



LA TRIBUTACION AMBIENTAL EN ESPAÑA

Tesis presentada por:

Cristóbal J. Borrero Moro

Dirigida por el Dr. D.:

Carmelo Lozano Serrano

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario



UNIVERSITAT DE VALENCIA

UMI Number: U607214

All rights reserved

INFORMATION TO ALL USERS

The quality of this reproduction is dependent upon the quality of the copy submitted.

In the unlikely event that the author did not send a complete manuscript and there are missing pages, these will be noted. Also, if material had to be removed, a note will indicate the deletion.



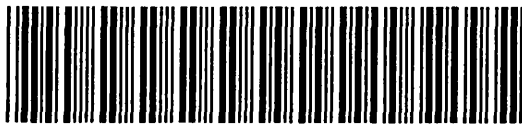
UMI U607214

Published by ProQuest LLC 2014. Copyright in the Dissertation held by the Author.
Microform Edition © ProQuest LLC.

All rights reserved. This work is protected against
unauthorized copying under Title 17, United States Code.



ProQuest LLC
789 East Eisenhower Parkway
P.O. Box 1346
Ann Arbor, MI 48106-1346



50000444979

Dret

Nº DòcW 439723

UNIVERSITAT DE VALÈNCIA
FACULTAT DE DRET
BIBLIOTECA

Nº Registre 113245

DATA 15-2-96

SIGNATURA BID.T 272

Nº LIBIS: 444 979

INDICE

INDICE

INDICE	II
RELACION DE ABREVIATURAS	XIV

INTRODUCCION

1. EL PROBLEMA AMBIENTAL.....	XIX
1.1. El medio como presupuesto esencial de la existencia humana.....	XIX
1.2. Significado del problema ambiental.....	XXI
1.3. Alcance del problema ambiental.....	XXIV
1.4. Relevancia del problema.....	XXIX
2. LA ECONOMIA DEL MEDIO AMBIENTE.....	XXX
2.1. Planteamiento económico del problema ambiental.....	XXX
2.2. El principio "quien contamina, paga".....	XLVII
3. OBJETO DE ESTUDIO. PRECISIONES METODOLOGICAS	LIII
3.1. La necesidad del derecho como instrumento de protección. El papel del tributo.....	LIII
3.2. La cuestión metodológica.....	LIX
3.3. El concepto de medio como campo operativo de intervención del tributo.....	LXII

CAPITULO Iº:

FUNDAMENTO JURIDICO DE LA PROTECCION AMBIENTAL

I.1. ASPECTOS GENERALES DEL TEMA.....	2
I.2. ORDENAMIENTO JURIDICO-CONSTITUCIONAL Y PROTECCION DEL MEDIO.....	6

I.2.1. La constitucionalización de la protección del ambiente.....	6
I.2.2. La protección del medio como principio rector: naturaleza jurídica, significado y alcance.....	7
I.2.3. Delimitación de la actividad positiva en materia ambiental: artículo 45.2 CE.....	16
I.2.4. La pretendida naturaleza subjetiva del derecho a disfrutar de un «medio ambiente adecuado».....	27
I.2.5. La protección del medio como límite al ejercicio de derechos de contenido patrimonial.....	33
I.3. LA PROTECCION DEL AMBIENTE EN EL MARCO JURIDICO DISEÑADO POR EL TRATADO DE LA UNION EUROPEA.....	41
I.3.1. Apuntes introductorios.....	41
I.3.2. Los orígenes de la formación de la política de protección ambiental en el marco de la Comunidad Europea.....	42
I.3.3. El Tratado de la Unión Europea. El nuevo impulso en la protección del medio.....	47
I.4. LA PROTECCION INTERNACIONAL DEL AMBIENTE.....	65
I.5. LA DISTRIBUCION DE COMPETENCIAS EN MATERIA AMBIENTAL.....	71
I.5.1. Delimitación de competencias entre Estado y CCAA.....	72
I.5.2. Corporaciones locales y medio ambiente.....	77
I.6. LOS INSTRUMENTOS JURIDICOS DE INTERVENCION AMBIENTAL.....	78
I.6.1. Ordenamiento jurídico-civil.....	81
I.6.1.1. La ordenación de las relaciones de vecindad.....	82
I.6.1.2.- La responsabilidad civil. Artículo 1902 Cc.....	84
I.6.1.3. Las limitaciones propias del ordenamiento jurídico-civil.....	85

I.6.2. Ordenamiento jurídico-penal	88
I.6.3. Ordenamiento jurídico-administrativo.....	94
I.6.3.1. El control administrativo de las actividades clasificadas	96
I.6.3.2. La intervención administrativa en sectores ambientales	101
I.6.3.2.1. La Ley de Protección del Ambiente Atmosférico	101
I.6.3.3. El ordenamiento jurídico-administrativo como instrumento de intervención ambiental. Su virtualidad.....	104
I.6.4. La demostrada necesidad de complementariedad de los instrumentos jurídicos en la labor de preservación ambiental.....	106

**CAPITULO IIº. EL TRIBUTO: INSTRUMENTO DE PROTECCION
AMBIENTAL**

II. 1. INTRODUCCION.....	109
II. 2. LA UTILIZACION EXTRAFISCAL DE LOS TRIBUTOS.....	112
II.2.1. Los fines del tributo.....	112
II.2.2. La función extrafiscal de los tributos	115
II.2.2.1. La funcionalización de la Hacienda Pública.....	115
II.2.2.2. La admisión de la función extrafiscal de los tributos.....	121
II.2.2.3. El significado de la función extrafiscal de los tributos.....	127
II.2.3. Delimitación de la función extrafiscal de los tributos	130
II.2.3.1. Distinción entre los efectos extrafiscales de los tributos y la utilización extrafiscal de éstos.....	131
II.2.3.2. Los tributos extrafiscales.....	132

II.2.3.3. Las normas tributarias extrafiscales	141
II.2.3.4. Aspectos comunes a la formulación extrafiscal de los tributos.....	146
II.3. LAS POSIBILIDADES DE LAS MEDIDAS FISCALES COMO INSTRUMENTOS DE INTERVENCION AMBIENTAL.....	147
II.3.1. Introducción.....	147
II.3.2. La configuración jurídica del deber de contribuir.....	149
II.3.3. Fundamento constitucional de la fiscalidad ambiental.....	175
II.3.4. Las técnicas tributarias de intervención ambiental	189
II.3.4.1. Función redistributiva de los tributos ambientales	192
II.3.4.2. Función de estímulo y ambiente.....	198
II. 4. LOS LIMITES DE LA FISCALIDAD AMBIENTAL	208
II.4.1. Introducción.....	208
II.4.2. El principio de capacidad económica como límite de la imposición.....	209
II.4.3. La libertad económica como límite al poder de imposición	217
II.4.4. El pretendido carácter sancionador de los tributos ambientales.....	219
II.4.5. Los límites del principio "quien contamina, paga"	222
II.4.6. El tributo ambiental: una amenaza regresiva.....	224
II.5. PROBLEMAS TECNICOS DE ARTICULACION DE LA FISCALIDAD AMBIENTAL.....	227
II.5.1. Introducción.....	227
II.5.2. La configuración del presupuesto de hecho en los instrumentos tributarios ambientales	229

II.5.2.1. La definición del aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible del tributo ambiental. Su trascendencia jurídica	229
II.5.2.2. El aspecto espacial del presupuesto de hecho.....	237
II.5.2.3. El aspecto temporal del tributo ambiental.....	240
II.5.2.4. El presupuesto de hecho y su repercusión sobre la naturaleza jurídica de los tributos ambientales.....	241
II.5.2.6. La supuesta naturaleza de precio público de algunos de los instrumentos fiscales ambientales.....	246
II.5.2.7. El objeto del tributo.....	248
II.5.2.8. Los supuestos de no sujeción	249
II.5.3. La exención tributaria	250
II.5.4. Los sujetos tributarios.....	257
II.5.4.1. El sujeto activo.....	258
II.5.4.2. Los obligados tributarios.....	260
II.5.4.3. El realizador de la degradación ambiental como contribuyente del tributo.....	265
II.5.5. Los elementos de cuantificación del tributo.	273

**CAPITULO IIIº:
LA FISCALIDAD AMBIENTAL EN ESPAÑA.**

III.1. INTRODUCCION.....	295
III.2. LAS MEDIDAS FISCALES EN EL MARCO COMUNITARIO	296
III.2.1. La ecotasa: una propuesta comunitaria de tributo ambiental.....	296
III.2.1.1. Introducción.....	296
III.2.1.2. Naturaleza jurídica del ECOIMPUESTO.....	301
III.2.1.3. Estructura jurídica del ecoimpuesto.....	305
III.2.1.3.1. El hecho imponible.....	305
III.2.1.3.2. Supuestos de no sujeción	308
III.2.1.3.3. Los obligados tributarios.	309
III.2.1.3.4. Los elementos de cuantificación del ecoimpuesto.....	310

III.2.1.3.4.1. <i>La base imponible</i>	310
III.2.1.3.4.2. <i>El tipo de gravamen</i>	313
III.2.1.3.5. Los supuestos de exención contemplados en el ecoimpuesto.....	315
III.2.1.3.6. <i>Apuntes finales</i>	317
III.2.2. Los Impuestos especiales.....	318
III.2.2.1. Introducción.....	318
III.2.2.2. El Impuesto Especial sobre Hidrocarburos	323
III.2.2.2.1. Fundamento del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos	324
III.2.2.2.1.1. <i>El principio de capacidad económica y el IEH</i>	324
III.2.2.2.1.2. <i>Justificación legal de su establecimiento</i>	326
III.2.2.2.1.3. <i>La posición doctrinal</i>	330
III.2.2.2.1.4. <i>Posición personal</i>	334
III.2.2.2.2. Naturaleza jurídica	337
III.2.2.2.3. Configuración jurídica del IEH.....	338
III.2.2.2.3.1. <i>Hecho imponible del IEH</i>	339
III.2.2.2.3.2. <i>Supuestos de no sujeción</i>	342
III.2.2.2.3.3. <i>Supuestos de exención</i>	343
III.2.2.2.3.4. <i>El régimen de las devoluciones</i>	345
III.2.2.2.3.5. <i>El contribuyente</i>	347
III.2.2.2.3.6. <i>Los elementos de cuantificación del IEH</i>	348
III.2.2.3. Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transportes	354
III.2.2.3.1. Fundamento del IEDMT	354
III.2.2.3.2. Naturaleza del IEDMT	357
III.2.2.3.3. Estructura jurídica del impuesto.....	359
III.3. LA PROTECCION FISCAL DEL MEDIO EN EL MARCO ESTATAL	365
III.3.1. Introducción. El agua: un elemento natural indispensable.....	365
III.3.2. El canon de vertidos.....	369

III.3.2.1. Acerca del instrumento jurídico-tributario óptimo para hacer frente a los vertidos contaminantes	370
III.3.2.2. El establecimiento del canon de vertidos.....	379
III.3.2.3. Fundamento del canon de vertidos	381
III.3.2.4. Configuración jurídica del canon de vertidos	383
III.3.2.4.1. Hecho imponible del canon de vertidos	384
III.3.2.4.2. Los obligados tributarios.....	392
III.3.2.4.3. Los elementos de cuantificación del canon de vertidos.....	395
III.3.2.4.3.1. <i>La carga contaminante o base imponible del canon de vertidos.....</i>	395
III.3.2.4.3.2. <i>El valor de la unidad de contaminación o tipo de gravamen del canon de vertidos.....</i>	396
III.3.2.4.3.3. <i>El importe o cuota del canon de vertidos.....</i>	399
III.3.2.4.4. La afectación.....	405
III.3.2.4.5. Devengo y período impositivo del canon de vertido	406
III.3.2.4.6. Incentivos económicos a la protección del medio hidráulico	407
III.3.3. El «canon de utilización de bienes de dominio público hidráulico» y marítimo-terrestre	408
III.3.4. El canon de regulación	410
III.3.5. La tarifa del agua.....	413
III.4. LA PROTECCION FISCAL DEL MEDIO EN EL MARCO DE LAS CCAA.....	414
III.4.1. El Canon de Saneamiento de las CCAA.....	414
III.4.1.1. Introducción.....	414
III.4.1.2. Cánones ambientales establecidos por la Comunidad Autónoma de Cataluña.....	416

III.4.1.2.1. Análisis sumario de las distintas exacciones establecidas en Cataluña en el ámbito hidráulico.....	416
III.4.1.2.2. Los cánones de saneamiento.....	418
III.4.1.2.2.1. <i>Introducción</i>	418
III.4.1.2.2.2. <i>La estructura jurídica de los cánones</i>	419
III.4.1.2.2.3. <i>Naturaleza jurídica de las figuras tributarias contempladas</i>	424
III.4.1.2.3. El canon de infraestructuras hidráulicas	425
III.4.1.3. El canon de saneamiento de la Comunidad Autónoma de Madrid.....	428
III.4.1.3.1. <i>Introducción</i>	428
III.4.1.3.2. <i>Régimen económico-financiero</i>	431
III.4.1.4. El Canon de Saneamiento de Navarra.....	436
III.4.1.4.1. <i>Introducción</i>	436
III.4.1.4.2. El régimen económico-financiero: el canon de saneamiento.....	438
III.4.1.4.2.1. <i>Hecho imponible</i>	438
III.4.1.4.2.2. <i>Supuestos de no sujeción</i>	439
III.4.1.4.2.3. <i>Los obligados tributarios</i>	440
III.4.1.4.2.4. <i>Los elementos de cuantificación del canon de saneamiento</i>	441
III.4.1.4.3. La naturaleza jurídica del canon de saneamiento de Navarra	443
III.4.1.5. El canon de Saneamiento Balear.....	444
III.4.1.5.1. <i>Planteamiento</i>	444
III.4.1.5.2. Estructura jurídico-técnica del canon de saneamiento	446
III.4.1.5.2.1. <i>Hecho imponible</i>	446
III.4.1.5.2.2. <i>Los supuestos de exención</i>	449
III.4.1.5.2.3. <i>Devengo</i>	450
III.4.1.5.2.4. <i>Los obligados tributarios</i>	451
III.4.1.5.2.5. <i>Estructura cuantitativa del canon desaneamiento</i>	454
III.4.1.5.3. Su carácter afectado	460

III.4.1.5.4. Naturaleza jurídica del canon de saneamiento.....	461
III.4.1.5.5. Integración en el conjunto de exacciones sobre el agua.....	463
III.4.1.6. Canon de Saneamiento de la Comunidad Valenciana.....	463
III.4.1.6.1. Fundamento.....	463
III.4.1.6.2. El régimen económico-financiero y tributario del Canon de Saneamiento.....	466
III.4.1.6.2.1. Generalidades.....	466
III.4.1.6.2.2. Estructura jurídico-técnica del canon de saneamiento.....	467
III.4.1.6.2.2.1. El hecho imponible del canon de saneamiento.....	467
III.4.1.6.2.2.2. Los supuestos de exención.....	469
III.4.1.6.2.2.3. Los obligados tributarios.....	470
III.4.1.6.2.2.4. Los elementos de cuantificación del tributo.....	472
III.4.1.6.2.3. La naturaleza jurídica del canon de saneamiento.....	476
III.4.1.7. El canon de saneamiento Gallego.....	477
III.4.1.7.1. Introducción.....	477
III.4.1.7.2. Estructura jurídica del canon de saneamiento.....	478
III.4.1.7.2.1. Hecho imponible.....	478
III.4.1.7.2.2. Supuestos de no sujeción.....	480
III.4.1.7.2.3. Supuestos de exención.....	480
III.4.1.7.2.4. Los obligados tributarios.....	480
III.4.1.7.2.5. Los elementos de cuantificación.....	481
III.4.1.7.3. Su naturaleza jurídica.....	483
III.4.1.8. El canon de Saneamiento Asturiano.....	483
III.4.1.8.1. Planteamiento.....	483
III.4.1.8.2. La estructura jurídica del canon de saneamiento.....	484
III.4.1.8.2.1. Hecho imponible.....	484
III.4.1.8.2.2. Supuestos de no sujeción.....	486
III.4.1.8.2.3. Los obligados tributarios.....	487

III.4.1.8.2.4. <i>Los elementos de cuantificación del canon de saneamiento.</i>	487
III.4.1.8.3. La naturaleza jurídica del canon de saneamiento asturiano.....	490
III.4.1.9. El canon de saneamiento Andaluz.....	490
III.4.1.10. El canon de saneamiento de La Rioja	493
III.4.1.10.1. Introducción.	493
III.4.1.10.2. Estructura jurídica del canon de saneamiento	494
III.4.1.10.2.1. <i>Hecho imponible.</i>	494
III.4.1.10.2.2. <i>Los obligados tributarios.</i>	494
III.4.1.10.2.3. <i>Los elementos de cuantificación.</i>	494
III.4.1.11. El canon de vertidos de la Comunidad Canaria.....	496
III.4.2. El Impuesto balear sobre Instalaciones que Incidan sobre el Medio Ambiente.....	497
III.4.2.1. Introducción	497
III.4.2.2. Fundamento del IIMA	498
III.4.2.3. Su estructura jurídico-técnica.....	502
III.4.2.3.1. El hecho imponible del IIMA.....	502
III.4.2.3.2. Delimitación del hecho imponible.....	504
III.4.2.3.3. Supuestos de exención.....	505
III.4.2.3.4. Los obligados tributarios.....	507
III.4.2.3.5. Los elementos de cuantificación del IIMA.....	510
III.4.2.4. Naturaleza jurídica del IIMA	513
III.5. LA PROTECCION AMBIENTAL EN EL AMBITO LOCAL.	516
III.5.1. Introducción	516
III.5.2. La tasa por recogida y tratamiento de residuos sólidos urbanos.....	518
III.5.2.1. Régimen jurídico.....	518
III.5.2.2. El servicio de recogida y tratamiento de residuos sólidos urbanos.....	521

III.5.2.2.1 Objeto	521
III.5.2.2.2. Ámbito de aplicación.....	522
III.5.2.2.3. Los órganos encargados de gestionar el servicio.....	525
III.5.2.2.4. Objetivos del establecimiento del servicio.....	526
III.5.2.3. La financiación del servicio de recogida y tratamiento de residuos sólidos urbanos.....	527
III.5.2.4. Estructura jurídica de la tasa de basuras.....	528
III.5.2.4.1. El hecho imponible.....	528
III.5.2.4.2. Los obligados tributarios	532
III.5.2.4.3. La cuantificación de la tasa de basura.....	534
III.5.2.5. La alternativa a la tasa de residuos sólidos urbanos.....	537
III.5.3. La tasa de alcantarillado	539
III.5.3.1. El servicio de alcantarillado. Un servicio de competencia municipal.....	539
III.5.3.2 La financiación del servicio de alcantarillado	540
III.5.3.3. Régimen jurídico-tributario de la tasa de alcantarillado.....	542
III.5.3.3.1. Naturaleza jurídica	542
III.5.3.3.2. El hecho imponible.....	542
III.5.3.3.3. Los obligados tributarios	543
III.5.3.3.4. La cuantificación del tributo.....	544
III.6. LA TRIBUTACION AMBIENTAL EN ESPAÑA. UN BALANCE	546
III.6.1. Introducción.....	546
III.6.2. Fundamento de los instrumentos fiscales ambientales.....	549
III.6.3. Función a la que responde la fiscalidad ambiental	549
III.6.4. Naturaleza jurídica de los tributos ambientales.....	551
III.6.5. Estructura jurídica de los instrumentos fiscales ambientales.....	553

III.6.5.1. El presupuesto de hecho.....	553
III.6.5.2. Los supuestos de exención tributaria.....	557
III.6.5.3. Los sujetos tributarios.....	559
III.6.5.4. Los elementos de cuantificación del tributo	561
CONCLUSIONES.....	567
BIBLIOGRAFIA.....	590

RELACION DE ABREVIATURAS

Tabla de Abreviaturas

AAVV	Autores Varios.
ADC	Anuario de Derecho Civil.
AF	Actualidad Financiera.
An. Dcho. Públ. Est. Pol.	Anuario de Derecho Público de Estudios Políticos.
Apdo.	Apartado.
Ar.	Aranzadi
Ar.Fin.	Archivo Financiero.
Art.	Artículo.
ATC	Auto del Tribunal Constitucional.
AUT.	Autonomías.
BIMA	Boletín Informativo del Medio Ambiente.
BOC	Boletín Oficial de Canarias.
BOCM	Boletín Oficial de la Comunidad de Madrid.
BOE	Boletín Oficial del Estado.
BOIB	Boletín Oficial de las Islas Baleares.
BOLR	Boletín Oficial de la Rioja.
BON	Boletín Oficial de Navarra.
C.Cost.	Corte Costituzionale.
Cap.	Capítulo.
CaT	Carta Tributaria.
CCAA	Comunidades Autónomas.
CCLL	Corporaciones Locales.
CE	Constitución Española.
CEOTMA	Centro de Estudios del Ministerio de Obras, Transportes y Medio Ambiente.
Cfr.	Confróntese.
CI	Constitución Italiana.
Cont.-Admini.	Contencioso Administrativo.
Coop. Lib. Univ. Turinese	Cooperativa Librería Universitaria Turinese
Cp.	Código Penal.
CPC	Cuadernos de Política Criminal.
CT	Crónica Tributaria.
CyT	Ciudad y Territorio.
DA	Documentación Administrativa (Revista).
DAA	Decreto de desarrollo de la Ley de Abastecimiento de Aguas de la Comunidad Autónoma Balear.
DAC	Decreto de desarrollo de la Ley de aguas de Canarias.
DAH	Decreto por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo del Título IIº del DLAH y del Título Iº de la LHI.
DAM	Decreto de Aguas de la Comunidad de Madrid.
DAR	Decreto Foral de Aguas Residuales de Navarra.
Dir.	Director.
Dir. internaz.	Diritto internazionale.
Dir. interno	Diritto interno.
Disp. Adic.	Disposición Adicional.
Disp. Tran.	Disposición Transitoria.
DLAH	Ley de Administración Hidráulica de Cataluña.
DOC	Diario Oficial de Cataluña.
DOCE	Diario Oficial de la Comunidad Europea.
Documento COM	Documento de la Comisión.
DOGV	Diario Oficial de la Generalidad Valenciana
DPT	Diritto e Prática Tributaria (Revista).

DRASM	Decreto de Régimen económico y financiero del abastecimiento y saneamiento de agua en la Comunidad de Madrid.
DSV	Decreto de Saneamiento Valenciano.
Ed.	Editorial.
Ed. Scien. Italiane	Editoriale Science Italiane.
EI	Economía Industrial.
ENAP	Estudios Nacionales de Administración Pública.
Enc. Giuridica	Enciclopedia Giuridica.
ET	Estudios Territoriales.
Extr.	Estraído.
F.J.	Fundamento Jurídico.
FORO IT.	Foro Italiano.
FsJs	Fundamentos Jurídicos.
G.C.	Giurisprudenza Costituzionale.
GF	Gaceta Fiscal.
Giur. Cost.	Giurisprudenza Costituzionale.
HPE	Hacienda Pública Española.
IEDMT	Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transportes.
IEF	Instituto de Estudios Fiscales.
IEH	Impuesto Especial de Hidrocarburos.
IIMA	Impuesto sobre Instalaciones que inciden sobre el medio ambiente.
INAP	Instituto Nacional de Administración Pública.
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
IS	Impuesto sobre Sociedades.
ITI	Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas.
ITPAJD	Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido.
LA	Ley del Agua.
LAA	Ley de Abastecimiento de aguas de la Comunidad Autónoma Balear.
LAC	Ley de Aguas de Canarias.
LAHG	Ley de Administración Hidráulica Gallega.
LAR	Ley de Aguas Residuales de Navarra.
LASA	Ley de Abastecimiento y Saneamiento de Aguas de Asturias.
LB	Ley de recogida y tratamiento de los desechos y residuos sólidos urbanos.
LC	Ley de Costas.
LGT	Ley General Tributaria
LHI	Ley de Infraestructuras Hidráulicas de Cataluña.
LIE	Ley de Impuestos Especiales
LIH	Ley de Infraestructuras Hidráulicas
LIIEE	Ley de Impuestos Especiales.
LIIMA	Ley de Impuesto sobre Instalaciones que inciden sobre el medio ambiente.
LITI	Ley de Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas
LJS	Ley de Junta de Saneamiento
LOFCA	Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas.
LPA	Ley de Protección Ambiental Andaluza.
LPAA	Ley de Protección del Ambiente Atmosférico.

Abreviaturas

LRSAM	Ley reguladora del Abastecimiento y Saneamiento del Agua de la Comunidad de Madrid.
LRBRL	Ley Reguladora de Bases de Régimen Local
LRHL	Ley Reguladora de Haciendas Locales
LRSAM	Ley reguladora del abatecimiento y saneamiento de agua de Madrid.
LSD	Ley de Saneamiento y Depuración de la Rioja.
LSV	Ley de Saneamiento Valenciana.
LTPP	Ley de Tasas y Precios Públicos
Noviss. Dig. It.	Novissimo Digesto Italiano.
NUE	Noticias Unión Europea.
núm.	número.
ob. cit.	obra citada.
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.
OFB	Ordenanza fiscal reguladora de la "tasa por recogida de basuras".
OM	Orden Ministerial
ORA	Ordenanza Fiscal de Alcantarriado de Valencia.
OTAN	Organización del Tratado del Atlántico Norte.
pág.	página.
PCp.	Proyecto Código Penal.
PD	Propuesta de Directiva.
Pfo.	Párrafo
PGP	Presupuesto y Gasto Público (Revista)
RA	Reglamento del Dominio Público Hidráulico.
RAMINP	Reglamento de Actividades Molestas, Insalubres, Nocivas y Peligrosas.
RAP	Revista de Administración Pública
RCEC	Revista del Centro de Estudios Constitucionales.
RD- I	Real Decreto-Ley de Medidas transitorias y urgentes de carácter fiscal para la renovación del parque de vehículos de turismo.
RDFHP	Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública
RDFSF	Rivista di Dirritto Finanziario e Scienza delle Finanze
RDT	Rivista di Dirritto Tributario.
REALA	Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica.
Recom.	Recomendación
REDA	Revista Española de Derecho Administrativo.
REDC	Revista Española de Derecho Constitucional.
REDF	Revista Española de Derecho Financiero
Ref.	Referencia.
REHL	Revista de Economía y Hacienda Local
Reimp.	Reimpresión.
REP (NE)	Revista de Estudios Políticos (nueva época).
RESE	Revista de la Economía Social y de la Empresa
REVL	Revista de Estudios de la Vida Local.
RFA	República Federal Alemana.
RFFP	Revue Francaise de Finances Publiques.
RGA	Revista Giuridica dell'Ambiente
RGDIP	
RGIT	Reglamento General de Inspección Tributaria.
RHAL	Revista de Hacienda Autonómica y Local
RIIEE	Reglamento de Impuestos Especiales.
RTDE	Revue Trimestrielle de Droit Europeen.
RTDP	Rivista Trimestrale di Durutto Pubblico.

Abreviaturas

RVAP	Revista Vasca de Administración Pública
Secc.	Sección.
Selec. Tex.	Selección de textos.
Sent.	Sentencia
SSTC	Sentencias del Tribunal Constitucional.
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional.
STS	Sentencia Tribunal Supremo
T.C.	Tribunal Constitucional
TCE	Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea
TCECA	Tratado de la Comunidad Económica del Carbón y del Acero
TCEE	Tratado de la Comunidad Económica Europea
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central
TEAR	Tribunal Económico-Administrativo Regional
TUE	Tratado de la Unión Europea
Uni.	Universidad.
Vol.	Volumen.

INTRODUCCION

"Insensatos que os quejais sin cesar de la naturaleza, sabed que todos vuestros males os vienen de vosotros" J.J.ROUSSEAU, *Les Confesions, Ouvres complètes*.

INTRODUCCION

1. EL PROBLEMA AMBIENTAL

1.1. El medio como presupuesto esencial de la existencia humana.

El hombre, como ser vivo, desenvuelve su vida en un entorno natural¹; está integrado en la Naturaleza². Los seres humanos, por tanto, necesitamos el medio para sobrevivir. Los elementos naturales, agua, aire, suelo, son imprescindibles para nuestra existencia³. De otra parte, la Naturaleza está totalmente interrelacionada⁴. Todos los seres vivos y elementos presentes en la misma dependemos de las condiciones físicas que

1 Esta idea es utilizada por muchos autores como argumento base de todo el planteamiento posterior, *vid.* PALLARES MORENO,R.: "La participación ciudadana en la conservación y protección del medio natural", *DA* núm. 194/1982, pág. 123; Dirección General del Medio Ambiente:*Gestión Municipal del Medio Ambiente*, Madrid, MOPU, 1979, pág. 17; PEREZ LUÑO,A.: "Artículo 45. Medio ambiente", en *Comentarios a las Leyes Políticas*, Tomo IV, OSCAR ALZAGA (Dir.), EDESA, Madrid, 1984, pág. 242; MATEU IZTURIZ,J.F.: "La potestad tributaria de las CCAA y los nuevos tributos. El impuesto sobre aguas residuales", en *Organización Territorial del Estado (Comunidades Autónomas)*, Tomo III, IEF, Madrid, 1984, pág. 1953; COMPORTI,M.: "Tutela dell'ambiente e tutela della salute", *RGA* núm. 2/1990, pág. 191.

2 Independientemente de que el hombre viva, fundamentalmente, en un mundo construido (ambiente humano en contraposición al ambiente físico) por él, no podemos olvidar que el substrato que permite su vida sigue siendo físico, compuesto por los elementos naturales: agua, aire, suelo. MONTES GONZALEZ expresa gráficamente esta idea con la frase "El hombre,..., está unido a la Tierra...", "Sobre el concepto de medio ambiente", *BIMA* núm. 3/1976, pág. 35.

3 *Vid.* LOPERENA ROTA, D.: "Tratamiento jurídico de la protección de la atmósfera", *REDA*, núm. 81/1994, págs. 83-84.

4 La propia Declaración de Río sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo reconoce, en su Preámbulo, "la naturaleza integral e interdependiente de la Tierra". Su texto puede verse en MARTIN MATEO,R.: *Tratado de Derecho Ambiental*, Vol. II, Trivium, Madrid, 1992, págs. 767 y ss. Sobre este punto *vid.* DE LA MORENA, L.: "Actividades clasificadas y protección del medio ambiente", *RAP* núm. 94/1981, pág. 92; RUFFOLO,G.: *Nota adjunta a la Relazione sullo stato dell'ambiente in Italia de 1989*, presentada al Parlamento italiano, *RGA* núm. 3/1989, pág. 643.

se dan en su seno⁵; de forma que una alteración grave de las mismas acarrearía consecuencias impredecibles.

Nuestra existencia, pues, está irremisiblemente ligada a la evolución del ambiente⁶. No podemos prescindir del medio. Estamos inmerso en él. Si prescindimos del mismo, estamos prescindiendo de nosotros; si lo degradamos, nos estamos degradando a nosotros mismos⁷.

De otro lado, la empresa, al igual que el hombre o, mejor, como instrumento de éste, aparece integrada en el medio. Su pervivencia y desarrollo se supeditan a la existencia de un ambiente adecuado⁸. La

5 Ecosistema se define como "un proceso biológico espacio-temporalmente diferenciado de su entorno"; éste engloba "una forma real de organización de la vida" en el que se tienen en cuenta el conjunto de relaciones que se dan entre las distintas especies y de éstas con su entorno; de otra parte, existe una interdependencia de todos los ecosistemas, dando lugar al concepto de biosfera, "como aquella parte de la Tierra donde es factible la vida en virtud de los ciclos generales de energía y de los procesos químicos que en ella se concitan", SERRANO MORENO, J.L.: *Ecología y Derecho: Principios de Derecho Ambiental y Ecología Jurídica*, Comares, Granada, 1992, págs. 28-33, las citas corresponden a las págs. 33,30 y 31, respectivamente.

6 En este sentido, *vid.* ALVAREZ RENDUELES, J.R.: *La Hacienda Pública y el Medio Ambiente*, ENAP, Madrid, 1973, pág. 17; ALVAREZ CORBACHO, J.: "Problemas teóricos de la distribución de los beneficios y costes en la política del medio ambiente", *HPE*, núm. 37/1975, pág. 189; MADDALENA: "Il diritto all'ambiente ed il diritti dell'ambiente nella costruzione della teoria del risarcimento del danno pubblico ambientale", *RGA* núm. 3/1990, pág. 479.

7 "Yo soy yo y mis circunstancias, y si no la salvo a ella no me salvo yo", estas palabras de ORTEGA, insertas en su primer libro *Meditaciones del Quijote* (1914), aparecen recogidas por JULIAN MARÍAS como fundamento, que debe ser, del movimiento intelectual en apoyo del medio ambiente, "Calidad de vida y medio ambiente: El hombre y su circunstancia", *BIMA* núm. 14/1980, pág. 13.

8 Dicho materialmente, se sirve del ambiente: obtiene de éste las materias primas necesarias para su funcionamiento y le devuelve los residuos del proceso productivo (humos, basuras, etc.) *Vid.* ALVAREZ RENDUELES, J.R.: *La Hacienda Pública*, ob. cit., pág. 18; GALLEGO GREDILLA, J.A.: "Medio ambiente: la política del sector público en España", *BIMA* núm. 10/1979, pág. 48; VIÑAS, A.: "Medio ambiente y calidad de vida", *DA* núm. 190/1981, pág. 12; DOMINGO SOLANS, E.: "A la búsqueda del nivel óptimo de contaminación: comentarios a la Ley de Protección del Ambiente Atmosférico", *HPE* núm. 21/1973, pág. 91; DELGADO PIQUERAS, F.: "Régimen jurídico del Derecho constitucional al Medio Ambiente", *REDC* núm. 38/1993, pág. 61, nota 29. Su funcionamiento está condicionado a la existencia de un medio adecuado, que permita, por un lado, obtener sus recursos en forma de materias primas y, por otro, desprenderse de los restos del proceso productivo no aptos para su comercialización. En consecuencia, el desarrollo industrial no es posible sin un ambiente que lo sostenga *Vid.* DE LA POZA, A.: "El principio «quien contamina, paga», como instrumento de política económica para la protección del medio ambiente", *EI*, núm. 144/1975, págs. 61-62; SCOLVAZZI, T.: "Il riscaldamento atmosferico e gli altri rischi ambientali globali", *RGA* núm. 3/1988, pág. 707.

conservación del mismo pasa a ser, o por lo menos así debería ocurrir, objeto de preocupación primordial del sector industrial.

En definitiva, la conservación del medio aparece como un presupuesto esencial de la propia pervivencia humana y, por ende, de sus actividades, entre las que se encuentra la económica⁹.

1.2. Significado del problema ambiental.

Hoy día, la degradación del ambiente es un problema grave de la humanidad¹⁰. Contaminación atmosférica, vertidos contaminantes a las aguas, ruidos, debilitamiento de la capa de ozono, lluvia ácida, deforestación, etc... Todos ellos configuran el problema ambiental. Ahora bien, esta apreciación no nos debe hacer creer que la cuestión es nueva¹¹, ya que problemas ambientales han existido siempre¹². No obstante, actualmente, el problema ambiental se presenta cualitativamente distinto al poner en peligro la preservación de la vida de los seres vivos¹³. El problema ambiental alcanza

9 Vid. DIEZ NICOLAS,J.: "Aproximación sociológica al concepto de calidad de vida", *BIMA* núm. 14/1980, pág. 22.

10 Esta realidad fue ya puesta de manifiesto en el Preámbulo de la Ley 38/1972, de 22 de diciembre, de Protección del Ambiente Atmosférico (BOE núm. 309, de 26 de diciembre de 1972). Así lo ratifica la práctica totalidad de autores que tratan el tema; *vid.*, entre otros, KOLM: "La economía del medio ambiente", en *Nuevos Impuestos*, selec. tex. CASTELLANO REAL,F., IEF, Madrid, 1972, pág. 433; FERNANDEZ JUNQUERA,M.: "¿Un impuesto municipal sobre actividades contaminantes?", en *Organización Territorial del Estado. (Administración local)*, Vol. II, IEF, Madrid, 1984, pág. 1265; MATEU IZTURIZ,J.F.: "La potestad tributaria...", ob. cit., pág. 1953; MARTIN MATEO,R.: "El derecho a la atmósfera", *RAP* núm. 121/1990, págs. 96 y ss; PUIG,R.: "La naturaleza y el medio ambiente", *BIMA* núm. 20/1981, pág. 62. En Italia, RUFFOLO, en la *Nota adjunta a la Relazione sullo stato dell'ambiente*, refleja fielmente la grave situación por la que atraviesa el ambiente en un Estado desarrollado, ob. cit., págs. 639-640.

11 KOLM: "La economía del medio ambiente", ob. cit., pág. 433.

12 *Ibidem* págs. 433-434. Asimismo, CAMPINS ERITJA,M.: *La gestión de los residuos peligrosos en la Comunidad Europea*, Bosch, Barcelona, 1994, págs. 21-23.

13 Vid. BORJA CARDELUS y MUÑOZ-SECA: "Principios comunes para la utilización de los recursos del medio físico", *DA* núm. 190/1981, pág. 83; ALZAGA,O.: "Artículo 45", en *La Constitución de 1978. (Comentario sistemático)*. Ed. Foro, Madrid, 1978, pág. 324; PEREZ LUÑO: "Artículo 45. Medio ambiente", ob. cit., pág. 242.

en nuestros días una nueva dimensión: el medio ambiente como problema global¹⁴.

Su gravedad se manifiesta con mayor intensidad, si cabe, al analizar su origen: el deterioro ambiental ha venido unido al desarrollo de la civilización¹⁵. Todos los seres vivos tratan de adecuar las circunstancias en las que desenvuelven su existencia a sus características naturales para garantizarse así su pervivencia. Esta constante, inspirada en el propio instinto de supervivencia, ha acompañado a los seres humanos desde sus primeros días sobre la Tierra, y le ha llevado a tratar de dominar la Naturaleza. Al principio, el hombre seguía los ritmos que le marcaba ésta, pero con el tiempo, y con la ayuda de la técnica, ha podido ir liberándose del yugo que le imponía la Naturaleza¹⁶. De este modo, ha ido creando un ambiente más «humanizado»¹⁷. Ahora bien, en su intento de dominar el

14 Vid, entre otros, SEOANEZ CALVO, M. y RODRIGUEZ RAMOS, L.: *La contaminación ambiental. Nuevos planteamientos técnicos y jurídicos*, Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1978, pág. 17; ESTEVAN BOLEA, M.^ªT.: "Causas y medidas correctoras de la contaminación atmosférica", *BIMA* núm. 12/1979, pág. 12; MARTIN MATEO: "El Derecho de la Atmósfera", ob. cit., págs. 90-91; SINISCALCO, D.: "L'ambiente globale tra interdipendenza e incertezza", dentro de la obra dirigida por MUSU, I.: *Economia e ambiente*, il Mulino, Bologna, 1993, pág. 34.

15 Vid. MARTIN MATEO, R.: Prólogo a la obra de SERRANO MORENO, *Ecología y Derecho...*, ob. cit., pág. 12; SANTANA, B.: "Protección medioambiental", *AF* núm. 41/1992-2, pág. I-9. Ahora bien, tampoco debemos olvidar que "L'uomo sembra destinato a convivere con l'inquinamento, in quanto esso è parte del suo «benessere»", TARANTINI, G.: "Il principio «chi inquina paga» tra fonti comunitarie e competenze regionali", *RGA* núm. 4/1990, pág. 763, aunque no a los niveles de deterioro actuales.

16 Vid. DE LA MORENA, L.: "Actividades clasificadas y Protección del medio ambiente", ob. cit., pág. 92; MORENO TRUJILLO, E.: *La protección jurídico-privada del medio ambiente y la responsabilidad por su deterioro*, Bosch, Barcelona, 1991, pág. 19; MONTES GONZALEZ: "Sobre el concepto de medio ambiente", ob. cit., págs. 33 y 35; GERELLI, E.: "Scelte tragiche e scelte pubbliche", en *Economia e ambiente*, ob. cit., págs. 17-18.

En relación con la tecnología, apunta ENSENAT DE VILLALONGA que, aun siendo "uno de los elementos claves del desarrollo económico y del bienestar colectivo", ésta "es uno de los elementos fundamentales de perturbación del medio ambiente", "La contaminación atmosférica en España y los medios para combatirla", 5º Congreso Internacional del Aire Puro, *BIMA* núm. 16/1980, pág. 51, aunque es, igualmente, en la tecnología "donde el hombre encontrará las respuestas a los problemas de la degradación ambiental", *ibidem*, pág. 52. En el mismo sentido, VIAN ORTUÑO hace un alegato contra la tecnología como propulsora del "progreso soñado", ya que éste "resulta ser el protagonista de un desequilibrio cada vez mayor entre los pueblos ricos y pobres", en Prologo a la obra *Contaminación ambiental. Nuevos planteamientos técnicos y jurídicos*, de SEOANEZ CALVO y RODRIGUEZ RAMOS, ob. cit., pág. 7. Como reconoce GERELLI, al tiempo que estamos introduciendo nueva tecnología, introducimos nuevos riesgos, no siempre cuantificados, *ibidem*, pág. 18; LOPERENA ROTA, D.: "Tratamiento jurídico...", ob. cit., pág. 83.

17 MONTES GONZALEZ: "Sobre el concepto...", ob. cit., pág. 35.

medio, ha acabado tiranizándolo. Su egoísmo sin fin ha ignorado las reglas de la Naturaleza¹⁸. Ha desbordado, así, la propia capacidad de regeneración de la misma¹⁹. Ha provocado, de este modo, una alteración substantiva del medio. Ha puesto en peligro, pues, su propia continuidad, y la del resto de seres vivos, sobre la Tierra.

El hombre, en su intento de dominar el medio, es guiado por una idea clave: los recursos son ilimitados²⁰. Esto le ha llevado a usar y abusar de la Naturaleza en su intento de "progreso"²¹. Por contra, los recursos son limitados²². Esta circunstancia perfila un problema preocupante con visos de ir incrementándose con el paso del tiempo²³. Esta situación exige la adopción

18 Vid. PRUD'HOMME, R.: "Notas sobre la gestión del medio ambiente", en *Nuevos Impuestos*, ob. cit., pág. 475.

19 Vid. LAMPREAVE, J.L.: "La Hacienda Pública y el medio ambiente", en *Derecho y Medio Ambiente*, CEOTMA núm. 4, Madrid, 1981, pág. 305; GALLEGO GREDILLA: Introducción a la obra *Economía del medio ambiente*, ob. cit., pág. 16; MORENO TRUJILLO: *La protección jurídico-privada del medio ambiente...*, ob. cit., págs. 19-20; GERELLI, E.: "Scelte tragiche e scelte pubbliche", ob. cit., pág. 17.

20 Vid. MONTES GONZALEZ, J.R.: "Sobre el concepto...", ob. cit., pág. 33; MORENO TRUJILLO, E.: *La protección jurídico-privada...* ob. cit., pág. 20; CELLERINO, R.: "L'«ambiente» nella tradizione finanziaria italiana", *RDFSF* 1991, I, pág. 673. Esta concepción del ambiente, integrado por recursos ilimitados, no sólo inundó los comportamientos de la época, sino que impregnó el ordenamiento jurídico, vid. MADDALENA, P.: "Il diritto all'ambiente ...", ob. cit., págs. 470-471.

21 Vid. PUIG, R.: "La Naturaleza y el Medio Ambiente", ob. cit., pág. 61; RUFFOLO, en la *Nota adjunta a la Relazione sullo stato dell'ambiente in Italia 1989*, ob. cit., pág. 639.

22 Así, entre otros, ALVAREZ RENDUELES, J.R.: *La Hacienda Pública y el Medio Ambiente*, ob. cit., pág. 9; DE LINOS ORTIZ, D.: "Desarrollo y medio ambiente", *BIMA* núm. 8/1978, pág. 11; VIAN ORTUÑO, A.: en el Prologo a la obra *Contaminación ambiental. Nuevos planteamientos técnicos y jurídicos*, de SEOANES CALVO, M. y RODRIGUEZ RAMOS, L., ob. cit., pág. 8; GRAU FERNANDEZ, S.: "La Constitución Española y el Medio Ambiente", *BIMA* núm. 12/1979, pág. 63; DIEZ NICOLAS, J.: "Aproximación sociológica...", ob. cit., pág. 20; MARTIN MATEO, R.: "La calidad de vida como valor jurídico", *RAP* núm. 117/1988, pág. 55 y 58; GUSTAPANE, A.: "Tutela dell'ambiente (dir. interno)", en *Enciclopedia del diritto*, Vol. XLV, pág. 423; MORENO TRUJILLO, E.: *La protección jurídico-privada...*, ob. cit., pág. 20. En la doctrina italiana, AMATUCCI sostiene que la Constitución italiana parte del presupuesto de que los recursos naturales son limitados, en *L'Ordinamento Giuridico Finanziario*, Jovene, Napoli, 1985 (3ª Ed.), pág. 456.

23 Vid. KOLM: "La economía del medio ambiente", ob. cit., pág. 433; MATEU IZTURIZ: "La potestad tributaria ...", ob. cit., pág. 1953.

de medidas que adecúen el progreso humano a las posibilidades de la Naturaleza²⁴.

El hombre se erige, de esta forma, en responsable de la degradación ambiental²⁵, tanto por su actitud sobre el Planeta, como por su propia existencia. Esta circunstancia exige una reflexión, y lo que es más importante, la adopción de medidas que, por un lado, corrijan estos comportamientos humanos en aquellos casos en los que el origen del problema provenga de la actitud humana, y que, por el otro solucionen los problemas ambientales en aquellos otros en los que el deterioro ambiental acompañe al ser humano en el desarrollo de su existencia.

1.3. Alcance del problema ambiental.

El ser humano, como hemos visto, influye en el medio; de igual forma, éste influye en aquél, dando lugar a una relación recíproca²⁶. En este sentido, la influencia que nosotros ejercemos sobre el medio se nos refleja con la misma intensidad. La naturaleza actúa como un espejo. Esto es lo verdaderamente relevante del problema ambiental. Por ello, debemos ser conscientes del alcance de nuestra actuación sobre el medio.

El deterioro ambiental no sólo puede llegar hoy día a terminar con la existencia humana, sino que, de hecho, origina dos efectos sobre los seres humanos de gran importancia: por una parte, altera la salud²⁷ y, por otra,

24 En este sentido, hay que provocar un cambio de mentalidad en relación con el medio; SERRANA DE NOREÑA, F.: "La política de medio ambiente en la Comunidad Europea y la legislación española: vida silvestre", *Noticias/CEE* núm. 91-92/1992, pág. 25.

25 *Vid.* SERRANO MORENO, J.L.: *Ecología y Derecho...*, ob. cit., pág. 92; LAMPREAVE: "La Hacienda Pública y el medio ambiente", ob. cit., pág. 305.

26 Para la sociología "las relaciones que se producen entre hombre-medio ambiente en su adaptación a la vida" son calificadas como relaciones dinámicas, *vid.* CRUZ BELTRAN y otros: *Sociología: claves para un acercamiento a la realidad*, Huelva, 1993, pág. 193.

27 La tarea de proteger el medio ambiente está indisolublemente ligada a la salud: "Siendo de señalar que...en el artículo 45 CE, la protección del medio ambiente tiene como objetivo final y está íntimamente unida a «la protección de la salud de las personas» (art. 130 R del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea)" STC 329/1993 (F. J. 4). También Auto del Tribunal Supremo, de 11 de mayo de 1989 (f. d. 5º) (Ar. 3867). En la doctrina *vid.* LOPERENA ROTA, D.: "La protección de la salud y el medio ambiente adecuado para el desarrollo de la

influye en el desarrollo de la existencia humana²⁸. Así pues, aunque sea de modo casi imperceptible, condiciona la calidad de vida²⁹, limitando, igualmente, el desarrollo de las potencialidades humanas³⁰.

Desde la perspectiva de la economía, o más concretamente del sector industrial, ya que es éste el que más directamente se ve implicado en la

persona en la Constitución", en *Estudios sobre la Constitución española. Homenaje al Profesor E. GARCIA DE ENTERRIA*. Vol. II, Civitas, Madrid, 1991, pág. 1464. En este sentido, .

Sobre la relación deterioro del medio ambiente y perjuicios a la salud, *vid.*, entre otros, SANCHEZ MURIAS, B.: "Consideraciones sanitarias sobre episodios de contaminación atmosférica", *BIMA* núm. 12/1979, págs. 33 y 36; RUZA TARRIO, F.: "Calidad de vida y medio ambiente", *BIMA* núm. 13/1980, pág. 30; FERNANDEZ JUNQUERA, M.: "¿Un impuesto Municipal sobre empresas contaminantes?", *ob. cit.*, pág. 1252, especialmente nota núm. 14, donde cita estudios epidemiológicos de la Dirección General del Medio Ambiente; LOPERENA ROTA: "La protección de la salud", *o. cit.*, pág. 1456; RODAS MONSALVE, J.C.: *Protección Penal y Medio Ambiente*, PPU, Barcelona, 1994, pág. 5; AMATUCCI, A.: "Qualità della vita, interessi diffusi e capacità contributiva", *RDFSF*, 1975, I, pág. 373; MARTIN MATEO, R.: *Tratado de Derecho Ambiental*, Vol. II, *ob. cit.*, págs. 287-289.

En relación con el habitat natural del hombre CIRO RAMPULLA, F. y MAGGIANI, V.: "Ambienti di vita: verso la tutela della qualità", *RGA* núm. 1/1993, pág. 5; COMPORTI, M.: "Tutela dell'ambiente e tutela della salute", *ob. cit.*, pág. 192. Se pueden citar, igualmente, noticias aparecidas en distintos medios de comunicación escrito, así, en *EL PAIS* de 28 de mayo de 1993, recogiendo información de la revista *The Lancet*, se afirma que "El aumento de la infertilidad masculina se relaciona con la dieta y con la contaminación"; en el del 10 de junio del mismo año se afirma que "El 80% de los tumores malignos está relacionados con factores ambientales"; en el del 1 de marzo de 1993 se encabeza el artículo con la siguiente afirmación: "Niños de México desarrollan «pulmones de fumador» debido a la contaminación".

En relación con el tema degradación ambiental/merma de la salud como rasgo de diferenciación social, afirma HARDOY y SATTERTHWAITE, bajo el epígrafe: "El habitat y las enfermedades de los pobres", que "Nada diferencia más a los seres humanos que su estado de salud, ya que la salud se refleja en la expectativa de vida al nacer...", "Salud ambiental y deterioro urbano", *CyT* núm. 80-2/1989, pág. 56.

28 *Vid.* GRAU FERNANDEZ; "La Constitución Española y el Medio Ambiente", *ob. cit.*, pág. 63; PEREZ LUÑO, A.: "Artículo 45. Medio ambiente", *ob. cit.*, pág. 244.

29 El concepto de calidad de vida escapa a una definición clara y precisa, *vid.* RUZA TARRIO, F.: "Calidad de vida y medio ambiente", *ob. cit.*, pág. 28; MARTIN MATEO, R.: "Calidad de vida como valor jurídico", *ob. cit.*, pág. 56. Cuando hablamos de calidad de vida lo hacemos siguiendo la descripción dada por MARTIN MATEO, como "parámetro definitorio de las condiciones mínimas que debe tener el medio físico", negando "totalmente que a nuestro efecto la calidad de vida tenga algo que ver con el medio social", *ibidem*, pág. 61, o en otras palabras, hablar de calidad de vida "relacionado con el marco físico de la existencia humana", *ibidem*, pág. 58. Desde esta perspectiva, dicho concepto rozaría la noción de medio ambiente; así, JULIAN MARIAS: "Calidad de vida y medio ambiente: El hombre y su circunstancia", *ob. cit.*, pág. 13. En contra, DE YBARRA, F.: "Aspectos económicos del deterioro ambiental", *BIMA* núm. 17/1981, pág. 32. Por su parte, GONZALEZ PAZ habla del concepto de calidad de vida como "expresión del nivel de satisfacción deducible de los bienes ambientales disponibles", "Efectos del transporte sobre el medio ambiente y la calidad de vida", *ET* núm. 8/1982, pág. 158.

30 *Vid.* DE LA MORENA: "Actividades clasificadas y protección del medio ambiente", *ob. cit.*, pág. 91.; COMPORTI, M.: "Tutela dell'ambiente...", *ob. cit.*, pág. 205.

degradación del ambiente, el problema ambiental aparece como un condicionante de su desarrollo. Históricamente, el crecimiento económico se planteó desde una óptica estrictamente económica³¹. El objetivo prioritario era el crecimiento económico cuantitativo³², sin tener en cuenta el crecimiento cualitativo o desarrollo³³, que en ocasiones no era paralelo e, incluso, era inverso al primero³⁴.

Conforme el desarrollo industrial se fue haciendo realidad, la explotación de los recursos naturales se incrementó de modo notable³⁵. De forma que, aunque este modelo de actuación económica dejó tras de sí un importante desarrollo económico³⁶, provocó un deterioro del medio importante³⁷.

Esta situación despertó rechazo social³⁸, inaugurándose un movimiento de defensa y respeto del ambiente³⁹. Esta posición comprometida con el

31 Vid. RUZA TARRIO,F.: "Calidad de vida y Medio Ambiente", ob. cit., pág. 27;

32 *Ibidem*, pág. 28.

33 Vid. CASTELLANO REAL,F.: *Introducción a la obra Nuevos Impuestos*, ob. cit., pág. 59.

34 Vid. GALLEGO GREDILLA,J.A.: *Introducción a la obra Economía del medio ambiente*, IEF, Madrid, 1974, pág. 9; RUZA TARRIO,F.: ob. cit., pág. 28; DE LA POZA,A.: "El principio de «quien contamina, paga», como instrumento de política económica para al protección del medio ambiente", ob. cit., pág. 61; VALLES FERRER, J. y MASFERRER SOLDUGA, A.: "La problemática económica en el control de la contaminación de las aguas", *Contaminación y Prevención*. III Simposio sobre "Polución de las Aguas", Vol. IV, Granada, 1975, pág. 21; TIEZZI,E.: "Verso uno sviluppo sostenibile", en *Economia e ambiente*, ob. cit., pág. 58.

35 Sobre los orígenes de la "política económica cuantitativa", *vid.* MARTIN MATEO,R.: "La calidad de vida como valor jurídico", ob. cit., págs. 52 y ss.

36 Vid. DIEZ NICOLAS, J.: "Aproximación sociológica?", ob. cit., pág. 19; RUFFOLO, *Nota adjunta a la Relazione sullo stato dell'ambiente in Italia*, 1989, ob. cit., pág. 638.

37 Vid. DIEZ NICOLAS: *ibidem*, pág. 19; MONTES GONZALEZ: "Sobre el concepto...", ob. cit., pág. 35; RUFFOLO: *ibidem*, pág. 18; TIEZZI,E.: "Verso uno sviluppo sostenibile", ob. cit., pág. 58; BORRELL FONTELLES: "Medio ambiente y comercio mundial", *EL PAIS* de 21 de abril de 1994.

38 Vid. BOYER SALVADOR, M.: "Aspectos económicos del deterioro del medio ambiente", *BIMA* núm. 14/1980, pág. 30; DE IBARRA,F.: "Aspectos económicos del deterioro ambiental", ob. cit., pág. 31; FERNANDEZ-ESPINAR,L.C.: "El conflicto de intereses entre el medio ambiente y el desarrollo del sector económico minero", *RAP* núm. 111/1986, pág. 239; MARTIN MATEO: "La calidad de vida...", ob. cit., pág. 54; SANTANA,B.: "Protección medioambiental", ob. cit., pág. I-9. Ya desde finales de los setenta se levantan voces advirtiendo del fracaso del modelo desarrollista. Así, se rechaza la aplicación de criterios de

medio, inserta en un marco económico-industrial de corte desarrollista, da lugar a la tensión desarrollo industrial-ambiente. Desde esta perspectiva, las relaciones ambiente y economía se han planteado en términos contradictorios: medio *versus* economía⁴⁰. El medio aparece como límite a las posibilidades de crecimiento económico.

No obstante, esta visión del medio es fruto, entendemos, del clima de desarrollismo exacerbado que invadía el pensamiento económico de la época. Por lo que, hogaño pierde virtualidad en el marco de una reflexión serena y sosegada, planteada desde los propios presupuestos económicos. Y esto por varias razones; en primer lugar, el desarrollo industrial está supeditado a la propia preservación del medio; en segundo lugar, la preservación del ambiente genera, de modo progresivo, un sector económico importante⁴¹; y, por último, un comportamiento industrial acorde con el medio reporta beneficios a las empresas⁴².

Ciertamente, el desarrollo económico hunde sus raíces en un medio adecuado. Esta circunstancia exige una superación del problema, ya que, tanto la preservación del medio como el desarrollo económico, son necesarios para seguir avanzando en la consecución del bienestar de los ciudadanos. Esta visión del problema debe llevarnos a una nueva manera de entender el

desarrollo estrictamente cuantitativos. *Vid.* en este sentido, DE IBARRA, F.: "Aspectos económicos del deterioro ambiental", ob. cit., pág. 32; DE LINOS ORTIZ, D.: "Desarrollo y medio ambiente", ob. cit., pág. 9. Acerca de los perniciosos efectos del desarrollismo *vid.* RODRIGUEZ-PONGA, C.: "Contaminación del ambiente en la comarca industrial de Langreo", *BIMA* núm. 10/1979, pág. 73.

39 *Vid.* FERNANDEZ ESPINAR, L.C.: *ibidem*, pág. 239.

40 Para BECKERMAN éste es uno de los debates más improductivos: "Problemas reales y ficticios de la política del medio ambiente", en Documentos: La economía del medio ambiente, *HPE* núm. 21/1973, págs. 202-203 y 216, la cita es de ésta última. De "falso dilema" lo califican VALLES FERRER y MASFERRER SOLDUGA: "La problemática económica...", ob. cit., pág. 25.

41 *Vid.* VALLES FERRER y MASFERRER SOLDUGA: "La problemática económica ...", ob. cit., pág. 23; MARTINEZ DE BASCARAN, G.: "Economía y medio ambiente", *BIMA* núm. 21/1982, pág. 88; MARTIN MATEO, R.: *Tratado de Derecho Ambiental*, Vol. I, Trivium, Madrid, 1991, pág. 380.

42 Esta razón se concreta en su comunicación con un mercado ávido de actitudes acordes con el medio ambiente: *vid.* GRAU FERNANDEZ, S.: "La Constitución Española y el Medio Ambiente", ob. cit., pág. 70; MARTIN MATEO, R.: *ibidem*, pág. 381; MASSEI, M.A.: *Interesse pubblico e responsabilità sociale. Regolatori del comportamento aziendale*, núm. 30, EGEA, pág. 213.

desarrollo económico, que deberá enmarcarse dentro de las posibilidades ofrecidas por la Naturaleza⁴³.

Desde esta perspectiva, se predica la compatibilidad entre economía y ambiente⁴⁴. Este nuevo planteamiento pasa, ineludiblemente, por una armonización entre crecimiento cuantitativo y crecimiento cualitativo. El punto de equilibrio entre ambos se fija en el nivel de desarrollo que permita el Planeta, y no en el que fije el egoísmo de las sociedades desarrolladas. Esta idea se concreta en el concepto de desarrollo sostenible o «desarrollo duradero». Esta nueva visión de las relaciones medio-desarrollo económico provoca un encadenamiento de las políticas económicas y ambientales para el futuro⁴⁵.

