra" en este sentido, y alterando con ello su relación con los otros Principios afectados³¹.

³⁰ Implica que los impuestos, en tanto integrados en un sistema impositivo, son instrumentos o fuentes de ingresos que han de actuar de la manera más eficaz posible, provocando el mínimo de distorsiones y no induciendo a comportamientos de reacción por parte de los agentes económicos.

³¹ Los tres Principios básicos que ahora nos ocupan, los de Neutralidad, Competitividad y Capacidad Económica. El primero exige que el sistema fiscal influya lo menos posible en la conducta del contribuyente porque este desarrolla su actividad en una economía de mercado que por sí sola se dice, se presume, tiene capacidad para conseguir una eficiente asignación de los recursos. El cumplimiento de este Principio previene el dirigismo fiscal, minimiza la intervención tributaria sobre la economía privada y evitaría distorsiones sobre la competencia. El Principio de Competitividad exige que los impuestos actúen como estímulo de la economía productiva, favoreciendo la inversión directa e indirecta, a través de distintas formas de contratación, como el Leasing, etc, y por otra parte la creación y fomento del empleo. Se opone, el Principio de Competitividad, en parte, al de Neutralidad, en lo referente a los incentivos fiscales que éste se propone reducir y aquél pretende estimular, en algunos casos con carácter conyuntural y en otros de forma más estructural, digamos. Por último, el Principio de Capacidad económica contributiva exige, en general, que cuando el sistema fiscal proporcione los recursos suficientes para financiar los gastos públicos, lo haga de manera que contribuyan más quienes más beneficios obtengan en sus distintas actividades; estamos apuntando en el sentido de que la labor de la Hacienda Pública ha de ser justa y equitativa al obtener sus ingresos, para poder ser eficazmente redistributiva en la vertiente de los gastos, con ello se daría cumplimiento a varios mandatos constitucionales recogidos en sus artículos 31, 131 y 138; entre otros. En este sentido, el Principio de Equidad demandaría unos efectos redistributivos de los impuestos medioambientales en el sector productivo y en las propias familias, de forma que no existan perjudicados directos por la imposición medioambiental. Para alcanzar esto actuarían mecanismos de redistribución global, desde un sistema fiscal interno, o desde ámbitos supranacionales (la U.E.), donde estuvieran integrados los impuestos ecológicos con el resto del sistema impositivo. Véase "La fiscalidad y el Medio ambiente", obra de 117 págs. de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico -OCDE-, Mundi-Prensa Libros, 1994, especialmente su Parte II *Los instrumentos de la política de medio ambiente. El papel de los impuestos* y el Capítulo 7 de la Parte IV *Políticas fiscales y medioambientales que se refuerzan mutuamente*.

El Principio de “*quien contamina paga*” estimula la creación de tributos ecológicos³², que como tales deben cumplir las exigencias constitucionales y legales establecidas sobre el sistema tributario y, por su carácter extrafiscal, alcanzar los objetivos que se propone. Planteándose cierta colisión con otros Principios del Ordenamiento Jurídico, por ejemplo, a la hora de delimitar los hechos y bases imponibles que se miden por el daño ambiental producido; y suscitando, inevitablemente, como ya hemos apuntado, reformas sobre los impuestos clásicos, o no ecológicos, que podrían tener alcance o manifestaciones ecológicas, estableciendo beneficios fiscales, modificando los impuestos indirectos (IVA y Especiales) hacia fines medioambientales, etc.

La doctrina, por tanto, distingue dos facetas en la que se manifiesta la vertiente extrafiscal de los tributos medioambientales, la estrictamente parafiscal, creando tributos básicamente ecológicos, y la articulada a través de preceptos sobre otros tributos, que pretende potenciar esa función. Si bien, Alonso González, tras analizar el reparto competencial sobre esta materia, entre Estado y Comunidades Autónomas, deducido del juego de competencias que distribuyen los artículos 148 y 149 de la Constitución, en relación al poder tributario autonómico, afirma que *sólo dos grupos pueden llegar a formarse en función del carácter de la meta fijada por el impuesto extrafiscal: impuesto que velan por la preservación del medio ambiente e impuestos de función social vinculados, generalmente, a la reforma agraria. Los restantes impuestos, con la salvedad que se hará del impuesto balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente, en realidad no merecen el calificativo extrafiscal*³³. Casado Ollero, por su parte, afirma que *“hoy es opinión pacíficamente compartida la de que la función fiscal y extrafiscal del tributo constituyen dos fenómenos imprescindibles que se presentan como las dos causas de una misma realidad impositiva”*, abundando, años más tarde, que *“junto con la función recaudatoria (recaudar para gastar) el tributo puede conseguir ... la realización de los fines del ordenamiento*

³² Véase TOLEDO JAUDENES, J.; “El Principio “*quien contamina paga*” y el Canon de vertidos”, en *R.A.P.* núm. 112, 1987, págs. 289 y stes.; SIERRA LUDWIG, V.; “Quien contamina ... paga?”, en *I.C.E.*, 1989, págs. 2487 y stes.; y De MIGUEL, P.; “El Principio quien contamina paga”, en *B.I.M.A.* núm. 5, 1978, págs. 119 y stes.