De otra parte, el peso del crecimiento económico en la calidad de vida alcanzada por las sociedades occidentales impone ciertos comportamientos contrarios a una política coherente en materia ambiental⁴⁶. A esto hay que añadir la utilización de las crisis económicas y las deslocalizaciones⁴⁷ como

43 Sobre este particular, vid. DE LINO ORTIZ,D.: "Desarrollo y medio ambiente", ob. cit., págs. 12, 14 y 15, respectivamente; MARTIN MATEO,R.: *Tratado...*, Vol. I, ob. cit., pág. 380; SANTANA,B.: "Protección medioambiental", ob. cit., pág. I-9; MASSEI: *Interesse pubblico e responsabilità sociale*, ob. cit., págs. 213-214. En relación con el sector minero, FERNANDEZ-ESPINAR: "El conflicto de intereses...", ob. cit., pág. 239.

44 Vid. en este sentido, RUZA TARRIO: "Calidad de vida y medio ambiente", ob. cit., pág. 31; MARTINEZ DE BASCARAN: "Economía y medio ambiente", ob. cit., pág. 87; AMATUCCI: "Qualità della vita, interessi diffusi e capacità contributiva", ob. cit., pág. 374. MARTIN MATEO: "La calidad de vida...", ob. cit., pág. 59; DELGADO PIQUERAS: "Régimen jurídico del Derecho constitucional al medio ambiente", ob. cit., pág. 62; LETTERA,F.: "Lo stato ambientale e le generazioni future", RGA núm. 2/1992, 235; RUFFOLO: *Relazione sullo stato dell'ambiente*, ob. cit., pág. 670; OCDE: *La fiscalidad y el medio ambiente. Políticas complementarias*, OCDE/Mundi-Prensa, Paris/Madrid, 1994, (versión española de PICHOT,F. y RAPADO,J.R.), pág. 15; MARTIN SANZ: "La auditoría ecológica y las entidades fiscalizadoras superiores", PGP núm. 11/1993, pág. 2.

45 Vid. OCDE: *La fiscalidad y el medio ambiente...* ob. cit., pág. 15.

46 En una sociedad económicamente desarrollada no puede atribuirse a la tutela del ambiente un valor absoluto, hasta el punto que impida el funcionamiento de las actividades industriales, que provocan el deterioro ambiental, ya que su actividad proporciona beneficios trascendentales a la sociedad. Por tanto, se debe acudir a la consecución de la compatibilidad entre desarrollo económico y protección del medio, GUSTAPANE,A.: "Tutela ambiente (dir. interno)", ob. cit., pág. 422.

47 Vid. MARTIN-RETORTILLO,S.: "Reflexiones sobre la calidad de las aguas en el ordenamiento jurídico español", REDA núm. 65/1990, pág. 15.

chantaje de la política económica⁴⁸. Ello da lugar a "La contradictoria demanda social en materia ambiental"⁴⁹, lo que dificulta enormemente la adopción de medidas eficaces en una dirección clara y determinada. Estas circunstancias revelan que la compatibilidad entre ambos objetivos se tendrá que conquistar con medidas económicas y jurídicas⁵⁰. Igualmente, está por determinar el límite al desarrollo para considerarlo acorde con el medio ambiente. Esto oscurece la obtención de soluciones nítidas, aunque no debemos negar los avances conseguidos con la puesta en práctica de políticas de protección del medio. El camino es difícil, pero necesario.

1.4. Relevancia del problema.

La importancia de la degradación del medio ha calado profundamente en la sociedad⁵¹. Ésta parece que es consciente de la importancia y gravedad del problema⁵², hasta el punto que se puede decir que "el medio ambiente está de moda"⁵³. Ciertamente, nos encontramos ante una de las cuestiones

48 Vid. ENSENAT DE VILLALONGA, A.: "La contaminación atmosférica en España...", ob. cit., pág. 54. En contra, MARTINEZ DE BASCARAN; "Economía y medio ambiente", ob. cit., pág. 87. Por su parte, MARTIN MATEO, además de señalar los problemas que acompañan las crisis económicas, situaciones que tan bien influyen en el ambiente, expresa los efectos positivos que se derivan de las crisis económicas, tales como los ahorros energéticos y la potenciación de nuevas fuentes de energía, "El medio ambiente y la crisis económica: consecuencias jurídicas", DA núm. 190/1981, págs. 383 y ss., especialmente, págs. 395-402.

49 SERRANO MORENO, J.L.: *Ecología y Derecho...*, ob. cit., págs. 51-55, la cita es de la página 51.

50 Vid. MUSU, I.: "Tassazione e sussidi nella política ambientale", en *Tassazione consumo ambiente*, Franco Agnelli, Milano, 1990, pág. 66.

51 Vid. CASTELLANO REAL, F.: Introducción, dentro de la obra *Nuevos Impuestos*, ob. cit., pág. 12. Hasta tal punto llega dicha difusión del problema ambiental que PEREZ LUÑO afirma que "la preocupación colectiva por el medio ambiente constituye un rasgo definitorio de nuestra época", "Artículo 45. Medio ambiente", ob. cit., pág. 243.

52 Vid. EDITORIAL: *CyT* núm. 3/1970, pág. 5; BASSOLS COMA, M.: "Ordenación del territorio y medio ambiente: aspectos jurídicos", *RAP* núm. 95/1981, pág. 42; MARTIN MATEO: "El Derecho de la atmósfera", ob. cit., pág. 89; LOPERENA ROTA: "Protección de la salud...", ob. cit., pág. 1465.

53 Así lo expresó ya en 1972 KOLM: "La economía del medio ambiente", ob. cit., pág. 431. Se trata de una idea vigente en la sociedad de los noventa, como así quedó reflejado en la Ponencia del Profesor CALERO GALLEGO, J.M.: "Principios constitucionales, extrafiscalidad y preservación del medio", realizada con motivo del Curso Extrafiscalidad y Ecología, dentro de

que con mayor fuerza ha irrumpido en el escenario mundial en las últimas décadas. Se ha incorporado al conjunto de las preocupaciones más perentorias de la sociedad⁵⁴. Espejo de dicha realidad es la atención que el ambiente despierta en los medios de comunicación⁵⁵.

La gravedad del problema, así como la mayor atención de la sociedad hacia el mismo, provoca que la conservación del medio sea considerada hoy día como una necesidad social⁵⁶, incorporándose al conjunto de preocupaciones políticas⁵⁷. Los poderes públicos tienen presente la protección del medio en los ámbitos local, regional, nacional e internacional⁵⁸ como un elemento sustantivo de su acción política.

2. LA ECONOMIA DEL MEDIO AMBIENTE.

2.1. Planteamiento económico del problema ambiental.

Recursos naturales como el aire y el agua han sido siempre considerados "bienes libres", esto es, de libre disposición y apropiación por todos. Las

los Cursos de Verano de la Universidad Hispanoamericana Santa María de la Rábida, La Rábida del 16 al 20 de Agosto de 1993.

54 Vid. LETTERA, F.: "Lo stato ambientale e le generazioni future", ob. cit., pág. 235; CASTELLANO REAL, F.: Introducción, ob. cit., pág. 59; DE ARAUJO CASTRO, J.A.: "Medio ambiente y desarrollo: el caso de los países en vías de desarrollo", en *Economía del medio ambiente*, IEF, Madrid, 1974, pág. 177.

55 Ya en 1970, un EDITORIAL de la Revista Ciudad y Territorio pone de manifiesto el eco que se hace la prensa escrita del problema ambiental, ob. cit., pág. 5.

56 Así lo contempla la Ley núm. 7/1994, de 18 de mayo, de Protección Ambiental (B.O.J.A. núm. 79, de 31 de mayo de 1994).

57 Vid., entre otros, FREEMAN III, A. y HAVEMAN, R.: "Los incentivos económicos y la calidad del medio ambiente", en *Nuevos Impuestos*, ob. cit., pág. 489; FERNANDEZ JUNQUERA, M.: "¿Un impuesto municipal sobre empresas contaminantes?", ob. cit., pág. 1247; GUSTAPANE, A.: "Tutela dell'ambiente (dir. interno)", ob. cit., pág. 413; FERGOLA, C.: "L'introduzione di «imposte ecologiche» nell'ordinamento italiano", *DPT* núm. 4/1992, pág. 1435; ADAME, F.D.: "El Impuesto sobre Instalaciones que incidan en el Medio Ambiente de la Comunidad Autónoma de Baleares", *REDF* núm. 79/1993, pág. 463.

58 La preocupación ambiental fue motor a finales de los sesenta y principios de los setenta de Conferencias internacionales: Conferencias de París de 1968, de Londres de 1970 y el Congreso de Estocolmo de 1972, denotativas todas de la concienciación política que se alcanzó en aquella época. Una buena muestra de ello en nuestros días lo constituye la II Conferencia de las Naciones Unidas sobre Medio Ambiente y Desarrollo sostenible, celebrada en Río de Janeiro, los días 3 a 14 de junio de 1992.

razones han sido diversas, pero, fundamentalmente, se afirmaba su gran abundancia⁵⁹. Además, se sostenía, como justificación de su estatuto económico, la ausencia de derechos de propiedad sobre los mismos⁶⁰. Estas razones explican la escasa atención de los economistas hasta fecha reciente por éstos bienes⁶¹.

En lo atinente a nuestro estudio, lo más significativo es el hecho de que dicha condición los sitúa fuera del sistema económico⁶². No cuentan para el mercado⁶³. No tienen precio⁶⁴. Las consecuencias de dicha situación son graves; por una parte, se produce un abuso en la utilización de los recursos naturales⁶⁵; por otra, tiene lugar una inadecuada utilización del medio como receptor de residuos. El resultado es patente: sobreexplotación de los recursos naturales, deterioro de las aguas, pérdida de calidad del aire, la degradación de los recursos naturales etc...⁶⁶.

59 Vid. GALLEGO GREDILLA, J.A.: "Medio ambiente: la política...", ob. cit., pág. 48. Sobre la concepción de los elementos naturales como abundantes en la literatura económica, vid., ALVAREZ RENDUELES, J.R.: "La Hacienda Pública y el medio ambiente", ob. cit., pág. 10; LAMPREAVE, J.L.: "La Hacienda pública y el medio ambiente", ob. cit., pág. 308; MONTES GONZALEZ, J.R.: "Sobre el concepto de medio ambiente", ob. cit., pág. 45; MALINCONICO, C.: "I beni ambientali", en *Trattato di Diritto Amministrativo*, dirigido por GIUSEPPE SANTANIELLO, Vol. V, Cedam, Padova, 1991, pág. 16.

60 Vid. ALVAREZ RENDUELES, J.R.: *Ibidem*, pág. 24; GALLEGO GREDILLA: *Ibidem*, pág. 48.

61 Vid. ALVAREZ RENDUELES, J.R.: *ibidem*, pág. 10.

62 Vid. VALLES FERRER, J. y MASFERRER SOLDUGA, A.: "La problemática económica en el control de la contaminación de las aguas", ob. cit., pág. 22; DIAZ ALVAREZ, A.: "La problemática económica del deterioro del medio ambiente urbano y de la congestión", *HPE* núm. 72/1981, pág. 40.

63 GALLEGO GREDILLA: "Medio ambiente: la política...", ob. cit., págs. 48-49.

64 Vid. SERRANO MORENO, J.L.: *Ecología y Derecho...*, ob. cit., pág. 91; DOMINGO SOLANS, E.: "A la búsqueda de un nivel...", ob. cit., pág. 91.

65 Vid. ALVAREZ RENDUELES, J.R.: *La Hacienda Pública y el Medio Ambiente*, ob. cit., pág. 18; GALLEGO GREDILLA: "Medio ambiente: la política...", ob. cit., pág. 52; VINAS, A.: "Medio ambiente y calidad de vida", ob. cit., pág. 21; DE YBARRA, F.: "Aspectos económicos del deterioro ambiental", ob. cit., pág. 33; SERRANO MORENO, J.L.: *Ecología y Derecho...*, ob. cit., pág. 91.

66 En definitiva se lleva cabo una utilización impropia de los recursos naturales, vid. PERRONE CAPANO, R.: "L'imposizione e L'Ambiente", *Trattato di Diritto Tributario*, (dr. A. AMATUCCI), vol. primo/ tomo Iº, Cedam, Padova, 1994, pág. 474.

Estos recursos naturales, dadas las condiciones a las que están sometidos, pierden calidad, se deterioran, en definitiva, devienen escasos en el tiempo, ya que su disposición en el Planeta es limitada. Esta situación es advertida por los economistas⁶⁷. Éstos observan como en los procesos de producción y consumo aparecen unos costes sociales⁶⁸ no contabilizados por los productores ni consumidores a la hora de analizar sus costes privados⁶⁹. El estudio de los efectos externos -positivos y negativos- provocados por las actividades de producción y consumo no contabilizados es objeto de la teoría de las "externalidades"⁷⁰. Teoría que hace referencia, como ya hemos señalado, a los efectos externos que provoca sobre terceros, productores o no, los agentes económicos, productor o consumidor, en el ejercicio de la función que le es propia, sin contabilizar éstos a la hora de fijar el precio del bien producido⁷¹. Estos efectos externos negativos se denominan deseconomías externas -en el caso de que sean efectos positivos, se denominan economías

67 Es clásico citar aquí, a MARSHALL, *Principles of Economics*, Macmillan, Londres, 1890, 1ª ed., (trad. castellana en Aguilar, Madrid), como iniciador de la teoría, y a PIGOU, *The Economics of Welfare*, Macmillan, Londres, 1920, 1ª ed., (trad. castellana en Aguilar, Madrid, 1946), como sistematizador de la teoría, (nota tomada de LAMPREAVE: "La Hacienda Pública y el medio ambiente", ob. cit., pág. 310, notas 11 y 12).

68 LLEO DE LA VIÑA define "costes sociales" como "aquellos que no son soportados por la empresa generadora de la actividad económica, sino por la colectividad", "Los costes sociales de la calidad de las aguas superficiales", *CyT* núm. 3/1973, pág. 6.

69 En palabras de MILS: "la descarga de materias contaminantes en la atmósfera impone sobre algunos miembros de la sociedad costes que el mercado libre no imputa adecuadamente a las fuentes responsables de la contaminación, provocando una mayor contaminación de la que sería deseable desde el punto de vista de la sociedad en su conjunto", "Incentivos económicos en el control de la contaminación atmosférica", *HPE* núm. 21/1973, pág. 324. Los economistas se valen de ejemplos muy significativos para ilustrar lo anteriormente expuesto. Así se afirma, por ejemplo, que en el caso de una industria química, el empresario a la hora de valorar el precio de su producto tendrá en cuenta una serie de costes -materias primas, energía, trabajo, etc.-, que junto con su beneficio empresarial conformaran un determinado valor que será el precio del bien en el mercado. No obstante, su producción puede provocar que las chimeneas expulsen gran cantidad de humo, que con el tiempo provoque grandes perjuicios en su entorno, concretado en baja rentabilidad de los campos, merma de la salud de los habitantes de un pueblo cercano, etc. Éstos costes sociales no se contabilizan, no se traducen en precio del producto, sin embargo, existen y son reales. Y pueden afectar tanto a otros productores como a ciudadanos normales.

70 Sobre el concepto de externalidad, *vid.* BUCHANAN, J.M. y STUBBLEBINE, C.: "Externalidad", *HPE* núm. 46/1977, págs. 215 y ss.

71 *Vid.*, entre otros, LAMPREAVE, J.L.: "La Hacienda Pública y el medio ambiente", ob. cit., pág. 311; PERRONE CAPANO, R: "L'imposizione e l'ambiente", ob. cit., pág. 473.

positivas- y se relacionan muy directamente con el tema ambiental⁷², ya que, en la mayoría de los casos, los costes sociales no contabilizados suelen ser ambientales⁷³.

Esta teoría económica pone de manifiesto lo anteriormente señalado: el mercado no refleja eficazmente el valor de los bienes ambientales⁷⁴, ya que los procesos de producción y consumo no contabilizan su utilización; lo cual es sintomático de la diferencia existente en estos procesos entre los costes privados y los costes sociales⁷⁵. Una de las consecuencias más grave de esta disparidad es la ineficiente asignación de recursos, en este caso, naturales⁷⁶.

Como se puede deducir de lo expuesto, el mercado no es el instrumento idóneo para asignar óptimamente los recursos ambientales⁷⁷, ya que no envía las "señales" adecuadas o suficientes para gobernar la vida económica de los bienes escasos, como son aquéllos⁷⁸. Esto es lo que se denomina en economía los "fallos del mercado"⁷⁹. Ni productores, ni consumidores, se ven *motivados* para reducir tanto la utilización excesiva de los recursos naturales -sobreexplotación y consumismo, respectivamente-, como la

72 Así, LAMPREAVE, J.L.: *Ibidem*, pág. 312; PERRONE CAPANO, R.: *Ibidem*.

73 Vid. OSCULATI, F.: "Nota su alcune proposte relative agli strumenti fiscali per una politica ambientale", *RDFSF*, 1974, I, págs. 469 y ss; MUSU, I.: "Introduzione", *Economia e ambiente*, ob. cit., pág. 12.

74 VIÑAS las define como "situaciones que encierran un fallo del sistema de mercado y que se producen, según ya hemos visto, cuando los costos y beneficios «internos» (privados) difieren de los totales (sociales)", "Medio ambiente y calidad de vida", ob. cit., pág. 20.

75 Vid. PROUD'HOME, R.: "Notas sobre la gestión del medio ambiente", ob. cit., pág. 478.

76 Vid. VIÑAS, A.: "Medio ambiente y calidad de vida", ob. cit., pág. 20.

77 Vid. en este sentido, ALVAREZ RENDUELES, J.R.: *La Hacienda Pública y el Medio Ambiente*, ob. cit., pág. 23; OSCULATI, F.: *La tassazione ambientale*, Cedam, Padova, 1979, pág. 8; PERRONE CAPANO, R.: "L'imposizione e l'ambiente", ob. cit., pág. 474.

78 ALVAREZ RENDUELES, J.R.: *Ibidem*, pág. 23.

79 Vid. ALVAREZ RENDUELES, J.R.: *ibidem*, pág. 12; VALLES FERRER, J. y MASFERRER SOLDUGA, A.: "La problemática económica...", ob. cit., pág. 23; VIÑAS: "Medio ambiente y calidad de vida", ob. cit., pág. 18; AZQUETA OYARZUN, D.: *Teoría de los precios sociales*, INAP, Alcalá de Henares-Madrid, 1985, pág. 38; PERRONE CAPANO, R.: "L'imposizione e l'ambiente", ob. cit., pág. 474.

generación de residuos⁸⁰, ya que los efectos que se derivarían de una actitud acorde con el medio, redundarían en beneficio de todos los productores, quienes encontrarían mayor abundancia de recursos y mejor calidad de los bienes naturales, y de los ciudadanos, en general, quienes podrían disfrutar de una mejor calidad del ambiente, siendo las ventajas obtenidas por el productor o consumidor que realiza el esfuerzo muy escasas en relación con el sacrificio realizado: mayores costes, traducidos en instalaciones más caras, más equipos depuradores, procesos productivos nuevos, etc.⁸¹. Esta situación es, desde una perspectiva económica, el origen de los problemas ambientales actuales.

Ante la situación descrita, en la que los problemas ambientales aparecen como deseconomías externas, la solución requiere una "internalización" de las mismas⁸², de modo que el mercado cuente con ellas en las facetas de producción y consumo; esto es, que se produzca una óptima asignación de recursos ambientales⁸³. Por tanto, la solución económica es "internalizar" dichas "deseconomías". El principal problema que se presenta es el de buscar un método o instrumento eficaz para "internalizar" las externalidades. Las fórmulas expresadas para llevar a cabo dicho objetivo son variadas. Fundamentalmente, se apuntan dos: por una parte, aquella que ve la solución en el propio mercado, sin intervenciones externas, y, por la otra, aquella que la ve en la intervención pública⁸⁴.

Tanto una, como otra, tienen defensores y detractores. Vamos a analizarlas, siquiera sea someramente. La primera pone el acento en el mercado. Confía, pues, en las posibilidades de éste para la solución de los

80 Así, VALLES, y MASFERRER: "La problemática económica...", ob. cit., pág. 23.

81 Vid. en este sentido, DE YBARRA: "Aspectos económicos del deterioro ambiental", ob. cit., pág. 34.

82 Vid. SERRANO MORENO, J.L.: *Ecología y Derecho...*, ob. cit., pág. 165.

83 Vid. VALLES FERRER, J. y MASFERRER SOLDUGA, A.: "La problemática económica...", ob. cit., pág. 23. Afirma PROUD'HOMME que "El empleo de los recursos no será óptimo más que cuando todos los efectos externos sean tenidos en cuenta, o... «internalizados»; es decir, cuando los costes y los beneficios privados se hayan convertido iguales a los costes de los beneficios sociales", "Notas sobre la gestión del medio ambiente", ob. cit., pág. 478.

84 A las primeras PANELLA las denomina modelo "privatístico" y a las segundas modelo "publicístico", "Eternalità, diritti di proprietà e responsabilità civile", dentro de la obra *Mercato unico e ambiente. Contrasto o compatibilità?*, Pirola, Milán, 1993, pág. 83.

problemas que tienen lugar en su seno⁸⁵. Nace de la crítica que realiza COASE a los planteamientos de PIGOU, en su obra "The Problem of Social Cost"⁸⁶.

La clave de este nuevo enfoque ante el problema de los fallos del mercado es dejar que sea el propio mercado el que los resuelva. Los fundamentos de esta afirmación son, por una parte, la necesidad de plantear recíprocamente las relaciones entre dos partes si se quiere valorar adecuadamente todos los costes sociales producidos por una determinada actividad⁸⁷; y, por la otra, la conciencia del alto coste que implica la intervención pública⁸⁸. Por todo ello, COASE defiende un cambio de enfoque que tenga en cuenta todos los costes de las medidas adoptadas⁸⁹. En este sentido, hay que analizar tanto los perjuicios sociales que origina una determinada actividad productiva, como los beneficios que se derivan de las mismas, ya que hay que entender que el deterioro ambiental tiene lugar como consecuencia de una producción que se considera en sí mismo un bien social⁹⁰. De otra parte, "es posible interpretar el teorema de COASE como una especie de paradigma que justifique las subvenciones a las empresas causas de externalidades, con el fin de que las minimicen (mediante la financiación pública de equipos anti-contaminantes o de desgravaciones fiscales con el mismo objeto)"⁹¹.

85 De ahí que SERRANO MORENO se refiera a ella como "contractualista o «enfoque de mercado»", *Ecología y Derecho...*, ob. cit., pág. 167.

86 Publicado en *The Journal of Law and Economics*, vol. III, octubre 1960, publicada y traducida en España en *HPE* núm. 68/1981, bajo el título "El problema del coste social". Un análisis exhaustivo de este "enfoque de mercado" puede verse en SERRANO MORENO: *Ecología y Derecho...*, ob. cit., págs. 181-201. Acerca de una profundización en estos planteamientos, *vid.* DAHLMAN, C.J.: "El problema de la externalidad", *HPE* núm. 77/1982, págs. 271 y ss; SALANITRO, U.: "L'Environmental mediation negli USA: uno strumento alternativo per la risoluzione dei conflitti ambientali?", *RGA* núm. 2/1991, pág. 229 y ss.

87 *Vid.* TOLEDO JAUDENES, J.: "El principio «quien contamina, paga». Y el canon de vertidos", *RAP* núm. 112/1987, pág. 291.

88 *Ibidem*, pág. 293.

89 "El problema del coste social", ob. cit., pág. 274.

90 *Vid.* PAMPILLON, R. y RUIZ, G.: "Negociación y coste de la descontaminación ambiental. Confrontación del Teorema de Coase con un caso real", *HPE* núm. 92/1985, pág. 112.

91 CASA HUGA, A.: "Externalidades y política pública", *HPE* núm. 46/1977, pág. 213; apostilla el autor, en este sentido, que "no es difícil encontrar casos concretos en los que los criterios de justicia distributiva aconsejan la utilización de dicho instrumento", pág. 213.

La concreción de este planteamiento teórico implica el "entendimiento directo entre causantes y víctimas de un daño (o contaminación)"⁹². Se busca con esta fórmula la "internalización" de los efectos externos negativos a través del acuerdo contractual entre dos o más (siempre reducidos) agentes económicos⁹³. No obstante, presenta un problema importante: no puede ser utilizado para la resolución de efectos externos que afecten a un número excesivo de personas, lo cual restringe de manera importante su ámbito de aplicación⁹⁴. Señala al respecto ALVAREZ RENDUELES que en "esos casos de externalidades de «dos partes», con un cierto matiz de excepcionalidad, no resultan aplicables al supuesto de los servicios ambientales"⁹⁵. Acerca de la operatividad del enfoque contractualista en la resolución de problemas ambientales son expresivas las palabras de PAMPILLON Y RUIZ cuando dicen que "con el sistema contractual se soluciona el problema de las compensaciones, pero no el ambiental"⁹⁶.

La segunda teoría defiende la intervención de los poderes públicos en el mercado con la finalidad de corregir los desequilibrios ambientales que tienen lugar en su seno. Es la posición seguida por la mayoría de los autores⁹⁷. Ésta postura mantiene, no sólo la intervención de los poderes

92 KOLM: "La economía del medio ambiente", ob. cit., pág. 439.

93 Vid. KOLM: "Instrumentos y criterios de una política del medio ambiente", en la obra colectiva *Nuevos Impuestos*, ob. cit., pág. 457. Partiendo de este planteamiento teórico, PANELLA analiza las posibilidades de utilización de la responsabilidad civil como instrumento de resolución de determinados problemas ambientales, "Esterionalità, diritti di proprietà e responsabilità civile", ob. cit., págs. 83-113.

94 Vid. KOLM: "Economía del medio ambiente", ob. cit., pág. 439. Además, los autores son pesimista respecto a la viabilidad práctica del modelo de resolución de problemas; así, LLEO DE LA VIÑA: "Los costes sociales de la calidad de las aguas superficiales", ob. cit., pág. 8.

95 *La Hacienda Pública y el Medio Ambiente*, ob. cit., pág. 28. En el mismo sentido, vid. LAMPREAVE: "La Hacienda Pública y el medio ambiente", ob. cit., pág. 313. Para PROUD'HOMME la intervención pública se justifica por el hecho de que "la biosfera es un «bien público»"; esta circunstancia le hace rechazar la fórmula que incide en los "intercambios directos y acuerdos entre los autores y las víctimas del perjuicio", "Notas sobre la gestión del medio ambiente", ob. cit., pág. 476.

96 "Negociación y coste de la descontaminación ambiental. Confrontación del teorema de Coase con un caso real", ob. cit., pág. 117.

97 Vid. entre otros, ALVAREZ RENDUELES: *La Hacienda Pública y el Medio Ambiente*, ob. cit., pág. 27; LAMPREAVE: "La Hacienda Pública y el medio ambiente", ob. cit., pág. 313; AZQUETA: *Teoría de los precios sociales*, ob. cit., pág. 38; BOYER SALVADOR, M.:

públicos, sino, y esto es lo verdaderamente importante, la necesidad de determinar las medidas a adoptar para conseguir la "internalización" de los costes ambientales⁹⁸.

Desde la perspectiva económica, la respuesta lógica es el establecimiento de un sistema de precios sobre aquellos bienes a los que el mercado no les adjudica ninguno⁹⁹ -entre ellos los ambientales- con la finalidad de "internalizar" los costes sociales derivados de la utilización de éstos como factores de producción y como receptáculo de residuos. Y para establecerlo el recurso preferido por los economistas es el tributo¹⁰⁰. Éste se encamina al gravamen de las actividades económicas que ocasionan los costes sociales de carácter ambiental perjudiciales¹⁰¹.

"Aspectos económicos...", ob. cit., pág. 30; DE YBARRA: "Aspectos económicos del deterioro ambiental", ob. cit., pág. 34; PEACOCK, A.T. y ROWLEY, C.R.: "La economía del bienestar y la regulación pública del monopolio natural", *HPE* núm. 77/1982, págs. 287 y ss; TOLEDO JAUDENES, J.: "El principio «quien contamina, paga»...", ob. cit., pág. 290.

98 Vid. BRESSO, M.: "Riflessioni su un quarto di secolo dell'economia dell'ambiente: strumenti di analisi e questioni teoriche aperte", *Economia e ambiente*, ob. cit., pág. 70.

99 Vid. LAMPREAVE: "La Hacienda Pública y el medio ambiente", ob. cit., pág. 310; PROUD'HOMME: "Notas sobre la gestión del medio ambiente", ob. cit., pág. 478; VALLES, y MASFERRER: "La problemática económica...", ob. cit., pág. 23; GALLEGO GREDILLA: "Medio ambiente: la política del sector público en España", ob. cit., pág. 49; AZQUETA: *Teoría de los precios sociales*, ob. cit., pág. 38. La propia Comunidad Europea en su Quinto Programa *Hacia un desarrollo sostenible*, que contiene la política y actuación comunitaria en materia de medio ambiente y desarrollo sostenible, sostiene que el sistema de precios, entre otros instrumentos, "desempeña una función crucial en la consecución del desarrollo sostenible. La valoraciones económicas pueden ayudar a los agentes económicos en la tarea de tener en cuenta los efectos sobre el medio ambiente cuando toman decisiones de inversión o de consumo", ya que se piensa que "los precios deberían reflejar, en su totalidad, el coste que la producción y el consumo supone para la sociedad, incluyendo los costes ambientales", DOCE 93/C 138/01, de 17 de mayo de 1993, pág. 70.

100 Vid. KOLM: "Instrumentos y criterios de una política del medio ambiente", ob. cit., pág. 455; PROUD'HOMME, R.: "Notas sobre la gestión del medio ambiente", ob. cit., pág. 477; BAUMOL, W.J.: "Sobre la tributación y el control de las externalidades", *HPE* núm. 46/1977, pág. 225; OSCULATI: *La tassazione ambientale*, ob. cit., págs. 9 y 17. En este sentido, tanto ALVAREZ RENDUELES como GALLEGO GREDILLA reconocen que, desde PIGOU, los economistas han recomendado la articulación de un sistema de tributos o similares, como sistema más eficaz a la hora de "internalizar" los costes sociales, *La Hacienda Pública y el Medio Ambiente*, ob. cit., págs. 38-39 y "Medio ambiente: la política del sector público en España", ob. cit., pág. 54, respectivamente. El criterio que generalmente sirve a los autores para realizar el análisis entre los distintos instrumentos jurídico-económicos es el de la eficiencia; esto es, revelar la capacidad de cada instrumento para conseguir el objetivo ambiental al menor coste para la sociedad, ROMAGNOLI, G.C.: "Le politiche economiche per la tutela dell'ambiente", *Economia e ambiente*, ob. cit., pág. 106.

101 Vid. PERRONE CAPANO: "L'imposizione e l'ambiente", ob. cit., pág. 474.

No obstante, la existencia de otros instrumentos económicos o financieros, las complicaciones de articulación técnica del tributo, así como la conciencia de la verdadera complejidad del problema ambiental, llevan a los economistas a plantear la utilización de una amplia gama de instrumentos económicos, financieros y jurídicos con la finalidad de alcanzar los objetivos propuestos. Analicemos, brevemente, dicha lista de instrumentos. Ésta no será exhaustiva; sólo recogeremos los más significativos¹⁰².

Se hace alusión, en primer lugar, a la educación y difusión del problema ambiental¹⁰³. Respecto de estas medidas, los autores se muestran realistas: son significativas, aunque no suficientes¹⁰⁴. En segundo lugar, se apunta la utilización de uno de los instrumentos jurídicos por excelencia: la regulación directa¹⁰⁵. Este instrumento jurídico se concretaría en el establecimiento de estándares, prohibiciones, autorizaciones, a través de los cuales se pretende incidir, de modo eficaz, sobre el comportamiento de los operadores económicos¹⁰⁶. Se pretende establecer todo un sistema jurídico de control cuya vulneración implica la imposición de sanciones. Este sistema está especialmente indicado en aquellos casos en los que determinados bienes, en este caso ambientales, no son disponibles, nunca o sólo en determinadas cantidades, ni aun pagando un precio; su articulación implicaría el

102 Sobre los distintos instrumentos a emplear en los procesos de "internalización" de deseconomías, *vid.* BECKERMAN, W.: "Conservación del medio ambiente", *HPE*, núm. 21/1973, págs. 219 y ss; CELLERINO, R.: *Oltre la tassazione ambientale. Nuovi strumenti per il controllo dell'inquinamento*, Il Mulino, Bologna, 1993, *passim*.

103 *Vid.* KOLM: "Economía del medio ambiente", *ob. cit.*, pág. 438; KAPP, K.W.: "La protección y crisis del medio ambiente: economía y política", *HPE* núm. 37/1975, pág. 208; LAMPREAVE: "La Hacienda Pública y el medio ambiente", *ob. cit.*, págs. 306-307; MUSU, I.: *Introduzione, Economia e ambiente*, *ob. cit.*, pág. 14.

104 *Vid.* LAMPREAVE: "La Hacienda Pública y el medio ambiente", *ob. cit.*, pág. 307. En este sentido, ya KOLM advirtió que estas políticas tienen sus límites, "Economía del medio ambiente", *ob. cit.*, pág. 438.

105 *Vid.* KOLM: "Economía del medio ambiente", *ob. cit.*, pág. 438; *Idem*: "Instrumentos y criterios de una política del medio ambiente", *ob. cit.*, pág. 454; PROUD'HOMME, R.: "Notas sobre la gestión del medio ambiente", *ob. cit.*, pág. 476; ALVAREZ RENDUELES: "La Hacienda Pública y el medio ambiente", *ob. cit.*, pág. 45; LLEO DE LA VIÑA: "Los costes sociales...", *ob. cit.*, pág. 8; LAMPREAVE: "La Hacienda Pública y el medio ambiente", *ob. cit.*, pág. 307; GALLEGO GREDILLA: "Medio ambiente: el sector público en España", *ob. cit.*, pág. 54.

106 *Vid.* PERRONE CAPANO, R.: "L'imposizione e l'ambiente", *ob. cit.*, pág. 472.

establecimiento de una prohibición o de estándares¹⁰⁷. Los autores suelen mostrarse críticos con dichos instrumentos¹⁰⁸. Señalan las dificultades para determinar "el límite máximo de deterioro admisible"¹⁰⁹ y remarcan su poca eficiencia¹¹⁰. No obstante, éstos, además de necesarios en determinados casos, tienen una amplia implantación en los países desarrollados¹¹¹.

En tercer lugar, se prevé el establecimiento de subvenciones, esto es, adjudicar determinadas cantidades de dinero a los causantes del problema ambiental, con el fin de que no contribuyan a ello¹¹². En palabras de GALLEGO GREDILLA "El «precio» que paga el contaminador radica en no cobrar la prima¹¹³ si no reduce su contaminación"¹¹⁴. No obstante, se vierten críticas muy duras sobre este sistema que dificultan su aplicación¹¹⁵. La crítica fundamental está basada en la propiedad de los bienes ambientales. Así, se dice que la subvención al contaminador implica partir de la siguiente concepción: los contaminadores son los propietarios de los bienes ambientales, y es el Estado, con los recursos de todos, el que debe pagar por

107 Vid. GALLEGO GREDILLA: "Medio ambiente: la política ...", ob. cit., pág. 54; OCDE: *Politique de l'environnement: Comment appliquer les instruments économiques*, París, 1991, pág. 13; CELLERINO, R.: *Oltre la tassazione ambientale...*, ob. cit., pág. 8.

108 Vid. KOLM: "Economía del medio ambiente", ob. cit., pág. 438; LLEO DE LA VIÑA: "El coste social de la calidad de las aguas superficiales", ob. cit., pág. 8; RUFFOLO: *Nota adjunta...*, ob. cit., pág. 691.

109 LAMPREAVE: "La Hacienda pública y el medio ambiente", ob. cit., pág. 307.

110 Vid. OCDE: *La fiscalidad y el medio ambiente*, ob. cit., págs. 26-27; LANZA, A. y SAMMARCO, G.: "Strumenti per la politica ambientale: il caso de la carbon tax in Italia", en *Economia e ambiente*, ob. cit., pág. 224; PERRONE CAPANO: "L'imposizione e l'ambiente", ob. cit. pág. 472.

111 OCDE: *La fiscalidad y el medio ambiente*, ob. cit., pág. 16.

112 Vid. KOLM: "Economía del medio ambiente", ob. cit., pág. 438; MURARO, G.: "L'impiego dei sussidi per la regolazione delle diseconomie esterne con particolare riguardo all'inquinamento", *RDFSFS* 1974, I, pág. 381.

113 El autor distingue entre "prima" y "subvención"; la primera la define como la compra del derecho a contaminar, mientras que la segunda la define como una ayuda al contaminador, "Medio ambiente: la política...", ob. cit., pág. 52. Nosotros entendemos que ambos términos se pueden equiparar a los efectos del estudio, ya que así lo hace los otros autores que hablan de la subvención, entendiéndola en ambos sentidos.

114 *Ibidem.*, pág. 52. En contra, LLEO DE LA VIÑA: "Los costes sociales de la calidad de las aguas superficiales", ob. cit., pág. 9.

115 En contra, MURARO, G.: "L'impiego dei sussidi...", ob. cit. págs 381 y ss.

adquirir dichos derechos de propiedad para que no se contaminen y puedan ser aprovechados por los ciudadanos¹¹⁶. Ciertamente, la idea es reprochable¹¹⁷, ya que la subvención no "internaliza" las externalidades¹¹⁸.

No obstante, con idéntico significado y menor rechazo social¹¹⁹, los economistas proponen, en cuarto lugar, los beneficios tributarios. Su bondad se concreta en las ayudas a los contaminadores que instalen equipos que prevengan la contaminación o que establezcan procesos productivos menos contaminantes¹²⁰. La crítica se equipara con la enunciada para las subvenciones, esto es, la "internalización" de las deseconomías la paga la sociedad y no el provocador de las mismas. De otra parte, se manifiesta como práctica usual en estos casos la de incrementar los niveles de contaminación para así poder tener acceso a dichas ventajas financieras¹²¹. No obstante, cabe hablar de dichos instrumentos en sentido positivo, dentro de un determinado ámbito de aplicación en el que se muestran como instrumentos eficaces y positivos¹²².

En quinto lugar, vamos a analizar lo que se ha venido a denominar "Certificados de uso del ambiente"¹²³. Ésta modalidad de intervención

116 Vid. ALVAREZ RENDUELES: *La Hacienda Pública y el Medio Ambiente*, ob. cit., pág. 48; PERRONE CAPANO: "L'imposizione e l'ambiente", ob. cit., pág. 477.

117 Vid. KOLM: "Economía del medio ambiente", ob. cit., pág. 438; también en "Instrumentos y criterios de una política de medio ambiente", ob. cit., pág. 455; LAMPREAVE: "La Hacienda Pública y el medio ambiente", ob. cit., pág. 310. Mucho más si se tiene en cuenta, como advierte PROUD'HOMME, que la subvención anima "la producción de los bienes más contaminadores, al hacer que el coste social sea a cargo de la colectividad", "Notas sobre la gestión del medio ambiente", ob. cit., pág. 480.

118 Vid. LAMPREAVE: "La Hacienda Pública...", ob. cit., pág. 318.

119 Vid. KOLM: "Instrumentos y criterios sobre la gestión del medio ambiente", ob. cit., pág. 455.

120 Vid. ALVAREZ RENDUELES: *La Hacienda Pública y el Medio Ambiente*, ob. cit., pág. 50.

121 Vid. ARRIETA MARTINEZ DE PISON,J.: *Régimen fiscal de las aguas*, Civitas, Madrid, 1991, pág. 45, nota 44.

122 OCDE: *Politique de l'environnement...*, Paris, 1991, pág. 15.

123 ARRIETA MARTINEZ DE PISON,J.: *Régimen fiscal de las aguas*, ob. cit., pág. 46, nota 44. Sobre el tema, vid. CELLERINO,R.: "Diritti di inquinamento: lo strumento e le sue applicazioni", *RDFS*, 1985, I, págs. 352 y ss; *Idem*: "Equivalenze ambientali e strumenti per i

defiende el establecimiento de un mercado de derechos para contaminar entre los causantes de la contaminación¹²⁴. Sus ventajas son tanto la "internalización" de los costes sociales provocados por las actividades contaminantes, como el establecimiento del nivel global de contaminación permitida¹²⁵. El procedimiento consistiría en la emisión por parte de los poderes públicos de unos "certificados de uso del ambiente" que representen conjuntamente el nivel de contaminación que se quiere alcanzar¹²⁶. Dichos certificados, una vez emitidos, serían canjeables, lo cual daría lugar a un mercado¹²⁷, donde los protagonistas serían los operadores privados cuyas actividades sean contaminantes¹²⁸. Los límites de operatividad del modelo de intervención son evidentes. KOLM los concreta en el "carácter colectivo del disfrute de muchos aspectos del medio ambiente"¹²⁹. Para CELLERINO los problemas más importantes son, por un lado, los costes para la Administración; por otro, el riesgo de que la política ambiental sea establecida discrecionalmente bien por parte de la Administración, bien por los propios operadores privados¹³⁰. Por último, la OCDE los sitúa en el carácter restringido del mercado y su débil oferta¹³¹.

Examinados éstos nos queda por realizar, en sexto y último lugar, el análisis económico del tributo como opción remarcada por la mayoría de los

controllo dell'inquinamento", *RDFSF*, 1990, I, págs. 218 y ss; *Idem: Oltre la tassazione ambientale*, ob. cit., págs. 13-137.

124 Vid. KOLM: "Economía del medio ambiente", ob. cit., pág. 456.

125 CELLERINO: "Diritti di inquinamento: lo strumento e le sue applicazioni", ob. cit., págs. 353-354.

126 Vid. CELLERINO, R.: "Equivalenze ambientali...", págs. 218-219.

127 Vid. DOMINGO SOLANS: "A la búsqueda del nivel óptimo de contaminación...", ob. cit., pág. 98; LAMPREAVE: "La Hacienda Pública y el medio ambiente", ob. cit., pág. 310; ARRIETA MARTINEZ DE PISON, J.: *Régimen fiscal de las aguas*, ob. cit., pág. 46, nota 44.

128 CELLERINO, R.: "Diritti di inquinamento...", ob. cit., pág. 353.

129 "Instrumentos y criterios de una política del medio ambiente", ob. cit., pág. 457. GALLEGO GREDILLA profundiza en la idea y afirma que si bien el "método pueda resultar eficiente desde el punto de vista de la asignación puede no serlo desde el de la distribución por cuanto el mercado de un bien de propiedad común o, el medio ambiente, podría quedar en manos de una minoría de empresas con capacidad de compra frente a una mayoría de pequeñas empresas o personas sin esa capacidad", "Medio ambiente: la política...", ob. cit., pág. 52.

130 "Diritti di inquinamento...", ob. cit., pág. 354.

131 *La fiscalidad y el medio ambiente*, ob. cit., pág. 33.

autores para dar solución a la "internalización" de los efectos externos negativos ambientales. Su función es la de "cargar sobre el agente económico (empresa o consumidor), que con su actividad produce efectos externos nocivos, unos costes equivalentes a tales externalidades"¹³²; de este modo, se obligaría "a tener en cuenta en su razonamiento económico no solo los costes internos, sino también los costes externos"¹³³. El mecanismo de funcionamiento implica una continuidad del deterioro ambiental, pero con mucha menos intensidad¹³⁴, ya que el gravamen se acumulará al conjunto de los costes de producción, como un coste interno más, lo cual implicará un incremento del precio final del producto y, en consecuencia, una menor demanda del mismo, con el consiguiente descenso del perjuicio ambiental¹³⁵. Produce, pues, una gama importante de efectos positivos. A saber: en primer lugar, reporta un ingreso para la Hacienda Pública¹³⁶; en

132 LAMPREAVE: "La Hacienda Pública y el medio ambiente", ob. cit., pág. 314.

133 LAMPREAVE: *ibidem*, pág. 314. En este sentido, ALVAREZ RENDUELES afirma que la virtud del tributo es la de "obligar a que el empresario... tenga que asumir todos los costes, directos e indirectos que origina la actividad", *La Hacienda Pública y el Medio Ambiente*, ob. cit., pág. 48; sigue diciendo el autor que, desde la perspectiva de la distribución, un sistema impositivo es también positivo, ya que "el empresario paga a la sociedad el coste que origina", *ibidem*; profundiza éste en lo afirmado, manteniendo que en "la medida,..., en que el impuesto se traslade al precio del bien -...- los consumidores de éste que se benefician del mismo son quienes pagan el coste ocasionado por la contaminación", *ibidem*. Esta situación lleva a ALVAREZ RENDUELES a afirmar que el "gravamen de la actividad contaminante resulta,..., preferible..., tanto por razones de asignación como de distribución", *ibidem*.

134 *Vid.* LAMPREAVE: *ibidem*, ob. cit., págs. 314-315.

135 *Ibidem*, pág. 314. El autor profundiza en el análisis en dos casos contrapuestos: el primero acerca de bienes de demanda flexible; en este caso, el incremento de los precios provocará la caída de la demanda o la caída de ésta a niveles no rentables de producción, con la consecuencia del cierre de la actividad; el segundo acerca de bienes de demanda rígida; en este caso, la "internalización" provocará el incremento de los precios, pero no en la disminución de la actividad, ya que tampoco descenderá la demanda, *ibidem*, pág. 315. Para el autor, en este último caso "la exacción del impuesto es inoperante a estos efectos" (pág. 315).

En definitiva, la asunción de los costes sociales dará lugar a una modificación del comportamiento del agente económico, *vid.*, en este sentido, PROUD'HOMME: "Notas sobre la gestión del medio ambiente", ob. cit., pág. 477; LAMPREAVE: "La Hacienda Pública y el medio ambiente", ob. cit., pág. 316; PERRONE CAPANO, R.: "L'imposizione e l'ambiente", ob. cit., pág. 475.

136 *Vid.* KOLM: "Economía del medio ambiente", ob. cit., pág. 441; OCDE: *Politique de l'environnement...* ob. cit., pág. 14; *Idem: La fiscalidad y el medio ambiente*, ob. cit., pág. 16.

segundo lugar, no otorga el derecho de propiedad al causante del daño¹³⁷; en tercer lugar, incentiva la renovación tecnológica de carácter ecológica¹³⁸.

De igual modo, los economistas reflejan las dificultades que implica el establecimiento de tributos de carácter ecológico. Éstas no son pocas, ni fáciles de resolver, pero tampoco imposibles. Analicemos la posición de los autores en este tema de interés para nuestro estudio. En primer lugar, se alega el perjuicio que ocasiona el establecimiento de un tributo de esta naturaleza para los consumidores sin afectar, en principio, al contaminador directo, ya que éste puede trasladar el tributo a aquéllos mediante el incremento de los precios¹³⁹. Sin embargo, todos los autores ven esta medida como positiva, ya que los consumidores del producto contaminante, o cuyo proceso productivo es contaminante, también son responsables, siquiera sea indirectamente, del perjuicio ambiental, por lo que deberán, bien pagar el coste del daño ambiental¹⁴⁰, bien sustituirlo por otro más competitivo por no estar gravado por el tributo, debido a que no es tan perjudicial para el medio. Ahora bien,

137 Vid. KOLM: "Economía del medio ambiente", ob. cit., pág. 441.

138 Dice GALLEGO GREDILLA que "el impuesto por unidad de contaminación ofrece un incentivo tecnológico permanente para reducirla continuamente dado que, haciéndolo así, menor impuesto se paga", "Medio ambiente: la política...", ob. cit., pág. 55. Vid. FREEMAN III, A.M. y HAVEMAN, R.H.: "Los incentivos económicos...", ob. cit., pág. 501; OSCULATI, F.: *La tassazione ambientale*, ob. cit., Capítulo Vº: "Effetti della tassazione sul rinnovamento tecnologico", págs. 81 y ss, especialmente págs. 90-91; DIAZ ALVAREZ, A.: "La problemática económica...", ob. cit., pág. 42; GONZALEZ FAJARDO, F. y MARTIN-COBOS, M.: "Impuestos y subsidios por contaminación", *RVAP* núm. 18/1987, pág. 63; GERELLI, E. y MURARO, G.: "Verso un'economia «inmateriale»", *RDFSF*, 1990, I, págs. 173-174; OCDE: *Politique de l'environnement...* ob. cit., pág. 14; *Idem: La fiscalidad y el medio ambiente*, ob. cit., pág. 16; PERRONE CAPANO: "L'imposizione e l'ambiente", ob. cit., pág. 479.

Aunque, también hay que tener presente, como advierte PERRONE CAPANO que las posibilidades incentivadoras de los instrumentos económicos están condicionadas, básicamente, a la existencia de alternativas económicas no contaminantes, *ibidem*, pág. 477. No obstante, no se debe olvidar que aunque no existan éstas, el empuje hacia la innovación tecnológica que proporciona el tributo es constante, debido a las ventajas económicas que proporcionaría la innovación tecnológica que evitase la contaminación o parte de ella, así como el menor consumo de productos contaminantes o escasos.

139 Vid. KOLM: "Economía del medio ambiente", ob. cit., pág. 442; ALVAREZ RENDUELES: *La Hacienda Pública y el Medio Ambiente*, ob. cit., pág. 48; LAMPREAVE: "La Hacienda Pública y el medio ambiente", ob. cit., pág. 316.

140 KOLM sostiene que dicho efecto "es muy admisible", *ibidem*, pág. 442; en el mismo sentido se pronuncia LAMPREAVE: *ibidem*, pág. 317.

este planteamiento no es eficaz para los casos de monopolio, ya que la demanda es completamente rígida¹⁴¹.

En segundo lugar, el incremento de los precios produce una pérdida de competitividad internacional de la industria nacional, o bien del área geográfica en el que se implante el o los tributos ecológicos¹⁴². El fundamento de dicha afirmación es la integración del mercado mundial¹⁴³. No obstante, la solución puede venir del establecimiento de una política exportadora e importadora coherente con una situación de competencia desigual, en relación con las cargas impositivas ecológicas¹⁴⁴.

En tercer lugar, se sostiene la imposibilidad de conocer el coste social del daño producido¹⁴⁵. Si el objetivo es establecer un tributo que "internalice" el daño ambiental; esto es establecer un tributo cuya "cuota exigible por la unidad marginal de producción o consumo sea igual a los costes provocados

141 En este sentido, afirman FREEMAN III y HAVEMAN que "Los monopolios pueden aumentar simplemente sus precios evitando así los efectos sobre los incentivos", "Los incentivos económicos...", ob. cit., pág. 512. Vid. igualmente, KOLM: "Economía del medio ambiente", *ibidem*, pág. 442; OCDE: *La fiscalidad y el medio ambiente*, ob. cit., pág. 28; PERRONE CAPANO: "L'imposizione e l'ambiente", ob. cit., pág. 475.

142 Vid. KOLM: "Economía del medio ambiente", *ibidem*, pág. 443; LAMPREAVE: *ibidem*, pág. 317; SERRANO MORENO: *Ecología y Derecho...*, ob. cit., pág. 177. Es expresiva la frase de SERRANO MORENO en este sentido, cuando afirma que "un país aislado no puede adoptar una política fiscal de este tipo", *ibidem*, pág. 178.

143 Vid. SERRANO MORENO: *ibidem*, pág. 178.

144 En este sentido, SERRANO MORENO (*ibidem*, pág. 178) expresa una idea de RIECHMANN del siguiente tenor: "el sobreprecio generado por los impuestos ecológicos (u otros) se resta del precio de las exportaciones y se suma al de las importaciones con lo que los términos del intercambio internacional no varían", "Tasas e impuestos verdes: una herramienta de política ecológica", en *Mientras Tanto* núm. 49/1992, pág. 65. Otra solución es la aportada por KOLM, quien defiende que una política de gravámenes ecológicos en un solo país, no sólo no le perjudica, sino que le beneficia, ya que podrán gozar de los productos más económicos, sin soportar los costes que se producen en el país de producción en términos de deterioro ambiental; esta circunstancia hace concluir al autor con esta frase: los "franceses tendrían productos a buen precio, industrias limpias, un medio ambiente de calidad y los otros tendrían los perjuicios y las depreciaciones", "Economía del medio ambiente", ob. cit., pág. 443. Ciertamente, se nos hace difícil que el autor pueda olvidar los efectos tan nocivos que podrían producir dichas medidas en términos de hundimiento de la economía nacional, desempleo y deslocalización de la misma.

145 Vid. KOLM: *ibidem*, pág. 443; PROUD'HOMME: "Notas sobre la gestión del medio ambiente", ob. cit., pág. 482; LAMPREAVE: "La Hacienda Pública y el medio ambiente", ob. cit., pág. 317; SERRANO MORENO: *Ecología y Derecho...*, ob. cit., pág. 175; PERRONE CAPANO: "L'imposizione e l'ambiente", ob. cit., pág. 475.

por dicha unidad"¹⁴⁶, su eficacia dependerá del conocimiento de esta circunstancia¹⁴⁷.

No obstante, LAMPREAVE, ante el problema planteado, afirma que "siempre será mejor intentar aproximarse -...- que no hacer nada"¹⁴⁸. BAUMOL, por su parte, afirma que se puede defender el empleo de impuestos con la finalidad de controlar las externalidades, "aunque no den lugar a una asignación óptima de los recursos en el complejo mundo de la realidad"¹⁴⁹. El enfoque alternativo previsto se basa en el sistema de "prueba y error" con la finalidad de conseguir unos niveles de contaminación aceptables, aunque no se alcance el verdadero óptimo¹⁵⁰.

146 LAMPREAVE: *ibidem*, pág. 316.

147 En caso contrario, los efectos pueden ser muy perjudiciales, ya que si superan dichos costes, tendrán un efecto disuasor de la realización de la actividad, pudiendo llegar a hacerla no rentable. Por el contrario, una cuota que no supere dichos costes, tendrá un efecto estimulador de la contaminación, "ya que siempre resultará más rentable el abono de los tributos que la reparación del daño", SERRANO MORENO: *ibidem*, pág. 174. En este tema, además del autor anteriormente citado, *vid.* LLEO DE LA VIÑA: "Los costes sociales de la calidad de las aguas superficiales", *ob. cit.*, pág. 9.

148 "La Hacienda Pública y el medio ambiente", *ob. cit.*, pág. 317. En relación con este tema, SERRANO MORENO se pregunta si la figura del impuesto es inútil para una política ambiental. La contestación es negativa. Tan solo considera que existen casos en los que la fórmula del impuesto no es viable y hay que acudir a otras fórmulas, *Ecología y Derecho...*, *ob. cit.*, pág. 176. Este planteamiento lo concreta BAUMOL en su obra "Sobre el tributación...", *ob. cit.*, págs. 234 y ss.

149 *Ibidem*, pág. 226.

150 *Ibidem*, pág. 235. En este sentido, DOMINGO SOLANS nos dice que es factible la determinación del gravamen por unidad de residuo, con mayor o menor acierto, "por procedimientos alternativos, menos exactos, pero más operativos", "A la búsqueda del nivel óptimo de contaminación...", *ob. cit.*, pág. 96. Así, también, LAMPREAVE: "La Hacienda Pública y el medio ambiente", *ob. cit.*, pág. 316. OSCULATI rechaza la idea de la consecución del nivel óptimo de contaminación a través del gravamen de los sujetos contaminadores, para él, el objetivo se dirige a la obtención de "niveles ambientales aceptables", *La tassazione ambientale*, *ob. cit.*, pág. 14. En este sentido, el autor afirma que, dada las dificultades técnicas, los niveles de descontaminación que la sociedad se propone alcanzar deben fijarse, además de con los criterios de eficiencia económica, prevalentemente sobre bases de consideración política y social, *ibidem*, pág. 39. Esta circunstancia implica la evolución del tributo "óptimo" al tributo "efectivo", en palabras de OSCULATI, cuya preocupación técnica se extiende a la determinación de la cantidad global de residuo y de degradación que se va a admitir, *ibidem*, págs. 39-40.

En cuarto lugar, se alega su consideración de "licencia para contaminar"¹⁵¹. Este planteamiento se describe de la siguiente manera: cualquiera puede contaminar siempre que tenga, y esté dispuesto a gastarse, recursos monetarios en el pago del tributo que se exige por ello¹⁵². Sin embargo, este planteamiento lo consideramos desafortunado, ya que el mismo se podría referir a las normas reguladoras de carácter administrativo¹⁵³. Además, ignora un dato relevante: el deterioro ambiental es algo inherente a la existencia humana y a su civilización¹⁵⁴. Por tanto, el problema es de cuantificación: ¿cuánto se puede contaminar el ambiente? O desde otra perspectiva, se puede decir que existe determinadas actividades contaminantes que no se pueden realizar ni siquiera pagando un tributo, mientras que otras sí que pueden ser realizadas. Son éstas las que pueden dar lugar a la exacción de un tributo, ya que su realización, aunque permitida, causa un perjuicio tolerable. Este perjuicio, que hemos calificado de tolerable, es el que se puede gravar con un tributo para alcanzar las finalidades de "internalización".

La reflexión que podemos extraer de esta exposición fue ya puesta de relieve por KOLM en 1971: "Ningún método es el mejor en todos los casos". Esta circunstancia se puede examinar desde una perspectiva contraria; a saber: hay métodos especialmente indicados para determinados casos. De esta afirmación se deriva una exigencia en orden a perfilar jurídicamente el tributo con la finalidad de preservar el medio, ya que existen problemas ambientales para los que el establecimiento de tributos u otras medidas financieras están especialmente indicadas. Del mismo modo, la protección del ambiente requiere una concurrencia de instrumentos en aras de la mayor eficacia. Si bien la mayoría de los autores resaltan la mayor eficiencia de los tributos en la lucha contra la degradación ambiental, también revelan la existencia de casos en los que la utilización de normas se hace imprescindible.

151 Vid. DIAZ ALVAREZ, A.: "La problemática económica...", ob. cit., pág. 43.

152 Vid. FREEMAN III, y HAVEMAN: "Los incentivos económicos ...", ob. cit., pág. 501; OSCULATI: *La tassazione ambientale*, ob. cit., pág. 22; DIAZ ALVAREZ, A.: *ibidem*, pág. 43.

153 Vid. FREEMAN III y HAVEMAN: *ibidem*, pág. 501.

154 Vid. VIÑAS, A.; "Medio ambiente y calidad de vida", ob. cit., pág. 22.

Esta circunstancia lleva a concluir la necesaria complementariedad de ambos instrumentos¹⁵⁵.

2.2. El principio "quien contamina, paga".

Dentro del análisis de la economía del medio ambiente aparece un principio que adquiere autonomía por sí solo, y que merece nuestra atención: el principio "quien contamina, paga". Esta fórmula expresiva sintetiza todo el problema que encierra la economía del medio ambiente: expresa la responsabilidad de los sujetos contaminadores y los instrumentos a utilizar en la lucha contra la degradación ambiental¹⁵⁶. Esta circunstancia nos impulsa a profundizar en el análisis económico del problema ambiental a la luz del principio citado.

Éste fue establecido por el Consejo de la OCDE en la sesión celebrada el 26 de mayo de 1972¹⁵⁷. Para su cabal comprensión, examinaremos tres cuestiones: en primer lugar, su substrato económico como fundamento de su articulación¹⁵⁸; en segundo lugar, su significado y alcance; en tercer y último, lugar, la consideración actual de principio jurídico.

155 Vid. KOLM: "La economía del medio ambiente", ob. cit., pág. 444; LAMPREAVE: "La Hacienda Pública y el medio ambiente", ob. cit., pág. 308; GONZALEZ FAJARDO, F.: "Estrategias reguladoras de política ambiental: controles directos versus impuestos", HPE núm. 104, pág.179; SERRANO MORENO: *Ecología y Derecho...*, ob. cit., pág. 168; CELLERINO, R.: *Oltre la tassazione ambientale...*, ob. cit., pág. 7. En este sentido, el informe de la OCDE sobre la fiscalidad y el medio ambiente afirma que ambos instrumentos -tributos y regulaciones- "se refuerzan mutuamente", *La fiscalidad y el medio ambiente*, ob. cit., pág. 16.

156 Vid. MARTIN-RETORTILLO, S.: "Reflexiones...", ob. cit., pág. 11. En palabras de DE MIGUEL GARCIA el principio implica "la imputación al contaminador de los gastos de prevención y de lucha contra la contaminación ocasionados por la conservación del Medio Ambiente en un estado aceptable", "El principio «quien contamina, paga», BIMA núm. 5/1978, pág. 119.

157 GALLEGO GREDILLA nos dice que, previamente, a finales de 1971, "el Subcomité de Expertos Económicos del Comité del Medio Ambiente de la OCDE elaboraba unos «principios directores referentes a los aspectos económicos de las políticas ambientales en la perspectiva internacional»"; éstos fueron aprobados en la sesión del 26 de mayo de 1972, y entre ellos se encontraba el principio "quien contamina, paga", "Medio ambiente: la política...", ob. cit., pág. 52.

158 Lo que DE MIGUEL GARCIA denomina "presupuesto", "El principio «quien contamina, paga», ob. cit., pág. 119.

El fundamento de tal principio se encuentra en "la consideración de los bienes ambientales como auténticos bienes económicos y la preocupación por la gestión eficaz"¹⁵⁹. Este fundamento concuerda con lo referido al inicio del análisis económico del problema ambiental acerca de los fallos de mercado y la necesidad de "internalizar" los efectos externos negativos que causan perjuicios a la sociedad. Por ello "se trata de hacer pagar a quien utilice o consuma bienes ambientales el coste real que el agotamiento o deterioro de tales bienes tienen para la Sociedad"¹⁶⁰.

El significado y alcance del principio "quien contamina, paga" se muestra como un tema abierto¹⁶¹. No obstante, debemos perfilar el mismo lo más perfectamente posible. Si bien, en un principio, la formulación de éste iba referida "a los aspectos económicos de las políticas ambientales en la perspectiva internacional", la síntesis del pensamiento económico acerca del tema lo irradia a las distintas políticas ambientales articuladas en la lucha contra el deterioro ambiental. De esta forma, tendrá un ámbito de aplicación tanto internacional como nacional¹⁶².

El principio en cuestión es una fórmula proteica. Esta circunstancia complica extraordinariamente nuestra labor. Para llevarla a cabo lo más rigurosamente posible, seguiremos, en este punto, a DE MIGUEL GARCIA¹⁶³. Dicho autor disgrega el principio en tres elementos constitutivos: "el subjetivo (quién debe pagar), el objetivo (qué debe ser pagado) y el modal (instrumentos para realizar el pago)"¹⁶⁴.

159 *Ibidem*, pág. 120.

160 *Ibidem*, pág. 120.

161 Para OSCULATI, los elementos esenciales del principio son: la "internalización" total o parcial de los costes externos producidos por la degradación ambiental; el estímulo de la innovación tecnológica y modificación de los procesos productivos; el uso más racional de los recursos, *La tassazione ambientale*, ob. cit., pág. 15.

162 DE MIGUEL GARCIA afirma que con el principio "se pretende lograr en el plano nacional una política económica eficaz en la lucha contra la contaminación a la vez que una distribución equitativa de los costes ambientales, y en el plano internacional evitar las distorsiones de una competencia desleal", "El principio...", ob. cit. pág. 120.

163 *Ibidem*, págs. 120 y ss.

164 *Ibidem*, pág. 120.

El problema del sujeto remite a la resolución de la siguiente pregunta ¿quién contamina?. Su solución nos dirá, por consiguiente, quien paga. Este enfoque del principio revela su verdadera naturaleza, ya que éste es, "antes que un principio jurídico de justicia distributiva, un principio económico de asignación de costes"¹⁶⁵. La contestación a la pregunta formulada al inicio del párrafo se presenta, pues, como una cuestión de cierta relevancia, ya que nos revelará quién deberá soportar los costes de la "internalización" de los efectos negativos externos. No obstante, no debemos desconocer que este planteamiento proviene de una evolución posterior del propio principio, ya que, en sus orígenes, el significado del mismo era el de determinar el sujeto obligado a asumir, en primer lugar, entre sus costes internos, los costes sociales derivados de los daños ambientales, "internalizando", de este modo, los mismos¹⁶⁶. Una vez contabilizados los costes ambientales por la empresa, el objetivo del principio estaba cumplido, siendo el mercado el que determinaría, según sus reglas, quien contamina o, por lo menos, quién paga la "internalización del deterioro ambiental"¹⁶⁷.

165 DE MIGUEL GARCIA: *ibidem*, pág. 121; este autor dice que "uno de los efectos positivos del Principio «Quien contamina, paga» es el de posibilitar la distribución equitativa de los costes que supone la preservación o utilización de los bienes ambientales y ello tanto a nivel nacional como internacional", pág. 126. En este sentido, nos dice DE LA POZA que "deberá considerarse como un principio de asignación de costes por la utilización o degradación de los recursos escasos", "El principio....", ob. cit., pág. 63. En la misma línea, apunta OSCULATI que el principio no responde del todo al criterio de equidad, y la aceptación del mismo viene dada por el hecho de su obediencia a los postulados de la racionalidad económica, *La tassazione ambientale*, ob. cit., pág. 15.

166 DE MIGUEL GARCIA: *ibidem*, pág. 121; GALLEGO GREDILLA: "Medio ambiente: la política...", ob. cit., pág. 53. Éste último nos aclara que su significado, tal y como fue diseñado, era el de un principio de no subvención, ideado con la intención de que se consiga por parte del contaminador la rebaja de los niveles de contaminación a los niveles fijados por la Administración sin ningún tipo de ayuda estatal -subvenciones o desgravaciones-, *ibidem*, pág. 53.

167 En este sentido, OSCULATI advierte que el impuesto ambiental no pierde eficacia llevando a la práctica el principio de "quien contamina, paga" aunque el sujeto contaminador logre transferir el importe del impuesto a los consumidores, ya que, generalmente, el producto habrá incrementado su precio en dicho importe, con lo que su posición en el mercado será relativamente peor que antes cuando no estaba afectado por el impuesto ambiental; esto es, perderá competitividad ante aquellos productos menos contaminantes, no afectados por el impuesto ambiental, por lo que éstos serán más atractivos; ocasionando una orientación hacia ellos del mercado; de esta manera se seguirá cumpliendo el principio arriba mencionado, *La tassazione ambientale*, ob. cit., pág. 16; en el mismo sentido, FUENTES BODELON, F.: "Incentivos medioambientales de la CEE", *Noticias/CEE* núm. 66/1990, pág. 79. Sobre este proceso de traslación económica del impuesto como mecanismo de consecución de los objetivos ambientales, *ibidem*, pág. 26.

Esto nos remite, nuevamente, a la pregunta inicial: ¿quién contamina? A la misma se le puede responder de manera obvia: el contaminador, pero esta respuesta deja sin resolver el problema sustantivo planteado, ¿quién es éste? A esta pregunta responde DE LA POZA afirmando que, según la OCDE, "un contaminador es aquel que directa o indirectamente degrada el medio ambiente o bien está creando unas condiciones que pueden conducir a su degradación"¹⁶⁸. Esta exposición revela el verdadero problema: la identificación del contaminador. Es una cuestión complicada¹⁶⁹ y, a la vez, esencial para determinar los instrumentos aplicables. Su solución dependerá del tipo de actividad que analicemos. No obstante, generalizando podemos afirmar que en los casos de contaminación de procesos productivos el responsable directo, *a priori*, es el productor¹⁷⁰, mientras que en los casos de perjuicios originados por el consumo de productos, el responsable será el consumidor¹⁷¹.

Este planteamiento necesita de un ulterior análisis acerca de la responsabilidad por contaminar. El principio "quien contamina, paga" implica que los beneficiarios del producto son los que tienen que contribuir a financiar la protección del medio¹⁷². Este hecho da lugar a su coincidencia con sus orígenes en orden a identificar al primer pagador, remitiendo a las leyes del mercado la identificación del resto de beneficiarios; en este caso los consumidores¹⁷³. Hay que ser consciente del hecho de que no sólo el productor es el responsable de la contaminación o sobreexplotación de los

168 "El principio...", ob. cit., págs. 62-63.

169 *Vid.* en este sentido, VIAN ORTUÑO, A.: Prólogo a la obra *La contaminación ambiental*, ob. cit., pág. 9.

170 *Vid.* OSCULATI: *La tassazione ambientale*, ob. cit., pág. 21.

171 En contra, OSCULATI: *ibidem*; para éste el responsable es casi siempre el productor, salvo que el consumidor tenga la posibilidad de adoptar en el mercado varias alternativas que satisfagan sus necesidades y opte por la más perjudicial para el medio, pág. 21. A nuestro modo de ver, la responsabilidad es del consumidor, ya que la contaminación se produce por el consumo, aunque aquél no está exento de ella.

172 *Vid.* RODRIGUEZ RAMOS, L.: "Instrumentos jurídicos preventivos y represivos en la protección del medio ambiente", *DA* núm. 190/1981, pág. 473; MONTES GONZALEZ: "Sobre el concepto de medio ambiente", ob. cit., pág. 46;

173 *Vid.* LLEO DE LA VIÑA: "Los costes sociales...", ob. cit., pág. 12; TOLEDO JAUDENES: "El principio «quien contamina, paga». Y el canon de vertidos", ob. cit., págs. 299-300.

recursos, sino que también existe una responsabilidad de los consumidores; indirecta, pero responsabilidad¹⁷⁴, ya que la producción atiende a una demanda, cuya actuación es la que provoca el perjuicio ambiental.

De otra parte, el principio objeto de tratamiento se presenta como un principio de no subvención¹⁷⁵. Esta simplificación de su significado supone la imposibilidad de albergar bajo su concepto la posibilidad de conceder subvenciones u otras formas de gastos (exenciones, etc.) por parte de los poderes públicos. Impide una total internalización de los costes ambientales por parte del sujeto contaminador. No obstante, excluida la realización de determinadas actividades degradantes del medio, que bajo ningún concepto pueden permitirse, puede ocurrir que la aplicación estricta del principio provoque unos costes superiores a los que se desea evitar¹⁷⁶. Así, pueden ocasionarse problemas sociales, derivados de cierres empresariales, deslocalizaciones industriales, etc.; en definitiva, una serie de problemas económicos, sociales o territoriales¹⁷⁷, que exijan ser flexibles en la aplicación práctica del principio "quien contamina, paga"¹⁷⁸. Ahora bien, el empleo de instrumentos no ajustados a tal principio se debe realizar con las precisas cautelas. De esta forma, se afirma que no deben ser cuantitativamente muy importantes, hasta el punto que desvirtúen por completo la aplicación del principio. Tampoco pueden utilizarse estructuralmente, ya que impedirían

174 Vid. ENSENAT DE VILLALONGA: "La contaminación atmosférica...", ob. cit., pág. 61.

175 Vid. FUENTES BODELON, F.: "Incentivos medioambientales de la CEE", ob. cit., pág. 79.

176 En este sentido, afirma DE LA POZA que "Este principio deberá considerarse inviolable siempre y cuando su puesta en práctica no sea conflictiva con otros objetivos económicos y sociales de orden superior", "El principio...", ob. cit., pág. 63. En el mismo sentido, vid. DE MIGUEL GARCIA, P.: "El principio...", ob. cit., pág. 126. La propia OCDE encuentra justificada las ayudas financieras en los casos de realización de "gastos de investigación y desarrollo en medidas de control de la contaminación o en tecnologías limpias", *La fiscalidad y el medio ambiente*, ob. cit., pág. 32.

177 Vid. DE LA POZA, A.: *ibidem*, pág. 63; DE MIGUEL GARCIA, P.: *ibidem*, págs. 126-127. .

178 Vid. DE MIGUEL GARCIA: *ibidem*, pág. 126; RODRIGUEZ RAMOS, L.: "Instrumentos jurídicos preventivos...", ob. cit., pág. 273.

que tuviera aplicación el principio en cuestión¹⁷⁹. En estos casos, los costes ambientales serían soportados por la comunidad vía Presupuestos Generales del Estado¹⁸⁰. Su fundamento, además de lo anteriormente afirmado para justificar las excepciones al principio, se encuentra en el hecho de que la contaminación permitida se produce como consecuencia del desarrollo de la colectividad y de su bienestar¹⁸¹.

El objeto último de este principio es la preservación del medio. Se trata de hacer que los agentes económicos que causan deseconomías externas asuman los costes ambientales que provocan sus acciones¹⁸². Ahora bien, en el ámbito económico dicho tema se traduce en un problema de cuantificación: la valoración de los perjuicios ambientales ocasionados tanto por la utilización de recursos naturales, como por la contaminación producida. De otra parte, este principio se puede concretar en la cuantificación de los costes de restauración del medio al estado anterior a la realización de la actividad degradadora del medio¹⁸³. En síntesis, el principio se encamina a la "cuantificación más exacta posible del valor de los bienes ambientales protegidos o utilizados, aunque ello tenga que hacerse por aproximación, al objeto de que pueda internalizarse en la actividad económica deteriorante del medio"¹⁸⁴.

Con respecto al tercer elemento constitutivo, cabe decir que ya ha sido tratado al analizar los procedimientos de "internalización" de las deseconomías externas. Los instrumentos son, básicamente, la regulación directa, el gravamen sobre la actividad contaminante y los incentivos económicos (desgravaciones fiscales, exenciones, etc.). Éstos hacen asumir al

179 Vid. DE MIGUEL GARCIA, P.: *ibidem*, pág. 63. DE LA POZA afirma que estos instrumentos son indicados en la etapa de transición en la aplicación del principio, en "El principio...", ob. cit., pág. 63.

180 Vid. DE MIGUEL GARCIA, P.: *ibidem*, pág. 125.

181 Vid. TOLEDO JAUDENES, J.: "El principio...", ob. cit., pág. 299. En relación con la contaminación atmosférica, podemos ver dicha idea en DOMINGO SOLANS, E.: "A la búsqueda del nivel óptimo de contaminación...", ob. cit., pág. 91.

182 OSCULATI, F.: *La tassazione ambientale*, ob. cit., pág. 16.

183 Vid. DE MIGUEL GARCIA, P.: "El principio «quien contamina, paga»", ob. cit., pág. 123.

184 *Ibidem*.

contaminador las externalidades ambientales de sus acciones. Esta idea es clara en relación con la regulación directa y con los gravámenes. Sin embargo, pueden surgir mayores dudas en relación con los incentivos económicos, ya que, como se ha advertido, implica la intervención del Tesoro Público¹⁸⁵. Este hecho evita que el precio final del producto o servicio asuma los costes ambientales. No obstante, aunque el incentivo no "internalice" toda el coste, sí que "internaliza" parte del mismo. Por ello, en determinadas circunstancias, puede ser más aconsejable.

El tercer apartado que consideramos interesante es la evolución del principio desde su formulación inicial económica, hasta su configuración actual como principio jurídico¹⁸⁶. Su configuración como principio jurídico, así como su incidencia en la articulación de la política de protección del ambiente, en los ámbitos nacional, internacional y supranacional será una de nuestras preocupaciones en la exposición de este trabajo de investigación.

3. OBJETO DE ESTUDIO. PRECISIONES METODOLOGICAS.

3.1. La necesidad del derecho como instrumento de protección. El papel del tributo.

Nuestro interés por el tema surge como fruto de una preocupación seria ante un problema de gran trascendencia: la degradación del medio. Éste se instala en nuestro mundo con aires de permanencia, superando la mera inclinación por un tema de moda. Las dificultades humanas para controlar su comportamiento en relación con el medio tanto en su vida particular, como en sus actividades industriales, la gravedad de los problemas ambientales, así como la imposibilidad de que se solucionen espontáneamente, hacen necesaria la presencia del Derecho, como regulador

185 En última instancia lo que se produce es un problema de distribución de rentas, ya que dependiendo del instrumento utilizado para proteger el medio, los costes saldrán de unos sujetos u otros; *vid.* GONZALEZ FAJARDO, F. y MARTIN-COBOS, M.: "Impuestos y subsidios por contaminación", *ob. cit.*, pág. 81.

186 *Vid.* en este sentido, SMETS, H.: "Le principe pollueur payeur, un principe économique érige en principe de droit de l'environnement?", *RGDIP* núm. 2/1993, pág. 340.

de las relaciones que el hombre mantiene con el medio¹⁸⁷. El Derecho impone un orden en el desarrollo de dicho vínculo¹⁸⁸. El conocimiento de ese orden es imprescindible para nuestro estudio, aunque nuestra finalidad sea la de aportar propuestas, en el marco del Derecho Tributario, al mismo en aras de mejorar dicha relación.

Nosotros, como cultivadores, en su más modesta expresión, del Derecho, y más concretamente del Derecho Financiero, nos preguntamos si, ante la problemática planteada -deterioro del medio-, hay posibilidades de impedirlo y si el Derecho Financiero puede contribuir a ello. Para responder a la pregunta formulada debemos, en primer lugar, desgranar el contenido complejo de la misma. Así, podemos diferenciar dos cuestiones distintas, aunque conectadas en nuestra investigación: por una parte, determinar si existen posibilidades de impedir el deterioro ambiental y, por la otra, si el Derecho Financiero puede contribuir a ello.

En relación con la primera, debemos decir que su respuesta excede de nuestros conocimientos y formación, siempre que queramos contestar con exhaustividad. Sin embargo, no es nuestra intención centrar el estudio en las posibilidades científicas de solución del problema ambiental, ya que esta labor es objeto de otras disciplinas científicas, sino reflexionar desde nuestra perspectiva acerca de la cuestión planteada. El ser humano es un integrante más -importante, eso sí- del ecosistema global que es la Tierra; esto es, de la biosfera. Ésta funciona según sus propias reglas y, en principio, nada impide la perdurabilidad de su existencia en el tiempo. Sin embargo, el hombre, que desde hace miles de años forma parte de ella sin influir gravemente en su equilibrio, llega, hoy día, a afectar seriamente la subsistencia de la vida sobre el Planeta. Consecuentemente, el máximo responsable de dicho deterioro, y nos atreveríamos a decir único, es el hombre¹⁸⁹, que, con su actitud

187 Vid. VAZQUEZ DE PRADA, V.: "Medio ambiente y costes de contaminación", *DA* núm. 178/1978, pág. 138; BORJA CARDELUS y MUÑOZ-SECA: "Principios comunes para la utilización de los recursos del medio físico", *ob. cit.*, pág. 84; MARTIN MATEO, R.: *Tratado...*, Vol. I, *ob. cit.*, pág. 20; RODAS MONSALVE, J.C.: *Protección Penal y Medio Ambiente*, *ob. cit.*, pág. 9. Este proceso de creciente juridificación del problema del medio, nos dice VAZQUEZ DE PRADA que es reciente, *ibidem*, pág. 125.

188 Indica acertadamente GARCIA AÑOVEROS que "El derecho dirige las acciones humanas", "Desarrollo económico y ordenamiento jurídico", *RDFHP* núm. 42/1961, pág. 1220.

189 Vid. BOYER SALVADOR, M.: "Aspectos económicos del deterioro del medio ambiente", *ob. cit.*, pág. 29; PUIG, R.: "La Naturaleza y el Medio Ambiente", *ob. cit.*, pág. 61.

irresponsable, desborda los propios ritmos naturales de la biosfera. No olvidamos, por supuesto, la propia degeneración ambiental que tiene su origen en los procesos naturales, aunque esta causa no se puede considerar significativa en orden a justificar el deterioro actual del medio. De este modo, el hombre se significa como responsable de la degradación ambiental actual. Por ello, las posibilidades de solución de la situación planteada existen, ya que el origen del deterioro ambiental es un elemento ajeno a los procesos naturales que gobiernan la vida sobre el Planeta: el hombre; y lo que es más importante, las posibilidades de solucionar los problemas ambientales pasan, igualmente, por él.

La solución a estos problemas exige una buena política de protección ambiental. Ésta debería orientarse, entendemos, en dos direcciones: por una parte, una política de restauración del medio, con la finalidad de corregir los desequilibrios ambientales producidos; y, por otra, una política preventiva, con la finalidad de evitar la producción de deterioros ambientales. Determinada la posibilidad de impedir el deterioro ambiental y enunciadas las líneas de actuación, estamos en disposición de responder a la segunda de las cuestiones planteadas: ¿puede el Derecho Financiero contribuir a ello?.

Por una parte, para llevar a cabo la primera de las líneas de actuación señaladas es necesario una política de gasto, encaminada a realizar inversiones relacionadas con la preservación del medio. Previamente, los recursos monetarios deben ser obtenidos para que los poderes públicos puedan realizar dichas inversiones. Por la otra, en relación con la segunda línea de actuación, una de las vías de prevención de degradaciones ambientales es conseguir que los seres humanos tengan un comportamiento acorde con el medio. Para ello es preciso articular una política que incida en los comportamientos humanos. Tanto la realización de una política de gasto, con la consiguiente obtención previa de recursos para sufragarla, como la incentivación de determinadas actitudes humanas a través de instrumentos tributarios, caen dentro del objeto de estudio del Derecho Financiero. Su contribución se concreta en la articulación de instrumentos jurídicos que pueden coadyuvar a la solución del problema ambiental o, por lo menos, a

Matizando dicha afirmación en relación con el cambio climático, MARTIN MATEO se hace eco de "las reservas de algunos científicos ante categóricas conclusiones sobre la motorización por el hombre del cambio del clima", "El derecho de la atmósfera", ob. cit., pág. 106.

paliarlo, moderarlo o reducirlo. Estas consideraciones alientan nuestra investigación y nos motiva a seguir adelante.

La primera de las orientaciones metodológicas que podemos seguir es analizar la regulación jurídica de la política de gasto orientada a la protección del medio. En este campo, desde el Derecho Presupuestario, como rama del Derecho Financiero, se podría analizar de qué modo el gasto en protección ambiental viene condicionado por los principios jurídicos-constitucionales que rigen el gasto público -equidad, eficiencia y eficacia (art. 31.2 CE)-. Igualmente, se podría analizar la política presupuestaria en relación con el medio. No obstante, deseamos dicha idea como objeto de estudio, fundamentalmente, por tres razones: la primera, y menos relevante, es el escaso éxito que dicha política está aportando, dada las escasas disposiciones presupuestarias. La segunda, y de mayor importancia, entendemos, la constituye el hecho de que "al Derecho Financiero [tan sólo] le interesará esclarecer los principios presupuestarios y los procedimientos administrativos a través de los cuales se aprueban, ejecutan y controlan las decisiones relativas al empleo de los recursos públicos"¹⁹⁰. Circunstancia que reduce las posibilidades de tratamiento sustantivo del problema ambiental desde esta perspectiva, aunque no podemos negar su importancia. La tercera, y última, la constituye la existencia de otros temas dentro del ámbito del Derecho Financiero que nos merece más atención.

De las posibles soluciones al problema ambiental desde una perspectiva financiera apuntadas arriba, una vez desechada la del análisis de la política presupuestaria, nos queda por las otras dos vías: en primer lugar, aquella que se concreta en la obtención de recursos patrimoniales con la finalidad de financiar la política de preservación ambiental, incidiendo, fundamentalmente, sobre aquellas actividades económicas que deterioran el medio. En segundo lugar, aquella que se centra en la posibilidad de que instrumentos jurídico-tributarios logren modificar los comportamientos humanos. Ciertamente, existe dentro del Derecho Financiero un instituto jurídico que posibilita, *a priori*, alcanzar dichos objetivos: el tributo. Así, nuestra propuesta, aunque enmarcada dentro del Derecho Financiero, tiene un ámbito principal de actuación más limitado, situándose dentro del

190 MARTIN QUERALT,J. y LOZANO SERRANO,C.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 1994 (5ª ed.), pág. 28.

Derecho Tributario, como rama del Derecho Financiero, que estudia la ordenación jurídica del establecimiento y aplicación de los tributos. De este modo, podemos afirmar que el objeto de nuestra investigación se centra, fundamentalmente, en el análisis de *las posibilidades, y por tanto los límites, que tiene el instituto tributario* -como objeto de estudio central del Derecho Tributario- *de coadyuvar a la protección del medio*¹⁹¹. Esta pretensión presupone la incardinación del tributo dirigido a preservar el medio en el marco del deber de contribuir, como una proyección de los principios de justicia que lo informan. Se superan, así, las posiciones doctrinales que niegan el anclaje de dichos tributos en el deber de contribuir. Nuestra propuesta parte, pues, de la integración de las normas fiscales encaminadas a proteger el medio en el concepto de tributo y defiende su ordenación jurídica conforme a los principios que lo informan.

Exclusivamente, desde este punto de partida, cabe plantearse las posibilidades y límites de las medidas fiscales en materia ambiental. Su materialización exigirá el análisis dogmático de la articulación técnica del instrumento tributario ambiental a la luz de las exigencias de justicia propias del deber de contribuir. Este análisis nos permitirá enfrentarnos al estudio de las medidas fiscales establecidas para preservar el medio desde una posición jurídica fundada constitucionalmente, superando una visión complaciente con dicha realidad jurídica.

La investigación se instala en el instituto tributario. El ambiente es un campo de suma importancia, al cual la fiscalidad no puede permanecer ajena. No obstante, la interrelación ingreso-gasto es tal¹⁹² que tampoco podemos abstraernos del análisis de aspectos del tributo que, igualmente, pueden ser objeto de estudio desde la perspectiva del gasto. Éste es el caso de las exenciones, que pueden ser objeto de estudio, tanto desde el análisis de la

191 Parecido fin fue objeto de estudio por parte del Grupo de Trabajo sobre fiscalidad y medio ambiente en el seno de la OCDE; el resultado fue el documento presentado en España bajo el título *La fiscalidad y el medio ambiente. Políticas complementarias*, ob. cit. No obstante, nuestro trabajo tiene, por una parte, un ámbito de análisis más limitado: el Estado español; y, por la otra, un marco de análisis situado, fundamentalmente, en lo jurídico; y no tanto en lo económico.

192 Vid. RODRIGUEZ BEREIJO, A.: *Introducción al estudio del Derecho Financiero. Un ensayo sobre los fundamentos teóricos del Derecho Financiero*, IEF, Madrid, 1976, págs. 70 y ss.; MARTIN QUERALT, J.: "La Constitución española y el Derecho Financiero", *HPE* núm. 63/1983, págs. 100-101, especialmente pág. 101.

estructura del tributo, como desde la perspectiva del gasto fiscal. Igualmente, el tema del destino de los ingresos obtenidos por la aplicación del tributo, concretamente el problema de la afectación de lo recaudado, es un tema que puede ser analizado, también, desde la perspectiva del ingreso.

Acerca del objeto de estudio, nos parece pertinente hacer dos observaciones: la primera relativa al propio objeto de la investigación; la segunda respecto de la perspectiva jurídica desde la que abordamos nuestro estudio. Por una parte, nuestro objeto científico es jurídico: el instituto tributario. El ambiente *per se* nunca puede ser objeto del Derecho¹⁹³. Éste sólo puede regular relaciones humanas¹⁹⁴. No puede, por tanto, entrar a normativizar los elementos o procesos naturales. Tan sólo, y no es poco, se puede ocupar de regular los comportamientos humanos relacionados con aquéllos. Por la otra, abordamos el tema desde una perspectiva jurídica. Ante el problema ambiental, el economista y el jurista tienen diferencias de tratamiento del tema¹⁹⁵. A nosotros nos corresponde el análisis jurídico de la intervención tributaria en el problema ambiental, superando, así, el análisis económico¹⁹⁶. Como apunta GARCIA AÑOVEROS en relación con el desarrollo económico: "Si es necesario dirigir la economía, a los economistas corresponderá, indudablemente, decir por qué y hacia qué fin, y sólo los juristas podrán decir mediante qué reglas y sanciones"¹⁹⁷

193 Vid. EDITORIAL: "El medio ambiente como objeto del derecho", *BIMA* núm. 20/1981, pág. 7. SERRANO MORENO, refiriéndose al Derecho Ambiental, afirma que éste "no regula el funcionamiento interno de un ecosistema, no le dice a la Tierra como debe rotar o a un río como debe relacionarse con las especies que lo habitan", *Ecología y Derecho...*, ob. cit., pág. 40.

194 Vid. EDITORIAL: *ibidem*, pág. 7.

195 Vid. PERRONE CAPANO, R.: "L'imposizione e l'ambiente" ob. cit., pág. 478.

196 Ya en 1981, LAMPREAVE delimitaba perfectamente ambos campos, asumiendo el autor la responsabilidad de "profundizar en los fundamentos económicos de tan específica y peculiar invocación a la actividad financiera"; dejando "para el Derecho financiero el paso posterior; esto es, el análisis jurídico de las normas en que se articule un determinado programa de actuaciones", "La Hacienda Pública y el medio ambiente", ob. cit., pág. 303. Nosotros "recogemos ese guante" y asumimos el estudio de los problemas jurídicos que se suscitan por la utilización de tributos en la preservación del medio.

197 "Desarrollo económico...", ob. cit., pág. 1220.

3.2. La cuestión metodológica.

Establecido el objeto de la investigación, nos corresponde realizar algunas precisiones metodológicas acerca del camino a seguir en nuestro estudio. Algunas de ellas han quedado desgranadas a lo largo del epígrafe anterior. No obstante, consideramos pertinente aclarar otras. El carácter jurídico del método está fuera de toda duda, ya que se compadece con la naturaleza de la investigación y el objeto investigado. Por tanto, desde esta perspectiva, debemos abordar el diseño del método que nos conduzca a la obtención de conclusiones acerca de las posibilidades del instituto tributario de coadyuvar a la protección del medio.

Los científicos que con mayor profundidad han abordado el tema son los economistas. Éstos lo han estudiado desde una perspectiva exclusivamente económica. Ante el problema ambiental planteado, propugnan el establecimiento de un tributo sobre determinados bienes, servicios o actividades que incidan sobre el medio con la finalidad de poner un precio a la utilización de bienes ambientales, ya sean como materias primas o como receptáculo de residuos, de modo tal, que modifique la actitud de los consumidores y productores en relación con el medio. Desde esta perspectiva, el tributo aparece conceptualizado, exclusivamente, como una exacción pecuniaria de carácter coactivo. Los únicos principios que informan su contenido son de carácter económico; fundamentalmente, el principio de eficiencia; esto es, el cumplimiento de los objetivos ambientales al menor coste posible. Esta concepción del tributo es válida para nuestro estudio. Viene referida a los efectos económicos de los mismos. Por tanto, no podemos desdeñarla; mucho más, si queremos analizar las posibilidades de los tributos en orden a modificar comportamientos. Esta dimensión económica del tributo debemos integrarla en nuestro estudio¹⁹⁸, aunque conscientes de que nuestra finalidad no es determinar los efectos económicos

198 En este sentido, nos dice RODRIGUEZ BEREIJO (*Introducción al Derecho...*, ob. cit.) que "aunque el método del Derecho Financiero no puede ser diferente del método jurídico propio de cualquier otra rama del Derecho, pues ha de partirse de la premisa de la unidad esencial del Derecho, sin embargo no pueden desconocerse tampoco las peculiaridades que el sector de la realidad acotado por su objeto de estudio ofrece en orden al criterio metodológico que debe presidir su estudio", pág. 388. *Vid.*, acerca de esta orientación metodológica, LOZANO SERRANO, C.: *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario*, Civitas, Madrid, 1990, pág. 123.

de los tributos en orden a preservar el medio, sino determinar la constitucionalidad de los tributos diseñados para producir dichos efectos.

Esta visión económica del tributo es incompleta. Por tanto, puede ser contraria al ordenamiento jurídico español; más concretamente a su Texto jurídico primordial: la Constitución. Ésta constituye el vértice normativo del ordenamiento jurídico. Su valor normativo inunda todos los órdenes del Derecho. En consecuencia, irradia sus contenidos jurídicos sobre nuestra disciplina. El tributo, desde esta perspectiva, aparece como un instrumento constitucional dirigido a la realización del Estado social y democrático de Derecho, diseñado en la Constitución española (art. 1.1). Constituye, por tanto, uno de los soportes de la construcción de dicho Estado social, pero, además, es un instrumento jurídico imbuido de los principios que informan el Estado de Derecho. Así, su contenido, posibilidades y límites están determinados por el sistema de valores constitucionalmente plasmados¹⁹⁹.

El problema ambiental es explicado desde la Economía como una deseconomía ambiental. Ante el mismo, se propone como solución el establecimiento de tributos sobre las actividades que afectan al medio. Nuestra posición de juristas exige un planteamiento diverso. En primer lugar, hay que fundamentar jurídicamente la intervención en materia ambiental. Para ello, hay que acudir al Texto constitucional para encontrar dicho mandato de intervención a los poderes públicos en el campo ambiental. En el mismo sentido, debemos analizar el resto de textos positivos integrados en el ordenamiento jurídico español. Todos éstos establecen directrices acerca de la intervención jurídica en materia ambiental. Una vez concretada ésta, nuestra atención debe dirigirse, en segundo lugar, al estudio del tributo como instrumento de intervención en materia ambiental. La determinación de sus posibilidades constitucionales en orden a la preservación del medio debe nacer de la Constitución de 1978²⁰⁰. Las medidas fiscales dirigidas a preservar el medio deben integrarse en el deber de contribuir constitucionalizado. La fundamentación constitucional de dichas medidas debe, en tercer lugar, encauzar nuestra investigación al estudio de los problemas de articulación técnica de estos instrumentos tributarios.

199 Vid. LOZANO SERRANO,C.: *Ibidem*, pág. 119.

200 Vid. MARTIN QUERALT,J.: "La Constitución española...", ob. cit., pág. 99.

En esta labor de configuración jurídico-constitucional de las posibilidades y límites del tributo es esencial la participación de la jurisprudencia. Básicamente, la jurisprudencia emanada del Tribunal Constitucional, como interprete supremo de la Norma Fundamental. Su labor interpretativa es imprescindible para alcanzar los objetivos propuestos. Igualmente, nuestra tarea se acompañará del análisis del Derecho comparado, fundamentalmente el Derecho italiano. Por último, un papel destacadísimo tendrá las opiniones doctrinales sobre el tema, tanto nacionales, como extranjeras.

Nuestro objeto científico exige la articulación de medidas fiscales dirigidas a proteger el medio. El estudio de las posibilidades y límites de los instrumentos tributarios en materia ambiental circunscribe nuestra investigación al estudio de la extrafiscalidad, integrando dicha visión de los tributos en el deber de contribuir, y progresando sobre aquellas visiones limitativas de esta realidad de los tributos.

Esta exégesis constitucional debe llevarnos a la obtención de conceptos dogmáticos acerca del tributo, su contenido, posibilidades y límites. Dicha configuración dogmática constituirá la luz que nos permita afrontar el análisis de la tributación ambiental en España. Partiendo de la misma, podremos analizar las distintas medidas fiscales que inciden, de una forma u otra, en la protección del medio. Unas se presentan como incentivadoras de comportamientos; otras inciden sobre las actividades o consumos que originan el deterioro ambiental con la finalidad de gravarlos y poder financiar las obras de restauración del ambiente o las inversiones que prevengan el problema ambiental. Todas estas figuras tributarias deberán ser tamizadas a la luz de las construcciones dogmáticas que previamente hayamos elaborado.

Tratamos de propugnar una construcción jurídico-constitucional del tributo apta para la resolución de necesidades sociales, sin perder de vista la "positividad del Derecho constitucional"²⁰¹. La fiscalidad, tal como ha sido diseñado en la Constitución, al servicio de un fin constitucional: la

201 PAREJO ALFONSO, L.: "Los valores en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional", en el *Libro Homenaje al Profesor Villar Palasí*, Civitas, Madrid, 1989, pág. 926.

protección del medio²⁰². Nos interesa el instrumento tributario como herramienta constitucional para alcanzar sus fines. En definitiva, las medidas fiscales al servicio de la igualdad real de todos los ciudadanos, como valor superior del ordenamiento jurídico-constitucional (art. 1.1 CE).

3.3. El concepto de medio como campo operativo de intervención del tributo.

Antes de proceder a nuestro estudio, creemos pertinente aclarar una cuestión previa: la delimitación del campo operativo de intervención de los tributos; esto es, la determinación del concepto de "medio ambiente". Las posibilidades y límites del tributo constituyen el objeto propio de nuestro estudio. Ahora bien, este análisis se proyecta sobre un campo específico: el ambiente. Su delimitación nos ayudará a concretar qué medidas fiscales podemos calificar de ambientales, por incidir sobre el medio.

Esta labor complica en gran medida la investigación. Las dificultades se pueden concretar, básicamente, en dos: la primera, relativa a la necesidad de abordar la investigación multidisciplinariamente; la segunda, atinente a la delimitación conceptual del medio. La primera hace alusión a la necesidad de un tratamiento interdisciplinar de la materia²⁰³. Esta circunstancia nos lleva a contar con las conclusiones obtenidas en otras ramas de investigación, siempre difícilmente valorables por nosotros en toda su extensión.

De otra parte, la naturaleza integral e interdependiente del ambiente exige un enfoque metodológico global²⁰⁴. Ciertamente, desde la perspectiva exclusiva del Derecho Tributario no se puede abordar dicho enfoque, ya que

202 Como acertadamente señalaba MARTIN QUERALT, tanto los elementos lógico-formales, como los elementos históricos-sociales, deben concurrir "como partes inescindibles del razonamiento o método jurídico", "La Constitución española...", ob. cit., pág. 99.

203 Vid., en este sentido, ALVAREZ RENDUELES, J.R.: *La Hacienda Pública y el Medio Ambiente*, ob. cit., pág. 15; ALVAREZ CORBACHO, J.: "Problemas teóricos ...", ob. cit., pág. 189; VAZQUEZ DE PRADA, V.: "Medio ambiente y costes de contaminación", ob. cit., pág. 127; LOPEZ RAMON, F.: "Ideas acerca de la intervención administrativa sobre el medio ambiente", *DA* núm. 190/1981, pág. 39; SERRANO MORENO, J.L.: "El ambiente como fin de Estado y como derecho subjetivo", *An. Dcho. Púb. Est. Pol.* núm. 2 1989/1990, pág. 318. También en esta opinión se ratifica el Tribunal Constitucional en su Sentencia núm. 64/1982, de 4 de noviembre, F.J. 5º.

204 Vid. LOPEZ RAMON, F.: *ibidem*, pág. 39.

hablamos de una disciplina jurídica cuyo objeto principal de investigación es el tributo. Hablamos de una disciplina cuyo objeto alude a una parte restringida de la realidad. No obstante, esta exigencia de tratamiento global no impide nuestra investigación, ya que la misma hay que insertarla en el contexto del resto de disciplinas jurídicas (Derecho civil, penal, administrativo, constitucional) y extrajurídicas (la economía, la física, etc.) que abordan el tema ambiental. En este ámbito, el Derecho Tributario juega un papel restringido, limitado por su propia naturaleza. Sin embargo, esta circunstancia no es óbice para que se renuncie a una investigación acerca de las relaciones entre el la fiscalidad y el medio.

La segunda nos lleva a delimitar qué entendemos por "medio ambiente". Esta es una exigencia, ya que dicho concepto va a determinar el campo material dentro del cual debemos analizar la virtualidad de los tributos. De otro modo, no podríamos acotar el campo de estudio dentro del cual se van a examinar las posibilidades de intervención tributaria²⁰⁵. El camino no es fácil, ya que el concepto de "medio ambiente" es muy complejo²⁰⁶. Los obstáculos para alcanzar nuestro objetivo se centran, fundamentalmente, en la polisemia de la palabra²⁰⁷ y en la dificultad para encontrar un concepto acabado y pacífico de ambiente. En relación con el primero de los temas, cabe decir que una cosa es la utilización que se haga del término en los distintos ámbitos de la vida, y otra, bien distinta, su concepción jurídica como base metodológica de una investigación. Por ello, debemos dirigirnos a conceptualizar el "medio ambiente" con la finalidad de

205 Vid. VERA JURADO, D.J.: *La disciplina ambiental de las actividades industriales*, Tecnos/ Uni. Málaga, Madrid, 1994, pág. 23.

206 Esta idea, acerca de la complejidad del medio, aparece ya remarcada desde 1972, en la propia Ley de Protección del Ambiente Atmosférico. Ésta en su Exposición de Motivos dice que "la dificultad primaria de los programas de defensa del medio ambiente radica en su extrema complejidad". En la doctrina, *vid.* VAZQUEZ DE PRADA, V.: "Medio ambiente y coste de contaminación", *ob. cit.*, pág. 128; PUIG, R.: "La Naturaleza y el Medio Ambiente", *ob. cit.*, pág. 61; GONZALEZ PAZ, J.: "Efectos del transporte...", *ob. cit.*, pág. 158; QUINTANA LOPEZ, T.: "La distribución de competencias en la protección de medio ambiente. Referencia especial a las actividades mineras", *REALA* núms. 235-236/1987, pág. 535; LOPEZ MENDUÑO, F.: "El derecho a la protección del medio ambiente", *REDC* núm. 10/1991, pág. 161; MORENO TRUJILLO, E.: *La protección jurídico-privada...* *ob. cit.*, pág. 31; CAMPINS ERITJA, M.: *La gestión de los residuos...*, *ob. cit.*, pág. 25. Del mismo modo, en la jurisprudencia constitucional se revela dicho carácter complejo de las cuestiones ambientales, *vid.* STC 64/1982, de 4 de noviembre, F.J. 5º.

207 SERRANO MORENO, J.L.: "La Constitución ambiental", *An. Dcho. Púb. Est. Pol.* núm. 2 1989/1990, pág. 198.

ajustar su significado en nuestra investigación. Ante la aludida complejidad del concepto de medio, debemos derivar el tema hacia los elementos que integran la noción de ambiente²⁰⁸. Sin embargo, no existe acuerdo acerca de los elementos que componen el medio²⁰⁹. Así pues, podemos apuntar, siguiendo a la doctrina²¹⁰, dos grandes corrientes en torno a los elementos que integran el concepto de ambiente: por una parte, una concepción amplia; y, por otra, una acepción más restringida.

Los autores encuadrados dentro del primer grupo defienden un concepto de ambiente integrado por los elementos naturales -aire, agua, suelo-, así como otros elementos culturales²¹¹, sociales²¹². En definitiva, por todos aquellos "elementos, naturales o no, que constituyen el medio sobre el que se asienta la civilización y la cultura del hombre de nuestros días"²¹³. Por su parte, para aquéllos que sostienen una concepción restringida, el "medio ambiente podría coincidir con la naturaleza"²¹⁴.

Nuestro estudio exige un concepto restringido de ambiente. La razón viene dada por el objeto principal de análisis. Nuestro interés se centra en examinar las posibilidades de la fiscalidad en un campo determinado: el ambiental. Esto significa que la investigación va a tener dos variables, por una parte, el tributo; y, por la otra, el medio. Al ser nuestra preocupación

208 En este sentido, *vid.* LETTERA, F.: "Lo stato ambientale...", *ob. cit.*, pág. 240; CAMPINS ERITJA, M.: *La gestión de los residuos peligrosos...*, *ob. cit.*, pág. 25.

209 *Vid.* ESCRIBANO COLLADO, P. y LOPEZ GONZALEZ, J.I.: "El medio ambiente como función administrativa", *REDA* núm. 26/1980, pág. 370.

210 *Ibidem.*

211 *Vid.*, entre otros, MARTIN REBOLLO, L.: "Medio ambiente y responsabilidad de la Administración", *REDA* núm. 11/1976, pág. 641. En la doctrina italiana, MADDALENA, P.: "Il diritto all'ambiente ...", *ob. cit.*, pág. 473. El origen de este planteamiento es GIANNINI, M.S.: "Ambiente: saggio sui diversi suoi aspetti giuridici", *RTDP* núm. 1/1973, pág. 15 y ss. Éste proyecta el concepto de ambiente en tres direcciones: a) como belleza de los bienes naturales -paisaje- y culturales -patrimonio histórico-artístico-; b) como elementos naturales: aire, agua y suelo; c) como objeto de disciplina urbanística, *ibidem.*

212 *Vid.* GALLEGO GREDILLA, J.A.: "Medio ambiente: la política ...", *ob. cit.*, pág. 47.

213 ESCRIBANO COLLADO, P. y LOPEZ GONZALEZ, J.I.: "El medio ambiente como función administrativa", *ob. cit.*, pág. 370. Esta configuración del concepto la podemos encontrar, igualmente, en autores como RUZA TARRIO, F.: "Calidad de vida y medio ambiente", *ob. cit.*, pág. 31; PUIG, R.: "La Naturaleza y el Medio Ambiente", *ob. cit.*, pág. 61.

214 ESCRIBANO COLLADO, P. y LOPEZ GONZALEZ, J.I.: *ibidem.*

fundamental el examen del tributo, nos interesa que la otra variable sea lo más operativa y pacífica posible, a fin de no desvirtuar el estudio de aquella. Esta circunstancia nos hace desechar un concepto de ambiente en el que se incluya bienes culturales o la vertiente social del mismo, ya que nos abocaría a una investigación extensísima y poco operativa²¹⁵ a nuestros efectos.

Todo ello nos impulsa a orientar nuestro estudio hacia el concepto restringido de ambiente. En este sentido, el concepto de Naturaleza incluye, por una parte, los elementos naturales -aire, agua y suelo- y, por otra, la fauna, la flora e, incluso, los paisajes²¹⁶. Este concepto propuesto muestra garantías de reconducir el tema ambiental a una cierta unidad. Por tanto, puede ser válido para nuestro estudio. Ahora bien, cabe seguir profundizando en la materia. Un concepto de ambiente aún más restringido lo propone MARTIN MATEO²¹⁷. Para el autor el concepto de "medio ambiente" incluye "aquellos elementos naturales de titularidad común y de características dinámicas: en definitiva, el agua y el aire, vehículos básicos de transmisión, soporte y factores esenciales para la existencia del hombre sobre la tierra"²¹⁸.

Dicho concepto se presenta, *a priori*, como excesivamente limitado, ya que problemas ambientales provocados por los pesticidas, los residuos sólidos o los ruidos quedarían excluidos de su tratamiento tributario. No obstante, el Profesor de Alicante alude a los elementos naturales, agua y aire, en sentido lato. Así, afirma que se puede reconducir a un problema de contaminación de los ciclos del agua o del aire, el problema de los residuos depositados en el suelo y que se transportan en aquéllos. Igualmente, la lucha contra el ruido se puede entender como perturbación del aire. No obstante, consideramos pertinente la inclusión del suelo como elemento natural dentro del concepto de ambiente, siempre desde su perspectiva de elemento esencial para la

215 Cfr. VERA JURADO,D.J.: *La disciplina ambiental de las actividades industriales*, ob. cit., pág. 26.

216 Vid. ESCRIBANO COLLADO,P. y LOPEZ GONZALEZ,J.I.: "El medio ambiente...", ob. cit., pág. 370.

217 *Tratado*, vol. I, ob. cit., pág. 86.

218 *Ibidem*, pág. 86.

existencia humana²¹⁹. Esta inclusión no altera, entendemos, la esencia del planteamiento de MARTIN MATEO, al incluirse el suelo como elemento natural substrato de vida. Desde esta perspectiva, el análisis del tratamiento tributario de los residuos sólidos presenta menores problemas de encaje sistemático. Además, este concepto de ambiente tiene la enorme ventaja metodológica de ser muy limitado y concreto.

Esta concepción, como hemos visto, es compatible con un análisis desde el punto de vista de los agentes que alteran el medio, como es el caso del problema de los residuos o los pesticidas, que afectan al suelo, a las aguas o al aire, sin llegar a ser elementos naturales. De otra parte, el concepto de bien ambiental no se limita al objeto material en sí mismo considerado, sino que, además, engloba la función ambiental que dichos bienes realizan en el Planeta. Esta circunstancia hace que se engloben dentro de dicho concepto, el ciclo natural y el equilibrio natural cuyo mantenimiento es esencial para la biosfera²²⁰.

Tal concepción de ambiente presenta una especial aptitud para asentar sobre él la investigación. Ahora bien, a este concepto de ambiente, como fundamento de la vida, conviene hacer dos observaciones: la primera referida a la necesidad de condicionar el mismo a la consideración del concepto constitucionalmente relevante de ambiente; la segunda alude a las propias exigencias que impone el objeto principal de estudio: la fiscalidad. Ésta, por su propia naturaleza, tiene su campo propio de actuación. Por tanto, existirán ocasiones en las que, dentro de este concepto físico de ambiente, no será propia su aplicación, ya que, ante un determinado problema ambiental no será factible la articulación de un tributo o una exención; mientras que, en otras, la medida fiscal se podrá aplicar a realidades que trasciendan la consideración de elementos naturales que fundamentan la vida, como la degradación del paisaje. En estos casos, aunque superamos el concepto de ambiente como fundamento de vida, no implica un desbordamiento del concepto restringido de ambiente, antes apuntado, como marco en el que desenvolver nuestra investigación, sino el acomodo al propio carácter de

219 Así, LOPERENA ROTA, D.: "La protección de la salud...", ob. cit., pág. 1458; este autor introduce el suelo dentro del concepto apuntado por MARTIN MATEO, ya que "una vez reconocida la función social de la propiedad se ha convertido ya en el soporte ambiental de intereses generales irrenunciables, como es el caso de la salud humana", *ibidem*.

220 LETTERA, F.: "Lo stato ambientale e le generazioni future", ob. cit., pág. 244.

"concepto abierto" del medio²²¹. Éste, entendido como fundamento de vida, presenta las mejores dotes para su operatividad. No obstante, su carácter histórico y las exigencias del objeto que operan sobre él, exigen una apertura del mismo, con la finalidad de priorizar las demandas del objeto principal de investigación; evitando, claro está, caer en la más absoluta generalidad. Por tanto, defendemos un concepto de ambiente como medio natural, pero siendo consciente del hecho de que las conexiones tributo/ambiente vendrán determinadas por las exigencias históricas de aquél.

221 VERA JURADO,D.J.: *La disciplina ambiental...*, ob. cit., pág. 26.

CAPTULO Iº

FUNDAMENTO JURIDICO DE LA PROTECCION AMBIENTAL

CAPITULO Iº. FUNDAMENTO JURIDICO DE LA PROTECCION AMBIENTAL

I. 1. ASPECTOS GENERALES DEL TEMA.

Una vez expuesto el significado y alcance del problema ambiental y, consecuentemente, manifestada la necesidad de intervención del Derecho, en nuestro caso del Derecho Tributario, con la finalidad de proteger el medio, debemos anclar en el Ordenamiento jurídico español el fundamento de dicha protección. Es necesario superar el dato fáctico para introducirnos en el mandato jurídico; dejar atrás los presupuestos reales para adentrarnos en los presupuestos jurídicos; arribar, en definitiva, al análisis de las normas jurídicas que fundamentan la protección del medio en España.

Los problemas ambientales son complejos. Desde una perspectiva material, la degradación del medio afecta a todos los sectores ambientales (agua, aire, suelo, paisaje, etc.); y, desde una perspectiva territorial, atañe a diversas zonas geográficas, dando así lugar a problemas locales, regionales, nacionales y mundiales.

Esta situación provoca que la intervención jurídica ambiental deba ser de la misma naturaleza; esto es, deba ser compleja²²². Esta circunstancia condiciona dicha intervención. Así, por una parte, ésta debe realizarse utilizando una amplia gama de instrumentos jurídicos, justificados por la diversidad de problemas ambientales existentes. Por ello, es necesario la implicación de distintas disciplinas jurídicas en dicha labor²²³. Por otra parte, aquélla debe proyectarse en diversos ámbitos territoriales, tanto nacionales, como internacionales²²⁴. Las medidas jurídicas encaminadas a preservar el

222 Vid. SALVIA, F.: "Gli strumenti giuridici della tutela ambientale", RGA núm. 2/1993, pág. 213.

223 Vid. LOPEZ RAMON, F.: "Régimen jurídico de la protección del aire", REDA núm. 84/1994, pág. 533.

224 En este sentido, ante un problema mundial como, por ejemplo, es la lluvia ácida, las respuestas deben darse, igualmente, desde este ámbito territorial. Así, el Estado español podrá articular, individualmente, medidas de prevención. Éstas resolverían los problemas de lluvia ácida originados por la industria española, tanto si afectan al territorio español, como al de los países circundantes (Portugal, Francia, etc). Sin embargo, no garantizarían la resolución del problema ambiental, que seguiría presente en el Planeta. Ni tan siquiera garantizarían la

medio deben adaptarse a la dimensión de los problemas sobre los que trata de incidir. Ante problemas ambientales mundiales, las respuestas jurídicas deben adoptarse en ese ámbito; y ante problemas ambientales nacionales, las respuestas jurídicas deben adoptarse dentro del mismo ámbito territorial, y por el poder público competente para ello. En ambos ámbitos territoriales se producen normas jurídicas que obligan o pueden llegar a hacerlo en España, siempre que en relación con las primeras el Estado español se obligue jurídicamente.

Por tanto, el nexo metodológico de análisis del fundamento jurídico de la protección ambiental en España es el Ordenamiento jurídico español, integrado, sistemáticamente, tanto por normas de producción nacional, internacional, como supranacional. El criterio sistematizador que vamos a utilizar para fundamentar jurídicamente la protección del medio responde al origen de las normas que amparan dicha protección²²⁵.

Nuestro objetivo en este capítulo es, pues, el anclaje jurídico del fundamento de la protección ambiental en el Ordenamiento jurídico español. Este planteamiento nos conduce al análisis de la Constitución española, como pieza clave del Ordenamiento jurídico²²⁶, norma jurídica y vértice normativo del mismo²²⁷. En el ámbito nacional, por su condición de

resolución del problema en el territorio nacional, ya que, por ejemplo, las industrias francesas, si este fuese el caso, seguirían afectando a nuestros bosques.

225 Criterio que, como reconoce LOPERENA ROTA, es el más común, aunque él, a la hora de sistematizar la legislación protectora de la atmósfera utiliza un criterio teleológico, "Tratamiento jurídico...", ob. cit., pág. 84.

226 Vid. LOZANO SERRANO, C.: *Consecuencias de la jurisprudencia ...*, ob. cit., el autor nos dice que "Explícitamente, la Constitución adopta en su artículo 1 la noción de «ordenamiento jurídico», como conjunto ordenado, coherente y sistemático de normas jurídicas, estableciendo los principios en los que se tiene que basar y que le van a servir de fundamento, confirmando -...- que la propia Constitución se incluye en él como pieza integrante del mismo y como fuente originaria. Ella es, pues, la que dota de coherencia a todo el sistema jurídico, conectando entre sí y consigo misma los distintos subordinamientos que prevé (tanto en lo sectorial como en lo territorial)", págs. 16-17.

227 Su consideración de norma jurídica se desprende del art. 9.1.º CE: "Los ciudadanos y los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico". Por tanto, se puede afirmar, como hace unánimemente la doctrina, que la Constitución forma parte del Ordenamiento jurídico, como se desprende de la lectura del propio texto constitucional, antes referido, cuando alude a la "Constitución y al resto del ordenamiento jurídico". Esta interpretación se confirma en el artículo 5.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial. Éste dice que "la Constitución es la norma suprema del ordenamiento jurídico y vincula a todos los Jueces y Tribunales...". La promulgación de la CE de 1978 tiene como nota primordial, aunque sea una tautología el afirmarlo, el hecho de que la Constitución aparece en el sistema de fuentes, con un

norma jurídica suprema del Ordenamiento jurídico; y, en el ámbito internacional, por el hecho de ser ella la que posibilita la integración de los tratados y convenios internacionales en el Ordenamiento jurídico español (art. 96 CE) siempre que sus estipulaciones no sean contrarias al contenido constitucional (art. 95 CE). Es, en definitiva, el instrumento jurídico en el que se diseña el modelo de sociedad al que aspira el pueblo español²²⁸.

Esta circunstancia eleva su contenido acerca de la protección del medio (art. 45 CE) a la condición de fundamento de la protección jurídica del ambiente en el Ordenamiento jurídico español. De forma tal, que las distintas medidas jurídicas nacionales, internacionales y supranacionales adoptadas por el Estado español o que vayan a tener vigencia en éste tendrán su fundamento en el mismo. Todas las medidas jurídicas, independientemente del ámbito en el cual se adopten (local, autonómico, nacional, comunitario o internacional), al integrarse en el Ordenamiento jurídico español, encuentran su fundamento último en el texto constitucional. Esta situación exige que el estudio de la protección fiscal del medio precise una delimitación previa del fundamento jurídico de la protección ambiental en España.

valor normativo inmediato y directo, erigiéndose en fuente originaria del Ordenamiento jurídico.

Así lo reconoció la doctrina desde le principio, *Vid.* GARCIA DE ENTERRIA, E.: "La Constitución como norma jurídica", en *La Constitución española de 1978*, dirigida por él junto a PREDIERI, Civitas Madrid, 1980. También, GARCIA DE ENTERRIA, E.; TOMAS-RAMON FERNANDEZ: *Curso de Derecho Administrativo*, Vol. I, Civitas, Madrid, Reimp., 1994, págs. 95-96. En el mismo sentido, esta afirmación aparece avalada por la propia jurisprudencia constitucional desde sus primeros pronunciamientos; ésta defiende el carácter de norma jurídica de la Constitución española (SSTC, de 31 de marzo de 1981, 16/1982, de 28 de abril de 1982, 80/1982, de 20 de diciembre).

Nos dice PAREJO ALFONSO, analizando la obra de GARCIA DE ENTERRIA (*La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional*, Civitas, Madrid, 1982, 2ª ed., págs. 68 y ss) que "la suma de los atributos de normatividad y superioridad propios de la Constitución determinan la unidad del ordenamiento del Estado", en "Constitución y valores del Ordenamiento", *Estudios sobre la Constitución Española. Homenaje al Profesor E. Garcia de Enterría*, Vol. I, Civitas, Madrid, 1991, pág. 30.

228 En este sentido, *vid.* TOMAS-RAMON FERNANDEZ: "Derecho, Medio Ambiente y Desarrollo", *REDA* núm. 24/1980, pág. 7; también en su obra, "El medio ambiente en la Constitución española", *DA* núm, 190/1991, págs. 340-341; CAZORLA PRIETO, L.M.: "Los principios constitucional-financieros en el nuevo orden jurídico", en *La Constitución española y las fuentes del derecho*, Vol. I, IEF, Madrid, 1979, pág. 499; PAREJO ALFONSO, L.: "Los valores...", *ob. cit.*, pág. 924. Para el autor, "la norma fundamental proclama, como norma suprema, un orden de valores [(Sentencia 8/1983, de 18 de febrero)], que tiene una específica significación «para el establecimiento y fundamentación de un orden de convivencia política general (Sentencia 67/1982, de 15 de noviembre, F.J.6.º) e, incluso, supone ella misma el establecimiento de ese orden de convivencia" *ibidem*, págs. 928-929.