³³ En “Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal”, op. cit. pág. 72. En relación a las Tasas véase GARCÍA FRÍAS, M^a. A.; “Los fines extrafiscales en las Tasas”, en *“Tasas y Precios Públicos en el Ordenamiento Jurídico Español”*, I.E.F.-Marcial Pons, Madrid, 1991.

constitucional”, aceptando, inequívocamente, la dimensión o función extrafiscal del sistema tributario³⁴.

Veamos cuál es el parecer del Tribunal Constitucional al respecto; en una Sentencia que trataremos más detenidamente en el siguiente Apartado, la 37/1987, de 26 de marzo, sobre el Impuesto de Tierras Infrutilizadas en Andalucía, se reconoce la presencia de los tributos extrafiscales en la Hacienda estatal y autonómica. En su Fundamento Jurídico -F.J.- 13º acepta que aunque la función extrafiscal no aparezca explícitamente recogida en un precepto constitucional, puede y debe derivarse de otros preceptos de la Constitución, que regulan los principios rectores de la política económica y social, afirmando que *“tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados”*³⁵.

Nos preguntamos ahora, en relación con el problema de la afectación de los recursos obtenidos por los impuestos medioambientales, si es conveniente, en la medida que, por supuesto, no sea inconstitucional, aplicar tributos cuyo hecho imponible consista en actividades que deterioran el Medio ambiente. Podría aceptarse que lo recaudado fuera destinado a la lucha contra la contaminación, a preservar el Medio ambiente; pero ello acabaría produciendo efectos perversos y contradictorios. Si se condiciona el uso de lo recaudado por los tributos ecológicos se dará una fuerte “presión” sobre esta fuente de ingresos a la hora de financiar los gastos en mejora medioambiental, se desatendería el efecto incentivador que podrían tener otros tributos (de alcance ecológico) y, en definitiva, se insistiría en la concepción de la afectación de los ingresos que sobradas muestras de ineficacia ha deparado. Salvo casos puntuales de transferencias finalistas, de fondos condicionados que acuden a paliar necesidades concretas, la afectación sería una fuente generadora de rigideces en el sentido de

³⁴ La primera frase en “El sistema impositivo de las Comunidades Autónomas”, Univ. de Granada, 1981, pág. 79; y la segunda en “Los fines no fiscales de los tributos”, op. cit., pág. 113.

³⁵ En la misma línea, véase Apartado a), del F.J. 4º de la Sentencia 186/1993, de 7 de junio, caso Impuesto extremeño de dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento.

que los gastos destinados a la mejora medioambiental vendrían dados por la disponibilidad de los ingresos asignados³⁶; sin que podamos olvidar, además, el mandato establecido en el artículo 27 de la LGT³⁷.

Bien desde la potenciación del alcance ecológico, potenciando las actividades e inversiones dirigidas a preservar el Medio ambiente, de algunos impuestos (en el de Sociedades de forma notable, y en algunos Especiales), o desde los llamados impuestos “verdes”, lo cierto es que los instrumentos fiscales de finalidad medioambiental se van generalizando. Proporcionan una serie de ventajas, como propiciar la innovación y el desarrollo de tecnologías y productos “limpios”, pueden suponer cierta reducción en los controles de los niveles de contaminación (involucrando a los agentes contaminantes, sin menoscabo de las acciones “administrativas” pertinentes), son una notable fuente potencial de ingresos (a juzgar por los “movimientos” experimentados por las Haciendas autonómicas en torno a ellos).

5. LOS IMPUESTOS AUTONÓMICOS

Las Comunidades Autónomas pueden crear “*ex novo*” impuestos, “inventarlos”; de hecho así ha ocurrido (en las Comunidades de Andalucía, Extremadura, ...), aunque con una finalidad primordialmente extrafiscal³⁸, dentro del marco de sus competencias asumidas y respetando los límites constitucionales y legales.

El F.J. 14º de la Sentencia 37/1987 (caso Ley de Reforma Agraria del Parlamento andaluz)³⁹ viene a proclamar que el artículo 6.2 de la LOFCA no

³⁶ BAYONA De PEROGORDO, J. J., y SOLER ROCH, Mª T.; en “Gasto Público y medio ambiente”, op. cit., en sus págs. 29, 74 y 103, se manifiestan en contra del Principio de afectación de los ingresos, comprendiendo la instrumentación política que se puede dar sobre esta opción, y aceptándola sólo como vía transitoria.

³⁷ “El rendimiento de los tributos del Estado se destinará a cubrir sus gastos generales, a menos que a título excepcional y mediante una Ley se establezca una afectación concreta”. Véanse, igualmente, el artículo 23 de la Ley General Presupuestaria -LGP- (R.D.Legis. 1091/1988, de 23 de septiembre), y el artículo 3 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos -LTPP-.

³⁸ Sobre este asunto, y la problemática de la *doble imposición interna*, gira el trabajo de VICENTE-ARCHE COLOMA, P.; “Algunas reflexiones sobre los impuestos propios de las Comunidades Autónomas”, en *Revista Valenciana de Hacienda Pública Palau* 14, núm. 23, Ed. Generalitat Valenciana, Valencia, 1995, págs. 5-21.

³⁹ Doctrina que reitera el Alto Tribunal en su Sentencia 186/1993, en el Apartado c) de su F. J. 4º.

tiene la pretensión de impedir a las Comunidades Autónomas que establezcan tributos propios sobre objetos materiales o fuentes impositivas ya gravadas por el Estado, puesto que las distintas actividades o facetas de la realidad económica están casi completamente sujetas por unos u otros impuestos estatales, se negaría en la práctica la posibilidad de que aquellos fueran creados. Por tanto, no cabe una interpretación amplia de este precepto, lo que el artículo 6.2 de la LOFCA prohíbe, concluye el Alto Tribunal, es la duplicidad de hechos impositivos, estrictamente⁴⁰.

⁴⁰ La Sentencia aludida resuelve el R.I. 685/84 que planteaba la posibilidad de que con el *impuesto propio* creado por el Parlamento Andalúz sobre tierras infrautilizadas se estaba produciendo la doble imposición ya que dichas propiedades ya están gravadas tanto por el Impuesto sobre el Patrimonio (estatal) como por la "antigua" Contribución Territorial Rústica y Pecuaria (tributo local). Lo primero que deja zanjado el Tribunal Constitucional en el F. J. 14º de la Sentencia es que al ser la Contribución Rústica un tributo local no cabe aquél argumento, ya que lo que el artículo 6.2 de la LOFCA prohíbe es la duplicidad de tributación (sobre el presunto mismo hecho imponible) entre tributos autonómicos y estatales, lo cual no se da en este caso. Sentado lo anterior, aclara y matiza la distinción (lo cual conduce a error a la parte recurrente que hace una interpretación amplia del artículo 6.2) entre **MATERIA IMPOSIBLE** (u objeto del tributo: fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decide someter a imposición, -pertenece al plano de la realidad fáctica-), y **HECHO IMPOSIBLE** (concepto estrictamente jurídico que, en atención a determinadas circunstancias, la Ley fija en cada caso para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria) *que debemos tener en consideración para admitir que sobre una misma materia impositiva el legislador puede seleccionar distintas circunstancias que darían lugar a otros tantos hechos impositivos que configurarían figuras tributarias diferentes*. Luego el hecho imponible del *impuesto sobre fincas infrautilizadas* aparece como distinto al del *impuesto sobre el patrimonio*, lo que elimina la posibilidad de que se esté dando una doble imposición. En este sentido, Checa González afirma que *"basta para que las Comunidades Autónomas puedan crear sus propios impuestos, siempre que lógicamente respeten las limitaciones que al respecto se contienen en el artículo 9 de la LOFCA, con que alteren alguno de los aspectos o elementos estructurales del hecho imponible de sus tributos para que no incurran en coincidencias con los hechos impositivos tipificados por el Estado, pues, como señalan CORTES DOMÍNGUEZ y MARTÍN DELGADO (en "Ordenamiento tributario español - I", Civitas, Madrid, 1977, pág. 267), dos presupuestos de hecho que contengan al menos un elemento distinto pueden ser considerados diferentes, con lo cual viene así a desaparecer el grave problema que tendrían las Comunidades Autónomas para atender a sus necesidades con impuestos por ellas establecidos si se entendiese el artículo 6.2 de la LOFCA en el sentido de que el mismo hacía alusión a objetos impositivos y no a hechos impositivos, pues en este caso habría que convenir con ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA (en "La armonización de las potestades tributarias regionales en España", en D. A. núm. 189, Pres. de Gob. S.G.T., 1981, pág. 167) que no habría res nullius en el arsenal impositivo al alcance de las haciendas territoriales, dado que la práctica totalidad de objetos impositivos viables están ya sometidos a gravamen por el Estado"*; en CHECA GONZÁLEZ, C.; "El Impuesto sobre tierras infrautilizadas de la Comunidad Autónoma Andaluza", en *IMPUESTOS*, Tomo I, Madrid, 1987, pág. 675. El mismo autor realiza un exhaustivo análisis en relación a esta problemática, sobre la Sentencia del Tribunal Constitucional 49/1995, de 16 de febrero, en *Jurisprudencia Comentada*, en R. D. F. y H. P. núm. 238, octubre-diciembre 1995, págs. 1054-1.059.

Checa González entiende que con la doctrina de la Sentencia del Tribunal Constitucional 49/1995 (caso Impuesto Balear sobre Loterías), que desde una óptica de *justicia material* (principalista) estima plenamente acertada, se cierra, no obstante, la amplia vía abierta a la imposición autonómica que despejara el Tribunal Constitucional con sus Sentencias 37/1987 y 186/1993, desbordando, tal vez, en su nueva tesis, la estricta literalidad de los preceptos afectados (los apartados 2 y 3 del artículo 6 de la LOFCA, en los que utiliza los conceptos *hecho imponible* y *materia imponible*, respectivamente). Con esta nueva doctrina, de fijar la doble imposición en el objeto de exacción, cabría entender que, por ejemplo, apunta este autor, entre el IAE y el IRPF se daría esa circunstancia. Esta materia, prosigue Checa González, pudo ser resuelta de modo más satisfactorio en la reforma llevada a cabo sobre el artículo 28 de la Ley General Tributaria, a través de la Ley 25/1995, de 20 de julio; sin embargo, en esa ocasión se ha perdido una nueva oportunidad de clarificar este tema⁴¹.