De otra parte, nuestro objeto no se reduce, exclusivamente, a la edificación de los fundamentos jurídicos de la protección ambiental en sentido estricto, sino que, además, debemos indagar las posibles soluciones jurídicas al problema del medio. Así, ante la compleja naturaleza de los problemas ambientales, se precisa establecer distintas técnicas jurídicas con la finalidad de aportar soluciones diversas que se complementen en orden a la protección del medio. Esta circunstancia nos llevará al examen de los distintos instrumentos jurídicos articulados, como medios de intervención en la realidad ambiental, encaminados a defenderla; así como de las distintas disciplinas que lo formulan, ya que todas, aunque desde distintas perspectivas, forman parte del mismo Ordenamiento jurídico, que es único²²⁹. La articulación de los distintos instrumentos jurídicos aplicables en la preservación del medio encuentran, igualmente, su fundamento en el propio artículo 45 CE.

La fundamentación jurídica de la protección ambiental nos llevará al análisis de la normativa jurídica al respecto. De este modo, analizaremos la fundamentación constitucional de la protección ambiental, las exigencias derivadas para el Estado Español del Tratado de la Unión Europea en materia ambiental, así como, las obligaciones ambientales derivadas de los tratados internacionales ratificados por España. Una vez realizada la fundamentación jurídica de la protección ambiental, nuestro estudio desciende al análisis de dos cuestiones más concretas, aunque conectadas con la anterior: de un lado, la distribución territorial de las competencias en materia ambiental dentro de nuestro Ordenamiento jurídico; del otro, el examen de los instrumentos jurídicos articulados para cumplir con la finalidad de preservar el medio. De dicho análisis debemos obtener los presupuestos jurídico-constitucionales básicos para edificar la protección fiscal del medio. Este estudio nos aportará las primeras piezas en nuestra construcción dogmática. Tal vez sean éstas las más alejadas de la materia tributaria, pero son indispensables para articular la tributación ambiental.

²²⁹ Vid. RODRIGUEZ RAMOS, L.: "Instrumentos jurídicos preventivos...", ob. cit. pág. 463; RODAS MONSALVE, J.C.: *Protección penal y medio ambiente*, ob. cit., pág. 46.

I. 2. ORDENAMIENTO JURIDICO-CONSTITUCIONAL Y PROTECCION DEL MEDIO.

I.2.1. La constitucionalización de la protección del ambiente.

La Constitución española, en su artículo 45, configura al medio como un bien constitucional²³⁰ digno de protección²³¹. Su inclusión pone de manifiesto el interés del constituyente por recoger en el Texto constitucional las preocupaciones de la sociedad española²³². Es, además, loable su actuación

230 *Vid.*, la STC 64/1982, de 4 de noviembre (F.J. 2º). En este sentido, PAREJO ALFONSO afirma que "El cuadro de valores incorporado al orden constitucional no se agota en los valores superiores, principios generales y derechos fundamentales. La categoría genérica de bienes constitucionalmente protegidos engloba, desde luego, a estos valores típicos y más relevantes, pero también a cualesquiera otros consagrados o asumidos como tales por el constituyente a lo largo de la norma fundamental", "Los valores...", ob. cit., pág. 974. En definitiva, la Constitución configura al medio como un bien jurídico digno de protección; *vid.* igualmente, MATEU IZTURIZ, J.F.: "La potestad tributaria...", ob. cit., pág. 1955; PALOMAR OLMEDA, A.: "La protección del medio ambiente en materia de aguas", *RAP* núm. 110/1986, pág. 110.

En Italia, el ambiente es considerado, también, un bien jurídico, C. cost. 30 diciembre 1987, n. 641, *Giur. cost.* 1987, 3, pág. 3798. Más concretamente, se refiere al ambiente como "un bene primario e... un valore assoluto", C. cost. 30 diciembre 1987, n. 617, *Giur. cost.*, 1987, 3, pág. 3698.

231 La tutela ambiental contemplada en la CE parte de una "visión antropocéntrica del ambiente" [SERRANO MORENO, J.L.: "La Constitución ambiental", ob. cit., pág. 200], ya que la protección del medio propuesta tiene como fin último garantizar "desarrollo de la persona"; esta situación es manifiesta en el artículo 45.1 CE. Así, LOPEZ RAMON, F.: "La política de medio ambiente de la Comunidad Europea y su incidencia en el Derecho español", en *Tratado de Derecho Comunitario Europeo. Estudio sistemático desde el Derecho español*, vol. III (Dir. GARCIA DE ENTERRIA, E. y otros), Civitas, Madrid, 1986, nota 9, pág. 504. Para BELTRAN DE FELIPE, M. y CANOSA USERA, R. la finalidad última de la protección pública del medio es "garantizar que la persona va a desarrollarse y desenvolverse en un medio adecuado", "Relevancia constitucional del medio ambiente", *NUE*, núm. 122/1995, pág. 42.

En la doctrina italiana, MADDALENA nos dice que "L'ambiente..., assume valore in sé, e per questo valore va tutelato", "Il diritto all'ambiente...", ob. cit., pág. 472. Por contra, la jurisprudencia constitucional italiana fundamenta la constitucionalización de la protección ambiental no en la consecución de finalidades estéticas o naturales, sino en garantizar la existencia humana y alcanzar un *habitat* natural apropiado, C. cost. 30 diciembre 1987, n. 641, pág. 3798.

232 *Vid.* ALZAGA, O.: "Artículo 45", ob. cit., pág. 324; TOMAS-RAMON FERNANDEZ: "Derecho, Medio Ambiente y Desarrollo", ob. cit., pág. 6; RUZA TARRIO, F.: "Calidad de vida y medio ambiente", ob. cit., pág. 128; PEREZ LUÑO, A.: "Artículo 45 Medio Ambiente", ob. cit., págs. 242-243; MARTIN-RETORTILLO, S.: "Reflexiones...", ob. cit., pág. 8; LOPEZ MENUDO, F.: "El derecho a la protección del medio ambiente", ob. cit., págs. 163 y 165; DELGADO PIQUERAS, F.: "Régimen jurídico del derecho constitucional al medio ambiente", ob. cit., pág. 51. PEREZ LUÑO, A.: *Los Derechos Fundamentales*, Tecnos, Madrid, 1988 (3ª ed.), pág. 196. El propio Tribunal Constitucional en su Sentencia de 4 de noviembre de 1982, núm. 64, dice que "El art. 45 recoge la preocupación ecológica surgida en las últimas décadas en amplios sectores de opinión que han plasmado también en numerosos documentos internacionales" (F.J. 2º).

en el sentido de prever la importancia del ambiente en los próximos años. No obstante, no puede considerarse como pionera, ya que al constitucionalizar la protección de este bien no hace más que seguir la corriente europea²³³ de constitucionalización de este valor vigente en las sociedades desarrolladas²³⁴.

De otra parte, nuestro ordenamiento histórico-constitucional no estuvo exento de preocupaciones ambientales. La Constitución de la IIª República de 1931 en su artículo 45.2 sostenía que "El Estado protegerá también los lugares notables por su belleza natural o por su reconocido valor artístico o histórico"²³⁵. La preocupación por el medio se restringía al paisaje y al patrimonio histórico-artístico. Esta determinada configuración de la protección del medio era, por otra parte, comprensible si tenemos en cuenta que la degradación ambiental en los años treinta no era todavía muy relevante²³⁶.

I.2.2. La protección del medio como principio rector: naturaleza jurídica, significado y alcance.

El mandato constitucional de preservación del medio, contenido en el artículo 45 se ubica, sistemáticamente en el Capítulo IIIº del Título Iº relativo a los "Principios rectores de la política social y económica". Así configurado

233 La Constitución española de 1978 sigue en este punto a las constituciones de su entorno socio-económico. Así, se pueden citar las Constituciones de Grecia -art. 24- y la de Portugal -art. 66-, como ejemplo de países cuyos Textos legales recogen expresamente, dicha preocupación ambiental.

234 *Vid.* PEREZ LUÑO, A.: "Artículo 45 Medio Ambiente", ob. cit., pág. 248; TOMAS-RAMON FERNANDEZ: "Derecho, Medio Ambiente y Desarrollo", ob. cit., pág. 6; también en su obra, "El medio ambiente...", ob. cit., pág. 341.

235 Aunque, como reconoce PEREZ LUÑO, "constituye nuestro único precedente histórico de rango constitucional", "Artículo 45 Medio Ambiente", ob. cit., pág. 258.

236 Así, ALZAGA, O.: "Artículo 45", ob. cit., pág. 322; PEREZ LUÑO, A.: "Artículo 45 Medio Ambiente", ob. cit., pág. 259. Esta idea es puesta de relieve, también, por SPAGNA MUSSO, quien, en relación con la plasmación de la protección ambiental en la Constitución italiana, afirma que en la época posterior a la segunda guerra mundial los problemas ambientales no habitaban en las conciencias de los ciudadanos italianos, *Diritto Costituzionale*, CEDAM, Padova, 1992, 4ª ed., pág. 271.

procede analizar la naturaleza jurídica, significado y alcance de estos principios rectores.

La determinación de su naturaleza no siempre ha sido una cuestión fácil. Ha resultado, incluso, controvertida. Los autores que se han acercado al tema así lo atestiguan²³⁷. En efecto, se ha sostenido que aquéllos, al no tener estructura de norma jurídica, no son derecho constitucional, sino retórica²³⁸. Desde estas posiciones, los principios rectores se configuran como declaraciones programáticas, sin virtualidad propia, ya que necesitan el posterior desarrollo de una ley (art. 53.3 CE). Ante esta tesitura, nuestro análisis se bifurca en dos cuestiones complementarias entre sí: por una parte, verificar su naturaleza jurídica, afirmando su condición de normas jurídicas; por otra, resolver su eficacia jurídica, esto es, su alcance²³⁹.

En relación con el primero de los problemas planteados, debemos afirmar que la Constitución española es una norma jurídica, predicándose su juridicidad de toda ella. El Tribunal Constitucional ha reiterado en numerosas decisiones el indudable valor de la Constitución como norma jurídica. Esto, desde una perspectiva material, supone que: "...los preceptos que integran la Constitución son todos ellos constitucionales y, como tales, gozan del contenido y de la eficacia normativa que de su respectiva dicción resulta" (STC 206/1992, de 30 de noviembre, F.J. 3º).

Por tanto, los principios rectores de la política social y económica son auténticas normas jurídicas²⁴⁰. Éstos, contenidos en la Constitución e

237 Ponen de manifiesto esta polémica doctrinal, entre otros, LOZANO SERRANO, C.: *Consecuencias...*, ob. cit. págs. 18-19; SERRANO MORENO, J.L.: "Algunas hipótesis sobre los principios rectores de la política social y económica", *REP (NE)*, núm. 56/1987, pág. 103; *Idem*: "El ambiente como fin de estado...", ob. cit., pág. 318 TOMAS-RAMON FERNANDEZ: "El medio ambiente en la Constitución española", ob. cit., pág. 346; DELGADO PIQUERAS, F.: "Régimen jurídico...", ob. cit., pág. 53.

238 GARRIDO FALLA, F.: (dir.), *Comentarios a la Constitución*, Civitas, Madrid, 1980, pág. 579; un estudio sobre la posición de éste autor y la crítica al mismo lo hace SERRANO MORENO, J.L.: "Algunas hipótesis sobre los principios...", ob. cit., pág. 102.

239 Seguimos en este tema el planteamiento de LOZANO SERRANO, *Consecuencias...*, ob. cit., pág. 19.

240 *Vid.* PEREZ LUÑO, A.: "Artículo 45 Medio Ambiente", ob. cit., pág. 265, el autor defiende el "el carácter y la plena vinculatoriedad del artículo 45, al igual que los restantes preceptos recogidos en el capítulo III, sin que se les pueda relegar (...) a meros principios

independientemente de su formulación programática²⁴¹, participan del carácter jurídico de la misma²⁴², ya que "...la Constitución es precisamente eso, nuestra norma suprema y no una declaración programática" (STC 80/1982, de 20 de diciembre). Esta constitucionalidad implica que los poderes públicos están vinculados por todos los preceptos constitucionales, independientemente de su configuración o de su grado de protección.

En relación al alcance de los principios rectores, el art. 53 CE establece una gradación normativa, atendiendo a la intensidad de la tutela judicial que puede otorgarse a los distintos principios y derechos reconocidos en el Título Iº CE²⁴³. Así, según se desprende del contenido del artículo 53.3 CE, los principios rectores de la política social y económica, sin llegar a tener eficacia directa respecto de los ciudadanos²⁴⁴, ya que requiere que una ley desarrolle su contenido²⁴⁵, tienen naturaleza jurídica, proyectándose, pues, su

programáticos", *ibidem*. También, en este sentido, el Tribunal Supremo en su Sentencia de 25 abril 1989, (Ar. 3233).

241 *Vid.* LOPEZ MENUDO, F.: "El derecho a la protección del medio ambiente", ob. cit., pág. 174. Al hilo de esta argumentación, y en relación con el carácter jurídico o no de los principios rectores, LOZANO SERRANO afirma que "...la naturaleza de norma jurídica no viene determinada por la posibilidad de aplicación inmediata, ni por la claridad o concreción con que los diversos principios vengan expresados. Sin negar que, en general, los principios socioeconómicos siempre resultan más vagos e indeterminados de los denominados «derechos y libertades fundamentales», precisando de un desarrollo legislativo que concrete su alcance y contenido, no parece que este aspecto sea suficiente para privarles de juridicidad", *Consecuencias...*, ob. cit., pág. 19. Asimismo, SERRANO MORENO, J.L.: "Algunas hipótesis sobre los principios rectores...", ob. cit., pág. 104; *Idem*: "La Constitución ambiental", ob. cit., pág. 206.

242 En tal sentido, SERRANO MORENO, J.L.: "Algunas hipótesis sobre los principios rectores...", ob. cit., pág. 119; LOZANO SERRANO, C.: *Consecuencias...*, ob. cit., pág. 19; RODRIGUEZ BEREIJO, A.: "El sistema tributario en la Constitución (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)", *REDC* núm. 36/1992, ob. cit., pág. 15.

243 *Vid.* LOPEZ MENUDO, F.: "El derecho a la protección del medio ambiente", ob. cit., págs. 172-173.

244 Señala PAREJO ALFONSO que a los principios rectores de la política social y económica se le atribuye sólo "la eficacia directa propia de los principios (vertebrar el ordenamiento, de modo que su reconocimiento, respeto y protección han de informar la legislación positiva, la práctica judicial y la actuación de los restantes poderes públicos) y la tutela judicial ordinaria (en la medida de su conformación positiva por la legislación que los desarrolle y sin perjuicio de su aplicación directa por el Tribunal Constitucional como tales principios)", "Constitución y valores del ordenamiento", ob. cit., pág. 111.

245 *Vid.* VALLESPIN OÑA, F.: "Estado de Bienestar y Constitución", *RCEC* núm. 1/1988, pág. 134; LOPEZ MENUDO, F.: "El derecho a la protección del medio ambiente", ob. cit., pág. 179.

operatividad jurídica a través de su aplicabilidad inmediata²⁴⁶ por los poderes del Estado: "informará la legislación positiva, la práctica judicial y la actuación de los poderes públicos".

Los poderes públicos están obligados por el contenido de los principios rectores de la política social y económica²⁴⁷. En consecuencia están obligados a preservar el medio²⁴⁸. Esta circunstancia es particularmente relevante para el legislador. En consecuencia, los preceptos y mandatos contenidos en el Capítulo IIIº facultan al Estado para intervenir en la vida social y económica en la dirección en ellos señalados²⁴⁹. Se ha afirmado su aplicabilidad inmediata por los tres poderes del Estado. Ahora bien, ¿cuál es el alcance general de la obligación jurídica que impone el principio rector de protección ambiental a los poderes públicos? Esta cuestión debe ser contestada en el

246 Vid. LOZANO SERRANO, C.: *Consecuencias...*, ob. cit., pág. 20; PAREJO ALFONSO, L.: "Los valores en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional", ob. cit., pág. 956.

247 Así, PEREZ LUÑO afirma que "el carácter finalista de este precepto no sólo hace ilegítimas a las disposiciones que persigan fines diversos o contradictorios, sino que imponen al legislador la obligación de promulgar leyes y actuaciones necesarias para la consecución de sus objetivos", "Artículo 45 Medio Ambiente", ob. cit., pág. 266. Asimismo, vid. PAREJO ALFONSO, L.: "Los valores en la jurisprudencia del tribunal Constitucional", ob. cit., pág. 957; MENENDEZ MENENDEZ, A.: "Constitución, sistema económico y Derecho mercantil", HPE, núm. 94/1985, pág. 94; Desde una perspectiva específicamente ambiental, vid. BELTRAN DE FELIPE, M. y CANOSA USERA, R. "Relevancia constitucional...", ob. cit., pág. 45

En la doctrina italiana, AMATUCCI defiende la intervención estatal en aquellos sectores económicos cuyo actividad contaminante comprometa la protección ambiental diseñada en la Constitución italiana, *L'Ordinamento Giuridico Italiano*, ob. cit., pág. 464. La Corte costituzionale afirma que "il patrimonio paesaggistico e ambientale costituisce eminente valore cui la Costituzione ha conferito spiccato rilievo (art. 9, 2º comma), imponendo alla Repubblica -...- di perseguire il fine precipuo di tutela", C. cost. 7 maggio 1987, n. 167, RGA, 1987, pág. 346.

248 El ambiente se suma al conjunto de necesidades públicas. Al respecto LOZANO SERRANO apunta que "La evolución de las sociedades occidentales desarrolladas durante los últimos decenios ha mostrado de forma ininterrumpida cómo los poderes públicos iban asumiendo un número cada vez mayor de fines y de competencias en la dinámica social y económica", "Intervencionismo y Derecho financiero", REDF núm. 55/1987, pág. 325.

249 Vid. RODRIGUEZ RAMOS, L.: "Instrumentos jurídicos...", ob. cit., pág. 462; MENENDEZ MENENDEZ, A.: "Constitución, sistema económico y Derecho mercantil", ob. cit., pág. 61; LOPEZ MENUDO, F.: "El derecho a la protección del medio ambiente", ob. cit., pág. 180. Este autor cita en apoyo de sus argumentos la STC. 71/1982, de 30 de noviembre y STC 113/1989, de 22 de junio. Desde esta perspectiva, "la Constitución se presenta como el elemento primordial de incentivación y gobierno de la transformación del orden económico y social" FICHERA, F.: *Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale*, Ed. Scien. Italiane, 1973, pág. 25; en el mismo sentido MARTINEZ LAGO, M. A.: "Una interpretación constitucional de la funcionalidad de la capacidad económica como principio", REDF núm. 55/1987, pág. 386-387.

marco constitucional. Para ello, debemos realizar una interpretación sistemática de la Constitución. En este sentido, vamos a analizar cuatro cuestiones. En primer lugar, examinaremos el significado de la constitucionalización de la protección del medio; en segundo lugar, la configuración del Estado español como Estado social y democrático de Derecho (art. 1.1 CE); en tercer lugar, el mandato de realización del valor superior igualdad en el texto constitucional (art. 1.1 CE); y, finalmente, la conexión entre el artículo 45 CE y otros artículos constitucionales relacionados con él.

En primer lugar, la constitucionalización de la protección del medio, con la consiguiente positivización del mandato a los poderes públicos, no puede ser algo inocuo desde una perspectiva jurídica. Estamos, pues, ante la juridificación de un valor social. Este valor se conecta con los valores superiores constitucionales (art. 1.1), constituyendo una concreción de los mismos²⁵⁰. Esta circunstancia impone la obligación de actuarlo. Así, la necesidad de concretar en la realidad el principio ambiental viene exigido, como no podía ser de otra manera, desde dos perspectiva: en primer lugar, por su propia naturaleza de norma jurídica; en segundo lugar, por ser una de las líneas de proyección de los valores superiores que informan el entero ordenamiento jurídico. Consecuentemente, su constitucionalización comporta una serie de exigencias, de cambios y de transformaciones²⁵¹, sin las cuales el precepto quedaría vaciado de contenido. La recepción de este valor por parte de la Constitución exige a los poderes públicos un cambio de la realidad actual, que se muestra contraria a la preservación del medio. ¿En qué grado o medida? No lo sabemos, ya que ningún principio constitucional es absoluto. Por ello, habrá que compatibilizarlo con el resto de mandatos constitucionalizados, pero lo que sí queda sentado es la necesidad de

250 Vid. PAREJO ALFONSO, L.: "Constitución y valores del ordenamiento", ob. cit., pág. 118. *Idem*: "Los valores en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional", ob. cit., págs. 959-960.

251 Vid. TOMAS-RAMON FERNANDEZ: "Derecho, Medio Ambiente y Desarrollo", ob. cit., pág. 7; PAREJO ALFONSO, L.: "Constitución y valores del ordenamiento", ob. cit., pág. 112; DELGADO PIQUERAS, F.: "Régimen jurídico del derecho constitucional al medio ambiente", ob. cit., pág. 67. AMATUCCI, partiendo de la constitucionalización de la protección ambiental, afirma que la Constitución italiana asume una determinada dirección de evolución social, acorde con el medio rechazando los modelos consumistas y perniciosos con el medio, *L'Ordinamento Giuridico Finanziario*, ob. cit., pág. 462.

transformación de la sociedad en una dirección que garantice la preservación del medio.

En segundo lugar, España se constituye constitucionalmente en un "Estado social y democrático de Derecho" (art. 1.1 CE). Esta conformación jurídica del Estado como "social" tiene sus precisas consecuencias²⁵². Alude, primeramente, a la "responsabilidad del estado en orden a las condiciones de vida en la comunidad"²⁵³. Esta cláusula se proyecta a lo largo del texto constitucional. Así, en el propio precepto se identifica con la exigencia del valor superior igualdad: la realización del valor superior igualdad aparece como una de los principales proyecciones de dicha cláusula²⁵⁴. Sobre todo en su plasmación del artículo 9.2 CE²⁵⁵. Del mismo modo, la concepción de Estado democrático de Derecho descansa sobre los siguientes principios: "imperio de la ley: ley como expresión de la voluntad general; división de poderes y legalidad de la Administración como mecanismos jurídicos antitotalitarios; y, finalmente, respeto, garantía y realización material de los

252 GARRORENA MORALES afirma que la cláusula "Estado social" constituye una auténtica "norma", *El Estado español como Estado social y democrático de Derecho*, Tecnos, Madrid, 1984, pág. 100.

253 PAREJO ALFONSO, L.: "Constitución y valores del ordenamiento", ob. cit., pág. 113. La generalidad de autores coinciden en afirmar la significación que la cláusula "Estado social" tiene en orden a la realización de las necesidades básicas de la sociedad. Así, GARRORENA MORALES, A.: *El Estado español...*, ob. cit., pág. 34; MENENDEZ MENENDEZ, A.: "Constitución, sistema económico...", ob. cit., pág. 51. CASCAJO CASTRO, J.L.: "La voz «Estado social y democrático de Derecho»: materiales para un léxico constitucional español", RCEC núm. 12/1992, pág. 17; PEREZ LUÑO, A.: *Los Derechos Fundamentales*, ob. cit., pág. 193. Ciertamente, entre ellas se encuentra la realización de las actividades necesarias con la finalidad de garantizar un mínimo ambiental a la sociedad, como de hecho así lo reconoce PEREZ LUÑO al afirmar que "El Estado social de Derecho considera como tareas propias ayudar a sus ciudadanos...[en la lucha contra]... la degradación del medio ambiente", *ibidem*, pág. 193. Expresivamente, RODRIGUEZ BEREIJO defiende la intervención del Estado en la labor de garantía de determinados bienes públicos, que conforman las condiciones materiales de vida, entre los que se encuentra el ambiente, "La Constitución de 1978 y el modelo de Estado: consideraciones sobre la función de la Hacienda Pública", *Sistema* 53, marzo 1983, pág. 84.

En Italia, *vid.* LETTERA, F.: "Lo stato ambientale e le generazioni future", ob. cit., pág. 248.

254 *Vid.* GARRORENA MORALES, A.: *El Estado español...*, ob. cit., págs. 48 y 57; SERRANO MORENO, J.L.: *Ecología y Derecho...*, ob. cit., pág. 136; PAREJO ALFONSO, L.: "Los valores...", ob. cit., pág. 969.

255 *Vid.* PAREJO ALFONSO, L.: *ibidem*, págs. 969-970.

En relación con el ordenamiento jurídico italiano, *vid.* LETTERA, F.: "Lo stato ambientale e le generazioni future", ob. cit., pág. 248; AMATUCCI, A.: *L'Ordinamento Giuridico Finanziario*, ob. cit., pág. 460.

derechos y libertades fundamentales"²⁵⁶. Todo ello, con la finalidad de construir "una sociedad democrática donde cada vez más plenamente se institucionalice jurídicamente y se realice materialmente todas las posibilidades y dimensiones del hombre real"²⁵⁷

En definitiva, esta configuración del Estado como social y democrático de Derecho informa tanto el principio de igualdad real (art. 9.2 CE), como los mandatos contenidos en el Capítulo IIIº del Título Iº de la Constitución, así lo entiende el Tribunal Constitucional en su sentencia 19/1982, de 5 de mayo (F.Jº 5º). Desde esta perspectiva, la obligación de los poderes públicos de preservar el medio supone una proyección de la cláusula del Estado social y democrático de Derecho.

En tercer lugar, la Constitución constituye, básicamente, un proyecto de realización del principio igualdad en toda su dimensión. Esta afirmación la confirma su plasmación como valor superior del ordenamiento jurídico (art. 1.1 CE). Este proyecto vertebra todo el texto constitucional²⁵⁸. En este sentido, tiene una notoria importancia el artículo 9.2 CE, que impone "a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en los que se integra sean reales y efectivas". Sobre este texto, entendemos, debe girar el "debate sobre el mayor o menor alcance del compromiso social del sistema"²⁵⁹. Esta vertebración culmina en el Capítulo IIIº, en el que se diseñan los proyectos de progreso socio-económicos, que posibilitan la realización de la igualdad real²⁶⁰, entre las que

²⁵⁶ DIAZ, E.: *Estado de Derecho y sociedad democrática*, Taurus Humanidades, (séptima reimpresión), Madrid, 1991, pág. 154.

²⁵⁷ *Ibidem*.

²⁵⁸ En relación con los valores superiores, GARCIA DE ENTERRIA ("Los ciudadanos y la Administración: nuevas tendencias en Derecho español", *REDA*, núm. 59/1988) afirma que "...la Constitución española es probablemente la única que ha intentado jerarquizar internamente su propio contenido mediante la definición en el artículo 1 de lo que llama los «valores superiores» del ordenamiento jurídico", pág. 331.

²⁵⁹ GARRORENA MORALES, A.: *El Estado español...*, ob. cit., pág. 58.

²⁶⁰ En este sentido, *vid.* AMATUCCI, A.: "La intervención de la norma financiera en la economía: perfiles constitucionales", en *Seis estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Edersa, Madrid, 1980, ob. cit., pág. 44; PECES-BARBA, G.: *Los valores superiores*, Tecnos, Madrid, 1985, pág. 41; PEREZ LUÑO, A.: *Los Derechos Fundamentales*, ob. cit., pág. 183; SERRANO MORENO, J.L.: "La Constitución ambiental", ob. cit., pág. 207; también en *Ecología y Derecho...*, ob. cit., pág. 136.

se encuentra la consecución de un medio ambiente adecuado. Por ello, la preservación del medio coadyuva a la consecución de la igualdad real²⁶¹. Esta circunstancia configura el contenido del Capítulo IIIº como "*determinaciones de fines de Estado*"²⁶² e impone una actitud positiva de los poderes públicos. La jurisprudencia constitucional se ha encargado de verificar esta idea²⁶³. Ésta, en relación con el legislador, exige la promulgación de normas que hagan realidad el contenido de los principios establecidos en dicho capítulo²⁶⁴.

Esta posición es asumida en Italia por SALMI, S.: *Diritto dell'ambiente*, Pirola, Milano, 1989, pág. 22.

261 Vid. SERRANO MORENO, J.L.: "La Constitución ambiental", ob. cit., pág. 207; BELTRAN DE FELIPE, M. y CANOSA USERA, R.: "Relevancia constitucional del medio ambiente", ob. cit., pág. 46.

262 Así, GARCIA DE ENTERRIA, E.: "Los ciudadanos y la Administración...", ob. cit., pág. 330; SERRANO MORENO, J.L.: "El ambiente como fin...", ob. cit., pág. 329; PAREJO ALFONSO, L.: "Ordenación del territorio y medio ambiente", Ponencia presentada al I Congreso Nacional de Derecho Ambiental, Sevilla, 1995, pág. 118. Para RODRIGUEZ BEREIJO ("El sistema tributario en la Constitución...", ob. cit.) ésto les confiere "una innegable eficacia legitimadora y deben fundamentar, por tanto, todo el funcionamiento del Estado y más concretamente de su Hacienda Pública, como son: la redistribución de la renta...el derecho a la salud...y la mejora de la calidad de vida", pág. 16.

263 Así la STC 71/1982, de 30 de noviembre, ha declarado que "Los principios proclamados en los apartados 1 y 3 del artículo 51, y lo que dispone el artículo 53.3, los dos de la Constitución, son previsiones constitucionales que obligan al legislador". Por su parte, la STC 113/1989, de 22 de junio, afirma, hablando de los principios rectores de la política social y económica, que éstos "obligan a los poderes públicos, no sólo al despliegue de la correspondiente acción administrativa prestacional, sino además a desarrollar la acción normativa que resulte necesaria para asegurar el cumplimiento de esos mandatos constitucionales...". De otra parte, "...los poderes públicos deben buscar los medios para lograr que la realidad se acerque a los a los principios rectores del Capítulo IIIº del Título Iº de la Constitución..." (STC 189/1987, de 24 de noviembre).

264 Ante esta imposición, el problema se plantea, como muy bien advierte LOPEZ MENUENDO, en términos negativos: ¿qué ocurre ante la inactividad legislativa?, esto es, cómo se resuelve lo que se denomina "inconstitucionalidad por omisión". Para el autor, "cabría distinguir dos supuestos: a) inactividad pura y simple del legislador, o sea, inexistencia de normativa alguna para el logro de los fines señalados en el Capítulo III (...); b) omisión en la legislación dictada de aquellos aspectos o garantías proclamados por la Constitución como principios rectores", "El derecho a la protección del medio ambiente", ob. cit., pág. 181. Ciertamente, el problema es importante. Al hilo de lo afirmado, advierte LOZANO SERRANO que la incorporación de los principios al ordenamiento constitucional "prefigura una estabilidad y permanencia que impide su inobservancia por el legislador ordinario", *Consecuencias...*, ob. cit., pág. 18. A nuestro entender, los mandatos constitucionales imponen exigencias a los poderes públicos (art. 53.3 CE), pero el tema se complica, al derivar hacia un problema de ausencia de instrumentos de control de la inactividad pública en relación con los mandatos contenidos en el Capítulo III. Éstos no existen, por tanto, se hace imposible exigir a los poderes públicos el cumplimiento de dichos mandatos, por lo menos desde una perspectiva jurídica; tan sólo es posible, por una parte, su cumplimiento negativo, esto es, la imposibilidad

En cuarto lugar, finalmente, la protección del medio se conecta con una serie de derechos, principios y valores constitucionales. Así su defensa se presenta como una exigencia derivada, además, de su mandato constitucional, de la garantía de otros derechos, bienes y principios también garantizados constitucionalmente. Así, su protección se propugna como base del desarrollo de la personalidad²⁶⁵. El libre desarrollo de la personalidad se articula como "fundamento del orden político y de la paz social" (art. 10.1 CE). Esto introduce un plus a la hora de valorar la importancia de la protección ambiental²⁶⁶. De otra parte, en el estado actual de degradación ambiental se llega, incluso, a poner en peligro la salud de las personas. Esta situación provoca la conexión de la protección del ambiente con la protección de la salud (art. 43 CE)²⁶⁷. Esta circunstancia arroja mucho más, si cabe, la necesidad de proteger el medio. En definitiva, la Constitución española ampara un conjunto de bienes y valores cuya protección exigen, al mismo tiempo, la preservación del medio como presupuesto de realización de los mismos. Esta situación dota de un elevado interés constitucional la protección ambiental.

Caracterizado el derecho a la protección del medio como principio rector de la política social y económica, sentada su condición de norma jurídica, así como, exigida su aplicabilidad inmediata por parte de los poderes públicos, se puede deducir con certeza la finalidad promocional del mismo. Éste exige a los poderes públicos, especialmente al legislativo, una transformación de la realidad acorde con el respeto al medio, materializando, de este modo, el

de que las normas contradigan su contenido, y, de otra parte, la exigencia política de su cumplimiento. En este sentido, la STC 45/1989, de 20 de febrero, señala que la naturaleza de los principios rectores "hace improbable que una norma legal cualquiera pueda ser considerada inconstitucional por omisión" (F.J. 4º).

265 Esta formulación denota una visión antropocéntrica del ambiente, de modo que éste no constituye un fin a proteger por su propio valor intrínseco, sino por ser una condición para el libre desarrollo de la personalidad. En este sentido, *vid.* SERRANO MORENO, J.L.: "El ambiente como fin...", *ob. cit.*, pág. 329.

266 SERRANO MORENO entiende que esta circunstancia "redimensiona la protección y la restauración del ambiente como medios imprescindibles para la estabilidad social", *ibidem*, pág. 329.

267 La STC 329/1993, de 12 de noviembre, afirma que la protección ambiental tiene como objetivo final la protección de la salud (F.J. 4º). Esta conexión entre protección del medio y defensa de la salud fue ya puesta de manifiesto por el Auto del Tribunal Supremo de 11 de mayo de 1989, Cont.-Admin., (Ar. 3867). En la doctrina ha revelado esta unión LOPERENA ROTA, D.I.: "La protección de la salud...", *ob. cit.*, págs. 1464 y 1467.

valor igualdad como directriz que impregna la Constitución, y cuya realización en su vertiente material exige la protección del medio, en el marco de un Estado social y democrático de Derecho. Esta circunstancia da pie para que podamos plantearnos si las normas tributarias pueden coadyuvar a dicho propósito. Ahora bien, queda por delimitar cuáles son los objetivos ambientales a realizar para cumplir con el mandato constitucional; esto es, en qué se concreta, desde una perspectiva ambiental, el mandato constitucional de preservación del medio.

I.2.3. Delimitación de la actividad positiva en materia ambiental: artículo 45.2 CE.

Los poderes públicos tienen la obligación de proteger el medio; esto es, de actuar con la finalidad de asegurar las condiciones ambientales adecuadas para el desenvolvimiento de la existencia humana²⁶⁸. Esta afirmación se ve amparada, además, en el tenor literal del artículo 45.2 CE. Precepto que asienta la obligación de los poderes públicos²⁶⁹ de velar por la utilización racional de los recursos naturales con el fin de defender y restaurar el ambiente²⁷⁰. Desde esta perspectiva la preservación del medio aparece como una función pública²⁷¹.

268 Vid. KOLM, S. C: "La economía del medio ambiente", ob. cit., pág. 435; DIEZ NICOLAS, J.: "Aproximación sociológica...", ob. cit., pág. 22; RODRIGUEZ RAMOS, L.: "Presente y futuro de la protección penal del medio ambiente en España", *DA* núm. 190/1981, pág. 237; MARTIN MATEO, R.: *Tratado...*, Vol. Iº, ob. cit., pág. 149; DELGADO PIQUERAS, F.: "Régimen jurídico...", ob. cit., págs. 71-72; PRUD'HOMME, R.: "Notas...", ob. cit., pág. 476; BOYER, M.: "Aspectos económicos...", ob. cit., pág. 30.

269 La STC 35/1983 sostiene que la "noción de poderes públicos que utiliza nuestra Constitución sirve como concepto general que incluye a todos aquellos Entes que ejercen un poder de imperio, derivado de la soberanía del Estado y procedente, en consecuencia, a través de mediación más o menos larga, del propio pueblo" (F.J. 3º).

270 Vid. en este sentido, ENSENAT DE VILLALONGA, A.: "La contaminación atmosférica en España...", ob. cit., pág. 52; MATEU IZTURIZ, J.F.: "La potestad de las CCAA...", ob. cit., pág. 1955; PALOMAR OLMEDA, A.: "La protección del medio ambiente en materia de aguas", ob. cit., pág. 111. Por su parte, QUINTANA LOPEZ sostiene que la imposición a los poderes públicos de la protección ambiental por parte del artículo 45.2 CE "no ha hecho más que elevar a constitucional una regla esencial a la adecuada gestión del orden natural", "La distribución de competencias ...", ob. cit., pág. 535.

271 Vid. ESCRIBANO COLLADO, P. y LOPEZ GONZALEZ, J. I.: "El medio ambiente como función administrativa", ob. cit. pág. 367. DELGADO PIQUERAS, F., "Régimen jurídico...", ob. cit., pág. 61. Esta es la posición igualmente mantenida por el Tribunal Supremo

Sentada la obligación constitucional de los poderes públicos de proteger el medio, nos corresponde en este momento señalar el significado, contenido y alcance de dicha protección; esto es, ¿qué entiende la Constitución por protección del medio? De este modo, concretaremos en qué dirección debe actuarse la intervención de los poderes públicos en materia ambiental. La respuesta debe alumbrarse partiendo del análisis del artículo 45.2 CE, ya que éste es el único apartado de este artículo que contiene referencias concretas acerca de cuales deben ser los objetivos a alcanzar por parte los poderes públicos en su labor protectora del medio²⁷².

El artículo expresa los fines de "proteger y mejorar la calidad de vida y defender y restaurar el medio ambiente". Éstos concretan el contenido de este principio rector de la política social y económica. Aparecen como los únicos datos que nos acercan a lo que el constituyente entiende por protección del medio. Esta circunstancia concede a dicha formulación una elevada importancia, ya que es la que diseña directamente el camino a seguir a la hora de perfilar una política de protección del medio. No obstante, nos inclinamos por una interpretación in extenso de la misma, y admitimos otras políticas públicas que obtengan resultados notorios en orden a la protección ambiental. La protección ambiental constitucionalizada exige siempre, y en cualquier momento histórico, la preservación del medio en condiciones adecuadas para la existencia humana y su desarrollo. Éste es el fin constitucionalizado, el núcleo esencial del mismo. Éste siempre debe ser la guía de las políticas o medidas concretas adoptadas para la preservación del medio. Todo lo demás es relativo, dependerá de la opción legislativa, de los conocimientos de la ciencia, etc... Ahora bien, tampoco esta circunstancia debe privar de significado a lo expresado por la Constitución como única referencia jurídica al respecto.

En el apartado 2º del artículo 45 CE se recogen los dos fines que, a priori y a nuestro entender, dan funcionalidad al mismo como principio rector de la política social y económica: por una parte, "proteger y mejorar la calidad de vida"; y, por la otra, "defender y restaurar el medio ambiente". En

jurídico...", ob. cit., pág. 61. Esta es la posición igualmente mantenida por el Tribunal Supremo en diversas sentencias: 30 de abril de 1990 (Ar. 5620); 7 de noviembre de 1990 (Ar. 8750); 26 de diciembre de 1991 (Ar. 378/1992).

272 Vid. ESCRIBANO COLLADO, P. y LOPEZ GONZALEZ, J.I.: *ibidem*, pág. 371.

consecuencia, los poderes públicos tendrán en su horizonte de actuación la consecución de ambos objetivos.

El constituyente equipara, o si se quiere un estrechamente, los términos calidad de vida y medio ambiente²⁷³. Así configurado, éste pierde, en parte, operatividad jurídica. Proponerse como objetivo "la protección y mejora de la calidad de vida" es tanto como proponerse como objetivo la consecución de buena parte del contenido material del Texto constitucional. Fijarse como meta jurídica "la protección y mejora de la calidad de vida", exige la realización de múltiples políticas de variado espectro: educativa, vivienda, sanitaria, económica, cultural y, también, la ambiental²⁷⁴. No en valde aparece recogido en el Preámbulo de la Constitución en estos términos: "La Nación española,..., proclama su voluntad de:... Promover el progreso de la cultura y de la economía para asegurar a todos una digna calidad de vida". Estamos, pues, en presencia de un concepto amplio, genérico, global²⁷⁵. Esta circunstancia convierte al concepto de calidad de vida en poco o nada operativo jurídicamente²⁷⁶. Por ello, debemos deslindar la defensa y restauración del medio, del objetivo de protección y mejora de la calidad de vida. La finalidad es obtener unas conclusiones claras en orden a fijar el contenido del principio rector. Ello nos conduce a renunciar al concepto de

273 Aunque ambos conceptos no son similares, GRAU FERNANDEZ,S.: "La Constitución Española y el Medio Ambiente", ob. cit., pág. 68.

274 Sobre la amplitud de medidas necesarias para alcanzar unos niveles óptimos de calidad de vida, *vid.* GRAU FERNANDEZ, S.: *ibidem*, pág. 68.

275 DELGADO PIQUERAS afirma que "el nuevo concepto de «calidad de vida» engloba, junto al concepto de «nivel de vida» (aumento cuantitativo de la producción, relacionado con el consumismo), lo referente "al desarrollo de las necesidades espirituales del hombre como presupuesto para la realización integral de la dignidad de la persona", "Régimen jurídico...", ob. cit., págs. 61-62.

276 Sobre este tema, resulta de interés analizar lo escrito por MARTIN MATEO,R.: "La calidad de vida como valor jurídico", ob. cit. Esta autor entiende que "La calidad de vida es en términos generales una noción intrínsecamente valorativa, que dependerá de los criterios, inevitablemente subjetivos, de quienes ponderen una situación frente a otra", *ibidem*, pág. 1441. Esto le confiere al concepto un indudable carácter relativo. Esta circunstancia hace concluir al Profesor de Alicante que "el único concepto de calidad de vida que puede en estos momentos ser trascendente para el Derecho es el relacionado con el marco físico de la existencia humana", *ibidem*, pág. 1443. Así, relaciona los conceptos de calidad de vida y medio ambiente, una vez entendida la calidad de vida como "parámetro definitorio de las condiciones mínimas que debe tener el medio físico, ..., relacionándose con los recursos naturales que más adelante trataremos", *ibidem*, pág. 1445.

calidad de vida a la hora de definir las pautas de intervención pública en materia ambiental.

El ambiente es uno de los elementos que influyen en la calidad de vida de los seres humanos²⁷⁷, y lo hace de un modo importante. Quizá la importancia del ambiente en la consecución de la calidad de vida es lo que ha determinado su inclusión en este artículo, prescindiendo de otros preceptos constitucionales que fundamentan la tutela de políticas necesarias para garantizar una adecuada calidad de vida, como son, por ejemplo, los artículos 43 CE -donde se reconoce el derecho a la salud- y 47 CE -donde se reconoce el derecho a disfrutar de una vivienda digna-, etc...

La constitucionalización de la protección del ambiente como bien jurídico protegido en dicho artículo, así como la contribución del medio a "la protección y mejora de la calidad de vida", nos lleva a la siguiente consideración: "la protección y mejora de la calidad de vida", articulada como una de las finalidades encomendadas a los poderes públicos, es tan obvia que no era necesario incluirla en el texto del artículo²⁷⁸, ya que no aporta nada distinto a lo ya exigido con la constitucionalización de la tutela del medio²⁷⁹. La constitucionalización de la "defensa y restauración del medio ambiente" conlleva implícitamente "la protección y mejora de la calidad de vida". Por tanto, la defensa y restauración del medio constituye, a nuestro juicio, el contenido de la protección ambiental como principio rector de la política social y económica.

Esta situación nos orienta hacia el estudio de los términos "defender y restaurar el medio ambiente" como las líneas de actuación de los poderes

277 Vid. GRAU FERNANDEZ,S.: "La Constitución Española y el Medio Ambiente" ob. cit., pág. 68; RUZA TARRIO,F.: "Calidad de vida y medio ambiente", ob. cit., pág. 28; DELGADO PIQUERAS,F.: "Régimen jurídico del derecho constitucional al medio ambiente", ob. cit., pág. 62; LOPEZ LOPEZ,A.: "Medio ambiente y calidad de vida en el ordenamiento constitucional", *Anuario Jurídico Escorialense*, 1993, pág. 255. En la jurisprudencia constitucional así se contempla, *vid.*, STC. 64/1982, de 4 de noviembre (F.J. 2º).

278 En contra, *vid.* PEREZ LUÑO,A.: "Artículo 45 Medio Ambiente", ob. cit., pág. 262.

279 En palabras de MARTIN MATEO debería haber desaparecido todo el número 2 del art. 45, ya que introduce una innecesaria confusión, "La calidad de vida como valor jurídico", ob. cit., pág. 1448. Opinión que no compartimos, ya que para nosotros dicho precepto orienta todo el artículo hacia el verdadero significado del mismo: tutelar la protección del ambiente, a través de la intervención de los poderes públicos defendiéndolo y restaurándolo.

públicos. La política ambiental, en fin, debe dirigirse a la defensa y restauración del medio.

Defender es un término amplio, genérico. Dentro de su contenido puede incluirse cualquier actividad que se encamine a la protección ambiental, incluida la propia restauración de éste. No obstante, su contraposición en el texto constitucional al término restauración le confiere, a nuestro entender, un acento preventivo²⁸⁰. Así, la defensa del ambiente se concreta en una actuación preventiva de protección del medio²⁸¹. La función pública de defensa del medio presupone, igualmente, una actividad de «fomento y expansión» del mismo²⁸². Desde esta perspectiva, la idea de defensa del medio proyecta toda su dimensión preventiva. Por su parte, el término restaurar alude a la exigencia de actuar una vez realizado el daño ambiental, o, simplemente, actuar para mejorar la degradación provocada por causas difusas, relacionadas con la existencia de los seres vivos, especialmente de los hombres²⁸³. En síntesis, ambas políticas configuran las líneas de intervención de los poderes públicos en materia ambiental. Por una parte, deberán dirigir su actuación a evitar que se produzcan los daños ambientales. Por otra, en caso de que se produzcan, deberán proceder a reparar las condiciones naturales del medio en la medida de lo posible. Ambas líneas de intervención, preventiva y restauradora, deben enmarcar, en su caso, las medidas tributarias.

Según el propio tenor del artículo 45.2 CE, los poderes públicos para defender y restaurar el medio deben "velar por la utilización racional de los recursos naturales". Con ello, el constituyente impone a los poderes públicos

280 Vid. en este sentido, PEREZ LUÑO, A.: "Artículo 45 Medio Ambiente", ob. cit., pág. 270. Esta idea de intervención preventiva en materia ambiental es de notable trascendencia para el cumplimiento del mandato constitucionalizado. Así lo manifiesta la doctrina: LOPEZ MENUDO, F.: "El derecho a la protección del medio ambiente", ob. cit., pág. 198; VERA JURADO, D.J.: *La disciplina ambiental de las actividades industriales*, ob. cit., pág. 71.

281 Vid. ESCRIBANO COLLADO, P. y LOPEZ GONZALEZ, J.I.: "El medio ambiente y al función administrativa", ob. cit., pág. 372.

282 STS de 26 de diciembre de 1989, F.D. 5º (Ar. 9649,). Por su parte, BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROIG entienden que las medidas de preservación del medio se orientan "hacia una política preferentemente defensiva y reparadora en detrimento de otras políticas más activas y beligerantes en la consecución de los objetivos medioambientales", "Gasto público y medio ambiente", *NUE*, núm. 122/1995, págs. 29-30.

283 Vid.. PEREZ LUÑO, A.: "Artículo 45 Medio Ambiente", ob. cit., pág. 272.

la obligación de velar por la utilización racional de los recursos naturales. Esta obligación determina las pautas que deberá seguir la política de protección del medio para alcanzar la defensa y restauración del medio. Esta exigencia nos obliga a analizar las tres referencias constitucionales en este tema, con la finalidad de concretar mucho más, si cabe, las obligaciones positivas de los poderes públicos en esta materia. En primer lugar, a los poderes públicos se le encomienda como actuación material la de "velar". Su contenido se puede expresar en los términos "Cuidar de una cosa con mucha atención". Sinónimos de dicho verbo son: vigilar, cuidar, custodiar, guardar, proteger. Todos aluden en su significado a la idea de la prevención. El término "velar" impone a los poderes públicos la obligación de realizar una actividad de anticipación al daño ambiental; una actividad, en definitiva, preventiva. No obstante, en sentido *lato*, implica, igualmente, la realización de actividades una vez causado el perjuicio. Permite, por tanto, actividades correctivas del medio. Ambas actuaciones están dentro del objetivo encomendado a los poderes públicos de velar por la utilización racional de los recursos naturales. Si bien la actividad principal en la que debe concretarse esta política es en la actividad preventiva, como corresponde a la acepción normal del término "velar".

En segundo lugar, la acción de los poderes públicos se proyecta sobre la "utilización racional de los recursos naturales". Esta expresión es criticada por la doctrina debido a la escasa claridad que aporta al propio del artículo²⁸⁴. A nuestro entender, lo racional se relaciona con la supervivencia del hombre, y lo irracional alude a la degradación del medio hasta el punto de poner en peligro aquélla o, simplemente, crear las condiciones para ello²⁸⁵. Una utilización racional de los recursos naturales es aquella que garantiza una

284 Esta polémica deriva de su propia condición de concepto jurídico indeterminado, como señalan BORJA CARDELUS y MUÑOZ SECA: "Principios comunes para al utilización de los recursos del medio físico", ob. cit., pág. 99. Sobre su carácter contradictorio, *vid.* ESCRIBANO COLLADO,P; y LOPEZ GONZALEZ,J.I.: "El medio ambiente como función administrativa", ob. cit.,pág. 372.

285 Ante las dificultades que conlleva su concreción, BORJA CARDELUS y MUÑOZ SECA optan por clarificarlo definiendo lo contrario; declaran como irracional "el abuso y el despilfarro en la utilización", o bien "el mal uso o uso indebido", *ibidem*, pág. 100.

continuidad en la utilización de aquéllos. Aquella que se realiza en el marco de una política de desarrollo sostenible²⁸⁶.

El Tribunal Constitucional ha tenido ocasión de manifestarse sobre este particular en la Sentencia 64/1982, 4 de noviembre, referente al conflicto suscitado entre la protección del medio y la realización de actividades extractivas mineras. Éste concluye al respecto que "se ha de armonizar la «utilización racional» de esos recursos con la protección de la naturaleza" (F.J. 2º). Entiende, además, que en los casos de conflicto entre "la protección del medio ambiente y el desarrollo del sector económico minero" habrá de "ponderar en cada caso... con criterio flexible" (F.J. 8º). No obstante, entendemos que, aunque quepa posicionamientos políticos en la materia, existen límites infranqueables, relacionados con la sostenibilidad del desarrollo, por una lado, y con la supervivencia humana, por otro²⁸⁷. Estas exigencias establecen un marco más preciso a la hora de utilizar los recursos naturales²⁸⁸.

En tercer lugar, debemos clarificar cuál el significado o contenido de la expresión "recursos naturales", esto es, determinar el concepto constitucional de ambiente²⁸⁹. En el texto se expresa en tres ocasiones la voz ambiente: dos de ellas con el término "medio ambiente" y una con la expresión "recursos naturales". La tercera ocasión en que se utiliza el término ambiente - "defender y restaurar el medio ambiente"-, se alude al mismo de modo

286 Vid. en este sentido, DELGADO PIQUERAS, F.: "Régimen jurídico...", ob. cit., págs. 63-64. Por su parte, PEREZ LUÑO sostiene, partiendo del estudio de los debates parlamentarios, que "Con la expresión "utilización racional" de los recursos naturales se deseaba englobar comprensivamente todas las actividades destinadas a su restauración, conservación y mejora", "Artículo 45 Medio Ambiente", ob. cit., pág. 256.

287 En la doctrina italiana, CURTI GIALDINO nos dice, hablando del nivel óptimo de pureza del aire, que "Questo livello può ovviamente variare da una regione geografica all'altra, ma dovrebbe essere fissato perlomeno in modo tale che la salute dell'uomo e la sopravvivenza delle specie animali o vegetali no siano minacciate", "Ambiente (tutela dell):II", *Enciclopedia Giuridica*, pág. 7.

288 Vid. PEREZ LUÑO, A.: "Artículo 45 Medio Ambiente", ob. cit., pág. 272. La propia jurisprudencia constitucional así lo sostiene, cuando en la Sentencia 64/1982 afirma que la constitucionalización de la protección ambiental evita que "pueda considerarse como objetivo primordial y excluyente la explotación al máximo de los recursos naturales" (F.J. 2º).

289 En este sentido, MARTIN MATEO afirma que la Constitución española "carece..., de mayores precisiones sobre las características concretas del ambiente garantizado...", *Tratado...*, Vol. I, ob. cit., pág. 107.

genérico, amplio, no aporta nada relevante para su delimitación. Por contra, la primera vez que se refiere a él (art. 45.1), al conectar la defensa del medio con el desarrollo de la persona, abre la posibilidad, así lo entiende la doctrina²⁹⁰, de interpretar de modo amplio el concepto de ambiente. Pues el desarrollo de la persona requiere de unas condiciones de existencia que implican, no sólo el medio físico, sino, también, el denominado medio ambiente social, económico y cultural²⁹¹. Esta concepción es rechazada, ya que por una parte es poco operativa jurídicamente²⁹²; y, por otra, al referirse a un concepto amplio de ambiente, se invaden materias constitucionalizadas en otros preceptos (educación -art. 27-, salud -art. 43-, cultura -art. 44-, protección del patrimonio histórico-artístico -art. 46-, etc.²⁹³) lo cual parece que no es la intención del constituyente²⁹⁴.

No obstante, entendemos que la conexión medio ambiente adecuado/desarrollo de la persona (art. 45.1 CE) no necesariamente presupone una concepción amplia de ambiente. Igualmente, se puede entender que el constituyente se refiere al ambiente como medio físico, puesto que éste es determinante, y en un porcentaje muy alto, del desarrollo de la persona. Por tanto, dicha conexión no implica, inexcusablemente, una concepción específica del medio. Esta visión se ve respaldada por la segunda alusión al contenido objeto de análisis. Así, en el artículo 45.2 CE se habla de "recursos naturales"²⁹⁵. Este término, aunque no delimite exactamente el ámbito

290 Vid. MARTIN MATEO,R.: "La calidad de vida como valor jurídico", ob. cit., pág. 1449; *Idem, Tratado...*, Vol. I, 1991, pág. 109; MORENO TRUJILLO,E.: *La protección jurídico-privada...*, ob. cit., pág. 43.

291 Para MARTIN MATEO dicha concepción "puede dar lugar a una comprensión... del ambiente en cuanto entorno social", "La calidad de vida como valor jurídico", ob. cit., pág. 1449.

292 Vid. MARTIN MATEO,R.: *Tratado...*, Vol. I, ob. cit., pág. 109. En su artículo "La calidad de vida como valor jurídico", ob. cit., este autor habla de "compresión esterilizante del ambiente...", frente a su entendimiento funcional relacionado con el conjunto de elementos naturales básicos", pág. 1449.

293 Vid. MARTIN MATEO,R.: *Tratado...*, Vol. I, ob. cit., pág. 108; DELGADO PIQUERAS,F.: "Régimen jurídico...", ob. cit., pág. 63.

294 vid. RODRIGUEZ RAMOS, L.: "Delitos contra el medio ambiente", en *Comentarios a la legislación penal*, COBO DEL ROSAL (Dir.), *La Reforma del Código penal de 1983*, Tomo V-Vol. 2º, Edersa, 1985, pág. 829.

295 "Constituyen el género al que pertenecen los elementos integrantes del ambiente -nos dice MARTIN MATEO-, responden por tanto a una noción más amplia que la de éste, por lo que, atendiendo a las aludidas peculiaridades de tratamiento jurídico, la doctrina suele diferenciar

ambiental, acota mucho el campo de examen, al referirlo, exclusivamente, al medio natural. Dentro de este ámbito es donde se debe desenvolver nuestro estudio²⁹⁶. El concepto de recursos naturales alude a los elementos físicos - agua, aire y suelo-, a la flora y a la fauna²⁹⁷. Éstos son, de una manera descriptiva, los componentes del medio natural. Por tanto, la tutela ambiental de los poderes públicos se dirigirá a su protección. Estas materias serán las receptoras de la política activa de los tres poderes del Estado²⁹⁸. Del mismo modo, determinan, en su caso, la calificación de ambiental de los tributos conectados con dichos recursos.

La conclusión a la que hemos llegado no resuelve definitivamente el problema de concreción necesaria para afrontar un estudio fiscal del medio, ya que existen materias, como la protección de la fauna o de la flora, que consideramos poco abordables desde la perspectiva tributaria, aunque no imposible. Ha quedado claro que la acción de los poderes públicos se debe extender a todos los campos enunciados. Todos quedan comprendidos dentro del concepto de recursos naturales que hemos defendido. No obstante, desde el punto de vista tributario, resulta excesivamente amplio. Ello nos conduce, siguiendo el esquema metodológico defendido en relación con el concepto de medio, a circunscribir su ámbito al círculo de elementos naturales que constituyen "la concepción estricta y física del ambiente"²⁹⁹. Ésta abarca los elementos físicos: aire, agua y suelo. Estos son necesarios para la existencia humana y para el desarrollo de la persona. Debemos prescindir, por tanto, de la concepción social, cultural o económica del medio. De otra parte, dentro de

sistemáticamente los respectivos análisis. Los recursos naturales se clasifican en dos grandes grupos: renovables y no renovables", *Tratado...*, Vol. I, pág. 222. En el mismo sentido, GRAU FERNANDEZ, S.: "La Constitución Española y el Medio Ambiente", ob. cit., pág. 66.

296 *Vid.* VERA JURADO, D.J.: *La disciplina ambiental de las actividades ambientales*, ob. cit., pág. 28.

297 *Vid.* RODRIGUEZ RAMOS.L.: "Instrumentos jurídicos preventivos y represivos en la protección del medio ambiente", ob. cit., pág. 461; DELGADO PIQUERAS,F.: "Régimen jurídico...", ob. cit., pág. 63. En sentido contrario se manifiesta PEREZ LUÑO,A.: "Artículo 45 Medio Ambiente", ob. cit., para el autor "la alusión al medio ambiente en nuestra Constitución debe entenderse referida a su significación más amplia; esto es, a todo el conjunto de condiciones externas que conforman el contexto de la vida humana", pág. 260.

298 Se advierte por la doctrina que la protección de los recursos naturales se debe llevar a cabo sin distinción entre titularidad pública o privada. *Vid.* en este sentido, LOPERENA ROTA,D.I.: "La protección de la salud...", ob. cit., pág. 1466; DELGADO PIQUERAS,F.: "Régimen jurídico...", ob. cit., págs. 64 y ss.

299 MARTIN MATEO,R.: *Tratado...*, Vol. I, ob. cit., pág. 111.

ese medio físico, nuestro estudio se extiende a todas aquellas alteraciones del mismo que provoquen su degradación. Así, se incluye, por ejemplo, la contaminación acústica, conectada con la calidad del espacio físico, o la degradación del paisaje, como una alteración del suelo. Esta concepción constitucional de ambiente viene a coincidir con la jurídicamente relevante defendida en la construcción metodológica.

Analizado el contenido de la actuación de los poderes públicos en aras de defender y restaurar el medio, debemos continuar el análisis del artículo 45.2 CE. Nos queda por examinar el último inciso: "Los poderes públicos velarán por la utilización racional de los recursos naturales,..., apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva". Esta alusión a la solidaridad colectiva no sólo tiene "un alto valor didáctico"³⁰⁰, sino que presenta perspectivas de interés mucho más trascendentes. Pone de manifiesto la "indispensable" colaboración de todos en la solución del problema ambiental³⁰¹. Esta cuestión puede abordarse desde tres puntos de vista: territorial, temporal y fiscal. Desde una vertiente territorial, viene a concretar en materia ambiental el principio de solidaridad, recogido en el artículo 2 CE³⁰². Desde una vertiente temporal, las generaciones actuales tienen la obligación de desarrollar una actividad económica sostenible, que permita el disfrute del medio ambiente a las generaciones futuras³⁰³. Y, desde una vertiente fiscal³⁰⁴ el principio de

300 ALZAGA, O.: "Artículo 45", ob. cit., pág. 325.

301 Vid. ALZAGA, O.: *ibidem*, pág. 325; MARTIN MATEO, R.: *Tratado...*, Vol. I, ob. cit., pág. 129 y ss; SERRANA DE NORENA, F.: "La Política de medio ambiente...", pág. 26; LOPEZ LOPEZ, A.: "Medio ambiente...", ob. cit., pág. 249; BELTRAN DE FELIPE, M. y CANOSA USERA, R. "Relevancia constitucional...", ob. cit. pág. 47.

302 Vid. RODAS MONSALVE, J.C.: *Protección Penal y Medio Ambiente*, ob. cit., pág. 46. En este sentido, DELGADO PIQUERAS entiende que "el principio de la «indispensable solidaridad colectiva» encuentra un indudable campo para desplegarse en las relaciones ordinamentales entre Estado y Comunidades Autónomas", "Régimen jurídico...", ob. cit., pág. 61. Así lo ha explicitado ya el propio Tribunal Constitucional, al afirmar, en relación con el reparto de competencias entre Estado y CCAA, que corresponde al Estado el establecimiento de las normas que diseñen la política global de medio ambiente "dado el alcance no ya nacional, sino internacional que tiene la regulación de esta materia así como la exigencia de la «indispensable solidaridad colectiva» a que se refiere el artículo 45.2...", STC 64/1982, de 4 de noviembre, (F.J. 4º).

303 HERRERA MOLINA, P.M. y SERRANO ANTON, F. hablan, en este sentido, de la solidaridad intergeneracional, "Aspectos constitucionales y comunitarios de la tributación ambiental (especial referencia al impuesto sobre el dióxido de carbono y sobre la energía)", REDF núm. 83/1994, pág. 467.



solidaridad alude al empleo del deber de contribuir como técnica de preservación del medio³⁰⁵. Todos debemos contribuir en función de la idea de justicia que inspire dicho deber³⁰⁶, al levantamiento de las cargas públicas ambientales.

Este mandato constitucional impone una determinada actividad a los poderes del Estado, en orden a la realización de su contenido. Sin embargo, aunque referido a todos, el poder legislativo se ve especialmente afectado por el mandato, ya que de él depende la actividad legislativa que dinamiza la actividad del resto de los poderes. Ciertamente, de una buena producción normativa que desarrolle el precepto constitucional depende, en buena medida, el cumplimiento de las exigencias contenidas en el artículo objeto de análisis³⁰⁷. Será el legislador el encargado de dictar normas jurídicas que protejan el medio, desarrollando una política de defensa y restauración del ambiente. Esta política estará basada, esencialmente, en la intervención preventiva, aunque sin olvidar la acción correctiva, apoyada, en fin, en la indispensable solidaridad colectiva. Posibilitará, por tanto, la articulación de normas tributarias en aras de preservar el medio.

304 "El principio de solidaridad -señalan ESCRIBANO COLLADO y LOPEZ GONZALEZ- es un valor fundamental informador de los derechos individuales de la persona, y especialmente de los de naturaleza o contenido económico como la propiedad privada", "El medio ambiente....", ob. cit., pág. 372.

305 Para BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROIG, la expresión «indispensable solidaridad colectiva» podría legitimar el empleo de recursos públicos para la preservación del medio, "Gasto público y medio ambiente", ob. cit. pág. 26.

306 En palabras de HERRERA MOLINA y SERRANO ANTON, la solidaridad debe conllevar "una distribución equitativa y solidaria de las cargas que supone la lucha contra la contaminación", "Aspectos constitucionales...", ob. cit., pág. 468.

307 Vid. GRAU FERNANDEZ, S.: "La Constitución Española y el Medio Ambiente", ob. cit., pág. 68.

I.2.4. La pretendida naturaleza subjetiva del derecho a disfrutar de un «medio ambiente adecuado».

El artículo 45.1 CE reconoce a "Todos" el "derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado"³⁰⁸. Éste se configura como un derecho-deber. Así, a la par que se reconoce el derecho a un medio adecuado, se exige el deber de

308 En la Constitución italiana no existe una norma específica que reconozca el derecho al ambiente. Éste debe colegirse de otras normas constitucionales relacionadas con el bien ambiental. Los pilares básicos de la fundamentación constitucional de la protección ambiental son: la tutela del paisaje -art. 9. 2º CI-, como principio fundamental, y el derecho a la salud -art. 32. 1º CI-, *vid.* SPAGNA MUSSO, E.: *Diritto Costituzionale*, ob. cit., pág. 271. Así lo ratifica la jurisprudencia constitucional, C. cost. 28 maggio 1987, n. 210, *Giur. cost.*, 1987, 2, pág. 1593. Hay otros autores que incluyen entre los artículos constitucionales fundamento de la protección ambiental el artículo relativo al establecimiento de los límites de la iniciativa económica privada -art. 41. 2º CI-, *vid.* SALMIS, S.: *Diritto dell'ambiente*, ob. cit., págs. 14 y 25. En fin, otros, como GUSTAPANE, incluyen en la lista de artículos fundamento de la protección ambiental, además de los ya citados, los artículos 2, 3, y 42 CI, "Tutela ambiente (dir. interno)", ob. cit., págs. 416-417. De otra parte, AMATUCCI, partiendo de la conexión del derecho a la salud -art. 32. 1º CI- y de la garantía constitucional de que el desarrollo de la actividad económica no podrá desarrollarse en contra de la utilidad social -art. 41 CI-, con la finalidad de garantizar la seguridad, libertad y dignidad humana, fundamenta el rechazo constitucional a la utilización irracional de los recursos naturales, ya que el actual ritmo de disfrute de éstos pone en peligro la salud, y ésta, o mejor, su pérdida, compromete la realización de otros derechos directamente relacionados con aquélla como son, por ejemplo, el derecho a la seguridad, a la libertad, a la dignidad y a la solidaridad social, *L'Ordinamento Giuridico Finanziario*, ob. cit., págs. 457-459. Esta falta de fundamentación constitucional expresa no ha impedido el desarrollo de la protección ambiental a nivel legislativo, así el artículo 1 de la legge 8 luglio 1986, n. 349, proclama al ambiente como "interés fundamental de la colectividad", *vid.* POSTIGLIONE, A.: "Una svolta per il diritto dell'ambiente: la legge 8 luglio 1986 n. 349", *RGA* núm. 2/1986, pág. 251. Tampoco ha evitado la construcción dogmática en el campo ambiental, así AMATUCCI ha construido el concepto constitucional de "bienestar social", partiendo de los postulados constitucionales, artículos 9 y 32. 1 CI, definiéndolo como el estado socio-económico en el que se alcanza el máximo progreso que permite la conservación de un ambiente adecuado; a nuestro entender, AMATUCCI está identificando el concepto constitucional de "bienestar social" con el concepto de desarrollo sostenible, "Qualità della vita...", ob. cit., págs. 366-368.

La Constitución alemana de 1949 tampoco establece expresamente en su articulado la obligación del Estado de tutelar el ambiente, ni en la parte relativa a los derechos fundamentales, ni en la parte referida a los fines fundamentales del Estado. Esta circunstancia lleva a la fundamentación de la tutela del ambiente en Alemania a partir de dos pilares; por un lado, la protección de los bienes de la comunidad garantizados en la Constitución; por otro, la tutela de los bienes jurídicos individuales garantizados por los derechos fundamentales, de modo especial la vida, la salud y la propiedad. Esta conformación de los fundamentos de la protección ambiental configura un determinado modelo de protección del ambiente basado, fundamentalmente, en la tutela de los efectos nocivos para el ambiente, en tanto que conculquen los bienes protegidos, que se relacionan con el ambiente, MEZZETTI, L.: *Diritti Fondamentali e Amministrazione dell'energia*, Maggioli, Rimini, 1990, págs. 39-54; sin embargo, impide la solicitud de disposiciones positivas, como la existencia de estándares positivos, PATTI, S.: "Ambiente (tutela dell): V", *Enc. giur.*, pág. 2. Sobre la protección constitucional del ambiente en Alemania, *vid.* LUTHER, J.: "Profili costituzionali della tutela dell'ambiente in Germania", *RGA* núm. 3/1986, págs. 459 y ss.

conservarlo. En este último caso, el constituyente previó con acierto, por una parte, la exigencia de participación de todos los ciudadanos en las tareas de protección del medio. Por otra, directamente conectada con la anterior, las obligaciones jurídicas que el desarrollo de este precepto constitucional implican para los sujetos económicos, ya sean éstos empresarios o consumidores³⁰⁹.

Para algunos autores, del tenor literal del precepto (art. 45.1 CE) se desprende que estamos ante un "derecho subjetivo general"³¹⁰. Concepto que según DE CASTRO hace referencia a "una determinada situación de poder concreto concedida sobre cierta realidad social a una persona (como miembro activo de la comunidad jurídica) y a cuyo arbitrio se confía su ejercicio y defensa"³¹¹. Por tanto, estaríamos ante el derecho de todos a disfrutar de un bien que una ley objetiva tutela y garantiza³¹². En este sentido, DELGADO PIQUERAS sostiene que "el derecho al ambiente es un derecho subjetivo de naturaleza constitucional, de configuración legal y protección judicial ordinaria", cuyo contenido no sólo "obliga a la Administración a velar por la conservación del ambiente y otorga a los ciudadanos el derecho de instarla -

309 Vid. GRAU FERNANDEZ, S.: "La Constitución Española y el Medio Ambiente", ob. cit., pág. 66. En relación con la necesidad de concreción de dicho deber, vid. TOMAS-RAMON FERNANDEZ; "El medio ambiente en la Constitución española", ob. cit., pág. 347. Dicho deber se configura como "obligación universal ambiental", imponiendo sobre los ciudadanos, no sólo una "obligación pasiva universal", sino la exigencia de que se adopte un comportamiento positivo; así señala el propio autor que es "el deber que obliga al titular de una industria o explotación a evitar al contaminación del medio receptor,... con la instalación de lo que técnicamente se precise para evitarla o disminuirla, hasta los límites tolerables",

310 Vid. GRAU FERNANDEZ, S.: *ibidem*, pág. 66; PALLARES MORENO, R.: "La participación ciudadana...", ob. cit., pág. 125; MATEU IZTURIZ, J.F.: "La potestad tributaria de las CCAA...", ob. cit., pág. 1955; CARRILLO DONAIRE, J.A. y GALAN VIOQUE, R.: "¿Hacia un derecho fundamental a un medio ambiente adecuado?", REDA, núm. 86/1995, pág. 280.

En la doctrina italiana, vid. MADDALENA: "Il diritto all'ambiente...", ob. cit., pág. 469; LETTERA, F.: "Lo stato ambientale e le generazioni future", ob. cit., pág. 236. Así lo ha reconocido, por otra parte, la Corte de cassazione en sus sentencias n. 1463, de 9 de marzo de 1979 (*Foro it.*, 1979, I, 939) y n. 5172, de 6 de octubre de 1979 (*Foro it.*, 1979, I, 2302); nota sacada de D'AMELIO, P.: "AMBIENTE (tutela dell): I", *Enciclopedia Giuridica*, pág. 3.

311 DE CASTRO, F.: *Derecho Civil de España*, vol. I, pág. 640.

312 SERRANO MORENO, J.L.: "El ambiente como fin...", ob. cit., pág. 321, también en *Ecología y Derecho...*, ob. cit., pág. 129. Esta afirmación se ve confirmada, en un primer momento, por su posición sistemática: Título Iº "De los Derechos y deberes fundamentales", *idem: Ecología y Derecho...*, ob. cit., págs. 129-130.

...-, sino un derecho cuya tutela puede hacerse valer frente a cualesquiera sujetos privados"³¹³.

La consideración o no de la protección del ambiente como un derecho subjetivo no es una cuestión baladí, ya que, como señala SERRANO MORENO, el reconocimiento de un derecho subjetivo al ambiente supone la configuración de una "categoría constitutiva de una determinada relación entre los poderes públicos y los ciudadanos, sujetos a ese derecho y «sujetos» a ese Estado"³¹⁴.

Pero, la mayoría de los autores niegan la consideración de derechos subjetivos a los derechos reconocidos en el Capítulo tercero del Título Iº de la Constitución española -"De los principios rectores de la política social y económica"-, entre los que se encuentra el derecho al disfrute de un medio ambiente adecuado (art. 45.1)³¹⁵.

El fundamento de dicho rechazo lo constituye el tenor literal del artículo 53.3 CE, predicable de todos los principios rectores de la política social

313 "Régimen jurídico...", ob. cit., pág. 56. El autor matiza dicha concepción del derecho al ambiente como derecho subjetivo diciendo que "este derecho no debe ser entendido como el derecho a disfrutar de un ambiente ideal, sino el derecho a que éste sea preservado, protegido del deterioro y, en su caso, mejorado en el momento y lugar concreto en que se manifieste una situación de degradación efectiva o potencial", *ibidem*, pág. 54.

314 "El ambiente como fin de estado...", ob. cit., pág. 320.

315 *Vid.* ESCRIBANO COLLADO, P. y LOPEZ GONZALEZ, J.I.: "El medio ambiente como función administrativa", ob. cit., pág. 371; TOMAS-RAMON FERNANDEZ: "El medio ambiente en la Constitución española", ob. cit., pág. 346; AMATUCCI, A.: "La intervención de la norma financiera...", pág. 46; MARTIN MATEO, R.: Tratado..., Vol. I, ob. cit., pág. 150; SERRANO MORENO, J.L.: "El ambiente como fin de estado...", ob. cit., pág. 322; *Idem*: "La Constitución ambiental", ob. cit., pág. 204; LOPEZ MENUJO, F.: "El derecho a la protección del medio ambiente", ob. cit., pág. 173; RODRIGUEZ BEREIJO, A.: "El sistema tributario en la Constitución...", ob. cit., pág. 15; BELTRAN DE FELIPE, M. y CANOSA USERA, R.: "Relevancia constitucional...", ob. cit. pág. 42.

En Italia, la reacción también es contraria, *vid.* AMATUCCI, A.: *L'Ordinamento Giuridico Finanziario*, ob. cit., pág. 478; también en su obra "Qualità della vita, interessi diffusi e capacità contributiva", ob. cit., pág. 387; D'AMELIO, P.: "AMBIENTE (tutela dell): I", ob. cit., el autor critica la posición de la Corte de cassazione en este tema (sentencias n. 1463, de 9 de marzo de 1979, ob. cit., y n. 5172, de 6 de octubre de 1979), pág. 3. También niega la existencia de un derecho subjetivo al ambiente la Corte costituzionale: C. cost. 30 dicembre 1987, n. 641, ob. cit., en la que afirma que el ambiente "Non è certamente possibile oggetto di una situazione soggettiva di tipo appropriativo: ma, appartenendo alla categoria dei c.d. beni liberi, è fruibile dalla collettività e dai singoli", pág. 3798.

y económica³¹⁶. De su último inciso -"Sólo podrán ser alegados ante la Jurisdicción ordinaria de acuerdo con lo que dispongan las leyes que lo desarrollen"- se deduce la dificultad para hablar de derechos subjetivos "entroncados directamente con la Constitución"³¹⁷, sino que estos derechos requieren desarrollo legal para poder afirmar que estamos ante verdaderos derechos subjetivos³¹⁸. Esta concepción aparece avalada por la jurisprudencia constitucional. Así LOPEZ MENUDO³¹⁹ recoge la rígida doctrina constitucional "que postula la aplicación estricta del artículo 53.3 de la Constitución, con las dos consecuencias fundamentales que de ello se derivan: la negación de que en dicho Capítulo IIIº se contemplen auténticos «derechos subjetivos»; y la inadmisión sistemática de los recursos de amparo"³²⁰.

Esta fundamentación es confirmada por dos circunstancias: por una parte, el propio proceso de formación de "los principios rectores de la política social y económica"³²¹. Por la otra, las dificultades técnicas que acompañan el reconocimiento del derecho al ambiente como derecho subjetivo general, dada "la naturaleza colectiva y difusa que por definición deberá tener el derecho a disfrutar de un ambiente adecuado"³²².

316 Vid. ESCRIBANO COLLADO,P. y LOPEZ GONZALEZ,J.I.: "El medio ambiente como función administrativa", ob. cit., pág. 371; SERRANO MORENO,J.L.: "El ambiente como fin de estado", ob. cit., pág. 321; LOPEZ MENUDO,F.: "El derecho a la protección del medio ambiente", ob. cit., pág. 172.

317 MARTIN MATEO,R.: *Tratado...*, Vol. I, ob. cit., pág. 144.

318 Así, SERRANO MORENO afirma que "la doctrina es unánime al afirmar que por más que esos principios se enuncien literalmente como derechos no lo son en sentido pleno hasta que no sean desarrollados por otras leyes", "El ambiente como fin..", ob. cit., pág. 323; igualmente, DELGADO PIQUERAS, F.: "Régimen jurídico...", ob. cit., pág. 55.

319 "El derecho a la protección del medio ambiente", ob. cit., págs. 172-173.

320 Así, la STC 80/1982, de 20 de diciembre afirma que "Decisiones reiteradas de este Tribunal en cuanto interprete supremo de la Constitución han declarado ese indudable valor de la Constitución como norma. Pero si es cierto que tal valor necesita ser modulado en lo concerniente a los artículos 39 a 52, en los términos del artículo 53.3 de la C.E., no puede caber duda a propósito de la vinculatoriedad inmediata (es decir, sin necesidad de mediación del legislador ordinario) de los artículos 14 a 38" (F.J. 1º); también la STC. 4/1989, de 18 de enero (F.J.2º). Vid. LOPEZ MENUDO,F.: *ibidem*, pág. 173. También STS de 15 de abril de 1988, (Cont.-Adm.), F.J. 6º, (Ar. 3074).

321 Vid. SERRANO MORENO, J.L.: "El ambiente como fin de estado...", ob. cit., págs. 321-322; PEREZ LUÑO, A.: "Artículo 45 Medio Ambiente", ob. cit. pág. 254.

322 SERRANO MORENO,J.L.: "El ambiente como fin de estado...", ob. cit., pág. 325. En este ámbito, se ha apuntado la consideración del ambiente como derecho de la Comunidad, así ALONSO GARCIA,E.: "La participación de individuos en la toma de decisiones relativas al

El artículo 45.1 CE no reconoce un derecho al ambiente, sino el "derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado". Esta circunstancia, que se podría considerar ajustada a la propia naturaleza del objeto del derecho -el ambiente- ya que hablamos de un bien que no es susceptible de apropiación dominical, revela, igualmente, la imposibilidad de considerar amparado constitucionalmente un derecho subjetivo al ambiente. Se habla de un derecho a disfrutar del ambiente, esto es, de un derecho a desenvolver nuestra existencia en unas condiciones adecuadas de habitabilidad. Esta explicación parece acercarnos a la exigencia de intervención estatal en el campo ambiental, con la finalidad de garantizar dichos niveles ambientales, más que a la configuración de un derecho subjetivo cuyo objeto sea el ambiente.

La característica del ambiente como presupuesto esencial de vida conecta la protección del medio con el derecho fundamental a la vida (art. 15 CE). Esta circunstancia conduce a algunos autores a sostener la consideración del derecho al ambiente como un derecho fundamental³²³, o al menos a defender la virtualidad de dicha construcción teórica³²⁴. Esta posición aparece ampliamente rechazada³²⁵. Explícitamente, PEREZ LUÑO niega que la

medio ambiente en España: aspectos constitucionales", REDA núm. 61/1989, pág. 55. Esta posibilidad la contempla MARTIN MATEO como una opción de futuro, *Tratado...*, Vol. I, ob. cit., pág. 151; asimismo, RODAS MONSALVE, J.C.: *Protección Penal y Medio Ambiente*, ob. cit., pág. 52. Dicha concepción llama a un reforzamiento de los cauces de participación social en la defensa del medio ambiente; *vid.* SERRANO MORENO, J.L.: "EL ambiente como fin de estado...", ob. cit., pág. 323; MARTIN MATEO, R.: *ibidem*, ob. cit., págs. 188 y ss; RODAS MONSALVE, J.C.: *ibidem*. Respecto de la legitimación para la defensa de los intereses colectivos *vid.* PEREZ LUÑO, A.: *Los Derechos Fundamentales*, ob. cit., pág. 208. CASCAJO CASTRO, J.L.: "La voz «Estado social y democrático de Derecho»", ob. cit., pág. 20.

323 Así, SERRANO MORENO, J.L.: "El ambiente como fin de estado...", ob. cit., pág. 321.

En la doctrina italiana, defiende esta posición MEZZETTI, L.: "Il diritto all'ambiente salubre quale diritto fondamentale e diritto sociale: Profili comparatistici", *An. Dcho. Púb. Est. Pol.* núm. 2 1989/1990, págs. 209-259. La Corte costituzionale italiana no reconoce el derecho al ambiente como un derecho fundamental, tan sólo admite los esfuerzos doctrinales en esta dirección, así como los dirigidos a configurarlo como un interés fundamental de la colectividad, C. cost. 28 maggio 1987, n. 210, ob. cit., pág. 1593.

324 Así, PEREZ LUÑO, A.: "Artículo 45 Medio Ambiente", ob. cit., pág. 261.

325 *Vid.* MARTIN MATEO, R.: "La calidad de vida como valor jurídico", ob. cit., pág. 1451; DELGADO PIQUERAS, F.: "Régimen jurídico...", ob. cit., pág. 54; ALZAGA, O.: "Artículo 45", ob. cit., pág. 325. La propia jurisprudencia constitucional ha reconocido que los derechos fundamentales son, exclusivamente, los reconocidos en la sección 1ª del capítulo 2º (arts. 14 a 29), STC. 161/1987, de 27 de octubre.

incidencia del medio en la vida de los humanos implique la existencia de un "derecho fundamental al ambiente"³²⁶.

Hoy día, esta discusión acerca de la consideración del derecho al ambiente como derecho fundamental pierde algo de virtualidad por el proceso de objetivación que sufren éstos³²⁷. Así, actualmente, los derechos fundamentales adquieren una nueva dimensión como "deberes positivos de actuación de los poderes públicos y como centros de emisión de «impulsos y líneas positivas»"³²⁸. Por ello, la mayor parte de la doctrina trata de superar esta polémica, acerca de la naturaleza jurídica del derecho al medio, potenciando su carácter de principio rector de la política social y económica³²⁹, esto es, evidenciando la obligación encomendada a los poderes

En el Derecho alemán, LOUIS FAVOREU rechaza (recogiendo el pensamiento de FROMONT, M. y RIEG, A.; *Introduction au droit allemand*, Cujas, París, 1984, pág. 23), *Los Tribunales Constitucionales*, Ariel, Barcelona, 1994, pág. 80.

326 "Artículo 45 Medio Ambiente", ob. cit., pág. 261; MARTIN MATEO, R.: *Tratado...*, Vol. I, ob. cit., págs. 147-148.

327 Los derechos fundamentales se presentan, actualmente, no sólo como derechos subjetivos, sino también como elementos objetivos del ordenamiento. Así lo advierte PAREJO ALFONSO al analizar la doctrina constitucional al respecto. Éste cita, en apoyo de su afirmación, la STC. 25/1981, de 14 de julio: "Ello resulta lógicamente del doble carácter que tienen los derechos fundamentales. En primer lugar, los derechos fundamentales son derechos subjetivos,... Pero al propio tiempo, son elementos esenciales de un ordenamiento objetivo de la comunidad nacional" (F.J.5º). Además cita otras Sentencias del Tribunal Constitucional: 64/1984, de 7 de junio; y 114/1984, de 29 de noviembre, "Los valores en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional", ob. cit., pág. 940, nota 28. *vid.* también SERRANO MORENO, J.L.: "El ambiente como fin de estado...", ob. cit., pág. 326.

328 *Vid.* PAREJO ALFONSO, L.: *ibidem*; RODAS MONSALVE, J.C.: *Protección Penal y Medio Ambiente*, ob. cit., págs. 47-48; PEREZ LUÑO, A.: "Artículo 45 Medio Ambiente", ob. cit., pág. 242.

329 *Vid.* SERRANO MORENO, J.L.: *Ecología y Derecho...*, ob. cit., pág. 130; *idem* "El ambiente como fin de estado....", ob. cit., pág. 326.

públicos con su constitucionalización³³⁰. Se acentúa, de este modo, la responsabilidad pública en la protección del ambiente³³¹.

Esta situación llama a un cambio en la formulación del tenor del precepto constitucional. Habría que hablar de "derecho a la protección del medio ambiente"³³², más que de derecho al medio ambiente, ya que bajo aquella rúbrica se resalta toda su fuerza jurídica como principio rector de la política social y económica, acorde con su encuadre y formalización constitucional, superando todas las dificultades que la edificación de su naturaleza jurídica como derecho subjetivo ha reportado a la doctrina. Desde esta perspectiva recobran sentido las palabras afirmadas respecto de su naturaleza jurídica como principio rector de la política social y económica. Por tanto, de su calidad como presupuesto para fundar sobre él una política tributaria de protección ambiental.

I.2.5. La protección del medio como límite al ejercicio de derechos de contenido patrimonial.

Los poderes públicos deben desarrollar una política de protección del medio. Ahora bien, este deber no es el único de los mandatos dirigidos a éstos³³³. Existe otra serie de derechos y principios igualmente constitucionalizados que informan la actuación pública. Esta circunstancia obliga a la armonización de los contenidos de los distintos mandatos

330 Así, ESCRIBANO COLLADO y LOPEZ GONZALEZ: "El medio ambiente como función administrativa", ob. cit., pág. 371; TOMAS-RAMON FERNANDEZ: "Derecho, Medio Ambiente y Desarrollo, ob. cit., pág. 8; RODRIGUEZ RAMOS, L.: "Instrumentos jurídicos preventivos y represivos en la protección del medio ambiente", ob. cit. págs. 461-462; PEREZ LUÑO, A.: "Artículo 45 Medio Ambiente", ob. cit., pág. 242; LOPEZ MENUDO, F.: "El derecho a la protección del medio ambiente", ob. cit., pág. 164; RODAS MONSALVE, J.C.: *Protección Penal y Medio Ambiente*, ob. cit., pág. 40. En la jurisprudencia *vid.* STC 329/1993, de 12 de noviembre, F.J. 4º; STS de 26 de diciembre de 1989, F.J. 5º, (Ar. 9649).

En Italia GUSTAPANE, A.: "Tutela ambiente (dir. interno)", ob. cit. págs. 416-417, nota 14.

331 En este sentido, *vid.* MARTIN MATEO, R.: *Tratado...*, Vol. I, ob. cit., pág. 148.

332 LOPEZ MENUDO, F.: "El derecho a la protección del medio ambiente", ob. cit., pág. 166.

333 En el marco de la legislación italiana, GUSTAPANE apunta que "in una società economicamente avanzata non si può attribuire alla tutela dell'ambiente una valenza assoluta", "Tutela ambiente (dir. interno)", ob. cit., pág. 422.

constitucionales. Lo que puede suscitar ciertos conflictos a la hora de actuarlos ³³⁴. En relación con nuestro objeto de análisis, dichos conflictos son especialmente relevantes respecto de los derechos de contenido patrimonial, ya que la actuación pública encaminada a preservar el medio demanda la intervención en actividades económicas privadas. Concretamente, los preceptos constitucionales que pueden presentar mayor grado de conflicto con el desarrollo de una política de protección del ambiente son el artículo 38 CE -libertad de empresa en el marco de la economía de mercado- y el artículo 33 CE -derecho a la propiedad privada-.

El alcance de las limitaciones al ejercicio de los derechos de contenido patrimonial por parte de la exigencia constitucional de preservar el medio vendrá determinado por el conjunto de preceptos constitucionales que regulan la ordenación de las relaciones económicas³³⁵. Estos conforman lo que doctrinalmente se ha venido a denominar «Constitución económica»³³⁶.

Nuestro estudio se encamina al análisis del contenido de la Constitución económica. Este examen debemos incardinarlo en el marco del Estado social y democrático de Derecho proclamado constitucionalmente (art. 1.1 CE).

La «Constitución económica» se concreta en un determinado modelo económico. Éste, en virtud del art. 38³³⁷ CE, se configura como una economía

334 Vid. LOPERENA ROTA, D.: "La protección de la salud...", ob. cit., pág. 466.

335 En el marco de la Constitución italiana, AMATUCCI afirma que la articulación del fenómeno económico se coordina y se integra con la tutela del paisaje -art. 9 CI-, *L'ordinamento Giuridico Finanziario*, ob. cit., págs. 450-451.

336 Lo que sea la "constitución económica" se manifiesta a través de su contenido. Así GARCIA-PELAYO sostiene que constituyen el contenido de ésta "las normas básicas destinadas a proporcionar el marco jurídico fundamental para la estructura y funcionamiento de la actividad económica o, dicho de otro modo, para el orden y proceso económico", *Consideraciones sobre las cláusulas económicas de la Constitución*, Facultad de Derecho, Universidad de Zaragoza, Libros Pórticos, Zaragoza, 1979, pág. 31. HERRERO DE MIÑON niega que se pueda hablar en España de ninguna Constitución económica, "La Constitución económica", en la obra colectiva *Diez años de régimen constitucional*, ALVAREZ CONDE (ed.), Valencia, Tecnos, 1989, pág. 26. Sobre el tema vid. GIMENO FELIU, J. M^a.: "Sistema económico y derecho a la libertad de empresa versus reservas al sector público de actividades económicas", *R.A.P.*, núm. 135/94, págs. 149 y ss.

337 Vid. SANCHEZ BLANCO, A.: *El sistema económico en la Constitución española. (Participación Institucional de las Autonomías Territoriales y dinámica social en la economía)*, Universidad de Malaga-Civitas, Madrid, 1992, pág. 36.

de mercado³³⁸ conectada, por un lado, con la libertad de empresa³³⁹ y el derecho de propiedad privada, y, por otro, con la subordinación de la riqueza al interés general (128.1 CE)³⁴⁰. Por tanto, el sistema económico delimitado constitucionalmente conduce a una "economía social de mercado"³⁴¹. Este contenido constitucional impone, igualmente, sus exigencias en el desarrollo del modelo de Estado y de sociedad. Esta determinada configuración de la Constitución económica legitima la intervención de los poderes públicos en la Economía³⁴². Esta afirmación constituye el substrato del planteamiento extrafiscal de los tributos.

La anterior interpretación se ve confirmada por la intrínseca limitación de los derechos de contenido patrimonial. Así, el derecho de propiedad está delimitado por la función social que está llamado a cumplir (art. 33.2 CE)³⁴³. Del mismo modo, el ejercicio de la libertad de empresa aparece constitucionalmente condicionado a las exigencias de la economía general y, en su caso, de la planificación³⁴⁴ (art. 38 CE). Esta interpretación se

338 TOMAS-RAMON FERNANDEZ nos dice, hablando de la economía de mercado, que la Constitución "acepta de entrada la realidad preexistente a ella (...) tomándola como punto de partida, pero sin excluir su corrección ulterior, siquiera sea parcial", "Derecho, Medio Ambiente y Desarrollo", ob. cit., pág. 7.

339 Para GARCIA-PELAYO "La libertad de empresa encierra dos aspectos: (a) de un lado, un derecho subjetivo...; (b) por otro lado, un principio de ordenación económica del que se deriva la facultad de cada empresa -...- para decidir sobre sus objetivos y establecer su propia planificación en función de sus recursos, de las demandas actuales y potenciales del mercado y de otras variables a considerar", *Consideraciones...*, ob. cit., pág. 39.

340 Interés que, como nos dice GARCIA-PELAYO, "sólo puede ser definido por los poderes públicos", *ibidem*, pág. 36. Para HERRERO DE MIÑON "ese interés general funciona en dos dimensiones: una como *límite* de los derechos privados, y otra como *habilitante* de la intervención pública", "La Constitución económica", ob. cit., pág. 26.

341 GIMENO FELIU, J. M^a.: "Sistema económico...", ob. cit., pág. 160.

342 *Ibidem*, págs. 161-162.

343 Así lo ha reconocido el Tribunal Constitucional en su Sentencia de 26 de marzo de 1987, (F.J. 1º). Esta circunstancia es, en palabras de GARCIA-PELAYO, "una exigencia del carácter social del Estado definido en el art. 1.1", *Consideraciones...*, ob. cit., pág. 36.

344 *Vid.* STC 227/1993, de 9 de julio, (F. J. 4).

corresponde con la formulación del Estado Social y Democrático de Derecho proclamado en nuestro texto constitucional³⁴⁵.

Así, los límites que el legislador entiende que deben ser establecidos al derecho de propiedad con la finalidad de garantizar la protección del medio encuentran su fundamento en la constitucionalización de la función social de la propiedad (art. 33.2 CE)³⁴⁶.

Del modelo de Estado establecido constitucionalmente (art. 1.1 CE) derivan unas exigencias en el desarrollo de los contenidos constitucionales. Éstas se concretan en el mandato recogido en el artículo 9.2 CE, a través del cual se impele a los poderes públicos la promoción de "las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas". La actuación de éstos encuentra, fundamentalmente, su ámbito material en el Capítulo IIIº del Título Iº de la Constitución, donde se establecen los fines del Estado en orden a su progreso social y económico. Esta intervención aparece explícitamente contemplada en el artículo 40.1 CE, según el cual "Los poderes públicos promoverán las condiciones favorables para el progreso social y económico". Entre los fines de Estado constitucionalizados en el Capítulo IIIº, cuya actuación corresponde

345 *Vid.*, en este sentido, PEREZ LUÑO, A.: *Los Derechos Fundamentales*, ob. cit., pág. 189. Afirma GARRORENA MORALES, en este sentido, que "hay que incluir entre las consecuencias que se derivan de la calificación del Estado como «social» la existencia de una regulación constitucional del proceso económico y del estatuto de sus principales protagonistas", *El Estado español como Estado social...*, ob. cit., pág. 75. El Tribunal Constitucional en su Sentencia núm. 2, de 29 de enero de 1982, afirma que "todo derecho tiene sus límites que, como señalaba este Tribunal en Sentencia de 8 de abril de 1981 en relación con los derechos fundamentales, establece la Constitución por sí misma en algunas ocasiones, mientras en otras el límite deriva de una manera mediata o indirecta de tal norma, en cuanto ha de justificarse por la necesidad de proteger o preservar no sólo otros derechos constitucionales, sino también otros bienes constitucionalmente protegidos" (F.J. 5º).

En la doctrina italiana *vid.* AMATUCCI, A.: *L'Ordinamento Giuridico Finanziario*, ob. cit., pág. 452. MADDALENA: "Il diritto all'ambiente...", ob. cit., pág. 471.

346 *Vid.* GRAU FERNANDEZ, S.: "La Constitución...", ob. cit., pág. 70; SERRANO MORENO, J.L.: "El ambiente como fin de estado...", ob. cit., pág. 330. Así, la STC de 19 de octubre de 1989, número 170 (FJ 8º). Esta posición es reiterada por las SSTC de 22 de marzo de 1991, 227/1988, de 29 de noviembre, (F.J. 7º).

En la doctrina italiana AMATUCCI conecta el derecho a la salud, reconocido constitucionalmente -art. 32 CI-, con la prohibición de que la iniciativa económica se desarrolle en contra de la utilidad social, contenida en el art. 41 Constitución italiana *L'Ordinamento Giuridico Finanziario*, ob. cit., pág. 457. El fundamento de la limitación del contenido del derecho de propiedad, como consecuencia de la necesidad de preservar los bienes naturales, puede tener su fundamento en la "propiedad" colectiva del pueblo de los bienes naturales. MADDALENA: "Il diritto all'ambiente...", ob. cit., pág. 483.

promover a los poderes públicos, se encuentra la preservación del medio (art. 45 CE). Por tanto, surge el deber para los poderes públicos de protegerlo³⁴⁷, ya que se entiende que el mercado no puede hacerlo por sí solo³⁴⁸.

La cláusula de Estado social y democrático de Derecho (art. 1.1 CE), la obligación de los poderes públicos de promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos sean reales y efectivas (art. 9.2 CE), la obligación de los poderes públicos de promover las condiciones favorables para el progreso social y económico (art. 40.1 CE)³⁴⁹ y orientar éste hacia la protección del medio (art. 45. CE), la subordinación de toda la riqueza del país en sus distintas formas sea cual fuere su titularidad al interés general (art. 128.1 CE), imponen una actuación clara y decidida de los poderes públicos tendente a la protección del medio. En este contexto, la realización del mandato ambiental aparece como un límite a la actuación de los agentes económicos³⁵⁰. "Se constata de este modo, una vez más, la inexistencia en el Derecho constitucional contemporáneo de derechos absolutos y prevalentes

347 CASAS PARDO, J. y FERNANDEZ CAINZOS, J.J.: "Las constituciones económica y fiscal en la Constitución española de 1978", dentro de la obra colectiva *Diez años de régimen constitucional*, Valencia, Tecnos, 1989, pág. 38.

348 En este contexto jurídico-constitucional GARCIA-PELAYO afirma que en la economía de mercado diseñada en la Constitución española se engloba lo que él denomina "economía dirigida (o controlada) de mercado", ésta "parte también de la libertad de decisión de las empresas y de la coordinación espontánea de su actividad a través de los mecanismos del mercado. Pero, de un lado, reconoce que hay casos en que la autoregulación es insatisfactoria y que, por tanto, ha de ser corregida por medidas estatales y, de otro, tiene la conciencia de que hay finalidades económicas nacionales -por ejemplo,..., la defensa de los recursos naturales, la protección del ambiente, etc- cuya realización no puede asegurarse por el simple mecanismo del mercado, sino por la acción estatal", *Consideraciones...*, ob. cit., pág. 41. Desde una perspectiva general, *vid.* TOMAS-RAMON FERNANDEZ: "Derecho, Medio Ambiente y Desarrollo", ob. cit., pág. 8.

349 *Vid.* GARRORENA MORALES, A.: *El Estado español como Estado social...* ob. cit., págs. 78-79. En relación con el ordenamiento constitucional italiano, *vid.* AMATUCCI, A.: *L'Ordinamento Giuridico Finanziario*, ob. cit., pág. 460.

350 "En lo referente al *ejercicio* o disfrute de los bienes económicos -nos dice PEREZ LUÑO- la Constitución impone unas directrices que matizan notablemente su orientación y alcance", entre ellas, el autor cita la obligación constitucional de "velar por la utilización racional de los recursos naturales" -art. 45.2 CE-, *Los Derechos Fundamentales*, ob. cit., pág. 191. En este sentido, *vid.* GARCIA-PELAYO, M.: *Consideraciones...*, ob. cit., pág. 41; BELTRAN DE FELIPE, M. y CANOSA USERA, R.: "Relevancia constitucional...", ob. cit. pág. 48. En relación con la Constitución italiana, SPAGNA MUSSO afirma que el reconocimiento de la tutela constitucional de la protección del medio impone un límite a determinados artículos, entre ellos al que garantiza la iniciativa económica privada -art. 41 cost.-, *Diritto Costituzionale*, ob. cit., pág. 272.

frente a otros derechos fundamentales o de rango constitucional. Pero, además, en un Estado social y democrático de Derecho, como el que proclama el art. 1 de la Constitución, es lícitamente posible para el legislador la introducción de límites y restricciones al ejercicio de derechos de contenido patrimonial, como son los de propiedad privada³⁵¹ y libertad de empresa, por razones derivadas de su función social³⁵².

La preservación del medio coadyuva a la configuración del régimen jurídico de la libertad de empresa. Ésta se ejerce en el marco general de las reglas que ordenan la economía de mercado, dentro de las cuales se encuentran las relativas a la preservación del medio³⁵³. Además, esta libertad de empresa está subordinada al principio de solidaridad³⁵⁴. Desde esta

351 SSTC 227/1993, de 9 de julio (F. J. 4º), 243/1993; Sentencia del Tribunal Supremo de 20-9-1994, (Fundamento de Derecho 5º).

352 STC 66/1991, F.J. 3. Un interesante estudio de la posición doctrinal acerca de las posibilidades, o no, de ser limitada la libertad de empresa por los principios rectores de la política social y económica en: VERA JURADO, D.J.: *La disciplina ambiental de las actividades industriales*, ob. cit., notas 26 y 27, pág. 76; el autor se decanta por la posición que entiende que el reconocimiento de la libertad de empresa no es un principio absoluto, sino enmarcado en un determinado sistema socioeconómico diseñado constitucionalmente. Al respecto, "cabe afirmar, que ni el derecho de propiedad ni el derecho de libertad de empresa pueden tener como objeto lícito la realización de « usos irracionales » de los recursos naturales. Los límites de la racionalidad del uso serán los que establezca el legislador", PEREZ MORENO, A.: "Instrumentos de tutela ambiental", Ponencia presentada al I Congreso Nacional de Derecho Ambiental, Sevilla, 1995, pág. 102. Por su parte, MENENDEZ MENENDEZ advierte que si bien los poderes públicos podrán invocar los principios rectores para justificar la intervención del Estado en la vida económica y social, recortando, consecuentemente, los derechos económicos, como pueden ser los de propiedad y libertad de empresa, esto será posible siempre que se "respete el contenido esencial de esos derechos de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 53.1", "Constitución, sistema económico y Derecho mercantil", ob. cit., pág. 61.

353 STC 227/1993, de 9 de julio (F. J. 4º). En la Constitución italiana, GUSTAPANE introduce las exigencias de preservación ambiental, entre otros artículos, de la exigencia establecida en los artículos 41 y 42 CI al obligar que la actividad económica se dirija a la consecución de fines sociales, "Tutela ambiente (dir. interno)", ob. cit., pág. 423. Acerca de los límites entre iniciativa económica y protección del medio en el marco constitucional italiano, vid. C. cost. 16 marzo 1990, n. 127, RGA núm. 2/1990, pág. 303 y ss, un comentario a la misma en FUZIO, R.: "L'inquinamento tra le ragioni dell'economia e la qualità dell'ambiente", RGA núm. 4/1990, págs. 696 y ss. Desde otra perspectiva, dentro del ordenamiento constitucional italiano, AMATUCCI conecta la protección del derecho a la salud con la prohibición de que la actividad económica pueda atentar contra los fines sociales, *L'Ordinamento Giuridico Finanziario*, ob. cit., pág. 457.

354 STC 135/1992, de 5 de octubre (F. J. 7º)

perspectiva, tiene sentido el empleo de tributos encaminados a la protección del medio, aun cuando éstos puedan afectar a la libertad de empresa, sea como límite, sea como incentivo a su actividad. Este tema se enmarca, desde una perspectiva mucho más amplia, dentro de lo que hemos denominado la tensión desarrollo económico-protección del medio, ya planteada, si bien, en este momento la retomamos desde su perspectiva constitucional.

Es indudable, después de lo afirmado anteriormente, que la Constitución ampara jurídicamente el desarrollo económico en el marco de la economía social de mercado. Dicho progreso económico debe desenvolverse en un determinado marco de desarrollo social, inspirado en principios y valores constitucionales. Entre ellos se encuentra la necesidad de preservar el medio dentro de unos límites que permitan la existencia y desarrollo de los seres humanos³⁵⁵. Es decir, no se puede promover cualquier tipo de desarrollo económico, sino sólo aquél que tenga en cuenta las exigencias de preservación del medio³⁵⁶. Tampoco parece muy acertada una interpretación del texto Constitucional en el sentido de defensa a ultranza del medio por encima de los intereses económicos. La solución parece encontrarse en una "fórmula de síntesis"³⁵⁷.

Ahora bien, queda por determinar cuál es la concreción de esta "fórmula de síntesis". En la resolución de esta cuestión se ve implicado, directamente, el máximo intérprete de la Constitución: el Tribunal Constitucional. Éste ha tenido la oportunidad de pronunciarse en distintas ocasiones sobre el tema. Sus pronunciamientos nos servirán para analizar su posición³⁵⁸. Su primera decisión acerca del problema -STC. 64/1982, de 4 de noviembre- marcó, básicamente, su posición al respecto. En ella dice que:

355 Vid. SERRANO MORENO, J.L.: "El ambiente como fin de estado...", ob. cit., pág. 330. Por su parte, GRAU FERNANDEZ pone de manifiesto como se comienza a hablar de "autoresponsabilidad ecológica del empresario", "La Constitución Española y el Medio Ambiente", ob. cit., pág. 70. En la doctrina italiana, vid. AMATUCCI: *L'Ordinamento Giuridico Finanziario*, ob. cit., pág. 451.

356 Vid. TOMAS-RAMON FERNANDEZ: "Derecho, Medio Ambiente y Desarrollo", ob. cit., pág. 8.

357 al respecto TOMAS-RAMON FERNANDEZ: *ibidem*, pág. 9.

358 Sobre el tema ya se han pronunciado varios autores, entre otros, LOPEZ MENUDO, F.: "El derecho...", ob. cit., págs. 183 y ss.; RODAS MONSALVE, J.C.: *Protección penal*, ob. cit., págs. 56 y ss.

"El artículo 45 recoge la preocupación ecológica surgida en las últimas décadas en amplios sectores de opinión que ha plasmado también en numerosos documentos internacionales. En su virtud no puede considerarse como objetivo primordial y excluyente la explotación al máximo de los recursos naturales, el aumento de la producción a toda costa, sino que se ha de armonizar la «utilización racional» de esos recursos con la protección de la naturaleza, todo ello para el mejor desarrollo de la persona y para asegurar una mejor calidad de la vida" (FJ 2º).

La Sentencia advierte que, si bien la obtención de un ambiente adecuado es uno de los elementos que conforman la calidad de vida. "Ese desarrollo -se refiere al desarrollo de todos los sectores económicos, impuesto por el artículo 130.1 CE- es igualmente necesario para lograr aquella mejora -se está refiriendo a la calidad de vida- (STC 64/82, F.J. 2º).

"La conclusión que se deduce del examen de los preceptos constitucionales lleva a la necesidad de compaginar en la forma que en cada caso decida el legislador competente la protección de ambos bienes constitucionales: el ambiente y el desarrollo económico" (FJ 2º)³⁵⁹. El Tribunal Constitucional, aunque comienza reconociendo la necesidad de un desarrollo económico moderado, dentro de los márgenes que fija la "utilización racional de los recursos naturales", acaba, ante la imposibilidad de dar una solución unívoca, convirtiendo la cuestión jurídica en una cuestión política. Acotada, eso sí, dentro de unos márgenes jurídicos: los establecidos por los preceptos constitucionales que nos han servido de referencia en el tratamiento de esta cuestión. Por su parte, la STC 170/1989, de 19 de octubre, se ratifica en ello (F.J. 7º).

Parece clara la necesidad de articular, como modelo de progreso socio-económico querido por la Constitución española, un desarrollo equilibrado³⁶⁰. Desde esta perspectiva, la actuación de los poderes públicos deberá tender a la adopción medidas en esa dirección. Dicha concepción del

359 LOPEZ MENUJO denomina esta posición del Tribunal Constitucional con respecto al tema: "línea «prudente»", que el autor centra en el hallazgo de "un punto de equilibrio que armonice la protección del medio ambiente y el desarrollo del sector económico", "El derecho a la protección...", ob. cit., pág. 185. Este hecho "significa una apelación al criterio del interés general", NEBRERA, M.: "Propiedad y medio ambiente: unas notas sobre el concepto constitucional de «función social»", RESE, núm. 21/1995, pág. 86.

360 Vid. PEREZ LUÑO, A.: *Los Derechos Fundamentales*, ob. cit., pág. 192. Hay que ser conscientes de que la Constitución española, como nos dice TOMAS-RAMÓN FERNÁNDEZ, fue fruto de "un consenso básico de las distintas fuerzas políticas", por lo que "no podía..., incorporar una opción rígida en materia económica y social", "Derecho, Medio Ambiente y Desarrollo", ob. cit., pág. 7.

modelo de progreso social se asimila a la exigencia, propugnada supranacional e internacionalmente, de desarrollo sostenible.

I.3. LA PROTECCION DEL AMBIENTE EN EL MARCO JURIDICO DISEÑADO POR EL TRATADO DE LA UNION EUROPEA.

I.3.1. Apuntes introductorios.

El Tratado de la Unión Europea (en adelante TUE), firmado en Maastricht el 7 de febrero de 1992, supone un progreso en el camino de integración de las Comunidades Europeas. El Estado español es miembro de la Unión Europea³⁶¹. De su integración derivan notorias consecuencias para el Ordenamiento jurídico español: de un lado, el TUE pasa a formar parte, íntegramente, del mismo; de otro, la producción normativa que tenga lugar como fruto del funcionamiento de sus instituciones va a tener eficacia, dependiendo de su modalidad, en nuestro sistema jurídico³⁶². La traslación de esta normativa comunitaria derivada a nuestro Derecho interno, como indica el T.C "ha de seguir necesariamente los criterios constitucionales y estatutarios de reparto de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas". Su ejecución corresponderá "a quien materialmente ostenta la competencia según las reglas del Derecho interno" (STC 8 de marzo y 22 de abril de 1993).

Desde esta perspectiva, el análisis del Derecho, tanto originario, como derivado, de la Unión Europea es básico para cumplir, de manera acabada, con nuestro objetivo de fundamentar jurídicamente las intervenciones públicas en pro de la defensa del medio en el territorio español. Analizaremos el TUE para conocer el significado y alcance de las normas jurídicas dirigidas a la protección ambiental contenidas en el mismo. Éste constituye el fundamento del Derecho derivado. No obstante, aquél no irrumpe de modo original en el panorama jurídico europeo. Constituye un paso más en un proceso más amplio, dirigido a conseguir una integración social, económica y política de todos los pueblos de Europa. Su inicio lo

361 Tratado de 7 de febrero de 1992, Instrumento de ratificación de 29 de diciembre de 1992 (BOE de 15 de junio de 1994, núm. 142) que entró en vigor el 1 de noviembre de 1993.

362 Vid. LOPEZ RAMON,F.: "La política de medio ambiente...", ob. cit., págs. 538-539.

podemos centrar en 1957 con la firma en Roma de los Tratados Constitutivos. Esto nos remite al análisis de los Tratados Constitutivos de la Comunidad Económica Europea.

El objetivo es estudiar cómo ha ido evolucionando la configuración jurídica de la protección del ambiente en el ámbito comunitario³⁶³, hasta llegar al análisis de la normativa actualmente en vigor: el Tratado de la Unión Europea. La evolución de la institucionalización de la política comunitaria de protección del medio trae consigo una evolución en los objetivos propuestos, en los principios que inspiran la misma y en los instrumentos previstos para su actuación. Su examen actual, así como sus precedentes históricos constituyen nuestro objeto de estudio en este apartado.

I.3.2. Los orígenes de la formación de la política de protección ambiental en el marco de la Comunidad Europea.

El Tratado que instituye la Comunidad Económica Europea (en adelante TCEE) fue firmado en Roma el 25 de marzo de 1957. En él no se previó, expresamente, la articulación de una política comunitaria en el campo ambiental³⁶⁴. Hay que reconocer que en 1957 la protección del medio estaba en el orden de prioridades sociales y políticas muy por detrás de las preocupaciones por el desarrollo económico³⁶⁵.

La implantación de una política comunitaria de protección del medio tendrá lugar a medida que comienza a existir en el mundo occidental una

363 Para GRAU FERNANDEZ "Se trata, si se quiere, de un desarrollo progresivo, marcadamente posibilista, que no pretende ir más allá de donde lo permite la situación de los Estados miembros", "Política y Derecho Comunitario Europeo del medio ambiente", *BIMA* núm. 13/1980, pág. 83. Asimismo, GARCIA-URETA, A.: "Un repaso a la evolución de las bases legales de la política ambiental de la Comunidad Económica Europea", *Aut.* núm. 15/1992, pág. 97.

364 *Vid.* GARCIA-URETA, A.: "La protección del ambiente a la luz del Tratado de la Unión Europea", *RVAP* núm. 34/1992, pág. 86; *Idem*: "Un repaso a la evolución de las bases legales de la Política ambiental de la Comunidad Económica Europea", *ob. cit.*, pág. 97.

365 *Vid.* SPATAFORA, E.: "Tutela ambiente (dir. internaz.)", *Enciclopedia del Diritto*, Vol. XLV, págs. 458-459; SANCHEZ PINO, A.: "Perspectivas del tributo ecológico en la CEE", Ponencia presentada al Curso "Extrafiscalidad y Ecología", realizada dentro de los Cursos de Verano de la Universidad Hispanoamericana de La Rábida, días 16-20 de Agosto, pág. 1 (material multicopiado).

conciencia clara del verdadero alcance del problema ambiental. En esta toma de conciencia han influido acontecimientos de diverso orden: natural³⁶⁶, políticos³⁶⁷, económicos³⁶⁸, así como jurídico-internacionales³⁶⁹. Su confluencia puso de manifiesto la necesidad de articular medidas dirigidas a la protección del medio. Esta circunstancia tuvo lugar a finales de los sesenta y comienzos de los setenta³⁷⁰. Hay que destacar la importancia de la Conferencia de Jefes de Estado de París, en la que se subraya la necesidad de establecer una política común de medio ambiente basada en los artículos 100 y 235 TCEE³⁷¹ y se invita a las instituciones de la Comunidad a elaborar un programa de acción sobre el medio³⁷².

Llegados a este punto, nos encontramos, por una parte, con la voluntad política de los órganos comunitarios de establecer una política de protección del medio; por otra, con una ausencia de fundamentos jurídicos expresos que amparen dichas acciones. Esta difícil situación dió lugar a una relación en

366 Vid. SANCHEZ FERNANDEZ DE GATTA, D.: "La Política Ambiental comunitaria: su evolución y su futuro", *RAP* núm. 111/1986, pág. 425.

367 Vid. CAMPINS ERITJA, M.: *La gestión de los residuos...*, ob. cit., págs. 55-56.

368 Vid. PEREZ MORENO, A.: "Las bases de un Derecho Ambiental Europeo", en *Libro Homenaje al Profesor J.L. VILLAR PALASI*, Civitas, Madrid, 1989, pág. 1013; CAMPINS ERITJA, M.: *ibidem*, pág. 55-56.

369 La Conferencia de Estocolmo sobre la Defensa del Medio Ambiente de 1972 espoleó a los organismos comunitarios a reforzar dicha política en el seno de la Comunidad Europea. Vid. PEREZ MORENO, A.: *ibidem*, pág. 1014; GARCIA-URETA, A.: "Un repaso...", ob. cit., pág. 97-98.

370 Vid. PEREZ MORENO, A.: *ibidem*, pág. 1013; VAZQUEZ LOSADA, A.Mª.: "Agricultura y política de medio ambiente en la CE", *Noticias/CEE* núm. 73/1991, ésta nos dice que "hasta 1972,... la Comunidad dirige sus acciones hacia el desarrollo cuantitativo de la producción y de la libre circulación de productos, preocupándose muy poco de las cuestiones ambientales", pág. 59. Hasta ese momento, la protección del ambiente en la Comunidad Económica Europea ha estado ligada, exclusivamente, a la seguridad en el trabajo y a la protección sanitaria de la población y de los trabajadores, SPATAFORA, E.: "Tutela ambiente (dir. internaz.)", ob. cit., pág. 458. Acerca de la preocupación comunitaria sobre el medio en esta época vid. SANCHEZ FERNANDEZ DE GATTA, D.: "La Política ambiental comunitaria", ob. cit., págs. 425-426; PONTE IGLESIAS, M.T.: "Galicia ante la política comunitaria de medio ambiente", *Noticias/CEE* núm. 72/1991, pág. 42, nota 4; GARCIA-URETA, A.: "Un repaso a la evolución...", ob. cit., pág. 97 y ss; CAMPINS ERITJA, M.: *La gestión de los residuos...*, ob. cit., págs. 62-63.

371 CAMPINS ERITJA, M.: *ibidem*, ob. cit., pág. 61.

372 Vid. LOPEZ RAMON, F.: "La política de medio ambiente...", ob. cit., pág. 515; PONTE IGLESIAS, M.T.: "Galicia ante la política...", ob. cit., pág. 42.

términos efecto-causa, ya que, en primer lugar, surgió la necesidad de articular una política de protección ambiental y, posteriormente, se trató de dar cobertura jurídica a dicha política.

Conscientes las instituciones comunitarias de la necesidad de dotar de bases jurídicas firmes la acción política comunitaria en el ámbito ambiental acudió a los Tratados constitutivos con la voluntad de amparar su política ambiental.

La fundamentación jurídica de la política del medio desarrollada en el seno comunitario la encontró en los artículos 100 y 235 TCEE. El primero facultaba al Consejo la posibilidad de adoptar Directivas encaminadas a armonizar aquellas normativas estatales "que incidan directamente en el establecimiento o el funcionamiento del Mercado Común"³⁷³. Ahora bien, la articulación de una política ambiental basada en el artículo 100 TCEE presenta un límite importante: sólo puede extenderse a aquellos sectores ambientales que supongan una disfunción del mercado común³⁷⁴. Esta circunstancia provocó "una interpretación extensiva del artículo 235 TCEE"³⁷⁵. Este precepto hacía alusión a las posibilidades del Consejo de adoptar, por unanimidad, y a propuesta de la Comisión, previa consulta de la Asamblea, las disposiciones pertinentes para lograr los objetivos de la Comunidad, en los casos en los que no se hubiera previsto los poderes de acción necesarios. Estos artículos tienen como base de toda su construcción el artículo 2 del TCEE, donde se expone la misión de la Comunidad "de promover un desarrollo armonioso de las actividades económicas en el conjunto de la Comunidad, una expansión continúa y equilibrada..., una elevación acelerada del nivel de vida". Estos objetivos, como reconoce LOPEZ RAMON, al cual seguimos en este punto, no pueden ser logrados sin "una política de protección del medio ambiente"³⁷⁶. Igualmente, dicha construcción ha contando con el apoyo jurisprudencial del

373 Art. 100 TCEE. No obstante, CAMPINS ERTIJA advierte de las dificultades que suponía basar la política ambiental en éste artículo, *La gestión de los residuos...*, ob. cit., pág. 59.

374 CAMPINS ERITJA,M.: *ibidem*, pág. 60.

375 *Ibidem*, pág. 61. Anteriormente, *vid.* LOPEZ RAMON,F.: "La política de medio ambiente...", ob. cit., pág. 510.

376 "La Política de Medio Ambiente...", ob. cit., pág. 504. Asimismo, Cfr. GARCIA URETA,A.: "La protección del ambiente a la luz del Tratado de la Unión Europea", ob. cit., págs. 87-89; CAMPINS ERITJA,M.: *La gestión de los residuos peligrosos...*, ob. cit., págs. 57-58.

Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas³⁷⁷. En definitiva, la Comunidad Económica Europea pudo llevar a cabo una política de protección del medio sin que en sus fundamentos constitucionales existiera ninguna referencia expresa a la obligación de emprender una política de dicha naturaleza³⁷⁸.