Pérez de Ayala Becerril aboga, en relación a la problemática de la doble imposición que encierra el artículo 6.2 de la LOFCA, por una interpretación teleológica de esta norma; entendiéndolo, por otra parte, que aquella sólo deberá entenderse nociva y rechazable cuando ambos impuestos lleven a un agotamiento de la capacidad económica del sujeto pasivo, si llegara a ser confiscatorio, y admisible en caso de que los dos impuestos graven una misma capacidad económica a un nivel de exigencia bajo⁴². Criterio jurídico, en tanto se apoya en el límite constitucional establecido en el artículo 31.1 de nuestra Norma Fundamental, pero que asume la problemática económica, coyuntural e inestable, de la apreciación de lo que se considera confiscatorio en cada momento; sería eficaz en tanto pudiera medir con rigor y precisión la base imponible sobre la que actúa, y no sobre “beneficios presuntos” o fórmulas de estimación de bases que se alejaran de la realidad.

⁴¹ CHECA GONZÁLEZ, C.; en *Jurisprudencia Comentada*, op. cit., págs. 1057 y 1058.

⁴² PÉREZ De AYALA BECERRIL, M.; “El objeto del impuesto: la doble imposición y el artículo 6.2 de la LOFCA”, en *R. D. F. y H. P.* núm. 240, abril-junio de 1996, págs. 385 a 407.

Varias Comunidades Autónomas han “recurrido” a los impuestos propios⁴³, v. gr.: Cataluña, Cantabria, Murcia, C. Valenciana, ... establecieron el Impuesto sobre el juego del bingo; Canarias (goza de ciertas singularidades) estableció un Impuesto sobre combustibles derivados del petróleo; Andalucía y Extremadura han establecido un Impuesto sobre tierras infrautilizadas (Dehesas calificadas de deficiente aprovechamiento, en el caso de la Comunidad extremeña), ésta última cierra su elenco de Impuestos propios con el Impuesto sobre Tierras calificadas como Regadíos Infrautilizados⁴⁴ y el Impuesto sobre Aprovechamientos Cinegéticos⁴⁵. La Comunidad Balear aprobó a finales de 1991 el Impuesto sobre

⁴³ Véase clasificación de Impuestos Propios de las Comunidades Autónomas de Régimen Común en BIESCAS FERRER, J. y LÓPEZ LABORDA, J.; “Corresponsabilidad Fiscal y equilibrios financieros” (con el mismo título estos autores han publicado un Artículo en *Hacienda Pública Española, Monográfico -Corresponsabilidad Fiscal- 1/1992*, op. cit. págs. 35-51), Ponencia presentada en las Jornadas sobre “*Haciendas territoriales y Corresponsabilidad Fiscal*”, Santiago de Compostela, Junio de 1992, pág. 16. Los impuestos propios obtienen una recaudación simbólica, sin embargo la Comunidad de Canarias, con su Impuesto sobre combustibles derivados del petróleo ha obtenido una recaudación líquida por el mismo que ha representado la mitad de la recaudación global de todas las Comunidades Autónomas de régimen común por los conceptos de *Impuestos Propios y Recargos*, suponiendo, respecto a sus ingresos de los años 1991 y 1992, en torno al 10 % del total de sus ingresos. Otro estudio, breve, sobre esta materia lo realiza G. PADRÓN CABRERA, en “Los recursos de naturaleza tributaria de las Comunidades Autónomas”, en *Cuadernos de Actualidad*, núm. 4/1993, *H.P.E.*, Mº de Ec. y Hda., I.E.F., Madrid, 1993, págs. 149-158.

⁴⁴ Tanto el Impuesto sobre tierras infrautilizadas, como los dos impuestos citados de la Comunidad Extremeña, no han llegado a aplicarse, a pesar de la gran cantidad de tinta que se ha vertido en torno a su debate doctrinal y jurisprudencial (Sentencias del Tribunal Constitucional 37/1987 y 186/1993, muy comentadas -bien es verdad que no hubo *votos particulares* en ambas-). ¿Ha sido un “proceso” similar al del recargo “Leguina”, luego inaplicado; síntoma, tal vez, de prudencia política?

⁴⁵ Para Extremadura sus impuestos propios representaron en 1991 y 1992, el 0,27 y 0,26 %, respectivamente, del total de sus ingresos. La tónica de las otras Comunidades Autónomas que exigen impuestos propios a sus ciudadanos se mueve por debajo del 1 % del total de sus ingresos; salvo el caso “atípico”, ya comentado, de Canarias, y, desde 1992, el de la Comunidad Balear (contaba con los Impuestos propios sobre loterías, ya comentado, sobre el juego del bingo, sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente, y un canon de saneamiento) que en dicho año ingresó el 7,90 % de sus recursos gracias a sus impuestos propios. Véase GÓMEZ CABRERA, C.; “Impuestos propios de las Comunidades Autónomas: una posibilidad remota”, en *Impuestos*, 1ª Quincena noviembre 1996, págs. 48 a 62; y SANZ GÓMEZ, Mª. M. y LAGOS RODRÍGUEZ, Mª. G.; “Imposición propia de las Comunidades Autónomas en el período 1987-1991”, en *Palau 14* núm. 24, 1995, pág. 58. Ahora bien, en 1993 y 1994, considerando globalmente los Tributos Propios (incluyendo Tasas afectas a los servicios transferidos), esta partida de ingresos ha venido representando en torno a un 3 por ciento del total.