La voluntad política manifestada en la Cumbre de Jefes de Estado o de Gobiernos, celebrada en París en 1972, impulsó decididamente la adopción de programas de acción en materia ambiental³⁷⁹. Su formulación reforzó la fundamentación jurídica de la política ambiental comunitaria³⁸⁰. Éstos presentan la forma de resoluciones o declaraciones, por lo que su obligatoriedad jurídica es nula³⁸¹, independientemente de su relevancia política³⁸². Se justifican en la necesidad, por una parte, de hacer frente a los problemas ambientales, que comienzan a ser graves y palpables, y, por la otra, se trata de evitar distorsiones de la competencia en la configuración de un mercado interior que se plasma como uno de los objetivos prioritarios de la Comunidad Económica Europea.

377 Vid. GARCIA-URETA, A.: "Un repaso a la evolución...", ob. cit., págs. 105-106.

378 Vid. CAMPINS ERITJA, M.: *La gestión de los residuos...*, ob. cit., pág. 58.

379 "Los Programas de Acción son el instrumento a través del cual se ha puesto en marcha la Política comunitaria de medio ambiente", ya que ellos "describen el conjunto de acciones a emprender por la Comunidad en materia de medio ambiente" PONTE IGLESIAS, M.T.: "Galicia...", ob. cit., pág. 43.

380 Vid. GARCIA-URETA; "Un repaso...", ob. cit., pág. 98.

381 Respecto de la naturaleza jurídica de los Programas de Acción, nos dice GARCIA-URETA que "se han asimilado a las recomendaciones y opiniones del artículo 189" TCEE. Este establece en su inciso final: "Las recomendaciones y dictámenes no serán vinculantes"; "Esto supone que: 1. No son directamente obligatorios a pesar de la importancia política y práctica que de hecho posean. 2. No pueden, obviamente, modificar las disposiciones del Tratado. Además, la naturaleza mixta de dichos programas, aprobados por el Consejo y los representantes de los Estados implica que la Comunidad no tiene una competencia exclusiva en este campo...", "Un repaso a la evolución...", ob. cit., pág. 99. Tampoco a la luz del TUE son actos vinculantes, GARCIA-URETA, A.: "La protección del ambiente...", ob. cit., pág. 110.

382 Vid. GARCIA-URETA, A.: "Un repaso...", ob. cit., pág. 99; CAMPINS ERITJA, M.: *La gestión de los residuos...*, ob. cit., pág. 67.

En este marco jurídico, se aprobaron tres Programas de Acción ambiental³⁸³. Estos Programas introducen los principios jurídicos de ordenación ambiental (principio de prevención, "quien contamina, paga") y los objetivos de articular una política ambiental preventiva que impregne el resto de políticas comunitarias.

Este creciente protagonismo de la protección del medio dentro del marco jurídico comunitario no se compadecía con el grado de protección institucionalizado en los Tratados Constitutivos de la Comunidad Económica Europea. Por tanto, la reforma de éstos no podía dejarse esperar. De este modo, la firma del Acta Unica Europea³⁸⁴, que entró en vigor el 1 de julio de 1987, produjo una modificación de los Tratados Constitutivos de la CEE en la dirección apuntada³⁸⁵. Ésta establece de modo expreso el fundamento jurídico de la política de protección del medio. Así se introdujo en el TCEE el Título VII, bajo el epígrafe "Medio Ambiente". En éste se incluye los objetivos a alcanzar por la política comunitaria, así como los principios que deben inspirarla³⁸⁶.

A la luz de estas reformas se formula el Cuarto Programa de Acción ambiental (1987-1992)³⁸⁷. Para PEREZ MORENO el Cuarto Programa supone un "cambio de mentalidad", ya que los órganos comunitarios son conscientes del hecho de que la protección del medio es una exigencia económica; mucho más si, en un futuro inmediato, se quiere competir en el mundo

383 Aprobados por *Declaración del Consejo y de los Representantes de los Gobiernos de Estados miembros* el 22 de noviembre de 1973 (*Boletín CE* 11/1973, pág. 49 y *DOCE*. Edición Especial 15/vol. 01, pp. 9-60), el Primero; por Resolución del Consejo de 17 de mayo de 1977 (*DOCE*. Edición Especial 15/vol. 01, pp.238-277, el Segundo; y por Resolución del Consejo de 7 de febrero de 1983 (*DOCE*. Edición Especial 15/vol. 04, pp. 84-98), el Tercero.

384 Firmada en Luxemburgo el 17 de febrero de 1986, fue ratificado por España por el Instrumento de 9 de diciembre de 1986, publicado en el *BOE* del 3 de julio de 1987.

385 En este sentido, *vid.* PONTE IGLESIAS, M.T.: "Galicia...", *ob. cit.*, pág. 46; CAPELLI, F.: "Portata ed efficacia in Italia e negli altri Stati membri della normativa CEE in materia di inquinamento transfrontaliero", *RGA* núm. 1/1989, págs. 27-28.

386 Un análisis de este artículo lo encontramos en CARAVITA, B.: "I principi della politica comunitaria in materia ambientale", *RGA* núm. 2/1991, págs. 208-210.

387 Aprobado por Resolución del Consejo y de los Representantes de los Estados miembros de 19 de octubre de 1987, para el período 1987-1992 (*DOCE* nº C 328, 7 de diciembre de 1987).

económico³⁸⁸. Igualmente, se refuerza la dirección preventiva de la política de medio ambiente, declarándose como núcleo del resto de políticas comunitarias³⁸⁹.

I.3.3. El Tratado de la Unión Europea. El nuevo impulso en la protección del medio.

El Tratado de la Unión Europea constituye un hito de gran calado en el proceso de evolución política, económica y social de la Comunidad Europea. Supone un progreso en la evolución de la política ambiental comunitaria³⁹⁰, sobre todo en relación con los instrumentos previstos para materializar dicha política. Implica un crecimiento cualitativo del peso de la política ambiental en el marco de la Comunidad Europea. En definitiva, el TUE eleva la protección del medio al rango de política fundamental comunitaria, tal y como puede observarse en su artículo 3. k)³⁹¹.

El TUE va a suponer el establecimiento de nuevas normas -Título I TUE "Disposiciones Comunes"-, pero, sobre todo, el mayor peso reformador va a tener lugar, en lo que a nosotros respecta, a través de la modificación del TCEE -Título II TUE-. Nuestro estudio se dirige a conocer cuál es el contenido, significado y alcance de la política de defensa del medio establecida en el TUE, ya que ésta forma parte de nuestro ordenamiento jurídico.

La notoriedad de la política ambiental en el TUE se manifiesta ya en el Preámbulo, donde se dice que los distintos Jefes de Estado y Presidentes de Repúblicas están "DECIDIDOS a promover el progreso social y económico de

388 "Las bases...", ob. cit., pág. 1015. Asimismo, PONTE IGLESIAS, M.T.: "Galicia...", ob. cit., pág. 46.

389 PEREZ MORENO, A.: "Las bases...", ob. cit., pág. 1015.

390 Vid. THIEFFRY, P.: "Les nouveaux instruments juridiques de la politique communautaire de l'environnement, le Traité de l'Union européenne et le cinquième programme communautaire d'action pour l'environnement", RTDE núm. 4/1992, pág. 670. "Maastricht representa el complemento del Acta Unica en la afirmación de los valores ambientales como componente de todas las políticas sectoriales y factor de integración de todo el sistema comunitario con la perspectiva del establecimiento del mercado interior", FUENTES BODELON, F.: "Crónica sobre Derecho ambiental comunitario durante el año 1991", Noticias/CEE núm. 90/1992, pág. 17.

391 Vid. THIEFFRY, P.: *ibidem*, pág. 670.

sus pueblos, dentro de la realización del mercado interior y del fortalecimiento de la cohesión y de *la protección del medio ambiente*"³⁹². En la misma línea, el artículo B, del Título I TUE, alude a los objetivos de la Unión en los siguientes términos: "-promover un progreso económico y social equilibrado y sostenible". Las implicaciones que estos términos conllevan exigen ineludiblemente una política rigurosa de protección del medio. Así se verifica en el texto del TUE, fundamentalmente en su Título IIº, relativo al Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea (en adelante TCE).

Dentro ya del análisis del TCE, el artículo 2 establece:

"La Comunidad tendrá por misión promover, mediante el establecimiento de un mercado común y de una unión económica y monetaria..., un desarrollo armonioso y equilibrado de las actividades económicas en el conjunto de la Comunidad, un crecimiento sostenible y no inflacionista que *respete el medio ambiente,...*, la elevación del nivel y de la calidad de vida"³⁹³.

Este artículo expresa los fines de la Comunidad Europea. Éstos, tal como aparecen redactados, están orientados, fundamentalmente, a la consecución de unos objetivos económicos y sociales que tienen como referente al hombre. De conformidad con ello, el objetivo económico clave es el "crecimiento sostenible"³⁹⁴. Se propugna "un desarrollo armonioso equilibrado de las actividades económicas en el conjunto de la Comunidad" y un crecimiento económico "que respete el medio ambiente". Esta alusión conjunta a un "crecimiento sostenible... que respete el medio ambiente" es, a nuestro modo de ver, redundante, ya que, hoy día, la sostenibilidad del crecimiento exige la protección del medio. No obstante, observamos en la misma un intento de manifestar la voluntad firme de llevar a cabo una política seria de protección del ambiente. El diseño de la política de desarrollo plasmado en este artículo, como objetivo de la Comunidad Europea,

392 La cursiva es nuestra.

393 La cursiva es nuestra.

394 El concepto de desarrollo sostenible aparece formulado en la Declaración de la Cumbre de Dublín, de 26 de junio de 1990, en ésta se afirma que la acción de la Comunidad debe desarrollarse sobre el principio de un desarrollo sostenible. El Informe Brundtland de 1987, de la Comisión Mundial para el Medio Ambiente y el Desarrollo, define el concepto de desarrollo sostenible como "el desarrollo que satisface las necesidades del presente sin poner en peligro la capacidad de las generaciones futuras para satisfacer sus propias necesidades".

propugna el establecimiento de un desarrollo cualitativo³⁹⁵. Ahora bien, la consecución de dichos fines se actuará, básicamente, "mediante el establecimiento de un mercado común y de una unión económica y monetaria" (art. 2 TCE)³⁹⁶. Esta circunstancia nos revela que el principal objetivo de la Unión es la consecución de un mercado interior, subordinándose el resto de políticas al logro de dicho objetivo, incluida la ambiental.

La materialización de los objetivos señalados en el artículo 2 TCE se llevará a cabo "mediante la realización de las políticas o acciones comunes contempladas en los artículos 3 y 3A" (art. 2 TCE). Entre éstas destacamos la inclusión de "una política en el ámbito del medio ambiente" (art. 3 k) TCE). También consideramos relevante, por la relación que mantiene con el tema que analizamos, la previsión de una política de "fomento de la investigación y del desarrollo tecnológico" (art. 3 m TCE). Esta situación legitima la necesidad de articular políticas ambientales en el seno de la Comunidad Europea. Además, pone de manifiesto la importancia de las mismas en orden a conseguir los objetivos de integración social, económica y política, que preside el TUE. A raíz de éste, la protección ambiental en el ámbito comunitario es a la vez un objetivo y un instrumento.

Ahora bien, el propio artículo 3 A TCE señala que dichas acciones comunitarias previstas para alcanzar los fines enunciados en el artículo 2 TCE se realizarán "en las condiciones y según el ritmo previstos en el presente Tratado", así como respetando el principio de subsidiariedad (art. 3 B TCE).

El principio de subsidiariedad es, a nuestro modo de ver, el mayor condicionamiento impuesto a la Comunidad Europea para que pueda desarrollar la política ambiental³⁹⁷. Este viene recogido en el artículo 3 B TCE³⁹⁸. Se presenta como un criterio de racionalidad en el desarrollo de la

395 Vid. GARCIA-URETA, A.: *ibidem*, pág. 91.

396 También en el artículo 3A TCE.

397 Nos dice MENENDEZ CHAVES que su aplicación fue aprobada en el Consejo Europeo, celebrado en Lisboa el 27 de junio de 1992, "Instrumentos comunitarios de protección del medio ambiente y Ordenación del territorio, aplicados en Asturias", NUE núm. 111/1994, pág. 91.

398 Artículo 3 B "La Comunidad actuará dentro de los límites de las competencias que le atribuye el presente Tratado y de los objetivos que éste asigna.

política ambiental comunitaria, ya que impone la intervención del poder más cualificado para llevar a buen término los objetivos propuestos³⁹⁹.

Queremos llamar la atención sobre el alcance del ámbito de aplicación del principio de subsidiariedad, y especialmente sobre las causas que pueden provocar que las acciones estatales en materia ambiental sea preferible adoptarlas en el ámbito comunitario. Las causas se concretan en "la dimensión o a los efectos de la acción contemplada" (art. 3 B TCE) Es decir, en el caso concreto de las medidas ambientales, este precepto significaría que la acción concreta en materia ambiental debería adoptarse por el ámbito político más apropiado teniendo en cuenta, no sólo las circunstancias relativas a la protección del medio, sino, igualmente, los condicionantes que dichas medidas provoquen en otras políticas también protegidas en el TUE, como por ejemplo ocurriría con la exigencia de construcción de un mercado único. Esto es, puede ocurrir que la solución de un problema ambiental existente en España pueda solucionarse adoptando medidas exclusivamente de alcance nacional. Pero, igualmente, puede ocurrir que dichas medidas provoquen, a su vez, otros problemas que afecten a la consecución de otros objetivos comunitarios. Ello exigiría que la adopción de medidas dirigidas a solucionar el primer problema expuesto en el territorio español, o en cualquier otro territorio comunitario, se realizasen dentro de un marco coordinado de actuación. Éste sólo podría obtenerse a partir de la toma de decisiones por parte de los órganos de gobierno comunitarios⁴⁰⁰.

En los ámbitos que no sean de su competencia exclusiva, la Comunidad intervendrá, conforme al principio de subsidiariedad, sólo en la medida en que los objetivos de la acción pretendida no puedan ser alcanzados de manera suficiente por los Estados miembros, y, por consiguiente, puedan lograrse mejor, debido a la dimensión o a los efectos de la acción contemplada, a nivel comunitario.

Ninguna acción de la Comunidad excederá de lo necesario para alcanzar los objetivos del presente Tratado".

399 Vid. CARRO MARTINEZ, A.: "La Unión Europea y el principio de subsidiariedad", RAP núm. 126/1991, pág. 231; RODRIGUEZ-ARANA, J.: "Sobre el principio de Subsidiariedad", NUE núm. 119/1994, pág. 12. En palabras de CAMPINS ERITJA, se trata de "un principio de adecuación del nivel de actuación al objetivo que se persigue", *La gestión de los residuos...*, ob. cit., pág. 94. Dos son, según la autora los objetivos del establecimiento del principio de subsidiariedad, "por un lado, autorizar la intervención comunitaria para resolver las cuestiones cuyo tratamiento exige la superación de las fronteras nacionales; por otro lado, ... permitir a los Estados miembros impedir la acción comunitaria cuando ésta sea innecesaria o excesiva", *ibidem*, pág. 94.

400 Los criterios substantivos que justifican la actuación de la Comunidad son los siguientes: a) la actuación "debe tener aspectos transnacionales"; b) la actuación a nivel nacional "debe producir resultados contrarios al Tratado"; c) "el Consejo debe quedar

En este momento, estamos en disposición de pasar al análisis de la política ambiental diseñada en el TCE. Ésta se recoge en el Título XVI del TCE, relativo al "MEDIO AMBIENTE". Se proponen unos objetivos precisos: "-la conservación, 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; - el fomento de medidas a escala internacional destinadas a hacer frente a los problemas regionales o mundiales del medio ambiente" (art. 130 R 1 TCE).

Este precepto nos sugiere algunas reflexiones: la primera referida a la propia dimensión de la política comunitaria ambiental. Se dice que ésta "contribuirá a alcanzar los siguientes objetivos". Desde nuestro punto de vista, el término "contribuirá" hace alusión a la necesidad de colaboración de las instituciones comunitarias y nacionales, en la solución de un problema complejo, como es el ambiental. Por ello aquí tendría cabida la aplicación del principio de subsidiariedad⁴⁰¹. La segunda se refiere al objetivo de conservar, proteger y mejorar el medio, dentro del cual podríamos incluir la "utilización prudente y racional de los recursos naturales". Éste es, a nuestro entender, el objetivo que da sentido al artículo. La tercera hace alusión a la conexión que se produce entre la política de protección del medio y la defensa de la salud. Esta conexión evidencia la importancia de la defensa del medio, al remarcar la incidencia que la degradación del ambiente tiene en la salud de la personas. La cuarta afecta a la dimensión internacional de la protección del ambiente que debe fomentar la Unión; su inclusión denota la clara conciencia del problema ambiental como un problema mundial⁴⁰².

Estos objetivos planteados en el artículo 130 R 1. TCE hay que completarlos con el recogido en el encabezamiento del artículo 130 R 2 TCE. Este último habla de "alcanzar un nivel de protección elevado, teniendo presente la diversidad de situaciones existentes en las distintas regiones de la Comunidad". La relegación de ambos objetivos del espacio principal de

convencido de que la acción comunitaria proporciona ventajas manifiestas", ALONSO GARCIA, E.: *El Derecho Ambiental de la Comunidad Europea*, vol. I: *El marco Constitucional de la Política Comunitaria de Medio Ambiente. Aplicación de la Legislación Ambiental Comunitaria*, Cuadernos de Estudios Europeos, Fundación Universidad-Empresa/Civitas, Madrid, 1993, págs. 108-109.

401 Vid. GARCIA URETA; "La protección del ambiente...", ob. cit., pág. 93.

402 Vid. CAMPINS ERITJA, M.: *La gestión de los residuos...*, ob. cit., pág. 76.

tratamiento de éstos se justifica, en nuestra opinión, por el hecho de que no responden a objetivos en sí mismos considerados, sino a exigencias y condiciones, respectivamente, que se imponen a la hora de aplicar la política ambiental en aras de alcanzar los objetivos propiamente dichos, recogidos en el precepto anterior.

La estrategia diseñada para desarrollar la política comunitaria ambiental se basa en distintos principios que deberán informar sus actuaciones: "los principios de cautela y acción preventiva,... el principio de corrección de atentados al medio ambiente, preferentemente en la fuente misma, y en el principio quien contamina paga" (art. 130 R 2 TCE). De la lectura de los principios establecidos se desprenden dos ideas: por una parte el reforzamiento de la política preventiva⁴⁰³, sin renunciar por ello a las medidas correctivas⁴⁰⁴. Es la idea de la prevención del daño ambiental la que marca la dirección de los principios recogidos en dicho artículo. La mejor política ambiental es aquella que evita que se produzca la degradación del medio. Por ello, la impronta que deberá marcar el desarrollo ambiental será la adopción de medidas preventivas⁴⁰⁵. Por otra, el marcado carácter técnico de los principios que diseñan la política ambiental comunitaria. Tan sólo el principio "quien contamina, paga" tiene, además, una dimensión material. Este carácter técnico deriva del peso que el hecho económico tiene en la configuración de la Unión Europea.

El principio "quien contamina, paga" exige un tratamiento autónomo, ya que, además de ser un principio con solera dentro de la política ambiental comunitaria, tiene un contenido de justicia material. Hay que resaltar, como se ha constatado en el capítulo introductorio, la evidente conexión del

403 Así, se habla del "principio de cautela y acción preventiva"; la conexión de ambos da buena muestra de ello. *Vid.* GARCIA-URETA, A.: "La protección...", ob. cit., pág. 96. En opinión de ALONSO GARCIA la conexión de los principios de cautela y acción preventiva reuerza la idea "de que la acción preventiva tendría que estar al menos científicamente comprobada", *El derecho ambiental*, vol. I, ob. cit. pág. 111.

404 La Comunidad Europea es consciente del hecho de que no siempre será factible prevenir el daño ambiental, por lo que se prevé principios que iluminen la adopción de medidas correctivas; ejemplo de ello es el "principio de corrección de atentados al medio ambiente"; no obstante, sobre el contenido de éste se añade la intención de que dicha política selleve a cabo "preferentemente en la fuente misma"; complemento que revela la intención de anticiparse a la producción de los problemas ambientales.

405 *Vid.* SALVIA, F.: "Gli strumenti giuridici...", ob. cit., pág. 214.

principio con los aspectos económicos del problema ambiental⁴⁰⁶. Ahora bien, su incorporación a los programas de acción comunitaria y, seguidamente, a los Tratados constitutivos le confiere un carácter jurídico.

El principio se acogió en el primer Programa de Acción ambiental (22 de noviembre de 1973)⁴⁰⁷, y siguió informando la política ambiental en los siguientes programas de acción. Un salto cualitativo en su juridificación se produce con la aprobación del Acta Única en 1986, al incluirse en el Tratado Constitutivo de la CEE (art. 130 R). Actualmente, como se ha señalado *supra*, aparece entre los principios comunitarios de carácter ambiental (art. 130 R 2 TCE). Ahora bien, su institucionalización no resuelve, al menos de modo acabado, su significado⁴⁰⁸. Para la resolución de este problema debemos acudir a tres fuentes distintas: en primer lugar, debemos tener presente su origen; en segundo lugar, su contexto jurídico; y, en tercer lugar, las plasmaciones jurídicas concretas que haya tenido. Nos estamos refiriendo a la Recomendación del Consejo de 3 de marzo de 1974 (75/436/EURATOM, CECA, CEE)⁴⁰⁹.

La Comunidad Europea no "inventa el principio", sino que lo incorpora a sus textos jurídicos⁴¹⁰. Estamos ante un principio cuyo nacimiento se produjo con anterioridad en otro ámbito socio-económico distinto. Ello nos remite a su origen con el objeto de conocer su significado inicial. Como ya expusimos en el Capítulo anterior, el principio "quien contamina, paga" nace

406 Vid. MELI, M.: "Le origini del principio «chi inquina paga» e il suo accoglimento da parte della comunità europea", RGA 1989, pág. 218; MARTIN MATEO, R.: "Principios básicos de Derecho Ambiental en la Unión Europea", Ponencia presentada al I Congreso Nacional de Derecho Ambiental, Sevilla, 1995, pág. 19.

407 El principio es propuesto como uno de los pilares de la política comunitaria en el área ambiental, MELI, M.: *ibidem*, pág. 217.

408 Vid. MELI, M.: *ibidem*; SPATAFORA, E.: "Tutela dell'ambiente (dir. internaz.)", ob. cit., pág. 460; CARAVITA, B.: "I principi della politica comunitaria...", ob. cit., pág. 214; TARANTINI, G.: "Il principio «chi inquina paga» tra fonti comunitarie e competenza regionali", RGA núm. 4/1990, pág. 737. Éste valora positivamente dicha circunstancia, ya que no exige a los ordenamientos estatales una dirección fija de cumplimiento del principio, permitiendo indagar distintos medios de aplicación del mismo, *ibidem*.

409 DOCE L núm. 194, de 25-7-75. Para MELI dicha Recomendación constituye la primera fuente de interpretación y actuación del principio, "Le origini del principio «chi inquina paga»...", ob. cit., pág. 218.

410 Vid. MELI, M.: *ibidem*, pág. 227.

intelectualmente en el marco de la economía del medio ambiente⁴¹¹; nos remitimos, pues, a lo expuesto en el Capítulo introductorio. Ciertamente, aquellas conclusiones no encorsetan el significado del principio comunitario, aunque no debemos desdeñar su valor interpretativo⁴¹². Ahora bien, su inclusión como principio jurídico en el ámbito comunitario le otorga autonomía y juridicidad. El principio, desde su vertiente jurídica, amplía su contenido respondiendo a exigencias de equidad. Desde esta perspectiva, contribuye a la realización de la justicia como fin primario del Derecho⁴¹³.

El contexto en el cual se formula el principio también ejerce su influencia a la hora de interpretar correctamente su significado. Al respecto, entendemos básicas dos cuestiones: la primera relativa a la necesidad de preservar el medio como fin comunitario (art. 2 TCE), concretada en el hecho de que es preferible, en el marco de un óptima política ambiental, evitar el daño a tratar de corregirlo. La segunda, íntimamente conectada con la anterior, se refiere a la vigencia del principio de prevención entre los principios ambientales (art. 130 R 2 TCE). En definitiva, la orientación preventiva de la política ambiental debe informar el contenido del principio "quien contamina, paga". Así, el significado de éste debe orientarse en un sentido preventivo.

En relación con su significado, no cabe duda de que el mejor instrumento de interpretación es la propia versión de la Institución que lo estableció como principio jurídico. En este sentido, nada mejor que estudiar el contenido del principio a la luz de la Recomendación citada, relativa a la imputación de los costes y a la intervención de los poderes públicos en materia de ambiente. El principio se define así: las personas físicas o jurídicas, sean de Derecho privado o público, responsables de la contaminación, deben pagar los gastos de las medidas necesarias para evitar la contaminación o para reducirla con el fin de cumplir las normas y medidas equivalentes que permitan alcanzar los objetivos de calidad o, en caso de que no existan estos objetivos, con el fin de cumplir las normas o medidas equivalentes

411 *Ibidem*, pág. 218.

412 *Ibidem*, pág. 227.

413 *Vid.* MELI,M.: *ibidem*, pág. 245; FUENTES BODELON,F.: "Incentivos medioambientales de la CEE", ob. cit., pág. 84. Así se expresa en el artículo 1 de la Recomendación del Consejo 75/436/Euratom, CECA, CEE, de 3 de marzo de 1975.

establecidas por los poderes públicos (art. 2 Recom.). El principio se describe sintéticamente como un criterio de imputación al contaminador de los gastos de prevención y de lucha contra la contaminación⁴¹⁴.

Delimitados su fundamento y contenido, es preciso analizar su proyección jurídica, esto es, los instrumentos de aplicación del mismo. Los principales instrumentos de concreción del principio por parte de los poderes públicos son las normas y los tributos⁴¹⁵. Las primeras establecen los niveles de calidad del ambiente, a través de la fijación de límites, bien de emisión, bien de inmisión. También pueden regular la composición de los productos -normas de productos-. Igualmente, pueden ir referidas a la regulación de los procesos de fabricación -normas de proceso-⁴¹⁶. Estas exigencias obligan a los productores a realizar una serie de gastos para acomodarse al contenido de los preceptos jurídicos, que se dirigen a la preservación del medio, internalizando, de este modo, las deseconomías externas. Los segundos son también un instrumento dirigido a internalizar los efectos externos perjudiciales para el medio.

Ahora bien, ésto no significa que el contenido del principio "quien contamina, paga" se proyecte exclusivamente en estos instrumentos jurídicos. De su plasmación jurídica no se desprenden conclusiones absolutas. La doctrina lo considera una cláusula abierta⁴¹⁷. En este sentido, se plantea, fundamentalmente en la doctrina italiana, su validez como fundamento de medidas que articulen la responsabilidad civil por los daños ambientales realizados (tutela rescitoria), o sólo como fundamento de

414 Vid. GRAU FERNANDEZ,S.: "Política y Derecho comunitario...", ob. cit., pág. 85; SPATAFORA,E.: "Tutela dell'ambiente (dir. internaz.)", ob. cit., pág. 460; CURTI, C.: "Ambiente (tutela dell'). Diritto della Comunità Europea", ob. cit., pág. 7. "El «responsable de la contaminación» es quien deteriora directa o indirectamente el medio ambiente o crea las condiciones para que se produzca este deterioro"(Art. 3 Recomendación). No obstante, "en el caso de contaminaciones en cadena, la imputación de coste puede realizarse en el punto en el que el número de agentes sea el más bajo posible y el más fácil de controlar, o bien donde se contribuya de la manera más eficaz con esta imputación a la mejora del medio ambiente y se eviten las distorsiones de la competencia" (art. 3 Recomendación).

415 Artículo 4 de la Recomendación 75/436.

416 Vid. TOLEDO JAUDENES,J.: "El principio...", ob. cit., pág. 303.

417 TARANTINI habla de "*valenza aperta*", "Il principio...", ob. cit., pág. 737; CARAVITA,B.: "I principi...", ob. cit., pág. 214.

medidas preventivas (tutela preventiva)⁴¹⁸. Los autores niegan la reducción del contenido del principio a los aspectos preventivos⁴¹⁹, aunque estos sean los más relevantes.

Nuestro interés se centra en la proyección tributaria del principio "quien contamina, paga". Uno de los principales instrumentos de aplicación de dicho principio es el establecimiento de tributos. En el desempeño de su misión estos tributos pueden cumplir dos funciones: a) una función de estímulo: incentivar al responsable de la contaminación para que adopte las medidas conducentes a reducir la contaminación de la que sea causante; b) una función de redistribución: imputar al contaminador los costes originados por él, en los casos en los que la colectividad asuma la adopción de las medidas anticontaminantes⁴²⁰.

El tributo, fundado en el principio "quien contamina, paga", adquiere en el contexto comunitario una dimensión económica propia de su formulación originaria en el seno de la OCDE: como principio de no subvención⁴²¹. Así articulado, el tributo se encamina a la preservación del medio, aunque dicha función se incardina dentro de la finalidad de consecución de un mercado interno fundado en la libre competencia⁴²². El tributo, desde esta perspectiva, no sólo cumple una función ambiental, sino que fundamentalmente se establece como un instrumento económico. Los tributos ambientales comunitarios garantizan una uniformidad en la protección del medio en los distintos Estados de la Comunidad asegurando la libre competencia.

418 Vid. SPATAFORA, E.: "Tutela dell'ambiente...", ob. cit., pág. 460.

419 Vid. BUTTI, L.: "L'Ordinamento italiano ed il principio «chi inquina paga»", RGA núm. 3/1990, pág. 414; TARANTINI, G.: "Il principio...", ob. cit., pág. 737.

420 Artículo 4. b) de la Recomendación 75/436/Euratom, CECA, CEE.

421 Vid. ALONSO GARCIA, E.: *El derecho ambiental...*, ob. cit. págs. 80-81.

422 Del análisis del articulado del TUE se desprende que el fundamento de la política ambiental no es la protección del ambiente, "sino la eliminación de los obstáculos para el establecimiento y funcionamiento del Mercado Común", DE PRADA GARCIA, A.: "La política ambiental comunitaria: algunas consideraciones", *N.U.E.*, núm. 122/1995, págs. 108-109.

No obstante, el principio "quien contamina, paga" no es un principio exclusivo ni excluyente en el ámbito comunitario⁴²³. Así se contempla en la Recomendación del Consejo 75/436/EURATOM, CECA, CEE, de 3 de marzo de 1975. Ésta, en determinados casos, admite excepciones a la aplicación de dicho principio (art. 6). Las excepciones se refieren a los supuestos en los que la aplicación del principio ocasione graves perturbaciones económicas y sociales. Aquellas tendrán un carácter temporal (art. 6, a). Igualmente, se admite la concesión de ayudas en el marco de otras políticas comunitarias (art. 6, b). De otra parte, se consideran compatibles con el principio "quien contamina, paga", entre otras, la "financiación destinada a compensar las cargas especialmente onerosas que se impongan a determinados responsables de una contaminación...", así como "las contribuciones que se concedan con el fin de estimular los esfuerzos de investigación y desarrollo a fin de aplicar técnicas, métodos de fabricación y productos menos contaminantes" (art. 7, b y c).

Así lo confirma el artículo 130 S 5 del TCE según el cual cuando la aplicación de las medidas adoptadas por el Consejo, con arreglo a las pautas del artículo 130 S 1, supongan unos costes excesivos para el Estado miembro se permitirán excepciones a dicho principio. Estas excepciones no se concretan de modo acabado, sino que se alude al establecimiento de "disposiciones adecuadas en forma de: - excepciones de carácter temporal; - apoyo financiero con cargo al Fondo de Cohesión..."⁴²⁴. Se utiliza el término «excepciones» sin concretar nada al respecto, tan sólo se exige su carácter temporal. Por ello, cabe pensar en la posibilidad de articular exenciones⁴²⁵,

⁴²³ Se admiten excepciones a la aplicación del principio. *Vid.* CURTI GIALDINO, C.: "Ambiente (tutela dell'...)", ob. cit., págs. 7-8.

⁴²⁴ Para ALONSO GARCIA este artículo constitucionaliza las excepciones al principio "quien contamina, paga", *El derecho ambiental*, Vol. I, ob. cit. pág. 111. *Vid.* FUENTES BODALON, F.: "Crónica sobre derecho ambiental ...", ob. cit. pág. 19.

⁴²⁵ Habría que conectar el tema con la política comunitaria de investigación y desarrollo tecnológico -art. 3 m) TCEE- y en todo lo que la misma puede aportar de positivo al medio ambiente. Esta política aparece desarrollada en el "Título XV" del TCEE, compuesto de un sólo artículo 130 F, el cual nos dice que "La Comunidad tiene como objetivo... fomentar todas las acciones de investigación que se consideren necesarias en virtud de los demás capítulos del presente Tratado". La conexión se llevaría a cabo a través de la utilización de exenciones que incentivarán la innovación tecnológica tanto para los procesos productivos, los componentes de los productos, como para los equipos de depuración. Valiéndonos de dichos instrumentos jurídicos-tributarios reduciríamos el importe de los costes que deberán soportar aquellos que se decidan a cumplir los estándares ambientales.

como excepciones a la aplicación del principio "quien contamina, paga". Esta configuración jurídica de este principio implica que la política tributaria de protección ambiental articulada con base en dicho principio se concretará tanto en el establecimiento de tributos, como de exenciones tributarias.

Este tema se conecta con el más genérico de las ayudas estatales⁴²⁶ en el marco comunitario. Éstas se declaran incompatibles con el Mercado Común. La justificación estriba en el hecho de que afectan a la libre competencia al favorecer a determinadas empresas o producciones (art. 92.1 TCE). Entre dichas ayudas cabe incluir las exenciones, ya que en el mencionado artículo se alude a "las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, *bajo cualquier forma*"⁴²⁷. Tanto el TUE (art. B) como TCE (art. 2) se proponen la consecución de un mercado común. La regla básica de su funcionamiento es la libre competencia. Esta puede verse afectada si se permite a los Estados conceder exenciones a determinadas empresas, ya que las de otros Estados no contarían con esas ventajas económicas⁴²⁸.

El artículo 92.1 TCE trata de garantizar la realización efectiva del mercado interior. Su contenido, desde una perspectiva ambiental, vendría avalado por las exigencias derivadas del principio "quien contamina, paga", entendido como una garantía de construcción del mercado común, ya que las ayudas estatales alteran la libre competencia. Además, tales ayudas se muestran incompatibles con este principio al hacer recaer sobre la colectividad el coste de la política ambiental⁴²⁹.

Hemos convenido anteriormente que el principio "quien contamina, paga" no tiene carácter absoluto. Su afirmación no impide la existencia de ayudas estatales. Esta postura nos lleva a su verificación desde una

⁴²⁶ Al respecto, *vid.* ALONSO GARCIA, E.: *El derecho ambiental*, vol. I, ob. cit. pág. 82-85.

⁴²⁷ La cursiva es nuestra

⁴²⁸ *Vid.* MELI,M.: "Le origini del principio «chi inquina paga»...", ob. cit., págs. 218-219; TOLEDO JAUDENES,J.: "El principio «quien contamina, paga»...", ob. cit., pág. 302; FUENTES BODELON,F.: "Incentivos medioambientales de la CEE", ob. cit., pág. 84;

⁴²⁹ *Vid.* MELI,M.: *ibidem*, pág. 219; SPATAFORA,E.: "Tutela dell'ambiente (dir. internaz.)", ob. cit., pág. 460; CURTI, C.: "Ambiente (tutela dell'). Diritto della Comunità Europea", ob. cit., pág. 7; TOLEDO JAUDENES,J.: *ibidem*, ob. cit., pág. 302; FUENTES BODELON,F.: *ibidem*, pág. 84.

perspectiva general referida al artículo 92 TCE. Este precepto, en su apartado primero, no establece una incompatibilidad absoluta⁴³⁰. En su apartado segundo establece una serie de ayudas compatibles con el mercado común. El apartado tercero flexibiliza el régimen de incompatibilidades al contemplar una serie de ayudas que podrán ser declaradas compatibles. Así, se podrán declarar compatibles las "ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades⁴³¹ o de determinadas regiones económicas" (art. 92.3 c). Finalmente, el legislador comunitario admite expresamente la posibilidad de establecer cualquier tipo de ayudas estatales, siempre que sean determinadas por el Consejo (art. 92. 2 e). En conclusión, la ordenación jurídico-comunitaria de la concesión de ayudas estatales es bastante flexible, su establecimiento se presenta compatible con las exigencias del Tratado. Estas ayudas vendrán requeridas, bien por razones de carácter económico, social o técnico; bien por la realización de otras políticas comunitarias, entre ellas entendemos la política ambiental⁴³².

Para la realización de la política ambiental comunitaria, el Consejo adoptará "disposiciones esencialmente de carácter fiscal" (art. 130 S 2 TCE)⁴³³. Esta previsión denota el mayor protagonismo alcanzado por las mismas en los últimos años en orden a garantizar el éxito de una política ambiental⁴³⁴.

⁴³⁰ Vid. FERNANDEZ FARRERES, G. : *El régimen de las ayudas estatales en la Comunidad Europea*, Cívitas, Madrid 1993, pág. 24.

⁴³¹ Aquí se enmarcarían las ayudas a la investigación y al desarrollo. "Este tipo de ayudas, dada su finalidad orientada al fomento e incentivo de la investigación y desarrollo, se ha consolidado como uno de los instrumentos de mayor uso e importancia para hacer frente a los retos surgidos de los constantes avances tecnológicos" FERNANDEZ FARRERES, G: *ibidem*, pág. 94.

⁴³² Vid. CURTI,C.: "Ambiente (tutela dell'...), ob. cit. pág. 7; TOLEDO JAUDENES,J.: "El principio...", ob. cit., pág. 305; FUENTES BODELON,F.: "Incentivos mediambientales...", ob. cit., pág. 86.

⁴³³ Éstas se adoptarán por "el Consejo, por unanimidad, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y social" -art. 130 S 2 TCE-. Nos parece oportuno citar el último inciso de éste artículo por la relevancia que tiene a los efectos de nuestro estudio; éste se refiere a la adopción de -medidas que afecten de forma significativa a la elección por un Estado miembro entre diferentes fuentes de energía y a la estructura general de su abastecimiento energético". En este sentido, se podría pensar en el establecimiento de medidas fiscales que modulasen los comportamientos de los productores o consumidores a la hora de elegir entre las distintas fuentes de energía.

⁴³⁴ Vid. DELBEKE,J.: "La CEE e i tributi ambientali", en *Tassazione consumo ambiente*, Franco Angeli, Milano, 1990, pág. 160.

Éstas se concretan, tanto en la adopción de tributos que graven la realización de actividades, consumos o servicios contaminantes, fundados en el principio "quien contamina, paga", como en la concesión de exenciones⁴³⁵. Éstas se aplican en los casos en los que los responsables de la contaminación adoptasen medidas o realizasen investigaciones, dirigidas a mejorar la calidad del ambiente. En estos casos, el contaminador no internaliza toda la externalidad, pero sí buena parte de ella. Se contribuye a estimular la investigación tecnológica y la renovación de los procesos productivos más perjudiciales para el medio. Estas medidas tributarias habrán de estar informadas por la temporalidad y justificadas en la consecución de los objetivos comunitarios. Esta circunstancia, junto con las enormes ventajas antes expuestas, le confieren un especial atractivo a la hora de plantearnos su utilización en el marco de la política ambiental comunitaria.

Ante esta diversidad de instrumentos (tributos y exenciones), es necesario, por un lado, hacer uso de todos ellos, ya que cada uno está especialmente indicado para unos casos concretos⁴³⁶; por otro, conseguir uniformidad en su aplicación por parte de los distintos Estados miembros, ya que una variación sustantiva puede modificar las condiciones de competencias que justifican la propia existencia del principio⁴³⁷.

Ahora bien, el apartado 4º del artículo 130 S encomienda a los Estados miembros "la financiación y la ejecución de la política en materia de medio ambiente". Este precepto reduce la virtualidad de la política comunitaria ambiental al establecimiento de la normativa ordenadora de dicha materia.

Las previsiones comunitarias de desarrollo de la política ambiental a través de medidas tributarias se concretan en el Quinto Programa de Acción Comunitaria. El artículo 130 S 3 primer párrafo recoge la posibilidad de que el Consejo establezca programas de acción de carácter general en los que se concreten los objetivos prioritarios que se pretendan alcanzar. Este artículo remarca la juridicidad de los programas de acción en materia ambiental, ya que, por un lado, su establecimiento viene exigido por el propio TCE y, por el otro, se establece cual debe ser su contenido: los objetivos ambientales que

435 Vid. BUTTI, L.: "L'ordinamento italiano ed il principio...", ob. cit., págs. 412-413.

436 Vid. CARAVITA, B.: "I principi della politica comunitaria...", ob. cit., pág. 215.

437 Vid. MELLM.: "Le origine del principio...", ob. cit., pág. 219.

hayan de alcanzarse. Desde este último aspecto se conecta con el artículo 130 R 1 TCE, ya que en éste se establecen los objetivos ambientales comunitarios de modo genérico. La creciente importancia concedida a los programas de acción se confirma analizando el segundo párrafo del artículo 130 S 3. Éste encomienda al Consejo la adopción, conforme al procedimiento adecuado, de "las medidas necesarias para la ejecución de dichos programas". Desde esta perspectiva, el programa de acción se presenta como un instrumento de aplicación del TCE de primer orden. Los programas de acción ambientales, en tanto que concreción de mandatos amparados jurídicamente en el TCE, alcanzan una notable significación en el marco jurídico comunitario.

El Quinto Programa de Acción "*Hacia un desarrollo sostenible*" está actualmente en vigor⁴³⁸, ⁴³⁹. Éste se fundamenta tanto en el TUE (art. B TUE) (art. 2 TCE), como en los compromisos adquiridos en la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo, celebrada en Río de Janeiro del 3 al 14 de junio de 1992⁴⁴⁰.

El programa es un documento extenso y novedoso⁴⁴¹. Esencialmente, sus presupuestos generales son los siguientes: a) la degradación ambiental en el marco comunitario prosigue lenta, pero inexorablemente; b) las medidas que se han venido adoptando no han dado los frutos esperados, y no impiden el deterioro ambiental; c) la degradación ambiental condiciona el desarrollo económico; d) el cumplimiento de los propios objetivos comunitarios - mercado interior y la unión económica y monetaria- van a depender, en última instancia, de la calidad del medio. Ello es debido a que el desarrollo

438 Su período de vigencia es desde 1993 al 2000. Resolución 93/C138/01; DOCE de 17 de mayo de 1993. La elaboración del Programa "*Hacia un desarrollo sostenible*" fue realizada por la Comisión a instancias del Consejo Europeo de Dublín en junio de 1990, *vid.* CAMPINS ERITJA, M.: *La gestión de los residuos...*, ob. cit. pág. 71, nota 197; fue aprobado en el Consejo de Europeo celebrado en Lisboa el 27 de junio de 1992, siendo posteriormente desarrollado en los Consejos Europeos de Birmingham y Edimburgo, de octubre y diciembre, respectivamente, de 1992.

439 Aprobado por "Resolución del Consejo y de los Representantes de los Gobiernos de los Estados miembros, reunidos en el seno del Consejo, de 1 de febrero de 1993, sobre un Programa comunitario de política y actuación en materia de medio ambiente y desarrollo sostenible.

440 Hay que tener en cuenta la Declaración de Río y la Agenda 21; así como los Convenios sobre el cambio climático y la diversidad biológica que han sido firmados por la Comunidad y sus Estados miembros.

441 Las novedades aparecen inspiradas en el contenido del TUE, CAMPINS ERITJA, M.: *La gestión de los residuos...*, ob. cit., pág. 71.

industrial, energético, agrario, de transportes y regional, necesitan de un ambiente con gran capacidad de absorción de elementos contaminantes. Por ello, la consecución de los objetivos comunitarios se muestra contraria a la existencia de un medio saturado que no admita una elevación de los índices de contaminación o de utilización de los recursos naturales escasos⁴⁴². Existe una necesidad de proteger el medio, y la clave, puesto que no podemos prescindir del desarrollo, es ordenar las distintas políticas económicas de modo sostenible⁴⁴³.

La consecución del objetivo diseñado requiere una modificación de las pautas de comportamiento y consumo de la sociedad⁴⁴⁴, una racionalización de la producción y el consumo de energía, y, finalmente, un fomento del reciclaje de los productos⁴⁴⁵. Ahora bien, las medidas arbitradas hasta el momento no han surtido los efectos deseados. Esta cuestión es mucho más grave si se tienen en cuenta las mayores exigencias que para el medio se avecinan, debido al incremento de la actividad económica futura. Estas circunstancias van a exigir una nueva estrategia sobre el ambiente y el desarrollo. A este objetivo obedece el establecimiento del Quinto Programa.

Las grandes líneas maestras de esta nueva estrategia, a nuestro entender, son dos: la primera, la realización de una política preventiva. En este sentido, el objetivo prioritario no será luchar contra los problemas ambientales en sí mismos considerados, sino tratar de incidir en ellos en la propia fuente, es

442 En este sentido, GERELLI advierte de los riesgos ambientales que acompañan la realización del mercado interior comunitario; ante esta situación, el autor, aun defendiendo la consecución del mercado común, reclama la adopción de las medidas adecuadas para la protección del ambiente, "Gli aspetti ambientali del complemento del mercato unico europeo", en *Mercato Unico e Ambiente Contrasto o compatibilità?*, DARIO VELO (Dir.), Pirola, Milán, 1993, pág. 21.

443 Vid. SERRANA DE NOREÑA, F.: "La política de medio...", ob. cit., pág. 27.

444 En este sentido, RAPI SARDA SASSOON advierte el fin de la consideración de la empresa como principal centro de imputación de la responsabilidad por el deterioro ambiental, pasando a la realización de una justa redistribución de la responsabilidad entre los distintos sectores sociales, "Verso un nuovo equilibrio tra ambiente e mercato: il regolamento CEE per l'Ecolabel", RGA núm. 2/1993, pág. 199.

445 En palabras de CAMPINS ERITJA, el Programa "deja de ser una simple acción para proclamarse como verdadera política", *La gestión de los residuos...*, ob. cit. pág. 72.

decir, en los agentes y actividades que los provocan⁴⁴⁶. La segunda trata de involucrar al conjunto de la sociedad en la lucha contra la degradación ambiental. Se parte de la consciencia de que el verdadero problema son las pautas de conducta y de consumo de la sociedad en su conjunto.

Esta nueva estrategia se basa, fundamentalmente, en la ampliación de la gama de instrumentos de intervención ambiental. Hasta el momento, los instrumentos utilizados han sido las regulaciones, aunque con escaso éxito. Ahora bien, para alcanzar los objetivos propuestos se requiere un cambio radical en los mismos. Así lo contempla el Programa de Acción Ambiental que propone los siguientes: a) instrumentos administrativos que fijen los niveles básicos de protección de la salud pública y del ambiente: se establecen estándares comunitarios para garantizar el mercado interior; b) instrumentos de mercado, dirigidos a modificar las pautas de comportamiento tanto de ciudadanos, como de los empresarios, a través de la internalización de costes, en un sentido más acorde con el medio; c) instrumentos horizontales de apoyo (investigación científica, información básica y estadística, mejor planificación, educación e información al público...); d) mecanismos de asistencia financiera, entre los que cabe destacar el LIFE, los Fondos Estructurales, el Fondo de Cohesión⁴⁴⁷.

De todos los instrumentos previstos por el Programa de acción, nos parece especialmente interesante analizar los instrumentos de mercado, ya que entre los mismos se prevé la utilización de disposiciones de carácter fiscal⁴⁴⁸. Los instrumentos económicos tienen como objetivo principal fijar

446 "El presente Programa ha seleccionado cinco sectores a los que va a dirigir sus medidas: industria, energía, transportes, agricultura y turismo. Son sectores en los que la Comunidad como tal desempeña un papel determinante y que tienen y originan problemas que pueden resolverse con más eficacia a nivel comunitario. Han sido elegidos también porque su impacto ambiental potencial o real es especialmente significativo y debido a que, por su propia naturaleza, pueden desempeñar un papel decisivo en la consecución de un desarrollo sostenible" (Quinto Programa de Acción, apdo. 18º). Como se puede apreciar se respeta el principio de subsidiariedad y adopta una política preventiva, incidiendo en los orígenes de los problemas.

447 Quinto Programa, apdo. 31.

448 El Quinto Programa contiene un cambio completo de estrategia, ya que "la perspectiva legislativa que se ha venido empleando hasta la fecha, no ha conseguido invertir la tendencia negativa experimentada anteriormente". Así apunta SERRANA DE NOREÑA que "Uno de los ejes del Quinto Programa de Acción es completar el enfoque tradicional de la Política de Medio Ambiente de «mandar y controlar» con medidas económicas y fiscales", "La política de medio ambiente...", ob. cit., pág. 27. En este sentido, "la fiscalidad europea tiende cada vez más a

correctamente los precios de los bienes ambientales. Esta voluntad referida al campo ambiental implica la internalización de los costes ambientales producidos durante todo el ciclo de un producto (fuente, producción, distribución, uso y eliminación final). Además, se trata de incentivar comportamientos acordes con el medio. En virtud de dichos objetivos se propone el empleo y desarrollo de diversos instrumentos económicos y fiscales. Nosotros sólo resaltaremos aquellos relacionados con la fiscalidad ambiental: en primer lugar, el establecimiento de tasas e impuestos; en segundo lugar, los incentivos fiscales; por último, las deducciones fiscales.

El Quinto Programa "*Hacia un Desarrollo Sostenible*" no tiene efectos jurídicos directos para los Estados miembros, ya que ha sido adoptado por medio de una resolución, que puede asimilarse a una recomendación o dictamen a estos efectos. No obstante, respecto de la Comunidad Europea si ejerce efectos jurídicos, como se deduce del artículo 130 s 3 TCE. El Consejo deberá adoptar las medidas necesarias para actuar dicho programa. Por ello, el desarrollo legislativo comunitario en esta materia debe ser importante. La novedad, en lo que a nosotros respecta, es el hecho de que deberán establecerse medidas fiscales dirigidas a proteger el medio⁴⁴⁹. Ahora bien, como hemos apuntado anteriormente, el principio de subsidiariedad modula la plena aplicación de una política fiscal del medio ambiente en el ámbito comunitario⁴⁵⁰.

La actuación comunitaria del Quinto Programa, en la medida en que se concrete en «impuestos sobre el volumen de negocios,...impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos», deberán ser armonizados, siempre «que dicha armonización sea necesaria para garantizar

tener en cuenta las preocupaciones ecológicas", AUTRAND,A.: "¿Cuál es la estrategia fiscal respecto al medio ambiente?, *Aut.* núm 15/1992, pág. 37.

449 En este sentido. PERRONE CAPANO entiende factible un desarrollo de tributos ambientales por parte de la Comunidad Europea en aquellos sectores ambientales en los que los efectos de la degradación excede de los ámbitos nacionales, "L'imposizione e l'ambiente...", ob. cit., pág. 484.

450 *Ibidem*, págs. 484-485. Aunque, este principio reporta ciertas ventajas, ya que posibilita la concreción de la política fiscal del ambiente a las concretas circunstancias de los respectivos Estados. No obstante, el autor defiende la utilidad y la necesidad de desarrollar una política fiscal del ambiente en el marco de la Comunidad Europea.

el establecimiento y funcionamiento del mercado interior...» (art. 99 TCE)⁴⁵¹. Del mismo modo, la tendencia de algunos Estados miembros a crear tributos ambientales, fundamentalmente de naturaleza indirecta, obliga a la Comunidad Europea a adoptar una política de armonización con el objeto de evitar la distorsión de la libre competencia⁴⁵². Por su parte, en relación con el establecimiento de tasas e impuestos por emisiones procedentes de fuentes estacionarias su creación corresponde a las autoridades nacionales y municipales. Por tanto, la actuación comunitaria se reduce a la garantía de la libre competencia dentro de la Comunidad⁴⁵³

La nueva orientación comunitaria en orden a una protección más eficaz del medio habrá de concretarse en los diversos instrumentos normativos que configuran el ordenamiento comunitario, integrado en el ordenamiento español. De ahí la relevancia de esta normativa comunitaria, que, como señala LOPEZ RAMON, "desempeña un papel fundamental, puesto que establece los elementos básicos de los ámbitos y de las técnicas de intervención, elementos que luego son desarrollados por los Estados miembros integrados en la Unión"⁴⁵⁴.

I.4. LA PROTECCION INTERNACIONAL DEL AMBIENTE.

Hoy en día, la intensidad de la degradación del ambiente es tal que los problemas ambientales, otrora anclados en un ámbito local, se instalan en un marco mundial⁴⁵⁵. Una serie de problemas, como el agujero de la capa de ozono, la lluvia ácida, el cambio climático, la contaminación transfronteriza, etc., ponen de manifiesto, de forma notoria, la mundialización del problema

⁴⁵¹ Así lo prevé el Quinto Programa en relación con los incentivos fiscales (apartado 7.4). Estos instrumentos económicos "pueden ejercer una influencia considerable sobre los hábitos de consumo y de comportamiento". Por ello, la Comunidad deberá desarrollar una política fiscal en esta dirección.

⁴⁵² ALONSO GARCIA, E.: *El derecho ambiental*, vol. I, ob. cit. pág. 105. Por su parte, FERGOLA plantea la necesidad de armonización de los tributos ambientales desde una perspectiva general, "L'introduzione di «imposte ecologiche»...", ob. cit. pág. 1436.

⁴⁵³ Apartado 7. 4 Quinto Programa.

⁴⁵⁴ "Régimen jurídico de la protección del aire", ob. cit. pág. 537.

⁴⁵⁵ Vid. SPATAFORA, E.: "Tutela dell'ambiente...", ob. cit., pág. 444.

ambiental. Éste ya no tiene fronteras. Todo el Planeta está amenazado por la degradación ambiental⁴⁵⁶. En este contexto, el Estado, como marco político en el que se adoptan normas jurídicas con vigencia en su territorio, comienza a perder relevancia a la hora de aportar soluciones eficaces y suficientes en relación con los problemas ambientales planteados. Las medidas jurídicas adoptadas en su territorio, en muchas ocasiones, cada vez más, dejan de ser la clave para la solución de aquéllos. Su regulación es incapaz de afectar al origen del problema. Esta mundialización de los problemas ambientales exige una internacionalización de las medidas jurídicas a adoptar⁴⁵⁷. Ante problemas internacionales, las medidas adoptadas para solucionarlos serán tanto más eficaces cuanto mayor sea el consenso internacional sobre su adopción⁴⁵⁸. Esta conciencia general se plasma en la celebración de

456 *Vid.*, en este sentido, las consideraciones del "Congresso sulla promozione di un efficace diritto internazionale dell'ambiente", celebrado en Roma y Castegandolfo los días 21 a 24 de abril de 1989, RGA núm. 3/1989, págs. 609-610; MARTIN MATEO, R.: *Tratado...*, Vol. I, ob. cit., pág. 203; OCDE: *Politique de l'environnement...*, ob. cit., pág. 103; *Idem*: *La fiscalidad y el medio ambiente...*, ob. cit., pág. 83; CURTI, C. y CAPONERA, D. A.: "Ambiente (tutela dell') Diritto Internazionale", en *Enciclopedia Giuridica*, pág. 1; CAPELLI, F.: "Portata ed efficacia in Italia..." ob. cit., pág. 32; JUSTE RUIZ, J.: "La evolución del Derecho Internacional del medio ambiente", *Aut.* núm. 15/1992, pág. 45. La OCDE en su informe *La fiscalidad y el medio ambiente. Políticas complementarias* pone de manifiesto los distintos tipos de problemas que se pueden suscitar en el ámbito internacional. Así distingue entre problemas bilaterales, multilaterales y mundiales, *ibidem*. De otra parte, un planteamiento distinto que justifica la protección internacional del ambiente se funda en la consideración del ambiente como patrimonio común de la humanidad. Éste fuerza la solución de los problemas, independientemente de la dimensión territorial del problema y de los territorios y Estados a los que afecte; la unidad del ambiente aparece proclamada en el segundo principio de la Declaración de Estocolmo: "Respetarás los recursos naturales de la tierra", *vid.* VAZQUEZ DE PRADA, V.: "La Conferencia de Estocolmo sobre el medio ambiente", *RAP* núm. 68/1972, pág. 398, además de en otros textos internacionales; PERRONE CAPANO, R.: "L'imposizione e l'ambiente", ob. cit., pág. 483. Cfr. SPATAFORA, E.: "Tutela dell'ambiente...", ob. cit., pág. 442.

457 *Vid.* MARTIN MATEO: *Tratado...*, Vol. I, ob. cit., pág. 210; SPATAFORA, E.: *ibidem*, págs. 442-443; SINISCALCO, D.: "L'ambiente globale...", ob. cit., pág. 45. Las medidas de cooperación internacional, así como la adopción de medidas por parte de organizaciones internacionales, vienen fundamentadas internacionalmente en los principios 24 y 25 de la *Declaración de la Conferencia de Estocolmo sobre la Defensa del Medio Ambiente* (Cfr. VAZQUEZ DE PRADA, V.: "La Conferencia de Estocolmo sobre el Medio Ambiente", ob. cit., pág. 399; SPATAFORA, E.: *ibidem*, pág. 443). En esta labor desempeña un papel digno de mención el Derecho Internacional del Ambiente; sobre este particular, *Vid.* "Conclusioni del Forum di Siena sul diritto internazionale dell'ambiente", RGA núm. 3/1990, pág. 569.

458 *Vid.* OCDE: *La fiscalidad y el medio ambiente...* ob. cit., pág. 114. La exigencia de dicho nivel de consenso internacional viene provocada por la ausencia de una autoridad internacional que sea capaz de afrontar los problemas ambientales desde el mismo ámbito internacional; esta circunstancia es calificada por SINISCALCO como "problema

conferencias, convenios y tratados⁴⁵⁹, con la finalidad de dar una respuesta adecuada a los problemas ambientales que hoy día tiene planteada la sociedad mundial. Esta situación no exime de responsabilidad a los países desarrollados, ya que realmente son éstos los máximos responsables de la degradación mundial del ambiente. Además, son los únicos con disponibilidades económicas y técnicas para afrontar dicha protección⁴⁶⁰

Aparte de realizar algunas reflexiones sobre el problema del medio a nivel planetario, nuestro propósito principal es analizar los instrumentos jurídicos más relevantes propuestos en el marco internacional, así como su eficacia en el Ordenamiento jurídico español. Como es evidente, y así lo manifiesta la doctrina, la solución de los problemas ambientales a escala mundial requieren la adopción de "reglamentaciones internacionales"⁴⁶¹, de un "cuerpo normativo nuevo"⁴⁶², a través de acuerdos, pactos y convenios internacionales que introduzcan normas de eficacia internacional, referidas a la protección del medio. Hemos analizado diversos acuerdos internacionales, de los cuales nacen obligaciones para el Estado español. A nosotros nos interesa el análisis de los instrumentos jurídicos que se derivan de los

fondamentale nella protezione dell'ambiente a livello internazionale o globale", *ibidem*, pág. 34.

459 En palabras de SPATAFORA, éstos son la manifestación concreta de la voluntad de los distintos Estados de llevar a cabo la protección real del ambiente, "Tutela dell'ambiente...", ob. cit., pág. 443. Como muestra de esta actividad internacional del Estado español podemos citar distintos tratados y convenios suscritos por España, sin ánimo de exhaustividad, por supuesto: La Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Ambiente y el Desarrollo, celebrada en Río de Janeiro del 3 al 14 de junio de 1992; La Convención de Viena, para la protección de la capa de ozono, de 22 de marzo de 1985; fruto de la misma el Protocolo de Montreal, relativo a las sustancias que inciden sobre la capa de ozono, de 16 de septiembre de 1987; el Convenio sobre la reglamentación de las actividades relativas a los recursos minerales de la Antártida, celebrado en Wellington el 2 de junio de 1988; la Convención de Ginebra de 1979 sobre la Contaminación atmosférica transfronteriza a gran distancia, firmado el 13 de noviembre; la Conferencia sobre "Los cambios de la atmósfera, consecuencia para la seguridad mundial, celebrada en Toronto los días 27-30 de junio de 1988; la Declaración sobre la Protección de la Atmósfera, realizada en La Haya el 11 de marzo de 1989. Sobre los distintos convenios, declaraciones o protocolos internacionales; Cfr. SPATAFORA, E.: *ibidem*, págs. 450 a 458; GARCIA GARCIA, J.R.: *Guía legal del medio ambiente en España*, AMARU Ediciones, Salamanca, 1993, págs. 17-37; LOPERENA ROTA, D.: "Tratamiento jurídico...", ob. cit., págs. 83 y ss.

460 Vid. PERRONE CAPANO, R.: "L'imposizione e L'ambiente", ob. cit., pág. 484.

461 PONTE IGLESIAS, M.T.: "Reflexiones en torno al derecho internacional del medio ambiente: Configuración y Desarrollo", *BIMA* núm. 21/1982, pág. 79.

462 MARTIN MATEO, R.: *Tratado...*, Vol I, pág. 210

mismos y que imponen obligaciones a éste. En este sentido, podemos señalar, siguiendo a la doctrina⁴⁶³, tres tipos de instrumentos jurídicos: a) las normas generales, donde se fijan el contenido de las obligaciones impuestas a los Estados; b) los estándares técnicos, los cuales ayudan al cumplimiento de normas generales; c) las normas que establecen las infracciones y sanciones. De los acuerdos internacionales se derivan, como hemos visto, normas reguladoras de los comportamientos, en este caso de los Estados. La naturaleza de las mismas es, básicamente, administrativa.

El problema más característico de la adopción de declaraciones, pactos o convenios internacionales es la falta de coactividad de los acuerdos, bien por la propia redacción programática que los proclaman; bien por la falta de una autoridad cierta que esté por encima de los Estados destinatarios de las obligaciones en ellos establecidas. Ello afecta significativamente a su efectividad⁴⁶⁴. Así, la mayoría de las conferencias internacionales, lejos de plasmarse en obligaciones concretas para los firmantes, se plasman en declaraciones programáticas, colmadas de principios de buena voluntad, pero sin aplicabilidad directa alguna. No obstante, se han realizado, como manifiesta MARTIN MATEO, ciertos avances, llegándose a "la regulación de conductas concretas"⁴⁶⁵.

Un ejemplo paradigmático de esta concienciación mundial de movilización contra el problema ambiental lo constituye la Conferencia de Río⁴⁶⁶. Entre los documentos aprobados en la misma están: la Declaración de Río sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo y la Agenda 21. Igualmente,

463 CURTI, C. y CAPONERA, D.A.: "Ambiente (tutela dell')...", ob. cit., pág. 1. PONTE IGLESIAS señala que los elementos contenidos dentro de las reglamentaciones internacionales son: la prohibición, el control y la sanción, "Reflexiones...", ob. cit., págs. 79-81. Por su parte, MARTIN MATEO realiza una distinción menos profunda, al separar entre principios y convenios, *Tratado...*, Vol I, ob. cit., págs. 211-215.

464 *Vid.* LOPEZ RAMON, F., "Régimen jurídico...", ob. cit. pág. 534 quien, además, considera que, debido a la generalidad de estas obligaciones que conforman su contenido, pueden llegar a calificarse de *derecho débil*. *ibidem*. Al carecer las directrices internacionales de obligatoriedad, la protección del medio, todavía, se confía a los Estados, BELTRAN DE FELIPE, M. y CANOSA USERA, R.: "Relevancia constitucional...", ob. cit. pág. 40.

465 *Tratado...*, Vol. I, ob. cit., pág. 210. Asimismo, LOPEZ RAMON, F, *ibidem*..

466 Convocada por la Resolución 44/228, de 29 de diciembre de 1989, de la Asamblea General de las Naciones Unidas, con el objetivo de adoptar una acción urgente y global contra la degradación ambiental, apostando por un desarrollo sostenible.

como uno de los frutos de la misma, se abren a la firma dos importantes acuerdos internacionales: el Convenio sobre la Diversidad Biológica⁴⁶⁷ y el Convenio Marco sobre los Cambios Climáticos⁴⁶⁸. Los primeros instrumentos son, por principio, meramente declarativos. Así la Declaración de Río recoge un conjunto de principios, en los que se diseñan las líneas de actuación y las actitudes que deben presidir la relación de los distintos Estados con el medio y el desarrollo, pero sin plasmarse en obligaciones concretas para éstos⁴⁶⁹. La Agenda 21 es un programa de acción en el que se exponen aquellas medidas consideradas más interesantes en orden a conseguir un desarrollo sostenible⁴⁷⁰. Los instrumentos jurídicos previstos para alcanzar los objetivos fijados son las medidas legislativas y reglamentarias; aunque, a la vista de las mismas, existen autores que reclaman el establecimiento de medidas económicas (precios, incentivos económicos y fiscales) como complemento de aquéllas⁴⁷¹. Sin embargo, su fuerza jurídica es nula, su valor es el del simple compromiso moral⁴⁷².

Dentro de los acuerdos abiertos para su firma que traen causa en la Conferencia de Río, consideramos de interés analizar la Convención Marco sobre el Cambio Climático. Su objetivo es conseguir una estabilización de los gases que producen el efecto invernadero, provocando el riesgo de un cambio

⁴⁶⁷ Acerca del problema ambiental de la biodiversidad, *vid*, MARTIN MATEO, R.: "Tutela de la biodiversidad", *R.E.DA.*, núm. 86/1995, págs. 165 y ss.

⁴⁶⁸ Una descripción exhaustiva sobre los hitos más relevantes en la política institucional relativa al cambio climático puede encontrarse en "Cambio Climático, políticas internacionales de protección del clima y el Plan Nacional sobre el Clima de España", de YABAR STERLINC, A., *NUE*, núm. 122/1995, págs. 123 y ss.

⁴⁶⁹ Para MARTIN MATEO "este pronunciamiento de principios es el logro más positivo de la Conferencia comentada, y ello pese a su aparente formulación como simple catálogo de benévolos propósitos. Pero recordemos -sigue diciendo el autor- que este tipo de declaraciones han tenido una importancia decisiva en el desarrollo civilizado de la sociedad... Se crea así una especie de superpositivismo...", en el Epílogo de su *Tratado...*, Vol. II, págs. 766-767. Para PINESCHI la Declaración es "un documento programmatico giuridicamente non vincolante", "La Conferenza di Rio de Janeiro su ambiente e sviluppo", *RGA* núm. 3/1992, pág. 707.

⁴⁷⁰ *Vid.* PINESCHI, L.: *ibidem*, págs. 708-709.

⁴⁷¹ SOAVE, P.: "Lo sviluppo sostenibile nella prospettiva dell'Agenda 21 - Il programma d'azione lanciato alla Conferenza di Rio de Janeiro", *RGA* núm. 5/1993, pág. 763.

⁴⁷² SOAVE, P.: *ibidem*, pág. 764.

climático⁴⁷³. La Convención contempla una serie de objetivos y obligaciones de carácter general para la consecución de los objetivos propuestos, que obligan a los Estados firmantes a contener la emisiones de gases no sometidos a control por el Protocolo de Montreal. No obstante, estamos ante un "acuerdo-marco"⁴⁷⁴, encaminado a establecer las líneas generales de desarrollo futuro⁴⁷⁵.

Otro ejemplo de Tratado-marco lo constituye la Convención de Viena de 22 de marzo de 1985, relativa a la protección de la capa de ozono⁴⁷⁶. Esta Convención crea el compromiso entre los Estados para establecer las medidas legislativas y administrativas necesarias para llevar a cabo la protección de la capa de ozono. Como fruto de la convención anterior, se adoptó el Protocolo de Montreal de 16 de septiembre de 1987⁴⁷⁷ en el "que las partes se obligaban a sucesivas reducciones del consumo y producción de los clorofluorocarbonatos y halones reseñados en el anexo I, hasta llegar el 30 de junio de 1989 al 50 por 100 de los valores correspondientes a 1986"⁴⁷⁸.

Igualmente, cabe citar la Conferencia de Toronto sobre "Los cambios de la atmósfera, consecuencia para la seguridad mundial", entre cuyas recomendaciones nos dice MARTIN MATEO⁴⁷⁹ se encuentra la de constituir un Fondo Mundial financiado en parte a través de una exacción sobre el consumo de combustibles fósiles en los países industrializados, con el que se financiaría un Plan de acción para la Protección de la Atmósfera.

La relación no es exhaustiva. Tampoco es nuestra intención realizar un repaso a todos los convenios internacionales vigentes en nuestro territorio.

473 Vid. LANG, W. y SCHALLY, H.: "La Convention cadre sur les changements climatiques" RGDIP núm. 2/1993, pág. 325.

474 PINESCHI, L.: "La conferenza...", ob. cit., pág. 711.

475 LANG, W. y SCHALLY, H.: "La convention...", ob. cit., pág. 330.

476 Ratificada por España el 13 de julio de 1988, BOE núm. 275, de 16 de noviembre de 1988.

477 Ratificado por España el 15 de diciembre de 1988, BOE núm. 65, de 17 de marzo de 1989. Entró en vigor el 1 de enero de 1989.

478 *Tratado...*, Vol. II, ob. cit., págs. 401-402.

479 *Ibidem*, pág. 433.

Tan sólo queremos poner de manifiesto su importancia en orden a la protección del medio, así como su poca virtualidad a la hora de arbitrar instrumentos jurídicos eficaces, capaces de asumir el importante papel que le corresponde desarrollar en el ámbito de la protección internacional del medio. Y ello, tanto por la falta de una autoridad internacional efectiva que avale su cumplimiento, como por la escasa operatividad de los instrumentos jurídicos producidos, generalmente, de naturaleza administrativa. Este hecho hace exigir a algunos autores la adopción de instrumentos tributarios, aunque éstos adolezcan de los mismos problemas en torno a su eficacia..

I.5. LA DISTRIBUCION DE COMPETENCIAS EN MATERIA AMBIENTAL.

El mandato constitucional del artículo 45.2 CE encomienda a los poderes públicos velar por la utilización racional de los recursos naturales. Habría que preguntarse: ¿Quiénes son los poderes públicos afectados por el mandato? Desde una perspectiva horizontal, son el poder ejecutivo, judicial y legislativo del Estado. Ahora bien, desde una perspectiva vertical, hay que extender el mandato a los Entes territoriales: CCAA y CCLL (art. 137 CE)⁴⁸⁰. Anteriormente, hemos comentado los efectos del mandato constitucional respecto de los poderes del Estado. Ahora conviene delimitar las competencias que corresponde a cada uno de los Entes públicos territoriales en materia ambiental⁴⁸¹, es decir, que cada uno de éstos está llamado a desempeñar en la protección del medio⁴⁸² se delimita en virtud de los preceptos constitucionales establecidos al respecto: arts. 148, 149, 143, 151, 140, 141 y 142 CE.

480 En este sentido, nos dice QUINTANA LOPEZ que "algunas de las claves sobre la que se asienta la defensa del medio ambiente natural no permiten sustraer ninguna instancia pública en ese objetivo", "La distribución de competencias...", ob. cit., pág. 535.

481 *Ibidem*, pág. 536 para este autor, "aparece irrefutable en nuestro texto constitucional que tanto el Estado, las Comunidades Autónomas como los Entes integrantes de la Administración Local, han de participar en el grado que corresponda, en el cumplimiento del común mandato constitucional", *ibidem*.

482 Tarea nada fácil de realizar, debido a "la variedad de aspectos que inciden en la protección del medio ambiente y, sobre todo, por las dificultades para delimitar espacios donde poder acometer con eficacia su protección", *ibidem*, pág. 535.

I.5.1. Delimitación de competencias entre Estado y CCAA.

El artículo 149.1, 23ª CE establece que "El Estado tiene competencia exclusiva sobre las siguientes materias:... Legislación básica sobre protección del medio ambiente, sin perjuicio de las facultades de las Comunidades Autónomas de establecer normas adicionales de protección"⁴⁸³. De otra parte, el artículo 148.1,9ª CE nos dice que "Las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias en las siguientes materias:...La gestión en materia de protección del medio ambiente"⁴⁸⁴.

En consecuencia, la delimitación competencial entre ambos Entes públicos en materia ambiental requiere un análisis conjunto de ambas disposiciones, ya que nos encontramos ante lo que la doctrina ha denominado "competencias concurrentes"⁴⁸⁵. De su análisis se desprende, como nos dice MUÑOZ MACHADO, que la legislación básica no puede agotar la regulación normativa en la materia⁴⁸⁶. Ciertamente, entre la competencia exclusiva del Estado de dictar la legislación básica sobre protección del medio⁴⁸⁷ y la posibilidad de que las CCAA puedan asumir la gestión en

⁴⁸³ Este precepto tiene su fundamento en la necesidad de una política ambiental unificada, debido al carácter aterritorial del ambiente.

⁴⁸⁴ En el Ordenamiento jurídico italiano el fundamento de las competencias regionales en la materia derivan, por un lado, de los artículos 117 y 118 CI y, por otro, de la asunción de dicha competencia por parte de los Estatutos propios de las regiones, GUSTAPANE, A.: "Tutela ambiente (dir. interno)", ob. cit., pág. 418.

⁴⁸⁵ ESCRIBANO COLLADO, P. y LOPEZ GONZALEZ, J.I.: "El medio ambiente...", ob. cit., pág. 378. Así, "el proceso de normación de la materia de protección del medio ambiente -según los autores antes citados- se desenvuelve en dos fases, la fase estatal caracterizada por la determinación de los referidos principios, bases y directrices (legislación básica) y la fase de normación autonómica que representa el desarrollo en detalle de la legislación ambiental de la más adecuada a las necesidades y circunstancias peculiares de cada Comunidad Autónoma", *ibidem*. Sobre este particular, *vid.* el riguroso análisis de los Profesores GARCIA DE ENTERRIA, E. y TOMAS-RAMON FERNANDEZ: *Curso de Derecho Administrativo I*, Civitas, Madrid, 1994, 6ª ed., reimp., págs. 287-304.

⁴⁸⁶ *Vid.* MUÑOZ MACHADO, S.: "La distribución de competencias entre el Estado, las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales en materia de medio ambiente", *DA* núm. 190/1981, pág. 369. En el mismo sentido, QUINTANA LOPEZ, T.: "La distribución de competencias...", ob. cit.; éste se apoya en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional: Sentencia de 28 de abril de 1983, págs. 539-540, nota 11. Sobre el concepto doctrinal y jurisprudencial de "Legislación básica", *ibidem*.

⁴⁸⁷ Para MARTIN MATEO dicha competencia se basa en "los principios de solidaridad, igualdad y unidad de mercado que animan nuestro ordenamiento constitucional", *Tratado...*,

materia de medio ambiente, existe, al decir de MUÑOZ MACHADO, "un campo intermedio"⁴⁸⁸, dentro del cual se puede incluir, por ejemplo, la potestad de dictar leyes de desarrollo de la legislación básica⁴⁸⁹. Las CCAA tienen las competencias en materia ambiental que han asumido en sus respectivos Estatutos de Autonomía, siempre dentro del marco básico delimitado por el artículo 149. 1 CE⁴⁹⁰. Esta circunstancia nos remite a los Estatutos de Autonomía como "norma de delimitación de competencias de segundo grado"⁴⁹¹. Se otorga la facultad constitucional de establecer "una diversidad de regulaciones" en las distintas CCAA, siempre "dentro del marco de la política global del medio ambiente y de respeto al principio de solidaridad". Así lo reconoce el propio Tribunal Constitucional en su Sentencia de 4 de noviembre de 1982, núm. 64 (F.J. 4º)⁴⁹². Y así ocurrió, ya que el proceso autonómico se caracterizó, finalmente, por la asunción generalizada de autonomía, pero con una atribución de competencias profundamente desigual por parte de las CCAA⁴⁹³.

Vol. I, ob. cit., pág. 260. A estas razones, VERA JURADO apunta las exigencias del interés general, *La disciplina ambiental de las actividades industriales...*, ob. cit., pág. 47.

488 MUÑOZ MACHADO,S.: "La distribución de competencias...", ob. cit., pág. 368.

489 En relación con la posibilidad de establecer normas de desarrollo, QUINTANA LOPEZ apunta el carácter de política propia a la que debe responder la misma, siempre dentro del marco de la política global del Estado en la que se enmarca, "La distribución de competencias...", ob. cit., pág. 542. Para éste, las normas autonómicas de desarrollo de la legislación básica del Estado "tienen su fundamento en el reparto competencial que contiene la Constitución y los correspondientes Estatutos de Autonomía, lo que las sitúa en un lugar muy distinto del ocupado por los Reglamentos en relación con la Ley previa habilitante", *ibidem*.

490 ESCRIBANO COLLADO,P. y LOPEZ GONZALEZ,J.I.: "El medio ambiente...", ob. cit., págs. 375-376.

491 *Ibidem*, pág. 376.

492 Acerca de la relación entre la legislación estatal básica y la legislación autonómica de desarrollo en materia de medio ambiente existe una doctrina constitucional firme, aunque no siempre ha sido así (STC 149/1991); que se concreta en la siguiente afirmación: el Estado, al establecer la legislación básica, «no puede llegar (...) a tal grado de detalle que no permita desarrollo legislativo alguno de las CCAA con competencia en materia de medio ambiente, vaciándolas así de contenido» (STC 102/1995, F.J. 8º). Esta doctrina trae causa en la STC 170/1989, y se confirma en la STC 156/1995, de 26 de octubre (F.J. 6º).

En la doctrina a esta posibilidad de las CCAA de poder configurar su propio ámbito de competencia, dentro, eso sí, de los parámetros constitucionales, se le denomina "principio dispositivo", *vid.* MUÑOZ MACHADO,S.: "Los pactos autonómicos de 1992: la ampliación de competencias y la reforma de los Estatutos", *RAP* núm. 128/1992, pág. 86.

493 *Vid.* GARCIA DE ENTERRIA,E.: "El sistema autonómico quince años después", *REDA* núm. 84/1994, pág. 581; MUÑOZ MACHADO,S.: *ibidem*, pág. 87.

Las CCAA tenían la facultad de incrementar las competencias atribuidas por el artículo 148.1 CE. El fundamento era la cláusula residual del artículo 149.3 CE, según el cual: "Las materias no atribuidas expresamente al Estado por esta Constitución podrán corresponder a las Comunidades Autónomas, en virtud de sus respectivos Estatutos". Además, según el artículo 149.1.23ª, al Estado sólo se le reconoce constitucionalmente la facultad de dictar la legislación básica en materia de protección del medio ambiente. Ésto faculta a las CCAA que accedieron a la Autonomía por la vía del 151 CE para asumir dicha competencia legislativa en materia ambiental, siempre que estuviera prevista en sus respectivos Estatutos⁴⁹⁴. Asimismo, les corresponde a aquéllas CCAA a las que se les ha concedido vía Leyes Orgánicas de Transferencias (art. 150.2 CE): Valencia y Canarias. También Navarra, aunque su proceso de asunción de competencias fue distinto⁴⁹⁵.

Por su parte, las CCAA que accedieron a la autonomía por la vía lenta (art. 143.2 CE), y no han recibido el traspaso de las competencias en cuestión, se encuentran limitadas por el artículo 148.2 CE. Éste exige el transcurso de cinco años y la Reforma de los Estatutos para poder ir ampliando el techo competencial, siempre en el marco del artículo 149.1 CE. Esto se concreta en la imposibilidad de asumir competencias normativas en materia ambiental⁴⁹⁶. Esta distribución competencial atribuye exclusivamente a estas CCAA la facultad de gestionar en materia de protección del medio.

Transcurridos los cinco años, contemplados en el artículo 148.2 CE, se abría la posibilidad para CCAA de segundo grado de incrementar el techo competencial, siempre dentro del marco fijado por el artículo 149.1 CE. Lo que tuvo lugar con ocasión de los Acuerdos Autonómicos, firmados en Madrid el 28 de febrero de 1992. Fruto de éstos es la L.O. 9/1992, de 23 de diciembre (Ar. 2754). Esta ley responde a un impulso básico, que es dar juridicidad a los Acuerdos Autonómicos. Éstos, a su vez, responden al cumplimiento del

494 Estas son aquéllas que accedieron a la Autonomía por la vía del art. 151 CE: País Vasco, Cataluña, Galicia y Andalucía

495 Estaba contemplado en la Disposición Transitoria Cuarta de la CE. Su desarrollo se produjo a través de la L.O. 13/1982, de 10 de agosto, de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra.

496 *Vid.* MUÑOZ MACHADO,S.: "La distribución...", ob. cit., pág. 368; QINTANA LOPEZ,T.: "La distribución...", ob. cit., págs. 540-541; MARTIN MATEO,R.: *Tratado...*, Vol. I, ob. cit., págs. 261-262.

mandato constitucional contenido en el artículo 148.2, relativo a la ampliación de competencias a las CCAA que tan sólo asumieron las competencias contempladas en el artículo 148.1 CE. Ahora bien, la realización de éste proceso se pretende que sea general, esto es, referido al conjunto de CCAA afectadas (las que accedieron por la vía del 143 CE), y racionalizado, esto es, permitiendo que todas asuman las mismas competencias⁴⁹⁷. El procedimiento para llevar a cabo dicha ampliación competencial ha sido doble: en primer lugar, a través de la aprobación de una ley de transferencias (art. 150.2 CE) en la que se incluirán las materias objeto de transferencias; en segundo lugar, se requiere la reforma de los Estatutos de Autonomías para incorporar dichas competencias al mismo⁴⁹⁸. El resultado final buscado, como afirma la Exposición de Motivos, es el de equiparar "sustancialmente las competencias de las Comunidades Autónomas del artículo 143 con aquellas cuyos Estatutos han sido elaborados de acuerdo con lo establecido en el artículo 151, número 2, de la Constitución"⁴⁹⁹. Esta normativa deja encauzado el proceso autonómico hacia un final cierto y querido⁵⁰⁰.

En lo relativo a nuestro tema, el artículo 3 c) LO 9/1992, establece entre las "Transferencias de competencias de desarrollo legislativo y ejecución" las "Normas adicionales de protección del medio ambiente". Desde esta perspectiva, se produce una equiparación entre las distintas CCAA, independientemente del camino seguido para acceder a la autonomía. Así pues, al Estado le corresponde la competencia exclusiva sobre la legislación básica ambiental (art. 149.1.23ª CE), mientras que a las CCAA les corresponde el desarrollo legislativo de esa legislación básica, la ejecución de la misma⁵⁰¹ y la posibilidad de dictar normas adicionales de protección del medio.

497 Exposición de Motivos LO 9/1992, de 23 de diciembre.

498 Vid. MUÑOZ MACHADO, S.: "Los pactos autonómicos de 1992...", ob. cit., pág. 94.

499 No obstante, GARCIA DE ENTERRIA advierte como aún existen "zonas en que la igualación no se ha producido", "El sistema autonómico quince años después", ob. cit., pág. 585.

500 *Ibidem*, pág. 586.

501 Aunque el TC admite que "en ocasiones excepcionales, el Estado, titular de la legislación básica, pueda realizar actos de ejecución que sean precisos por la naturaleza de la materia, para evitar daños irreparables y para asegurar la consecución de la finalidad objetiva que corresponde a la competencia estatal sobre las bases", Sentencia de 12 de noviembre de 1993, núm. 329.

Según el artículo 150.3 CE el Estado pueda "dictar leyes que establezcan los principios necesarios para armonizar las disposiciones normativas de las CCAA, aun en el caso de materias atribuidas a la competencia de éstas, cuando así lo exija el interés general"⁵⁰². Esta norma puede desempeñar un papel importante en materia ambiental. Así lo pone de manifiesto el TC en su Sentencia 329/1993, de 12 de noviembre, en la que admite que:

"Es cierto que la defensa del interés general y del derecho a un medio ambiente adecuado puede requerir la intervención del Estado, para evitar daños irreparables, pero ello ha de realizarse asegurando un adecuado equilibrio entre el respeto de las autonomías territoriales y la necesidad de evitar que éstas conduzcan a separaciones o compartimentaciones que desconozcan la propia unidad del sistema" (F.J. 4º).

De otra parte, se pueden apuntar "límites sustantivos" a la facultad de las CCAA para desarrollar y mejorar la legislación básica del Estado. DELGADO PIQUERAS señala tres: el principio de solidaridad (arts. 2, 45.2 y 138 CE), la exigencia de libre circulación de personas y bienes (art. 139.2 CE) y la subordinación de toda la riqueza del país al interés general (128.1 CE)⁵⁰³.

Nos queda por ver el significado y alcance de la cláusula constitucional del artículo 149.1.23ª-, relativa a la posibilidad de que las CCAA puedan "establecer normas adicionales de protección". Esta competencia es asumida por muchos Estatutos de Autonomía. Para MUÑOZ MACHADO, dicha atribución permite a las distintas CCAA, que han asumido dicha competencia, "seguir «opciones diversas» (como ha recordado la Sentencia del Tribunal Constitucional de 28 de julio de 1981,...) respetando los principios establecidos por el legislador estatal"⁵⁰⁴. Esta tesis la recoge, expresamente, la STC 170/1989, al afirmar que:

502 Estas leyes armonizadoras actúan ampliando las competencias estatales, "al objeto de dar unidad y coherencia a las disposiciones normativas de estas entidades", ESCRIBANO COLLADO, P. y LOPEZ GONZALEZ, J.I.: "El medio ambiente...", ob. cit., pág. 378. Ahora bien, estas leyes armonizadoras sólo pueden ser una ley de principios, esto es, una ley que establezca "un cuadro general dentro del cual se produzca ulteriormente la normación autonómica", GARCIA DE ENTERRIA, E. y TOMAS-RAMON FERNANDEZ: *Curso de Derecho Administrativo I*, ob. cit., pág. 330.

503 "Régimen jurídico...", ob. cit., pág. 76.

504 "La distribución de competencias...", ob. cit., pág. 376. En palabras de QUINTANA LOPEZ "la posibilidad de dictar normas adicionales de protección ahonda aún más" en una política propia de cada Comunidad Autónoma, "La distribución...", ob. cit., pág. 545.

«la legislación básica posee la característica técnica de normas mínimas de protección que permiten "normas adicionales" o un plus de protección ...[permitiendo] que cada una de las CCAA con competencia en la materia, establezcan niveles de protección más altos que no entrarían por sólo eso en contradicción con la normativa básica del Estado» (F.J. 2º).

No cabe duda de la importancia de la previsión constitucional. Desde la perspectiva tributaria, dicha previsión constitucional posibilitaría la articulación de una política fiscal ajustada a los problemas ambientales propios de dicha comunidad, acorde con su autonomía financiera (art. 156 CE). Sobre todo si tenemos en cuenta las distintas circunstancias ambientales que se suceden en los distintos ámbitos geográficos autonómicos⁵⁰⁵, pero, igualmente, ocasiona un problema de límites, de difícil solución⁵⁰⁶. Aunque en ningún caso, como afirma MUÑOZ MACHADO, éstas "pueden constituirse en impedimento definitivo para que el Estado pueda ejercer sus propias competencias"⁵⁰⁷.

I.5.2. Corporaciones locales y medio ambiente.

La Constitución española de 1978 reconoce a las Corporaciones Locales "autonomía para la gestión de sus respectivos intereses" (art. 137 CE). Por otra parte, la posición de los Entes locales es privilegiada para la resolución de algunos problemas del medio⁵⁰⁸, al ser la administración más cercana al ciudadano. Pero, los Entes Locales gozan, únicamente, de descentralización administrativa, por lo que no se les reconoce ni potestad legislativa, ni materias de exclusiva competencia⁵⁰⁹. Esta circunstancia, unida a la

505 Para QUINTANA LOPEZ estamos ante "una competencia imprescindible para hacer factible el mandato del artículo 45 de la Constitución. La variedad de elementos naturales, su dispar distribución a lo largo de todo el territorio nacional, las distintas manifestaciones de su aprovechamiento, éstas y otras muchas circunstancias imponen que cada Comunidad Autónoma adopte aquellas medidas, y nunca más exacto el término, apropiadas a sus necesidades presentes y futuras", *ibidem*.

506 *Vid.* MUÑOZ MACHADO,S.: "La distribución de competencias...", ob. cit., págs. 376 y ss.

507 *Ibidem*, pág. 378.

508 *Vid.* en este sentido, ESCRIBANO COLLADO,P. y LOPEZ GONZALEZ,J.I.: "El medio ambiente...", ob. cit., pág. 380.

509 *Vid.* QUINTANA LOPEZ,T.: "La distribución...", ob. cit, pág. 562.

existencia de problemas, fundamentalmente, locales⁵¹⁰, exige al legislador dotar de instrumentos jurídicos adecuados a las CCLL para la gestión de sus respectivos intereses⁵¹¹.

A estas consignas jurídico-constitucionales responde la Ley 7/1985, de Bases de Régimen Local, de 5 de abril. En virtud de esta ley se concretan las competencias municipales en materia ambiental -en orden a su gestión-. Se viene a justificar con ello la intervención municipal en este ámbito. Así, el artículo 25.2.f establece que "el municipio ejercerá, en todo caso, competencias en los términos de la legislación del Estado y de las Comunidades Autónomas en las siguientes materias:... protección del medio ambiente".

I.6. LOS INSTRUMENTOS JURIDICOS DE INTERVENCION AMBIENTAL.

Ha quedado ya sentada la necesidad constitucional de una actuación positiva de los poderes públicos, especialmente del legislativo, encaminada a preservar el medio (art. 45 CE). En este momento, es preciso analizar cómo se articula técnicamente dicha actividad, esto es, cuáles son los instrumentos jurídicos que se establecen para defender el medio. Este estudio se puede realizar desde dos perspectivas: por una parte, material, atinente a los diversos instrumentos jurídicos articulados para tal fin, ya sean estos penales, administrativos, civiles, etc; por otra, territorial, relativo a las normas nacionales, autonómicas y locales. Nuestro estudio se restringe al ámbito material, sin tener en cuenta el ámbito territorial de aplicación. Así, analizaremos los instrumentos jurídicos articulados con la voluntad de preservar el medio, prescindiendo de los de naturaleza fiscal.

Las competencias ambientales de los entes territoriales menores en Italia se establecen en los artículos 5, 118 y 128 CI, y se concretan en la l. n. 142, 8 giugno 1990; sobre la materia *vid.* GUSTAPANE,A.: "Tutela ambiente (dir. interno)", *ob. cit.*, págs. 418-419.

510 *Vid.* MARTIN MATEO, R.: *Tratado...*, Vol. I, *ob. cit.*, pág. 266.

511 Para QUINTANA LOPEZ, esta obligación es predicable tanto del legislador estatal como autonómico, "ambos depositarios de la potestad legislativa sobre materias cuya gestión impone el principio de autonomía a las Corporaciones Locales", "La distribución...", *ob. cit.*, pág. 563. El Tribunal Constitucional en su Sentencia 32/1981 afirma que la autonomía local reconocida en los artículos 137 y 140 CE implica "el derecho de la comunidad local a participar a través de los órganos propios en el gobierno y administración de cuantos asuntos le atañen, graduándose la intensidad de esta participación en función de la relación existente entre los entes locales y supralocales dentro de tales materias" (F.J. 2º).

Estos instrumentos jurídicos son la respuesta positiva al mandato constitucional contenido en el artículo 45. Los poderes públicos tienen encomendada la finalidad de "defender y restaurar el medio ambiente", y para cumplir con la misma deben "velar por la utilización racional de los recursos naturales" (art. 45.2 CE). Llevar a cabo dicha labor compromete fuertemente al Derecho como instrumento de regulación de conductas. Este compromiso alcanza a todos los sectores del mismo, aunque, principalmente, a aquellos más directamente conectados con la protección del medio. En este sentido, trataremos de analizar la normativa jurídica articulada como respuesta al problema ambiental.

Actualmente, una de las nuevas realidades con la que se encuentra el Derecho al enfrentarse con la articulación de instrumentos que coadyuven a la protección del medio es la enorme complejidad del problema ambiental. Esta situación exige una respuesta integral del Derecho: todas las disciplinas jurídicas se ven en la necesidad de intervenir, aportando los instrumentos jurídicos que le son propios⁵¹². De hecho, los problemas ambientales difícilmente se solucionan totalmente con técnicas jurídicas parciales. Generalmente, la solución de un problema ambiental requiere un tratamiento interdisciplinar. Exige, pues, la aplicación de distintas técnicas jurídicas.

Conviene precisar que no todas las normas que vamos a analizar han visto la luz al amanecer de la Constitución, ya que muchas de ellas son preconstitucionales. Si bien, encuentran, hoy día, su fundamento en el mandato contenido en el artículo 45 CE.

De todos los posibles instrumentos jurídicos que pudiéramos estudiar, la Constitución fundamentalmente se refiere a medidas de naturaleza represiva. Así, el artículo 45.3 CE establece que "Para quienes violen lo dispuesto en el apartado anterior, en los términos que la ley fije, se establecerán sanciones penales o, en su caso, administrativas, así como la obligación de reparar el daño causado". El precepto nos sugiere la siguiente cuestión: ¿establece la Constitución un sistema cerrado de protección del ambiente, basado sólo en medidas represivas? La respuesta ha de ser negativa, ya que de su redacción, indudablemente, no se desprende que el

512 Vid. RODAS MONSALVE, J.C.: *Derecho Penal y Medio Ambiente*, ob. cit., pág. 139.

repertorio de técnicas jurídicas utilizables en materia ambiental se agoten con las expresamente citadas. No parece, pues, una clausula cerrada. El artículo 45.3 CE prevé la adopción de medidas represivas en los casos de incumplimiento de las leyes que desarrollen el mandato constitucional de defensa del medio (45. 2 CE). Por tanto, en buena lógica, las mismas contendrán un desarrollo positivo con el fin de defender y restaurar el medio. Su contenido será básicamente preventivo. Sobre todo, si atendemos a las exigencias del artículo 45.2 CE de llevar a cabo, esencialmente, una actividad preventiva, y no sólo sancionadora⁵¹³. Difícilmente, puede entenderse una política de defensa del medio si se prescinde de medidas preventivas. Aunque, siempre resulta necesario establecer normas que repriman en los casos en los que se trasgreda lo socialmente deseable y jurídicamente establecido.

Estas ideas tienen su traducción en la preferencia de unas disciplinas jurídicas sobre otras a la hora de intervenir en la preservación del medio. De modo que, se dará una preeminencia a aquellas disciplinas que promocionen medidas preventivas, sobre aquellas que propongan, fundamentalmente, medidas represivas. Nos estamos refiriendo, sobre todo, al Derecho Penal. Éste cumple una "función auxiliar" respecto del resto de los sectores jurídicos que participan en la protección del medio. De hecho, la doctrina penal reconoce que en este tema el papel fundamental corresponde a otras ramas del ordenamiento jurídico⁵¹⁴.

513 MARTIN MATEO defiende que "las medidas represivas, aunque inevitable correlato de otras estrategias, han de suponer una aportación sólo excepcional al establecimiento de una eficaz disciplina ambiental", *Tratado...*, Vol. I, ob. cit., pág. 118. Asimismo, RODAS MONSALVE, J.C.: *ibidem*, pág. 138; SALAS HOLGADO, A.: "El delito ecológico", *Cuadernos Jurídicos*, núm. 11/1993, pág. 12. En este sentido, es clarificadora la posición de RODRIGUEZ RAMOS, para quien es errónea la interpretación del artículo 45, sobre todo de su número 3, en el sentido de limitar los instrumentos de intervención en materia ambiental a los represivos, "Instrumentos jurídicos...", ob. cit., pág. 463.. El autor de la lectura de los párrafos primeros y segundos del artículo 45 concluye que el cumplimiento del mandato establecido en los mismos "precisan ineludiblemente de una normativa preventiva", *ibidem*, pág. 464. Así, tanto las normas represivas como las preventivas deben estar presentes en "en equilibrada y armónica conjunción" en la legislación ambiental, *ibidem*. Para el autor, la tensión que se pueda presentar entre prevención y represión no existe, "pues se trata de dos aspectos esencialmente complementarios", "Presente y futuro de la protección penal del medio ambiente en España" ob. cit., pág. 245.

514 Así, RODAS MONSALVE, siguiendo la opinión general de la doctrina manifestada en el XII Congreso Internacional de la AIDP, *Protección penal y Medio Ambiente*, ob. cit., pág. 140. Este autor recoge también la denominación de "carácter secundario" utilizada por

La actuación legislativa articula instrumentos jurídicos, dirigidos a ordenar la preservación del medio. A la hora de realizar un estudio sistemático, nos asaltan diversas dudas acerca del criterio a emplear. Uno de ellos puede ser el de la división entre medidas preventivas y medidas represivas. Sin embargo, este criterio no es absoluto. Pensemos que las propias medidas represivas son, al mismo tiempo, medidas preventivas, en cuanto conllevan un componente de disuasión que previenen determinados comportamientos. Por ello, preferimos utilizar otro criterio más propio como es el de la distinción de los diversos instrumentos en virtud de la materia jurídica que los regula. Nuestra labor se centrará en una análisis acerca de su función preventiva o represiva, así como de otros aspectos, básicamente su acomodo constitucional.

I.6.1. Ordenamiento jurídico-civil.

La STS de 3 de diciembre de 1987 declara que:

La "Legislación sobre el medio ambiente y sus efectos es de inspiración, esencialmente, administrativa, correspondiendo a las administraciones estatal, autonómica y local su regulación y organización, lo que no es óbice para que el ordenamiento jurídico-privado pueda y deba intervenir en cuantos problemas o conflictos se originen en el ámbito de las relaciones de vecindad, en los supuestos de culpa contractual o extracontractual y en aquellos otros que impliquen un abuso del derecho o el ejercicio antisocial del mismo, situación a la que alude el artículo 7.2 del Código Civil"⁵¹⁵.

Este pronunciamiento de la Sala 1ª del Tribunal Supremo no sólo reconoce, sino que al mismo tiempo "reivindica", la participación del ordenamiento jurídico-privado en la resolución de los problemas ambientales, siempre dentro de las posibilidades que le otorga el marco de las relaciones sociales que regula su normativa. El propio Tribunal, al reconocer

RODRIGUEZ RAMOS,L.: "Protección penal del ambiente", en *Comentarios a la legislación penal*, Tomo I, Edersa, Madrid, pág. 267, *ibidem*.

515 STS de 3 de diciembre 1987, (Ar. 9.176). Sobre esta sentencia y sus repercusiones, *vid.* MARTIN MATEO,R.: *Tratado...*,Vol. I, ob. cit., págs. 163 y ss.; DELGADO PIQUERAS,F.: "Régimen jurídico...", ob. cit., págs. 57-58, nota 19. Desde la perspectiva del Derecho comparado, nos dice PATTI que "Alcuni istituti civilistici di antica tradizione, quali le *immissioni* e le responsabilità civile, vengono tuttavia positivamente utilizzati in diversi ordinamenti, specialmente al fine di offrire al singolo la possibilità di ottenere una certa tutela nei casi di carente intervento dello Stato e di mancanza di più idonei strumenti", "Ambiente (tutela dell)", ob. cit., pág. 1.

la primacía del ordenamiento jurídico-privado en la regulación de las relaciones entre particulares, acota, implícitamente, su ámbito de actuación. Afirma que "el precitado ordenamiento tiene primacía en los casos de conflictos entre personas físicas y jurídicas de naturaleza privada, y la fuerza atractiva de la jurisdicción civil entra en juego, incluso, en las cuestiones derivadas de actos en que la Administración no actúa como poder en el ejercicio «*jus imperii*»"⁵¹⁶. Ambos pronunciamientos del Tribunal Supremo ajustan, en unos límites bien definidos, el ámbito de intervención jurídico-privado en materia ambiental.

Nuestro objetivo se centra en el análisis, siquiera sea somero, de la participación del ordenamiento jurídico-privado en la defensa del medio. Ésta se circunscribe, como se ha expuesto, a la relaciones entre privados. La ordenación jurídico-privada de la defensa del medio no se articula de modo unitario. Está constituida por un bloque de normas descoordinadas, reguladas, eso sí, fundamentalmente, en el seno del Código civil (en adelante Cc)⁵¹⁷. Esta normativa es fruto de la progresiva asunción por parte del legislador de la necesidad de regular jurídicamente las situaciones que, potencialmente, son fuentes de problemas ambientales en el marco de las relaciones entre particulares. La respuesta del ordenamiento jurídico-privado obedece, básicamente, a dos fórmulas de intervención: por un lado, la ordenación de las relaciones de vecindad (arts. 590 y 1908 Cc); por el otro, la represión de los comportamientos provocadores de problemas ambientales a través de la reparación del daño causado o, en su caso, la compensación de los perjuicios causados: nos referimos a la institución de la responsabilidad civil (arts. 1902 y 1908 Cc)⁵¹⁸.

I.6.1.1. La ordenación de las relaciones de vecindad.

516 STS de 3 de diciembre de 1987, F.D. 2ª.

517 Vid. LOPEZ-NIETO, F.: *Manual de actividades molestas, insalubres, nocivas y peligrosas*, Tecnos, Madrid, 1986, 2ª Ed., pág. 79.

518 LOPEZ-NIETO habla de "tres dimensiones" de la intervención del derecho privado en materia ambiental: el aspecto ordenatorio, represivo y protector, *Manual de actividades...*, ob. cit., págs. 80-81.

Las relaciones de vecindad han sido, históricamente, el punto de conexión material entre la regulación jurídico-civil y la protección del medio⁵¹⁹. La preservación de estas relaciones dentro del buen orden de seguridad y habitabilidad, y la regulación de los intereses privados, dieron origen a toda una serie de medidas que, aunque reguladas dentro de un orden privado, coadyuvan al interés general encarnado por la protección del medio⁵²⁰. Así pues, el Código Civil arbitra normas que intervienen, colaboran, o simplemente inciden en una preocupación básica: regular las condiciones de vida de los ciudadanos en el entorno urbano en el que desarrollan su existencia⁵²¹. En el ámbito civil se trata de preservar unas relaciones de vecindad entre particulares acorde con el desarrollo de una convivencia que no cause perjuicios en las personas ni en sus patrimonios.

Aunque son dos, básicamente, los artículos que con más importancia inciden en el establecimiento del régimen general de las relaciones de vecindad, nosotros vamos a centrarnos, exclusivamente en el artículo 590 Cc., ya que el artículo 1908 Cc lo analizaremos en relación con sus efectos: la responsabilidad extracontractual.

El artículo 590 Cc dice así:

"Nadie podrá construir cerca de una pared ajena o medianera pozos, cloacas, acueductos, hornos, fraguas, chimeneas, establos, depósitos de materias corrosivas, artefactos que se muevan por el vapor, o fábricas que por sí mismas o por sus productos sean peligrosas o nocivas, sin guardar las distancias prescritas por los reglamentos y usos del lugar, y sin ejecutar las obras de resguardo necesarias, con sujeción, en el modo, a las condiciones que los mismos reglamentos prescriben. A falta de reglamento se tomarán las precauciones que se juzguen necesarias, previo dictamen pericial, a fin de evitar todo daño a las heredades o edificios vecinos vecinos".

Ciertamente, el contenido del artículo se encamina a la preservación de valores, bienes y condiciones de vida íntimamente relacionados con el

519 TOMAS-RAMON FERNANDEZ: *El medio ambiente urbano y las vecindades industriales*, Madrid, IEAL, 1973, pág. 80.

520 Como nos recuerda PEREZ LUÑO: "Durante muchos años, en nuestro ordenamiento jurídico se ha venido utilizando la normativa de las relaciones de vecindad, para la protección de algunos aspectos que hoy configuran el objeto del medio ambiente", "Artículo 45 Medio Ambiente", ob.cit., pág. 251.

521 Cfr. arts. 552, 569, 612,1º, 581-585, 586, 589-591, 571-579, 592, 389, 390, aunque los artículos con más relevancia son el artículo 590 y el 1908 Cc., *vid.* sobre el particular, MORENO TRUJILLO, E.: *La protección jurídico-privada del medio ambiente...*, ob. cit., págs. 135-136.

ambiente urbano. Pretende envolver las relaciones de vecindad dentro de unas condiciones mínimas de habitabilidad. El precepto configura un auténtico derecho subjetivo a un ambiente adecuado en el marco de las relaciones de vecindad.

La técnica utilizada, principalmente, para cumplir con su objetivo es la de la prohibición⁵²²: se prohíbe la realización de pozos, cloacas, establos, chimeneas, etc. En definitiva, se impide la existencia de situaciones que degraden el ambiente en el ámbito de las relaciones de vecindad. Otra técnica prevista para alcanzar el objetivo propuesto es el establecimiento de un sistema de distancias, que remite "a los reglamentos o usos del lugar"⁵²³. Además, el incumplimiento de dichas prescripciones ocasionando un daño otorga título suficiente para articular la técnica de la responsabilidad civil⁵²⁴.

Las técnicas articuladas tienen el enorme valor de su carácter preventivo. Se adelantan a los posibles problemas a través del establecimiento de determinadas prescripciones que evitan su producción.

I.6.1.2. La responsabilidad civil. Artículo 1902 Cc.

El artículo 1089 Cc establece que:

"las obligaciones nacen de la Ley, de los contratos y cuasi-contratos y de los actos y omisiones ilícitos o en que intervenga cualquier género de culpa o negligencia".

Dentro del Título XVIº, "*De las obligaciones que se contraen sin convenio*", en su Capítulo IIº "*De las obligaciones que nacen de culpa o negligencia*", el artículo 1908 Cc dice que:

"Igualmente responderán los propietarios de los daños causados: ... 2.º Por humos excesivos, que sean nocivos a las personas o a las propiedades.... 4.º Por las emanaciones de cloacas o depósitos de materias infectantes construidos sin las preocupaciones adecuadas al lugar en que estuviesen".

⁵²² Las relaciones de vecindad se concretan en un límite al derecho de propiedad, MORENO TRUJILLO, E.: *ibidem*, pág. 120.

⁵²³ Concretamente se refiere al Reglamento de Actividades Molestas, Insalubres, Nocivas y Peligrosas de 1961.

⁵²⁴ MORENO TRUJILLO, E.: *La protección jurídico-privada del medio ambiente...*, ob. cit., pág. 137.

El Código civil establece una responsabilidad extracontractual. El alcance de la obligación que nace por dichas actuaciones lo establece el artículo 1902 Cc, según el cual: "El que por acción u omisión causa daño a otro interviniendo culpa o negligencia, está obligado a reparar el daño causado". En el ámbito de las relaciones de vecindad, la realización de las actividades descritas en el presupuesto normativo origina la obligación de reparar el daño causado, y si ello no fuera posible debe compensarse económicamente al perjudicado. La responsabilidad civil otorga el derecho de resarcimiento a la persona que sufre el daño e impone esa obligación al causante del perjuicio⁵²⁵. Pero, lo realmente importante, en relación con el artículo 1902 Cc, es el hecho de que establece el criterio general de la responsabilidad en nuestro Ordenamiento jurídico⁵²⁶. De forma que, los daños producidos por problemas ambientales pueden ser reconducidos, genéricamente, a la responsabilidad civil regulada en el artículo 1902 Cc⁵²⁷. Desde esta perspectiva, dicha teoría se reconduciría al marco del principio "quien contamina, paga"⁵²⁸.

La obligación de reparar el daño causado por parte del propietario negligente o culposo se presenta como una medida de justicia material⁵²⁹. Esta obligación del provocador del daño ambiental de repararlo aparece expresamente establecida en el Texto constitucional: artículo 45.3. En relación con dicha medida, se debe advertir, igualmente, su virtualidad disuasoria⁵³⁰.

I.6.1.3. Las limitaciones propias del ordenamiento jurídico-civil.

525 Vid. DE MIGUEL GARCIA, P.: "Contaminación y calidad de las aguas continentales: el derecho español ante la normativa de la CEE", *REDA* núm. 35/1982, pág. 597.

526 MORENO TRUJILLO, E.: *La protección jurídico-privada del medio ambiente...* ob. cit., pág. 181.

527 *Ibidem*.

528 *Ibidem*.

529 Este instrumento jurídico-privado de protección del ambiente es un medio justo, ya que repercute los costes de la degradación ambiental sobre aquellos que la provocan, esto es, cumple con el principio "quien contamina, paga", sobre el cual nos extenderemos posteriormente.

530 RODAS MONSALVE, J.C.: *Protección Penal y Medio Ambiente*, ob. cit., pág. 55.

La participación del ordenamiento jurídico-privado en la defensa del ambiente nos merece una valoración positiva, pues aborda la regulación de los problemas ambientales que se suscitan de modo primario: es decir, entre dos o más vecinos. En este ámbito se originan problemas ambientales que exigen tutela jurídica. Ahora bien, hoy día, habría que trascender la tutela de dichos intereses privados y priorizar la tutela de los intereses públicos en juego. Evidentemente, con independencia de los intereses privados comprometidos, cuya tutela es muy loable y justa, los problemas ambientales que se suscitan en el seno de las relaciones de vecindad tienen trascendencia pública, ya que la defensa del medio, como entorno de vida, nos compete a todos⁵³¹. La principal crítica, a nuestro modo de ver, es su reducido ámbito de intervención, ya que, al aplicarse en el contexto de las relaciones de vecindad⁵³², se concretan en la resolución de problemas de un reducido número de personas. Esta circunstancia contrasta con la naturaleza del problema a resolver: la protección del medio, que hoy día se presenta como un problema general, desbordando, así, la propia capacidad de intervención de la disciplina civil⁵³³.

De otra parte, la técnica jurídica con mayor trascendencia práctica es la de la responsabilidad extracontractual. Ésta se caracteriza por su carácter reparador: se dirige a conseguir la reparación del daño producido, y, en su caso, a compensar económicamente al sujeto perjudicado. Esta técnica tiene cierta virtualidad: responde a una idea de justicia. Pero tiene un inconveniente: no es preventiva, sino que interviene una vez producido el perjuicio ambiental⁵³⁴. Ello contrasta con las exigencias de una buena técnica de lucha contra la degradación ambiental. A pesar de resolver el problema

531 Vid. LOPEZ-NIETO, F.: *Manual...*, ob. cit., pág. 84. En el mismo sentido, ALBIEZ DOHRMANN: "La protección del medio ambiente o el derecho a contaminar (Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo Federal Alemán de 10 de diciembre de 1987)", *ADC*, tomo XLIII, fascículo IV, 1990, pág. 1223.

532 MARTIN MATEO,R.: *Tratado...*, Vol. I, ob. cit., pág. 161.

533 Hoy día, la ordenación jurídico-privada carece de una efectividad apreciable, MORENO TRUJILLO,E.: *La protección jurídico-privada...*, ob. cit., pág. 140; prosigue la autora diciendo que "Son muchos y muy variados los supuestos de actos que, aún incluso afectando al propietario vecino, se escapan de los márgenes fijados por el Código", *ibidem*.

534 Vid. DE MIGUEL GARCIA,P.: "Contaminación y calidad de las aguas...", ob. cit., pág. 598.

material que se le presenta a la persona o personas que sufren el perjuicio ambiental⁵³⁵, permite la producción de dicha degradación.

Otra crítica que podemos formular es la relativa a la propia evolución de la institución de la responsabilidad civil, ya que progresa "relegando y desbordando los propios esquemas del Código civil"⁵³⁶. Cabe aún una última crítica a la técnica de la responsabilidad civil como título de intervención ambiental. Ésta es relativa a su propia virtualidad, y se concreta en las dificultades para la relación causal entre el daño y el foco emisor de la contaminación⁵³⁷.

Realmente, nos parece loable la intervención de la disciplina civil en la resolución de problemas ambientales. Ahora bien, igualmente hemos de destacar, de modo negativo, sus limitaciones como fuente de técnicas capaces de afrontar, hoy día, el problema ambiental de modo genérico. Esta

535 Vid. LOPEZ MENUDO, F.: "El derecho..." , ob. cit., págs. 187-198; MARTIN MATEO, R.: "La calidad de vida como valor jurídico", ob. cit., pág. 1452. *Idem*, *Tratado...*, Vol. I, ob. cit., págs. 172-173.

536 MARTIN MATEO, R.: *ibidem*, pág. 175. El autor sostiene que "En la sociedad de nuestros días la responsabilidad por daños y el resarcimiento colectivo de los perjuicios objetivamente evaluados han alcanzado un notable impulso relegando y desbordando los esquemas del Código civil. Ante las exigencias de la realidad de la sociedad industrial que no era posible reconocer, se distorsionan los conceptos y presupuestos formales de la responsabilidad, dando entrada a correcciones que desvirtúan sustancialmente sus fundamentos culposos", *ibidem*. En este sentido, DE MIGUEL GARCIA dice que "en la actualidad va abriéndose paso en el orden práctico la doctrina de la responsabilidad por riesgo que impone la obligación de reparar los daños causados por el simple hecho de realizar actividades creadoras de riesgos que pongan en peligro a terceros o a sus patrimonios", "Contaminación y calidad de las aguas continentales...", ob. cit., pág. 598. Así, prosigue el autor, "a través de la interpretación amplia de la antijuridicidad y de las incorporación de la teoría del riesgo, nuestro desfasado régimen privado de responsabilidad civil, se aproxima al régimen de responsabilidad objetiva del Derecho público mucho más acorde con las exigencias de una sociedad como la de nuestros días, y con la protección de los bienes ambientales", *ibidem*. Sobre este particular, *vid.* MORENO TRUJILLO, E.: *La protección jurídico-privada...*, ob. cit., págs. 237 y ss. En este sentido, CABANILLAS SANCHEZ defiende que la responsabilidad civil por daños ambientales debe ser en nuestro derecho objetiva, "La responsabilidad civil por daños al medio ambiente", Ponencia presentada al I Congreso Nacional de Derecho Ambiental, Sevilla, 1995, pág. 155.

537 Vid. DE MIGUEL GARCIA, P.: *ibidem*, pág. 598; MORENO TRUJILLO, E.: *ibidem*, pág. 181. Un caso típico sobre las limitaciones del ordenamiento jurídico-privado para afrontar la defensa del medio en el caso de la imputación de la responsabilidad civil lo constituye la Sentencia del Tribunal Supremo Federal Alemán de 10 de diciembre de 1987 sobre "la responsabilidad del Estado por haber autorizado inmisiones contaminantes en el marco de la Ley Federal de Protección de Inmisiones", ALBIEZ DOHRMANN, K.J.: "La protección del medio ambiente...", ob. cit., pág. 1215.

circunstancia exige la articulación de otros instrumentos con mayor poder de incidencia en el problema ambiental. Además de ser más actuales, son más acorde con los problemas que hoy se suscitan, incluso en el ámbito de las relaciones de vecindad⁵³⁸.

I.6.2. Ordenamiento jurídico-penal.

El artículo 45. 3 CE fundamenta la intervención del Derecho penal en la protección ambiental⁵³⁹. La constitucionalización de la protección del medio otorga al ambiente el carácter de bien jurídico protegido. Ello conecta con el reconocimiento de la degradación del medio como un problema social de primer orden, que requiere la tutela penal⁵⁴⁰. En definitiva, se impele la necesidad de articulación de un sistema penal de protección del ambiente.

538 Hay que tener en cuenta la época en la que se formularon dichos artículos, circunstancia que lleva a LOPEZ-NIETO a afirmar que el tratamiento legal dispensado por éste es tímido y formulado con planteamientos de épocas pasadas, *Manual de Actividades...*, ob. cit., pág. 29. En relación con la responsabilidad civil, DE MIGUEL GARCIA, ante las críticas manifestadas, la califica de "pieza complementaria" en el marco de la política ambiental, al considerarla como una técnica "débil" para afrontar dicha política, "Contaminación...", ob. cit., págs. 598-599.

539 Así lo reconoce, ampliamente, la doctrina, *vid.* DE MIGUEL GARCIA, P.: *ibidem*, pág. 596; RODRIGUEZ RAMOS, L.: "Presente y futuro de la protección...", ob. cit., pág. 237; *Idem*: "Alternativas de la protección penal del medio ambiente", CPC núm. 19/1983, pág. 134; BOIX, J.: "Delitos contra el medio ambiente", en *Derecho Penal. Parte Especial*, VIVES ANTON y otros, Tirant lo blanch, Valencia, 1993, pág. 373; LOPEZ MENUDO, F.: "El derecho a la protección...", ob. cit., pág. 187; SANTANA ACOSTA, B.: "El delito ecológico en el proyecto de Código Penal", AF núm. 2/1993, pág. I-23; SALAS HOLGADO, A.: "El delito ecológico", ob. cit., pág. 12. Acerca de la fundamentación constitucional de los tipos penales, ALZAGA se muestra crítico, "Artículo 45", en *La Constitución española de 1978...*, ob. cit., pág. 326, mientras que SERRANO MORENO critica a este autor por dicha postura, "El ambiente como fin de estado...", ob. cit., pág. 341.

540 *Vid.* BOIX, J.: "Delitos contra el medio ambiente", ob. cit., pág. 373. Esta circunstancia se califica en Derecho penal como "principio de merecimiento de protección penal", RODAS MONSALVE, J. C.: *Protección Penal y Medio Ambiente*, ob. cit., pág. 133; éste, siguiendo a MUÑOZ CONDE: "Función de la norma penal y reforma del derecho penal", *Nuevo Pensamiento Penal* núm. 4/1973, pág. 412, afirma que un "bien jurídico es merecedor de protección cuando, de acuerdo con la convicción general se considera como valioso", *ibidem*.

Fruto de dicho mandato constitucional es el artículo 347 bis del Código penal⁵⁴¹, así lo reconoce ampliamente la doctrina⁵⁴². Hasta ese momento, su protección penal había sido parcial y dispersa⁵⁴³. Dicho artículo establece:

"Será castigado con la pena de arresto mayor y multa de 175.000 a 5.000.000 de pesetas, el que, contraviniendo las Leyes o Reglamentos protectores del medio ambiente, provocare o realizare directa o indirectamente emisiones o vertidos de cualquier clase, en la atmósfera, el suelo o las aguas terrestres o marítimas, que pongan en peligro grave la salud de las personas, o puedan perjudicar gravemente las condiciones de la vida animal, bosques o espacios naturales o plantaciones útiles. Se impondrá la pena superior en grado si la industria funcionara clandestinamente, sin haber obtenido la preceptiva autorización o aprobación administrativa de sus instalaciones, o se hubiere desobedecido las ordenes expresas de la autoridad administrativa de corrección o suspensión de la actividad contamine, o se hubiere aportado información falsa sobre los aspectos ambientales de la misma o se hubiese obstaculizado la actividad inspectora de la Administración. También se impondrá la pena superior en grado si los actos anteriormente descritos originaren un riesgo de deterioro irreversible o catastrófico. En todos los casos previstos en este artículo podrá acordarse la clausura temporal o definitiva del establecimiento, pudiendo el Tribunal proponer a la Administración que disponga la intervención de la empresa para salvaguardar los derechos de los trabajadores".