Instalaciones que inciden en el Medio Ambiente, y la Comunidad de Galicia introdujo a finales de 1995 el Impuesto sobre la Contaminación Atmosférica; éstos tributos, junto al Canon de infraestructura hidráulica de Cataluña y los Cánones de vertido y saneamiento de aguas aprobados en Navarra, Baleares, Comunidad Valenciana, Asturias, La Rioja, y Galicia, cierran el arco impositivo medioambiental que comentaremos con más detenimiento en el siguiente Apartado.

Observamos que la variedad y la dispersión, tanto en las cifras de su recaudación como en el elenco de figuras tributarias que los compone, son la característica más notable del panorama impositivo propio de las Comunidades Autónomas⁴⁶. Tres Comunidades Autónomas de Régimen Común (Andalucía, Castilla León y Aragón), según datos de 1994, todavía no habían recaudado ni una sólo Peseta a través de su imposición propia. Desde que en 1984, concretamente el 3 de julio, en que la Comunidad andaluza aprobara mediante su Ley 8/1984 el Impuesto sobre tierras infrautilizadas (nunca aplicado), se han creado otros 22 impuestos propios autonómicos (sin considerar recargos)⁴⁷. La Comunidad con mayor número era Baleares, sin embargo, a raíz de la Sentencia del Tribunal Constitucional 49/1995, de 16 de febrero, esa cantidad se ve reducido a tres (el Impuesto sobre Loterías es declarado inconstitucional), quedando empatada con Cataluña.

⁴⁶ Bien es verdad que esta nota de variedad se suma a la falta de homogeneidad (hasta cierto punto esperable) que el Estado autonómico puede deparar en muchas materias, entre ellas el sistema de su financiación y el "comportamiento" de varios de sus mecanismos, por ejemplo, los tributos cedidos representaban -en 1994- desde un 7 a un 43 por ciento del total de sus recursos para una u otra Comunidad, variaciones que se explican no sólo por la distinta capacidad fiscal de las Comunidades, deben ponderarse cuáles son los impuestos cedidos que ingresan unas y otras, las transferencias (cuantía y tipos) que reciben de la Hacienda central, etc; además debemos considerar que la presencia de Comunidades Autónomas uniprovinciales (con algunos recursos peculiares), de distinto nivel competencial (artículo 151 y 143 de la Constitución), etc, suponen otros elementos de dispersión y variabilidad.

⁴⁷ M^a M. SANZ GÓMEZ y M^a G. LAGOS RODRÍGUEZ (en "Imposición propia de las Comunidades Autónomas en el período 1987-1991", en *Palau* 14 núm. 24, 1995, págs. 49 y 50) realizan un desglose detallado de las referencias normativas del marco legal de los impuestos propios autonómicos.

6. LOS TRIBUTOS APTOS PARA FINES MEDIOAMBIENTALES

Las Tasas, Precios Públicos y Contribuciones Especiales, como figuras tributarias dirigidas a que el Estado, la colectividad, vea reparadas en cierta medida las consecuencias negativas producidas por la producción de empresas u otros agentes contaminantes, son instrumentos fiscales perfectamente adecuados para alcanzar los fines indicados⁴⁸. Herrera Molina y Serrano Antón ven en estos tributos, en relación a las tasas y cánones por tratamiento y vertido de residuos, una finalidad más redistributiva o compensadora que incentivadora⁴⁹. Presentan el “inconveniente” de su habitual escasa recaudación, pero cumplirían un eficaz papel pedagógico (de conciencia ecológica) y preventivo.

Respecto a la cuantificación de la presión impositiva sobre las actividades relacionadas con el Medio ambiente, a la hora de apreciar el correcto ajuste de los impuestos ecológicos dentro del sistema tributario, no podemos perder de vista los márgenes impuestos en los artículos 31 y 128 y siguientes de nuestra Constitución; debiéndose observar una adecuada sintonía entre el mandato recogido en su artículo 45.1, cuando alude a que todos tenemos derecho a disfrutar de un Medio ambiente apto para el desarrollo de las personas, y el deber de conservarlo, con el formulado en el 128, en el sentido de que toda la riqueza del país estará subordinada al interés general. Igualmente, en la aplicación de los impuestos ecológicos deberá respetarse lo establecido en los artículos 3 y 26.1.c) de la LGT, en relación a que deberán basarse en la capacidad económica de los sujetos pasivos, el respeto a los Principios de Generalidad y Equitativa distribución de la carga tributaria, y a los hechos que pongan de manifiesto esa capacidad contributiva.

En este contexto debemos situar los hechos imponibles que deterioren el Medio ambiente. No debiéndose aceptar, por tanto, impuestos que hagan total

⁴⁸ Según la habilitación del artículo 26 de la LGT; así se desprende de la Exposición de Motivos de la LTPP (su Disp. Adic. 1ª da nueva redacción al precepto anterior), de los apartados d), e) y m) de su artículo 13, en relación a las Tasas (en el ámbito local véanse artículos 20 y stes. de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales -LRHL-), y de los apartados a) y c) de su artículo 24, respecto a los Precios Públicos; y de los artículos 28 y stes. de la LRHL, respecto a las Contribuciones Especiales.

⁴⁹ En “Aspectos constitucionales y comunitarios de la tributación ambiental (especial referencia al Impuesto sobre el Dióxido de Carbono y sobre la Energía)”, op. cit., pág. 465.

abstracción de la capacidad económica del contribuyente. No obstante, los indicadores de renta (resultado contable o beneficio) y patrimonio no se adaptan, no se corresponden, obviamente, a la medición del deterioro ecológico; por ello, en opinión de Vicente-Arche Domingo, al referirse a las bases imponibles monetarias y parámetros no monetarios, el Principio Contributivo debiera readaptarse en estos impuestos, esgrimiendo el Principio "Contaminante", por el que la Base Imponible no fuera una medida de riqueza (dentro de unos márgenes de capacidad económica), sino de contaminación⁵⁰.

La dificultad política, ahora técnico-fiscal, que venimos repetidamente invocando, estriba en encajar los límites arriba indicados con la relación entre el impuesto ecológico y los daños medioambientales realmente producidos; dentro de la problemática extrafiscal suscitada y los deseados efectos de estímulo o sanción pretendidos. La doctrina distingue si el tributo se mide en valor monetario o en "cantidades" de daño ambiental, en el primer caso podrá cuantificarse el tributo sobre valores, ajustando su base imponible al valor monetario de los bienes; y en el segundo, se operará determinándose las unidades físicas del elemento objetivo del hecho imponible, e identificándose los caracteres que definen la cuantía del tipo o tarifa a aplicar. En este último caso estaríamos ante *una capacidad económica supuesta*⁵¹ o *beneficios presuntos*, desde medidas de contaminación medioambiental ciertas. Partiendo, además, de que estuviéramos evaluando correctamente la cuantía del daño ecológico, en muchos casos impagable o incalculable; por ello Serrano Moreno estima que estos impuestos no tienen suficiente elasticidad como para adoptar el Principio de Capacidad económica⁵².

⁵⁰ En "Elementos cuantitativos de la obligación tributaria", en *R.D.F.yH.P.* núm. 60, 1965, pág. 951.

⁵¹ Checa González, en "El Impuesto sobre Tierras Infrutilizadas en la Comunidad Andaluza", op. cit., pág. 670, entiende que el Principio de Capacidad económica exige someter a gravamen manifestaciones de riqueza reales y efectivas. Opinión que contrasta con la vertida por A. Baena Aguilar, en "La protección impositiva del medio natural", en *Noticias de la Unión Europea* núm. 122, 1995, pág. 14, para quien un gravamen sobre la infrutilización de la tierra no es inconstitucional, dada la función social de la propiedad (aquí relacionaríamos los artículos 33 y 128 de la Constitución), si bien puede serlo en función de la concreta determinación del mínimo que se debe obtener (coyuntural y harto difícil de medir, apuntamos) o el aspecto cuantitativo del presupuesto de hecho.

⁵² Autor ya citado, al "introducir" el concepto de Derecho Ambiental. En "Ecología y Derecho", *Revista de la Facultad de Derecho de Granada*, 1992, pág. 172.

En este campo, el medioambiental, como en tantos otros, el papel de los tributos debiera ser, en todo caso, en línea a lo ya comentado sobre la vigencia del Principio de Neutralidad fiscal⁵³, un instrumento más en manos de los Poderes Públicos en sintonía con otros mecanismos (Ayudas, Sistemas de consignación⁵⁴, etc.) que pueden demostrar su mayor eficacia a la hora de encauzar los mecanismos de mercado⁵⁵.

Puede aceptarse que las exacciones previstas en el artículo 105 de la Ley 29/1985, de 2 de agosto, de Aguas, y en el artículo 85 de la Ley 22/1988, de 28 de julio, de Costas, sendos **Cánones de vertidos**, son gravámenes medioambientales; en tanto se vinculan, en el primer caso, a la protección y mejora del medio receptor de cada Cuenca hidrográfica, y en el segundo, a la Administración otorgante de la autorización de vertido que lo destinará a actuaciones de saneamiento y mejora de la calidad de las aguas del mar⁵⁶. Los Cánones son "tributos" en la medida que constituyen una obligación "*ex Lege*" de contribuir a la financiación de determinadas funciones o necesidades públicas, en nuestro caso, a la mejora de la calidad de las aguas; la doctrina los sitúa muy próximos

⁵³ Fritz Neumark, en "Principios de la imposición", I.E.F., Madrid, 1974, pág. 275, nos invita a rehuir de las medidas tributarias dirigistas en que pueden convertirse determinados impuestos finalistas, que favorecerían o perjudicarían unos sectores en detrimento de otros, puesto que los gravámenes discriminatorios atentarían contra el Principio de Generalidad. Ya hemos comentado que la presencia de ningún Principio puede ser absoluta, ello negaría toda posibilidad de actuación a otros Principios impositivos que deben convivir en el sistema tributario para que éste pueda concebirse como un todo armónico, con las lógicas tensiones y movimientos de avance o retroceso en los instrumentos que satisfacen la operatividad, la puesta en práctica, la realización de los mismos. En este sentido, sería absurdo e ineficaz aplicar un impuesto, originaria y presuntamente ecológico, que no discriminara una actividad, inversión o producción muy contaminante, respecto de otras más respetuosas con el Medio ambiente.

⁵⁴ Sobreprecio aplicado a los productos potencialmente contaminantes, reembolsable cuando se cumplen determinadas condiciones de evitación o reducción de contaminación, recogida de productos de deshecho, etc.

⁵⁵ Tema estudiado por J. A. Sánchez Pedroche, en "La tributación medioambiental. ¿Sólo un tema de moda?", en *R.D.F.yH.P.* núm. 242, octubre-diciembre de 1996, en sus págs. 820 y stes. Véase, igualmente, OCDE, "La utilización de instrumentos económicos para la protección del Medio ambiente; en *Revista del Instituto de Estudios Económicos* núm. 2, 1990; de la misma Organización, "La Fiscalidad y el Medio Ambiente", op. cit., págs. 102 y stes.

⁵⁶ En ambos casos, artículos 105.2, ya comentado, y 85.2, el importe de la exacción será el resultado de multiplicar la carga contaminante del vertido, expresada en unidades de contaminación, por el valor que se asigne a la unidad.

a las Tasas o Contribuciones especiales⁵⁷. El canon es ajeno a la LGT, a la LGP y al resto de leyes de materia financiera y tributaria, encuentra su acomodo en leyes “administrativas”, en materia de Propiedades o Bienes Públicos (los ya vistos de vertidos, los cánones de aprovechamiento hidroeléctrico de los saltos a pie de presa, de producción de energía eléctrica, etc). Los denominados cánones podrían ser absorbidos por alguna de las figuras tributarias existentes; no siempre identificados con una tasa o precio público, en algunos casos su naturaleza les aproxima más a un impuesto.

Algunas Comunidades Autónomas han introducido dentro del abanico de sus tributos propios los Cánones de saneamiento de aguas⁵⁸. Primeramente fue Navarra, mediante Ley Foral 10/1988, de 29 de diciembre, configurando el hecho imponible gravado el vertido de aguas residuales al medio ambiente, ya sea directamente o a través de las redes de alcantarillado de las entidades locales; posteriormente fue Baleares, mediante su Ley 9/1991, de 27 de noviembre, la que aprobó un Cánón con idéntica denominación, siendo su hecho imponible el vertido de aguas residuales que se manifiesta a través del consumo real, potencial o estimado de aguas de cualquier procedencia; de similar regulación son el Canon de saneamiento de la Comunidad Valenciana, establecido por su Ley 2/1992, de 26 de marzo, el Canon de saneamiento de Galicia, aprobado por su Ley 8/1993, de 23 de junio, el Canon de saneamiento de aguas de Cataluña (Ley 19/1991, de 7 de noviembre, y Ley 7/1994, de 18 de mayo), el Canon de saneamiento del Principado de Asturias (Ley 1/1994, de 21 de febrero), y el Canon de saneamiento y depuración de aguas de La Rioja (Ley 7/1994, de 19 de julio) que, obviamente, varían en algunos elementos relacionados con determinadas exenciones, tipos, etc).

Cataluña, por su parte, mediante Ley 5/1990, de 9 de marzo, estableció el Canon de infraestructura hidráulica, para financiar obras hidráulicas y de abastecimiento; en él su hecho imponible consiste en el gasto de agua, pero no se requiere necesariamente su consumo ya que basta la posibilidad cierta de ello,

⁵⁷ Véanse ARRIETA MARTÍNEZ De PISÓN, J.; “Régimen fiscal de las aguas”, Cuadernos civitas, 1991; CORS MEYA, F. X.; “Calificación de los cánones sobre el agua”, en *R.H.A.yL.* núm. 67, enero-abril 1993, págs. 73 y stes; y PAGES I GALTES, J. “Fiscalidad de las aguas (especial referencia a la legislación catalana)”, Marcial Pons, 1995.

⁵⁸ Véase MAGADÁN DÍAZ, M.; “Fiscalidad medioambiental y financiación autonómica: una breve referencia a los cánones de saneamiento”, en *Palau* 14 núm. 25, enero-abril de 1995, págs. 99 y stes.

con lo que estaríamos ante un “impuesto” que protege la utilización excesiva de agua.

Finalmente, la Comunidad de Murcia, con su Ley 1/1995, de 8 de marzo, de Protección del Medio Ambiente, prevé el establecimiento de Contribuciones especiales para financiar los costes de las medidas de saneamiento ambiental y Canones por producción y vertido de residuos sólidos industriales, por emisiones de gases contaminantes a la atmósfera, y por vertidos al mar.

Más detenidamente, comentaremos algunos aspectos del Impuesto Gallego sobre Contaminación atmosférica y el Impuesto Balear sobre Instalaciones que inciden en el Medio ambiente. El primero se establece por la Ley gallega 12/1995, de 29 de diciembre, y el Reglamento que lo desarrolla (Decreto 4/1996, de 12 de enero); con el cometido de regular la emisión de sustancias contaminantes. En él se gravan las emisiones cuyo foco esté situado en territorio de Galicia, con carácter finalista, en tanto su rendimiento se destina a financiar las actuaciones de la Comunidad en materia de protección medioambiental. Su hecho imponible está constituido por la emisión a la atmósfera, bien de dióxido de azufre o cualquier otro compuesto oxigenado del azufre, bien de dióxido de nitrógeno o cualquier otro compuesto oxigenado del nitrógeno. La base imponible está integrada por la cantidad de sustancia contaminante emitida por cada foco; y se determina en régimen de estimación directa o estimación objetiva, o de oficio por parte de la Administración, en los términos previstos en el artículo 11 de la Ley del impuesto. Su artículo 12 establece la tarifa del mismo, aplicándose en la misma un mínimo exento de toneladas anuales de sustancias emitidas.

El Impuesto Balear sobre Instalaciones que inciden en el Medio ambiente aprobado por Ley autonómica 12/1991, de 20 de diciembre, ha sido recurrido por el Gobierno central ante el Tribunal Constitucional. Recae sobre las instalaciones y estructuras afectas a las actividades de producción, almacenaje, transformación y transporte, efectuado a través de medios físicos y suministro de energía eléctrica y carburantes y combustibles, sólidos, líquidos y gaseosos, así como a la de comunicaciones telefónicas o telemáticas. Dentro de este objeto de tributación tan amplio, el hecho imponible consiste en la titularidad por el sujeto pasivo, en el momento del devengo, de los elementos patrimoniales situados en el territorio de las Islas Baleares que se encuentren afectos a la realización de las actividades que integran su objeto. La base imponible viene determinada, a tenor de los artículos 7 y siguientes de la Ley, por el valor de los elementos patrimoniales afectos, determinados capitalizando al 40 por ciento el promedio de los ingresos

brutos de la explotación procedentes de la facturación del sujeto pasivo en el territorio Balear, durante los últimos tres años anteriores al devengo del impuesto.

Además de numerosas dudas de aplicación, este impuesto sólo presenta un difuminado y “lejano” cariz ecológico; al margen de su finalidad recaudatoria, no se comprende cómo la titularidad de muchas instalaciones, de empresas del sector eléctrico y de comunicaciones telefónicas, por ejemplo, produce un deterioro al Medio ambiente.

7. CONSIDERACIONES FINALES

Hemos visto que existen dos formas de vincular el sistema tributario con el Medio ambiente, bien introduciendo nuevos impuestos con finalidades inequívocamente ecológicas, los impuestos “verdes”, orientados a combatir o disuadir la realización de determinadas actividades contaminantes, siguiendo el Principio de “*quien contamina paga*”, bien actuando sobre los impuestos clásicos, modificando aquellos que pudieran tener incidencia sobre el Medio ambiente. Pero en este caso caben dos posibilidades, actuar incentivando con beneficios fiscales (exenciones, deducciones, etc) a las actividades “limpias”, o penalizar (mayores tipos o recargos) las que deterioren el Medio ambiente. En todo caso se presenta como ineludible la tarea de adaptar nuestro sistema fiscal a los cambios medioambientales experimentados vertiginosamente en los últimos años, integrando de forma efectiva, dentro de los límites constitucionales, aquellos impuestos (estatales o autonómicos) que fueran ciertamente ecológicos con el resto del sistema.

Comprobamos que la extrafiscalidad tiene perfecta cobertura constitucional, según reiterados pronunciamientos de nuestro Tribunal Constitucional; respetando, obviamente, el resto de Principios constitucionales y legales que sostienen el sistema fiscal español. Los impuestos extrafiscales autonómicos analizados, al margen de los resultados prácticos de su aplicación, actúan contribuyendo a la reforma agraria emprendida en algunas Comunidades, protegiendo el Medio ambiente, o disuadiendo de la ludopatía (en caso de los tributos sobre el juego); con la finalidad de internalizar los costes sociales, hábilmente instrumentalizados por los autogobiernos en algunos casos, que provocan la realización de las actividades gravadas.

En nuestro sistema fiscal resulta paradójico observar que no existe norma alguna que prohíba la deducción en la adquisición de determinados productos

muy contaminantes. Por otra parte, la exención por reinversión en activos fijos no señala condición alguna de cualidad (no se premian las inversiones “limpias”) para los nuevos elementos⁵⁹. La deducción genérica en cuota por inversión se extiende a la adquisición de todo tipo de equipos y tecnologías en todas las actividades, incluidas aquellas relacionadas con materiales altamente contaminantes⁶⁰. No hay, por último, estímulo para los fabricantes y consumidores de vehículos más “limpios” y menos ruidosos (contaminación acústica de la que España es puntera).

Lo cierto es que los tributos medioambientales en nuestro país tienen escasa presencia, están naciendo ahora, en relación con la mayor veteranía de otros países de nuestro entorno, donde los gravámenes sobre emisiones, las deducciones incentivando instalaciones e inversiones “limpias”, la modificación de tipos en impuestos directos en relación a determinados bienes y servicios, etc, son mecanismos habituales. Nuestra fiscalidad medioambiental se concentra básicamente, como hemos podido comprobar, sobre el agua y los vertidos; estando otros campos, como la contaminación atmosférica y de suelos, o la producción de residuos, por “explorar”. Si bien, en alguno de ellos, se espera sea articulada, finalmente, una estrategia comunitaria, como en materia de emisiones de CO2 o los “biocarburantes”.

Como ya hemos puesto de relieve, en la últimas reformas de los Textos constituyentes de la U.E. el Medio ambiente ha alcanzado un notable protagonismo dentro de las nuevas políticas comunitarias, se ha dado un fuerte impulso y esfuerzo presupuestario en relación a los mecanismos financieros que han de atender a los objetivos propuestos en la política medioambiental de la Unión. El nuevo artículo 130.R del TCE le proporciona un ámbito de actuación muy amplio sobre esta materia. No obstante, el problema está en el control, en los controles exigidos para constatar el cumplimiento de los objetivos que se propone.

⁵⁹ Véanse artículo 127 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades -LIS-, los artículos 40 a 45 de su Reglamento; y artículo 41. Cuatro de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF.

⁶⁰ Véanse artículo 33 de la LIS y artículo 78. Cinco de la Ley del IRPF.