El estudio sobre este precepto nos acercará al conocimiento del ordenamiento jurídico-penal como instrumento de protección del medio. El bien jurídico protegido en dicho tipo penal es la provocación o realización, directa o indirectamente, de emisiones o vertidos a la atmósfera, al suelo o a las aguas terrestres o marítimas, siempre que pongan en peligro grave la salud de las personas o las condiciones de vida de los animales y plantas. La

541 Ley Orgánica 8/1983, de 25 de junio. Su ubicación sistemática en el Código penal es la siguiente, Libro II, Delitos y sus penas; Título V, De la infracción de las leyes sobre inhumaciones de la violación de sepulturas y de los delitos de riesgo en general; Capítulo II, De los delitos de riesgo en general; Sección segunda, De los delitos contra la salud pública y el medio ambiente.

542 En esta idea coincide, ampliamente, la doctrina penal, *vid.*, entre otros, RODRIGUEZ RAMOS, L.: "Delitos contra el medio ambiente", *ob. cit.*, pág. 828; LOPEZ MENUÑO, F.: "El derecho...", *ob. cit.*, pág. 187; SALAS HOLGADO, A.: "El delito ecológico", *ob. cit.*, pág. 12.

543 *Vid.* RODAS MONSALVE, J. C.: *Protección Penal...*, *ob. cit.*, pág. 186. Éstas son las siguientes: Ley de Pesca Fluvial de 20 de febrero de 1942; Ley de Pesca Marítima de 31 de diciembre de 1946; Ley de Energía Nuclear de 29 de abril de 1964; y, finalmente, la Ley de Caza de 4 de abril de 1970.

El Código penal italiano no contiene ninguna norma penal que tutele directamente el ambiente como bien jurídico, entendido globalmente, SALMI, S.: *Diritto dell'ambiente*, *ob. cit.*, pág. 59, nos dice el autor que la técnica para tutelar el ambiente se basa en la utilización de disposiciones normativas originariamente diseñadas para la protección de la integridad personal o la propiedad, que actualmente se reconducen a la defensa del medio, *ibidem*.

tipificación del artículo 347 bis Cp, al fundamentarse en la Constitución, nos remite al concepto constitucional de ambiente⁵⁴⁴, apuntado anteriormente. Este concepto está constituido por los recursos naturales, cuya protección es necesaria para la salvaguarda de la vida sobre la Tierra. En este sentido, la conducta típica recogida penalmente trata de proteger directamente los tres recursos naturales básicos para la vida: el suelo, el aire y el agua⁵⁴⁵. El legislador penal acoge un concepto de ambiente restringido, directamente relacionado con los elementos naturales esenciales para la vida⁵⁴⁶.

La protección ambiental dispensada desde el ordenamiento penal es parcial. Ésta viene referida exclusivamente a lo que podríamos denominar contaminación. En ningún caso, tutela, por ejemplo, el consumo excesivo de recursos naturales, que, igualmente, se incluye dentro del bien jurídico protegido constitucionalmente. En este sentido, el mandato del artículo 45.3 CE se refiere al establecimiento de un sistema de tutela penal del medio articulado desde una perspectiva global. Así pues, no es propio que se establezca la protección penal de las emisiones y vertidos, y, por contra, no se tipifiquen aquellas conductas expoliadoras de los recursos naturales⁵⁴⁷. Esta limitación del ámbito de protección penal revela, aún más si cabe, la necesidad de complementariedad de las distintas disciplinas jurídicas que conforman el ordenamiento jurídico español en la defensa del medio, dado el "insuficiente desarrollo normativo"⁵⁴⁸.

La conducta de los sujetos es típica siempre "que pongan en peligro grave la salud de las personas, o puedan perjudicar gravemente las condiciones de vida animal, bosques, espacios naturales o plantaciones útiles". No es suficiente la conducta típica base: contaminar, sino que se

544 En este sentido, nos dice RODRIGUEZ RAMOS que las "normas penales forman parte del ordenamiento jurídico general de un país, estando sometido, por tanto, a una preceptiva subordinación o coordinación respecto a otras normas no estrictamente penales.", así, "si la tipificación de delitos ambientales pretende ser justa y eficaz, no tiene más remedio que inscribirse en un marco de realidades extrapenales", "Presente y futuro...", ob. cit., pág. 235.

545 Por otra parte, se ha criticado su descripción "especialmente compleja y, en ocasiones, inconcreta", BOIX,J.: "Delitos contra el medio ambiente", ob. cit., pág. 377.

546 Vid. MARTIN MATEO,R.: *Tratado...*, Vol. I, ob. cit., pág. 225.

547 Vid. RODRIGUEZ RAMOS, L.: "Delitos contra el medio ambiente", ob. cit., pág. 830.

548 BOIX, J.: "Delitos contra el medio ambiente", ob. cit., pág. 374.

requiere una consecuencia adicional para conformar perfectamente el tipo: poner en grave peligro la salud de las personas o perjudicar gravemente las condiciones de vida animal o vegetal. El tipo exige, además de una conducta, un resultado lesivo o con potencialidad para ello. Esta circunstancia es poco deseable, como reconoce RODRIGUEZ RAMOS, dada la mayor eficacia en la protección penal que se alcanzaría de no mediar la necesidad de concurrir peligros en la realización de atentados contra el ambiente⁵⁴⁹.

Otra cuestión distinta, es la de determinar la función que está llamado a desempeñar el sistema penal en la defensa del medio. Éste se concreta en una función auxiliar del sistema establecido administrativamente⁵⁵⁰. Se articula como una norma legal en blanco, ya que el tipo delictivo requiere, no sólo realizar emisiones o vertidos, sino realizarlos "contraviniendo las leyes y reglamentos protectores del medio ambiente". Dicha construcción jurídica se justifica por diversos motivos: en primer lugar, por la necesidad de que el sistema de defensa del medio se base, fundamentalmente, en normas preventivas, constituyendo las represivas un complemento de las anteriores⁵⁵¹. En segundo lugar, y principalmente, por ser el único método de protección penal del medio, como nos dice RODRIGUEZ RAMOS, que garantiza la certeza y la seguridad jurídica⁵⁵². Finalmente, por el hecho de que pone de manifiesto la necesaria coordinación entre las distintas disciplinas jurídicas en orden a la consecución de un objetivo común: la defensa del ambiente,

549 "Delitos contra el medio ambiente", ob. cit., pág. 837.

550 Vid. RODRIGUEZ RAMOS, L.: "Alternativas de la protección penal...", ob. cit., pág. 145; *Idem*: "Delitos contra el medio ambiente", ob. cit., el autor afirma que "la ley penal tiene en estos ámbitos un papel prevalente secundario, auxiliar e indirecto", pág. 833; DE MIGUEL GARCIA, P.: "Contaminación y calidad de aguas...", ob. cit., pág. 597; RODAS MONSALVE, J. L.: *Protección Penal y Medio Ambiente*, ob. cit., pág. 202 y ss. En el ordenamiento jurídico-penal italiano, BERTOLINI afirma que el papel de las sanciones penales es totalmente marginal en relación con las sanciones administrativas, "Ambiente (tutela dell)": IV", *Enciclopedia Giuridica*, pág. 3.

551 Vid. RODRIGUEZ RAMOS, L.: "Alternativas de la protección penal...", ob. cit., págs. 145-146. En relación con el ordenamiento jurídico italiano, afirma BERTOLINI que la tendencia legislativa actual se corresponde con una preeminencia de la normativa preventiva y administrativa frente a la normativa punitiva y sancionadora, "Ambiente (tutela dell)...", ob. cit., pág. 3.

552 "Delitos contra el medio ambiente", ob. cit., pág. 833.

basada en la unidad del ordenamiento jurídico⁵⁵³. La idea que fundamenta dicha posición es la condición del Derecho penal como última ratio de intervención⁵⁵⁴. Así, se pone de manifiesto la necesidad de utilización de la tipificación penal para los casos especialmente graves⁵⁵⁵, Esta circunstancia reclama, por sí sólo, la complementariedad del Derecho penal con otras ramas jurídicas.

De otra parte, los instrumentos articulados son dobles: por una parte, la pena pecuniaria -de 175.000 a 5.000.000 pesetas- y, por la otra, la pena privativa de libertad -arresto mayor-. Ambas impuestas conjuntamente.

Su eficacia en el campo de la protección ambiental es limitada. Ya hemos dejado constancia de su limitación en orden a alcanzar respuestas absolutas por sí mismo, ya que no tipifica como conducta penalmente antijurídica, como es lógico, todos los posibles atentados contra el medio⁵⁵⁶. Igualmente, se achaca la escasa utilización por parte de los tribunales del instrumento penal tipificado en el artículo 347 bis⁵⁵⁷.

Además, su incidencia en la preservación del medio es bastante parcial. La protección dispensada por el Derecho penal se concreta en normas represivas: sanciona comportamientos contrarios al ambiente una vez realizado el daño, en muchos casos irreparable, independientemente de que castigue al culpable. Ello configura al derecho penal como disciplina promocionadora de técnicas contrarias a la tendencia actual de

553 Vid. RODRIGUEZ RAMOS,L.: "Alternativas de la protección penal...", ob. cit., pág. 146; DE MIGUEL GARCIA,P.: "Contaminación y calidad de las aguas...", ob. cit., pág. 596.

554 Vid. RODRIGUEZ RAMOS, L.: *ibidem*, págs. 136-137; RODAS MONSALVE,J.C.: *Protección Penal y Medio Ambiente*, ob. cit., pág. 139; SERRANO MORENO,J.L.: "El ambiente como fin de estado...", ob. cit., pág. 341.

555 Vid. DE MIGUEL GARCIA,P.: "Contaminación y calidad de aguas continentales...", ob. cit., pág. 596; AMATUCCIA.: *L'Ordinamento Giuridico Finanziario*, ob. cit., pág. 481.

556 Esta circunstancia, como reconoce MARTIN MATEO, no debe afectar negativamente por sí sola a la eficacia del Derecho penal como respuesta válida a la degradación ambiental, ya que no todas las acciones contrarias al medio ambiente han de ser condenadas penalmente, *Tratado...*, Vol. I, ob. cit., pág. 235.

557 Vid. MARTIN MATEO,R.: *ibidem*, págs. 232-233; SALAS HOLGADO,A.: "El delito ecológico", ob. cit., pág. 18; LOPERENA ROTA,D.I.: "Tratamiento jurídico de la protección de la atmósfera", ob. cit., pág. 100.

establecimiento de técnicas preventivas⁵⁵⁸. Ahora bien, no puede olvidarse que "la finalidad última de todas las normas represivas -sancionadoras- es su no aplicación, es decir, que tengan el efecto preventivo de inhibir a los potenciales infractores por el temor al castigo"⁵⁵⁹. Así pues, el esquema lógico es el protagonizado, fundamentalmente, por medidas administrativas de corte preventivo, complementadas, además, por medidas penales de carácter represivo. Su finalidad es doble: por un lado, reprimir los comportamientos vulneradores especialmente graves del sistema de protección ambiental diseñado; y, por otro, disuadir de dichas actitudes. En definitiva, el análisis de la normativa penal de protección del medio revela su carácter necesario, aunque limitado, exigiendo, por tanto, su complementariedad con otras disciplinas en el marco de un ordenamiento jurídico caracterizado por la unidad.

En la actualidad se ha aprobado un nuevo Código penal (en adelante PCp), aunque aún no ha entrado en vigor. Éste en su Libro IIº, Título XIIIº, "*De los delitos relativos a la ordenación del territorio y a la protección de los recursos naturales y de la vida silvestre*", Capítulo IIº "*De los delitos contra los recursos naturales y el medio ambiente*", regula los delitos contra el medio -arts. 312 a 319 PCp-. Este articulado presenta notables mejoras de la respuesta penal al problema ambiental⁵⁶⁰. Sin querer entrar en un análisis exhaustivo del tema, si nos parece pertinente remarcar algunos de los datos más relevantes de la reforma. En primer lugar, el ambiente se articula como bien jurídico protegido de modo autónomo⁵⁶¹. En segundo lugar, se progresa en la protección penal del medio a través de la ampliación de los tipos penales (establecimiento de depósitos o vertederos de desechos o residuos sólidos urbanos o industriales clandestinos (art. 314 PCp); realización de un daño grave en un espacio natural protegido (art. 316 PCp-, etc.). Por último,

558 Vid. RODRIGUEZ RAMOS, L.: "Alternativas...", ob. cit., pág. 142; el mismo autor apuntó ya esta idea en 1981 en su artículo "Instrumentos jurídicos preventivos y represivos en la protección del medio ambiente", ob. cit., pág. 463.

559 RODRIGUEZ RAMOS, L.: "Instrumentos...", ob. cit., pág. 463. Asimismo, MARTIN MATEO pone de manifiesto su efecto disuasor, *Tratado...*, Vol. I, ob. cit., pág. 236.

560 No obstante, para RODRIGUEZ RAMOS la "crítica ha de ser preponderantemente negativa", "Protección penal del ambiente", Ponencia presentada al I Congreso Nacional de Derecho Ambiental, Sevilla, 1995, pág. 91.

561 Vid. SALAS HOLGADO, A.: "El delito ecológico", ob. cit., pág. 18.

trata de encauzar las conductas y las penas, lo máximo posible, hacia la restauración del medio (arts. 318 y 319 PCp). Confiamos en que la reforma del Cp traiga consigo una mejora en la tutela penal del medio, como consecuencia de la experiencia y de la mejora de la técnica jurídica de sus redactores.

I.6.3. Ordenamiento jurídico-administrativo.

La legislación ambiental es, esencialmente, de naturaleza administrativa⁵⁶². Hemos reiterado que el mandato constitucional del artículo 45.2 impone una obligación genérica a los poderes públicos de velar por la utilización racional de los recursos naturales. La naturaleza pública de la mayoría de los sectores afectados por el mandato, así como la de los intereses protegidos, justifica que los instrumentos jurídicos articulados con la finalidad de proteger el medio encuentren su verdadero ámbito jurídico en el marco de la ordenación jurídico-pública⁵⁶³. Y dentro de ésta, en el Derecho administrativo.

La ordenación jurídico-administrativa de la protección ambiental se desarrolla a través de distintas modalidades de intervención. Existen distintas clasificaciones de las técnicas de intervención administrativa. Así, podemos hablar de intervención preventiva o intervención represiva, según ésta se produzca antes o después, respectivamente, de ocasionarse el perjuicio ambiental. Centraremos nuestro análisis en el estudio de las técnicas administrativas de intervención desde dos perspectivas distintas: por una parte, la intervención preventiva (autorizaciones, estándares, etc.)⁵⁶⁴. Por

⁵⁶² Vid. MOREU CARBONELL, E.: "Relaciones entre el Derecho Administrativo y el Derecho Penal en la protección del medio ambiente", REDA núm. 87, 1995, pág. 385.

⁵⁶³ En este sentido, LOPEZ-NIETO, F.: *Manual de Actividades Molestas...*, ob. cit., pág. 84.

⁵⁶⁴ En el ordenamiento italiano, CAPRIA apunta que los estándares y las autorizaciones son empleados con la finalidad de orientar la actividad privada hacia el respeto al medio, "L'attuazione della politica ambientale in Italia", RGA núm. 4/1991, pág. 624. Es lo que tradicionalmente se ha definido en el ámbito administrativo como acción de policía. Para DE LA MORENA la "policía administrativa se identifica esencialmente con el control preventivo que la Administración, a través de los órganos en cada caso competentes, ejerce sobre cualquier actividad humana, originariamente libre, pero susceptible de producir, por las características objetivas que en ella se den, algún daño o lesión a los intereses públicos jurídicamente

otra, una intervención represiva, desarrollada a través de la acción sancionadora⁵⁶⁵. Ambas técnicas de actuación son complementarias. Mientras que la primera realiza una función ordenadora de las actividades, procesos o componentes de productos que inciden o tienen potencialidad para incidir sobre el medio; la segunda concreta su función disuadiendo a los posibles infractores de la normativa reguladora de los comportamientos industriales en relación con el medio, así como imponiendo las sanciones administrativas adecuadas en los casos de trasgresión de las mismas, con la finalidad de reprimir dichos comportamientos. No obstante, la tendencia favorable parece ser el incremento de las técnicas administrativas de naturaleza preventiva⁵⁶⁶. Las razones son, tanto técnicas, en cuanto es preferible anticiparse a la producción del daño ambiental, como jurídico-constitucionales por exigencias del mandato constitucional (art. 45.2 CE).

Las distintas técnicas se concretan en variadas medidas. Éstas aparecen recogidas en las normas que establecen la ordenación jurídico-administrativa en materia ambiental. Nuestro análisis se centrará en el estudio de aquellas normas administrativas más relevantes. Comenzaremos por analizar el Reglamento de Actividades Molestas, Insalubres, Nocivas y Peligrosas⁵⁶⁷, así como la Instrucción para la aplicación del Reglamento⁵⁶⁸. Seguidamente, estudiaremos los contenidos atinentes al tema en algunas leyes sectoriales. El objeto no es el análisis de dichas normas administrativas, sino el de algunos ejemplos significativos de normativa ambiental. Todo ello con la finalidad de deducir las técnicas concretas de intervención administrativa, para así

protegidos, lo que le habilita para introducir en ella las congruentes limitaciones de corrección o salvaguarda previstas en las leyes", "Actividades clasificadas...", ob. cit., págs. 89-90.

565 Las sanciones administrativas tienen su fundamento en el principio "quien contamina, paga", VERA JURADO,D.J.: *La disciplina ambiental...*, ob. cit., pág. 191.

566 *Ibidem*, pág. 70.

567 Decreto 2414/1961, de 30 de noviembre (BOE núm. 292, de 7 de diciembre de 1961; corrección de erratas en BOE núm. 57, de 7 de marzo de 1962).

Respecto de su naturaleza jurídica nos dice MARTIN MATEO que en "ocasiones se ha mantenido la tesis según la cual el Reglamento de Actividades aquí analizado supone un típico ejemplo de norma reglamentaria independiente, pues carece aparentemente de una apoyatura legal explícita". Aunque nos sigue diciendo el autor que TOMAS-RAMON FERNANDEZ ("El medio ambiente urbano y las vecindades industriales", ob. cit., pág. 87) ha señalado que es el Código civil -art. 599- "el marco sustantivo al que hay que reconducir esta reglamentación", *Tratado...*, Vol. I, ob. cit., pág. 341. En esta última posición coincide LOPEZ NIETO,F.: *Manual...*, pág. 79.

568 Orden de 15 de marzo de 1963 (BOE núm. 79, de 2 de abril).

poder estimar su virtualidad práctica, carencias, y, por supuesto, su acomodo constitucional.

I.6.3.1. El control administrativo de las actividades clasificadas.

Como hemos visto, en el marco de las relaciones de vecindad se suscitan problemas específicos, los cuales son objeto de ordenación por parte del Derecho civil. Esta ordenación ofrece a los ciudadanos instrumentos de defensa jurídica ante las agresiones ambientales provenientes de los predios contiguos. Pero, en dicho ámbito no sólo existe un interés privado, sino que también está presente un interés público, ya que la garantía de las condiciones ambientales adecuadas es un objetivo del Estado⁵⁶⁹. Por ello, se estableció el Reglamento de Actividades Molestas, Insalubres, Nocivas y Peligrosas (en adelante RAMINP). Éste nace con un objeto claro y preciso: evitar que determinadas "actividades" ("instalaciones, establecimientos, actividades, industrias o almacenes"), públicas o privadas, "produzcan incomodidades, alteren las condiciones normales de salubridad e higiene del medio ambiente y ocasionen daños a las riquezas públicas o privada o impliquen riesgos graves para las personas o los bienes" (Art. 1 RAMINP).

De estas líneas, contenidas en el propio texto normativo, se deduce su importancia en orden a la protección ambiental⁵⁷⁰. No obstante, ésta es limitada, ya que también lo es su ámbito de intervención. La limitación es tanto material, como territorial. Se reduce, respectivamente, a las actividades clasificadas⁵⁷¹ y a los problemas ambientales que se producen en el ámbito de

⁵⁶⁹ Esta circunstancia da lugar a una dualidad de regulación jurídica, tanto por normas de derecho privado como por normas de derecho público, *Vid.* en este sentido, LOPEZ NIETO, F.: *Manual de actividades molestas...*, ob. cit., pág. 79.

⁵⁷⁰ *Vid.* MARTIN MATEO, R.: *Tratado...*, Vol. I, ob. cit., éste entiende, hablando de las características de la actividad de policía de la Administración, entre las cuales se engloba la desarrollada por el RAMINP, que las mismas evocan "controles administrativos tendentes a evitar que determinadas conductas perturben al resto de la comunidad", pág. 337. En contra, DE LA MORENA, L.: "Actividades clasificadas...", ob. cit., éste afirma que la "regulación que de las actividades clasificadas se hace en el RAM no resulta, ciertamente, el instrumento jurídico requerido para luchar, con un mínimo de eficacia, contra el complejo entramado de factores que contribuyen a degradar el medio ambiente", pág. 93.

⁵⁷¹ Las actividades clasificadas son cuatro: actividades molestas, insalubres, nocivas y peligrosas. El artículo 3 del RAMINP las define del siguiente modo: las primeras son aquéllas

las relaciones de vecindad, entendidas éstas en un sentido más amplio que en Derecho civil, ya que vienen referidas al municipio.

En el Reglamento los elementos físicos implicados -agua, aire y suelo- no aparecen protegidos con sustantividad propia, no adquieren protagonismo por sí solos, sino en cuanto vehículos que pueden perjudicar la salud humana, ocasionar riesgos graves a las personas y a los bienes, originar daños a la riqueza forestal y animal, o, simplemente, al valor comodidad. Los elementos asumen, así, un segundo plano; su salubridad e higiene es garantía de la preservación de otros bienes "superiores": la vida, la salud, el patrimonio, la riqueza forestal y pecuaria, y la comodidad.

El concepto de ambiente que subyace en el RAMINP es, fundamentalmente, físico. Trata de preservar determinados valores ambientales: el agua -se trata de controlar la evacuación de productos, que puedan perjudicar, tanto "la salud humana", como "la riqueza agrícola, forestal, pecuaria o piscícola"-; el aire -se intenta controlar los peligros originados por ruidos, vibraciones, humos, gases, olores, nieblas, polvos en suspensión, combustiones o radiaciones-; y el suelo -uno de los bienes preservados es "la riqueza agrícola, forestal, pecuaria"-, con el firme propósito de alcanzar un nivel adecuado de bienestar y calidad de vida en el entorno municipal.

Su justificación se encuentra, básicamente, en el interés por preservar bienes jurídicos amenazados por la degradación del medio en el marco municipal. Concretamente, los bienes jurídicos protegidos son la vida humana y el patrimonio de las personas. Éstos se encontraban amenazados en 1961 en el ámbito de las relaciones de vecindad, ya que entonces la preocupación por el ambiente como problema general aún no había acaecido.

Las técnicas de intervención administrativa, articuladas en el RAMINP, responden al sistema típico: por un lado, se establecen medidas preventivas

que provocan incomodidad, ya sea "por los ruidos o vibraciones que produzcan o por los humos, gases, olores, nieblas, polvos en suspensión o sustancias que eliminen. Las insalubres son aquéllas que dan lugar "a desprendimiento o evacuación de productos que puedan resultar directa o indirectamente perjudiciales para la salud humana. Las nocivas son aquellas que por desprender o evacuar productos pueden "ocasionar daños a la riqueza agrícola, forestal, pecuaria o piscícola. Las peligrosas son aquellas que tienen por objeto "fabricar, manipular, expender o almacenar productos susceptibles de originar riesgos graves por explosiones, combustiones, radiaciones u otros de análoga importancia para las personas o los bienes".

y, por otro, se prevén medidas represivas. Si bien, con una sistemática poco perfeccionada, que oscurece el texto y lo hace poco inteligible.

Las primeras obedecen a la idea de intervenir con antelación a la puesta en funcionamiento de la actividad clasificada con la finalidad de comprobar su adecuación a las medidas fijadas para preservar el medio. El instituto jurídico más importante, en este sentido, es la licencia de apertura, o más correctamente expresado, "licencia municipal de instalación, apertura y funcionamiento de actividades" (Disposición adicional 5.ª)⁵⁷². Esta se configura como licencia de "tracto continuo"⁵⁷³, lo que le confiere una especial idoneidad para controlar, de modo permanente, la adecuación de la actividad a una política ambiental defensora de los bienes ambientales, y consecuentemente de la calidad de vida⁵⁷⁴.

La concesión de la licencia presupone que se han adoptado las pertinentes medidas correctoras⁵⁷⁵. De este modo, a la hora de iniciarse una determinada actividad clasificada, así como en el desarrollo de la misma, se deberán adoptar las medidas necesarias en función de la clasificación dada y los posibles perjuicios ambientales producidos en su funcionamiento⁵⁷⁶. Todo el Reglamento se orienta a "la determinación de las mejores medidas correctoras posibles y a velar por su más eficaz y exacto cumplimiento"⁵⁷⁷. No obstante, no aclara cuáles son las medidas a adoptar.⁵⁷⁸. También se

572 Vid. DE LA MORENA, L.: "Actividades clasificadas...", ob. cit., pág. 122.

573 *Ibidem*, pág. 123.

574 Para el funcionamiento de dicho régimen de licencia, se conceden a los órganos pertinentes las facultades de comprobación (arts. 34, 37 y 38 RAMINP) e inspección (art. 35 y 39 RAMINP).

575 DE LA MORENA, L.: "Actividades...", ob. cit., pág. 128.

576 En este sentido, como nos dice DE LA MORENA, "La determinación de las medidas correctoras no es tanto un acto que se agote o consuma en su adopción, cuanto un *proceso* que se liga inicialmente a la calificación de una actividad (...) para pasar a depender de inmediato de lo que resulte de su puesta en funcionamiento experimental (...) o definitiva", *ibidem*, pág. 103.

577 *Ibidem*.

578 El artículo 7.1.b) es expresivo de esa situación al afirmar que "Incumbe a la Comisión Provincial de Servicios Técnicos,... Proponer a los Alcaldes las medidas que estimen pertinentes en aquellos casos en que, sin que exista petición de parte interesada, consideren oportuno la implantación de determinadas medidas correctoras en actividades ejercidas en los respectivos términos municipales". Para DE LA MORENA la "razón de esta aparente paradoja es fácil

establecen medidas para salvaguardar la salubridad y la higiene del medio. Éstas vienen expresadas a lo largo del Capítulo IIIº del RAMINP. El texto realiza una ordenación de aquellos requisitos ambientales que deberán cumplir las distintas actividades clasificadas para poder obtener la licencia municipal⁵⁷⁹.

Estas medidas correctoras son imperativas para obtener la licencia⁵⁸⁰, o para que se pueda seguir desarrollando la actividad⁵⁸¹. Dentro de este grupo de medidas, aunque con autonomía propia, se encuentra la técnica del emplazamiento, contemplada en varios artículos del RAMINP: 11, 15, 16.3, y 20. Esta técnica complementa la adopción de medidas correctoras, y se concreta, en relación con las actividades "peligrosas o insalubres", en el emplazamiento de la actividad a una distancia de 2.000 metros del núcleo de población más próximo (art. 4 RAMINP). Ahora bien, este requisito se establece "como regla general", por lo que será factible una ubicación más cercana siempre que se adopten las medidas pertinentes relativas a su seguridad,

de explicar, sin embargo: La calificación se monta «actividad por actividad» y no por grupos de actividades», *ibidem*. Nos dice el autor que dicho "desajuste lo salva el RAM haciendo en cada caso los oportunos reenvíos adicionales a las reglamentaciones específica de cada sector o actividad, cuyas medidas correctoras serán siempre acumulativas y nunca excluyentes de las que de su aplicación puedan resultar", *ibidem*, pág. 104. No le falta razón al autor: arts. 7.1.b), 14, 16, 17, 19, 22, 27, del RAMINP.

⁵⁷⁹ Así, por ejemplo, se exige que las "nuevas actividades cuyo objeto sea almacenar mercancías de fácil descomposición (...) que pretendan establecerse en el interior de poblaciones..., *deberán estar dotadas obligatoriamente de cámaras frigoríficas de dimensiones apropiadas* (Art. 12 RAMINP) (la cursiva es nuestra); determinadas actividades "deberán estar dotadas de dispositivos de depuración mecánicos, químicos o físico-químicos"(Art. 16. segundo párrafo, RAMINP) (la cursiva es nuestra); "Las «actividades» clasificadas como insalubres, en atención a producir humos, polvo, nieblas, vapores o gases de esta naturaleza, *deberán obligatoriamente estar dotadas de las instalaciones adecuadas y eficaces de precipitación del polvo, o de depuración de los vapores o gases, en seco, en húmedo o por procedimiento eléctrico*"(Art. 18 RAMINP) (la cursiva es nuestra); "tales actividades -se refiere a las peligrosas- se instalarán en los locales ya construidos o que se construyan *ad hoc*, y estarán dotados del número suficiente de aparatos, sistemas y toda clase de recursos que permitan prevenir los siniestros, combatirlos y evitar su propagación (extintores, depósitos productores de ambientes no carburantes, maquinarias para la aspiración de gases y vapores inflamantes o inflamables y para la condensación del polvo combustible, etc.)" (Art. 21. RAMINP,)(la cursiva es nuestra). En el mismo sentido, el artículo 24 RAMINP.

⁵⁸⁰ Vid. LOPEZ NIETO, F.: *Manual...*, ob. cit., pág. 148.

⁵⁸¹ Como, igualmente, advierte LOPEZ NIETO "La comprobación posterior y permanente por las autoridades administrativas, para que las actividades clasificadas se desarrollen con arreglo al contenido de la licencia otorgada y sin menoscabo del medio ambiental, darán origen a las facultades de inspección", *ibidem*.

medidas correctoras, etc.⁵⁸². Está técnica aparece "como incompleta, pues su aplicación se hace difícil ante el fenómeno de la expansión urbana"⁵⁸³. A duras penas puede entenderse una capacidad de previsión tal que anticipe las proporciones de la expansión del municipio o ciudad de forma que nunca se alteren las prescripciones impuestas en su momento por esta técnica.

De otra parte, las medidas sancionatorias, son un complemento de las preventivas. Su función se concreta en la represión de los comportamientos contrarios a la ordenación de la actividad que se realiza en el RAMINP. Ahora bien, estas medidas no sólo cumplen una función represora de los ilícitos, sino que su función más significativa es la disuasora. La amenaza de la sanción previene comportamientos contrarios al buen orden ambiental. Igualmente, estas medidas represivas se concretan en sanciones, como exponente más significativo de este modelo de intervención⁵⁸⁴. No cabe duda de la importancia de las sanciones previstas, que llegan, incluso, al cierre de la actividad. Estas sanciones son expeditivas. Por ello, su aplicación debe conducir a una unificación de las condiciones de funcionamiento de las distintas actividades clasificadas en el ámbito municipal acordes con el interés por la protección del medio.

Ahora bien, desde una perspectiva global, el sistema no surte los efectos a primera vista vislumbrado, ya que presenta una serie de deficiencias que desvirtúan su eficacia. Las multas se compaginan con nuevos plazos para la subsanación de dichas deficiencias, y así sucesivamente hasta un número de tres multas consecutivas para poder proceder a la clausura de la actividad (art. 40 RAMINP). Esta "lengüedad y tibieza" provoca una "mengua de su eficacia"⁵⁸⁵. A esto hay que unir la "confusión" que ha suscitado la puesta en práctica de las medidas correctoras⁵⁸⁶, así como la necesidad de emplear varias medidas correctoras para que surta el efecto deseado, que nunca o "rara vez alcanzarán

582 Así, el artículo 20 RAMINP nos dice, en relación con las actividades peligrosas, que se podrá incumplir dicha prescripción siempre que "se adopten las medidas de máxima seguridad que se requieran en cada caso"

583 LOPEZ NIETO,F.: *Manual...*, ob. cit., pág. 86.

584 Artículos 38 y 40 RAMINP).

585 DE LA MORENA,L.: "Actividades...", ob. cit., pág. 130.

586 MARTIN MATEO,R.: *Tratado...*, Vol. I, ob. cit. pág. 359.

un grado de eficacia tal que elimine plenamente la incidencia perturbadora total atribuida a una actividad..."⁵⁸⁷. Estas circunstancias merman la eficacia de este instrumento administrativo de intervención ambiental.

I.6.3.2. La intervención administrativa en sectores ambientales.

El Derecho administrativo se ocupa también de la protección del ambiente a través de leyes especiales que regulan la defensa del medio en un sector ambiental específico. Desde esta perspectiva, el legislador procede a establecer el régimen jurídico, tanto de la utilización de determinados bienes ambientales: aire -Ley de Protección del Ambiente Atmosférico-, agua -Ley del Agua-, costas -Ley de Costas-, como de aquellos elementos, procesos o actividades que inciden o pueden incidir sobre los bienes ambientales: Ley sobre energía nuclear, Ley sobre desechos y residuos sólidos urbanos, Ley básica de residuos tóxicos y peligrosos, etc.

Nuestro objeto en este epígrafe es examinar las técnicas de intervención administrativas, insertas en las leyes especiales y encaminadas a proteger el medio. A continuación, nos centremos, básicamente, en el análisis de Ley de Protección del Ambiente Atmosférico.

I.6.3.2.1. La Ley de Protección del Ambiente Atmosférico⁵⁸⁸.

La ley, en su Exposición de Motivos, manifiesta, con extraordinaria certeza, el perentorio problema ambiental, aunque particularmente referido a la contaminación atmosférica. Ésta constituye, pues, una buena muestra del surgimiento de la conciencia política acerca de la degradación del medio

587 DE LA MORENA, L.: "Actividades...", ob. cit., pág. 104.

588 Ley 38/1972, de 22 de diciembre, de Protección del Ambiente Atmosférico ((BOE núm. 309, de 26 de diciembre de 1972). Ésta se desarrolla por el Decreto 833/1975, de 6 de febrero (BOE núm. 96, de 22 de abril de 1975; corrección de errores en BOE núm. 137, de 9 de junio de 1975); Real Decreto 1613/1985, de 1 de agosto, de modificación parcial del Decreto 833/1975, de 6 de febrero y se establecen nuevas normas de calidad del aire en lo referente a contaminación por dióxido de azufre y partículas (BOE núm. 219, de 12 de septiembre de 1985); Real Decreto 717/1987, de 27 de mayo, por el que se modifica parcialmente el Decreto 833/1975, y se establecen nuevas normas de calidad del aire en lo referente a contaminación por dióxido de nitrógeno y plomo (BOE núm. 135, de 6 de junio de 1987).

como problema global⁵⁸⁹. El problema ambiental aparece, así, como algo que trasciende las relaciones de vecindad para insertarse en un marco geográfico mucho más amplio: el Planeta. Si bien, las medidas jurídicas contenidas en su texto tienen un ámbito geográfico de aplicación reducido al territorio nacional.

La Ley de Protección del Ambiente Atmosférico (en adelante LPAA) es una ley especial o sectorial⁵⁹⁰. "Tiene por objeto prevenir, vigilar y corregir las situaciones de contaminación atmosférica⁵⁹¹, cualesquiera que sean las causas que la produzcan" (art. 1 LPAA). Su objeto es garantizar un aire saludable. Para cumplir con dicho objetivo, la LPAA articula una serie de instrumentos jurídicos variados de defensa del ambiente atmosférico. Ésta sigue el esquema tradicional: por una parte, se establece una reglamentación directa encaminada a ordenar el ambiente atmosférico, con la intención de prevenir la producción de atentados contra éste; y, por otra, se articula un sistema sancionador para disuadir del incumplimiento del primero, o, en su caso, aplicar el castigo si se rebasan los límites establecidos para prevenir la contaminación atmosférica.

La ley presenta una significativa novedad: amplía la gama de instrumentos jurídicos articulados para preservar el medio. Así, se establece una serie de ayudas (subvenciones, beneficios tributarios, créditos blandos, etc), con la finalidad de coadyuvar eficazmente a conseguir los objetivos ambientales. Ciertamente, no es el momento de analizar el significado e importancia de los mismos, pero queremos dejar constancia de la nueva orientación jurídica de la lucha contra la contaminación; sin olvidar, por ello, su escasa relevancia práctica.

589 Vid. CARCELLER FERNANDEZ, A.: "La Ley de protección del ambiente atmosférico y las Corporaciones locales", *REVL* núm. 178/1973, pág. 244.

590 La explicación al hecho de que, en ese momento, tan solo el legislador dicte una norma sobre la protección del ambiente atmosférico, y no sobre otros bienes ambientales, trata de justificarla CARCELLER FERNANDEZ en el hecho de que la contaminación atmosférica "constituía el sector en el que por presentarse el problema con más gravedad, resultaba más urgente buscar soluciones o proporcionar a éstas el adecuado cauce jurídico", "La Ley de protección...", *ob. cit.*, pág. 244.

591 Art. 1.2 LPAA "Se entiende por contaminación atmosférica, a los efectos de esta Ley, la presencia en el aire de materias o de formas de energía que impliquen riesgo, daño o molestia grave para las personas y bienes de cualquier naturaleza".

El sistema diseñado por dicha Ley para la protección del ambiente atmosférico se basa, fundamentalmente, en el establecimiento de estándares⁵⁹²: por un lado, se establecen unos niveles de inmisión (art. 2 LPAA); y, por otro, unos niveles de emisión (art. 3 LPAA). En la LPAA los estándares alcanzan el máximo protagonismo como instrumento ordenador, ya que el resto de técnicas giran entorno al mismo. Para garantizar estos niveles básicos, se establecen una serie de medidas jurídicas. En primer lugar, se elabora un "catálogo de actividades potencialmente contaminadoras" que "constituyan foco de contaminación sistemática" (art. 3.3 LPAA)⁵⁹³. En segundo lugar, se prevé la declaración de "zonas de atmósfera contaminada" para "aquellas poblaciones o lugares en que, aún observándose los niveles de emisión establecidos, la concentración de contaminantes rebasa cualquiera de los niveles de inmisión durante cierto número de días al año que reglamentariamente se determine, con los asesoramientos técnicos pertinentes" (art. 5 LPAA)⁵⁹⁴. En tercer lugar, se podrá declarar una determinada zona en "situación de emergencia", en aquellos casos en los que "por causas meteorológicas o accidentales se rebasen notablemente los niveles de inmisión fijados" (art. 7 LPAA)⁵⁹⁵.

Para completar el sistema diseñado de protección del ambiente atmosférico, la LPAA prevé un sistema sancionador (art. 12). Éste se basa,

⁵⁹² LOPEZ RAMON pone de manifiesto su carácter de instrumento preventivo, "Régimen jurídico...", ob. cit., pág. 542.

⁵⁹³ Éstas no "se podrán instalar, ampliar o modificar" cuando "el incremento de contaminación de la atmósfera previsto en razón de la emisión que implique su funcionamiento, rebasa los niveles de inmisión establecidos" (art. 3.4 LPAA).

⁵⁹⁴ El requisito temporal es de "quince días en el año, o diez en un semestre" (art. 14 Decreto 833/1975). Éstas "quedarán sujetas a un régimen espacial de actuaciones que perseguirá la progresiva reducción de los niveles de inmisión hasta alcanzar los establecidos con carácter general" (art. 6.1 LPAA). Básicamente, estas medidas se basan en una serie de reglamentaciones que implican obligaciones y prohibiciones, encaminadas a bajar los niveles de emisión para alcanzar unos adecuados niveles de inmisión

⁵⁹⁵ Igualmente, se prevé la adopción de "las medidas pertinentes del artículo anterior y, además, todas o algunas" de las especialmente previstas para estos casos (art. 7.2. LPAA). Así, se contempla tanto la disminución de los horarios de funcionamiento de los focos emisores fijos de contaminación, pudiéndose llegar incluso a la suspensión del funcionamiento de los mismos (art. 7.2 a) LPAA), como la limitación o prohibición de la circulación de toda clase de vehículos (art. 7.2 b). Estas medidas, como la propia situación, son excepcionales, lo cual provoca que una vez desaparecida dicha situación, "quedarán sin efecto las medidas adoptadas" (art. 7.3 LPAA).

fundamentalmente, en el establecimiento de multas y, en su caso, el "Precintado de generadores de calor y vehículos y suspensión o clausura de las demás actividades contaminantes en los casos de reincidencia en infracciones graves no debida a caso fortuito o fuerza mayor" (art. 12.1b) LPAA). Como se puede observar sigue el mismo esquema del RAMINP: por un lado la sanción pecuniaria, y, por el otro, otra serie de medidas más contundentes y expeditivas, llegando, incluso, a la clausura de la actividad.

I.6.3.2. El ordenamiento jurídico-administrativo como instrumento de intervención ambiental. Su virtualidad.

Las técnicas administrativas de intervención ambiental son muy variadas. Se caracterizan por su diversidad. Nuestra intención es resaltar su virtualidad en orden a la protección del medio. Dentro de los instrumentos preventivos. El instrumento más característico es la autorización⁵⁹⁶. La concesión de la autorización condiciona la puesta en funcionamiento de la actividad. No obstante, ésto no significa que la concesión de la misma petrifique las posibilidades del legislador de acomodar la actividad a condiciones más exigentes de preservación del medio, sino que se contemplan como autorizaciones de *tracto continuo* que someten a las actividades durante su vida activa a las condiciones de preservación del medio.

Otro de los instrumentos jurídico-administrativos está constituido por los estándares, esto es, por la imposición de determinados niveles de contaminación o de calidad del aire. Los más importantes son los niveles de emisión y los niveles de inmisión. Éstos pueden llegar a proyectarse en determinadas exigencias para las actividades contaminantes, con la intención de prevenir lo efectos perniciosos.

Por último, el tercer gran instrumento jurídico-administrativo preventivo es la prohibición de la utilización de determinados componentes

596 Vid. VERA JURADO,D.J.: *La disciplina ambiental...*, ob. cit., pág. 72.

en los procesos productivos, o de la utilización de determinados procesos productivos altamente degradantes para el medio⁵⁹⁷.

Dentro de los instrumentos jurídico-administrativos de carácter represivo cabe citar distintas técnicas: desde la clásica multa pecuniaria, hasta el cierre de la actividad.

Esta amplia gama de instrumentos jurídico-administrativos son imprescindibles para una eficaz protección del medio, pero no son suficientes. Acerca de la eficacia de las normas administrativas como instrumentos de defensa del medio se han suscitado ciertas reticencias⁵⁹⁸. En relación con el instrumento técnico más destacado, la autorización, se vierten dos tipos de críticas: por un lado, su poca aplicación práctica; y, por el otro, la generación de burocracia⁵⁹⁹. Esta crítica es ampliable, igualmente, al establecimiento de estándares⁶⁰⁰. Éstos presentan una exigencia difícil de salvar: la necesidad de conocer los exactos niveles de emisión, inmisión o vertidos⁶⁰¹.

De otra parte, las técnicas preventivas de preservación del medio adolecen de un problema común: la ausencia de incentivo para el progreso tecnológico y la innovación hacia procesos productivos menos contaminantes⁶⁰². Este defecto se ve matizado por la existencia de autorizaciones de *tracto continuo* que permiten un ajuste progresivo de la actividad a las condiciones ambientales deseadas, aunque dicha teoría está bastante lejos de la realidad. La crítica a los instrumentos represivos es clara: no se puede plantear una política de protección ambiental basada en la reacción una vez producido el daño ambiental, ya que el objeto prioritario de la política es la preservación del medio en condiciones adecuadas. En ningún

597 SALVIA apunta la posibilidad de la extensión de las prohibiciones en los próximos años como medida de preservación del medio, "Gli strumenti giuridici...", ob. cit., pág. 220.

598 Vid. en este sentido, FERNANDEZ JUNQUERA, M.: "¿Un impuesto municipal...?", ob. cit., 1248.

599 Vid. SERRANO MORENO, J.L.: *Ecología y Derecho...*, ob. cit., pág. 171.

600 Vid. MARTIN MATEO, R.: *Tratado...*, Vol. II, pág. 312.

601 *Ibidem*, pág. 346.

602 Vid. SERRANO MORENO, J.L.: *Ecología y Derecho...*, ob. cit., pág. 172.

momento, se puede cambiar el deterioro del medio por la obtención de recursos en concepto de multas pecuniarias⁶⁰³.

No obstante estas críticas, no debemos perder de vista el hecho de que los instrumentos jurídico-administrativos constituyen la base de cualquier política ambiental, ya que establecen las coordenadas y parámetros exigidos al medio para considerarlo adecuado. De modo que establecen el sustrato preventivo de la política ambiental, siendo por ello imprescindible. Ahora bien, como hemos manifestados, son insuficientes.

I.6.4. La demostrada necesidad de complementariedad de los instrumentos jurídicos en la labor de preservación ambiental.

Hasta el momento, hemos venido exponiendo los instrumentos jurídicos articulados para hacer frente al problema ambiental. Hemos analizado los instrumentos establecidos por el Derecho civil, penal y administrativo. La característica común que podemos deducir de su análisis es la siguiente: todos los instrumentos son necesarios, pero insuficientes para fundamentar con garantías una política de preservación del medio. Cada vez que nos hemos detenido en el examen de una técnica de intervención ambiental, hemos comprobado su bondad para la resolución de determinados aspectos parciales del problema ambiental. Pero no nos hemos encontrado con un instrumento jurídico capaz de dar una respuesta global al problema ambiental.

Desde otra perspectiva, la realidad nos demuestra que las técnicas jurídicas tradicionales no han surtido el efecto deseado en orden a proteger el medio. Todos los análisis que hemos venido realizando de los distintos instrumentos jurídicos revelan su parcela de ineficacia, sus límites a la hora de afrontar la resolución del problema.

Esta demostrada necesidad de complementariedad de los distintos instrumentos jurídicos⁶⁰⁴ a la hora de abordar la resolución del problema

603 En este sentido, VAZQUEZ DE PRADA afirma que la "imposición de multas no resuelve nada", "Medio ambiente y costes de contaminación", ob. cit., pág. 143.

604 Vid. PEREZ MORENO, A.: "Instrumentos de tutela ambiental", ob. cit., pág. 100.

ambiental, junto con la existencia de aspectos de la política ambiental no resueltos por los instrumentos contemplados, nos impulsa a seguir indagando las posibilidades y límites de otros instrumentos que puedan coadyuvar a la resolución del problema ambiental. Concretamente nos estamos refiriendo al estudio del tributo como instrumento de intervención ambiental.

Esta posición se ve ratificada por la libertad del legislador para elegir «las técnicas apropiadas para llevar a cabo la protección del medio ambiente» (STC 64/1982, F. J. 2º)⁶⁰⁵. En este sentido, dentro del marco constitucional, el legislador tendrá la opción de elegir los instrumentos más apropiados para alcanzar el objetivo ambiental⁶⁰⁶.

⁶⁰⁵ Afirmado el mandato constitucional de protección ambiental, la elección del medio o instrumento jurídico para hacerlo realidad es una decisión del legislador, DE MITA, E.: *Appunti di Diritto Tributario*, I, Milano, Giuffrè, 1987, pág. 106. Ahora bien, la utilización de un determinado instrumento debe acomodarse a su configuración constitucional, sin pretender forzar su naturaleza, determinada constitucionalmente.

⁶⁰⁶ CASADO OLLERO advierte que el instrumento de intervención deberá guardar una relación de congruencia con el fin perseguido y respetar la existencia de otros instrumentos más apropiados, "Los fines no fiscales de los tributos", *RDFHP*, núm 213/1991, pág. 482.

CAPITULO IIº

EL TRIBUTO: INSTRUMENTO DE PROTECCION AMBIENTAL

CAPITULO IIº. EL TRIBUTO: INSTRUMENTO DE PROTECCION AMBIENTAL.

II. 1. INTRODUCCION.

El análisis jurídico de las técnicas de intervención ambiental, realizado en el Capítulo anterior, nos ha conducido a una serie de conclusiones: de un lado, ninguno de los instrumentos jurídicos establecidos con la finalidad de preservar el medio presenta una aptitud suficiente para responder, por sí solo y de modo global, al problema ambiental. De otro lado, y como consecuencia de lo anterior, se predica la necesaria complementariedad de los distintos instrumentos jurídicos articulados en aras de alcanzar el fin propuesto⁶⁰⁷: la preservación del medio. Esta realidad, que se empeña en demostrarnos la escasa eficacia de las medidas establecidas hasta el momento, exige un esfuerzo investigador con la esperanza de aportar instrumentos jurídicos que coadyuven positivamente a la preservación del medio y a la defensa de los recursos naturales⁶⁰⁸. En esta dirección han trabajado, sobre todo, los economistas. Éstos, como hemos visto, abogan por la eficacia del instrumento fiscal como solución óptima al problema ambiental. En esta línea, las medidas fiscales aparecen como instrumentos económicos aptos para desempeñar un papel más activo en la lucha contra la degradación ambiental⁶⁰⁹. Desde luego, éste no aporta una solución global al problema

607 Esta situación se enmarca dentro de lo que el Profesor CASADO OLLERO denomina versatilidad funcional; esto es, la posibilidad de que "en la realización de funciones y en la satisfacción de fines y necesidades públicas" exista una intercambiabilidad entre instrumentos financieros y no-financieros, "Los fines no fiscales de los tributos", ob. cit., págs. 462 y 463.

608 El mismo sistema impuesto por el Estado social y democrático de Derecho, "asentado sobre una creciente socialización de las necesidades humanas y del modo de satisfacerlas, genera un incremento de las demandas, expectativas y compromisos sociales", RODRIGUEZ BEREIJO, A.: "El sistema tributario en la Constitución...", ob. cit., pág. 19.

609 Ya en 1972 CAÑADA GARMENDIA, J. ("Fiscalidad y contaminación", CT, núm. 4, 1972) consideraba que existían razones "para pensar que la fiscalidad del medio ambiente constituirá uno de los más importantes capítulos de los manuales de legislación fiscal del siglo XXI, sino incluso del XX", pág. 73.

ambiental, pero es una opción prometedora⁶¹⁰, a la cual no debemos negarle *a priori* su virtualidad⁶¹¹.

La articulación de instrumentos tributarios con la finalidad de coadyuvar a la protección del medio no es novedosa⁶¹². Es ya clásico hacer referencia, en este punto, a la tasa de basuras. Ahora bien, esta instrumentación no agota las posibilidades de intervención del tributo en materia ambiental. Sobre todo, en la sociedad actual, debido a los cambios sociales y económicos producidos en los últimos años⁶¹³, su protagonismo puede ser aún mayor. El problema ambiental se ha agravado y la conciencia social ha aumentado. En este contexto, el tributo ofrece mayor potencialidad para asumir retos ambientales de mayor calado.

Nuestro interés primario se centra en determinar la legitimidad constitucional del tributo como instrumento apto para preservar el medio. En este sentido, el hallazgo de los pilares jurídico-constitucionales de las medidas fiscales dirigidas a proteger el medio nos conduce al análisis de dos materias constitucionales conexas: por una parte, el examen de la normativa constitucional relativa a la protección del medio; y, por la otra, el estudio del tributo como instituto constitucional. El análisis del artículo 45 CE nos revelará cuales son las líneas de intervención jurídica que exige el

610 OSCULATI se refiere al instrumento tributario como instrumento indispensable en la estrategia contra el problema ambiental, aunque no decisivo, *La tassazione ambientale*, ob. cit., pág. 196.

611 Vid. OCDE: *La fiscalidad y el medio ambiente...*, ob. cit., pág. 116. La conexión de la política ambiental con la política fiscal introduce un plus de eficacia en la materia, vid. FERGOLA, C.: "L'introduzione di «imposte ecologiche»...", ob. cit., pág. 1435.

612 En este sentido, MARTIN MATEO, R.: *Tratado...*, Vol. I, ob. cit., pág. 238. También STEVE reconoce que "i motivi ambientali hanno nella finanza una tradizione molto antica", "Considerazioni di sintesi", en *Tassazione consumo ambiente*, Franco Angeli, Milano, 1990, pág. 167.

613 Nos dice VITALETTI que la convicción de que actualmente las economías occidentales se encuentran en el centro de grandes cambios no puede ser ignorado por el Derecho tributario a la hora de afrontar el diseño del sistema tributario; en este sentido, el autor trata de poner de manifiesto la relación que existe entre economía y fiscalidad, "Il sistema fiscale tra idealismo e consumismo", en *Tassazione consumo ambiente*, Franco Angeli, Milano, 1990, pág. 25; nosotros tomando esta idea remarcamos que en el seno de un desarrollo sostenible, el instrumento tributario no puede dejar de colaborar a dicha función constitucional en la que está implicada la sociedad en su conjunto. Así, STEVE apunta la incorporación de motivaciones ambientales a la reforma del sistema tributario, "Considerazioni di sintesi", ob. cit., pág. 167.

cumplimiento del mandato contenido en él. El artículo 31.1 CE nos determinará las posibilidades del tributo en este campo.

La primera de nuestras tareas ya fue desarrollada en el Capítulo Iº. Por tanto, nos limitaremos, como es obvio, a apuntar las conclusiones obtenidas *supra.*: la constitucionalización de la protección del medio impone a los poderes públicos la obligación de preservarlo. Este mandato no sólo fija qué es lo que debe alcanzarse, sino que, además, establece cómo debe hacerse. En este sentido, determina el modelo de actuación pública. Éste, por un lado, debe orientarse a la prevención y restauración del medio; y, por el otro, debe apoyarse en la indispensable solidaridad colectiva. Todo ello en el ámbito de los elementos naturales (aire, agua y suelo), como fundamento de la existencia humana y del desarrollo de la persona.

Este es el sustrato jurídico-constitucional en materia ambiental que debe marcar la intervención tributaria en este campo. Ahora bien, ésta debe integrarse en el deber de contribuir constitucionalizado. En este sentido, el tributo aparece como un instrumento de intervención ambiental. Este hecho nos aboca de lleno al examen de las posibilidades extrafiscales de la fiscalidad. Nos mueve el intento de desentrañar la verdadera dimensión del tributo como medio de intervención en la realidad social, dentro de la cual cabe situar la preservación del ambiente. El estudio de la extrafiscalidad se muestra como el marco jurídico dentro del cual cabe ubicar, *a priori*, los tributos dirigidos a proteger el medio. No obstante, este estudio supone, tan sólo, un análisis parcial de la fundamentación constitucional de los instrumentos fiscales dirigidos a preservar el medio. Por ello, posteriormente debemos abordar el tema de manera global.

Una vez abordada esta primera fase, nuestra atención debe orientarse, por un lado, al estudio de los límites de los instrumentos fiscales en cuestión, y, por el otro al examen de los problemas de articulación técnica suscitados con su establecimiento.

II. 2. LA UTILIZACION EXTRAFISCAL DE LOS TRIBUTOS.

II.2.1. Los fines del tributo.

El tributo es un instituto jurídico que, por su propia naturaleza, se encamina a la obtención de recursos para el Tesoro Público. Se caracteriza por su naturaleza contributiva⁶¹⁴ y por cumplir una función fiscal⁶¹⁵. Esta función va a permitir a los Entes públicos contar con recursos para atender por la vía del gasto a los fines constitucionales encomendados⁶¹⁶. Para algún sector doctrinal en ella se agotan las posibilidades funcionales del tributo⁶¹⁷.

⁶¹⁴ No es necesario recordar que la Constitución española de 1978 conecta el deber de contribuir "al sostenimiento de los gastos públicos" -art. 31.1-. En este sentido, SAINZ DE BUJANDA entiende que los tributos se presentan como "institutos jurídicos constitutivos de la Hacienda y destinados a procurar a ésta ingresos para el cumplimiento de los fines públicos", *Sistema de Derecho Financiero, I*, Vol. II, Madrid, 1985, pág. 22. Igualmente, CASADO OLLERO, G.: *El sistema impositivo de las Comunidades Autónomas. (Una aproximación a las funciones del tributo regional)*, Universidad de Granada, 1981, pág. 75; PEREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Civitas, Madrid, 1992, 2ª Ed., pág. 33. En palabras de CASADO OLLERO "la razón de ser del tributo, como instituto jurídico, no puede ser otra que la contribución al sostenimiento de los gastos públicos", "Los fines no fiscales de los tributos", ob. cit., págs. 470-471. Asimismo, GIANNINI caracterizaba el concepto jurídico de impuesto a través de dos notas: su fundamento: la potestad de imperio del Estado y su finalidad: obtener recursos pecuniarios, *I concetti fondamentali del Diritto Tributario*, UTET, Torino, 1956, pág. 73.

⁶¹⁵ Esta función fiscal de los tributos, caracterizada por la contribución a los gastos públicos, se defiende, además por meras razones prácticas, así NEUMARK sitúa la esencia contributiva de la imposición por delante de los principios políticos, económicos y sociopolíticos, justificando dicha posición en el hecho de que "al fin y al cabo, el impuesto, ..., es actualmente con gran diferencia el medio («ordinario») más importante de cobertura de necesidades del presupuesto", *Principios de la imposición*, IEF, Madrid, 1974, pág. 52. Asimismo, VICENTE-ARCHE, F.: "Apuntes sobre el instituto del tributo, con especial referencia al Derecho español", *REDF* núm. 7/1975, pág. 433; STEVE, S.: *Lezioni di Scienza delle Finanze*, Cedam, Padova, 1976, pág. 248; LASARTE, J.: "Funcionalidad del sistema fiscal y exigencia de cambio", *REDF* núm. 37/1983, pág. 5; PEREZ ROYO, F.: *Derecho Tributario...*, ob. cit., pág. 27.

⁶¹⁶ Este planteamiento parte de una concepción "instrumental o medial del Derecho Financiero", dejando que otros sectores del ordenamiento expresen los fines y objetivos de justicia de la actuación pública, mientras que aquél se encarga de aportar los recursos para el cumplimiento de los fines públicos; en palabras del Profesor VICENTE-ARCHE, F.: "La Hacienda pública desempeña, en el seno del Estado, una función instrumental, ... cuyo fin es siempre el mismo: hacer posible la existencia del Estado y el cumplimiento de los fines que el mismo persigue, y por tanto el desarrollo de la actividad administrativa típica", "Hacienda Pública y Administración pública", *HPE* núm. 26/1974, pág. 103.

⁶¹⁷ *Vid.* FERNANDEZ JUNQUERA, M.: "¿Un impuesto municipal...?", ob. cit., pág. 1254. Así, se ha entendido históricamente en el Derecho español, *vid.* SAINZ DE BUJANDA, F.:

No obstante, esta exacción de recursos monetarios de las economías privadas en la que se concreta el tributo produce determinados efectos extrafiscales. GRIZIOTTI ya lo puso de manifiesto al considerar que el establecimiento de un tributo trae aparejada la producción de determinadas consecuencias extrafiscales⁶¹⁸. La doctrina posterior se va a ratificar en la consideración de las consecuencias extrafiscales como algo inescindible del fenómeno tributario⁶¹⁹. De esta manera, el establecimiento de todo tributo

"Teoría jurídica de la exención tributaria", en *Hacienda y Derecho*, Vol. III, pág. 401; VICENTE-ARCHE,F.: "Apuntes sobre el instituto del tributo...", ob. cit., págs. 451 y 465; y en el Derecho italiano, vid. MICHELI, G.A.: "Profili critici in tema di potestà di imposizione", *RDFSFS*, 1964, I, pág. 21.

618 GRIZIOTTI dice que "En las exacciones fiscales se revelan, además de la función financiera de procurar medios a los Entes públicos para cubrir sus gastos, funciones accesorias de carácter social", "I principi delle entrate extrafiscali", en *Saggi sul rinnovamento della scienza delle finanze e del diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 1953, pág. 371. Asimismo, ANGELOPOULOS,A.: "I compiti economici e sociali della politica finanziaria", *RDFSFS*, 1939, I, pág. 172. La caracterización del tributo en su doble condición de "conspicua fuente de ingresos del Estado moderno", así como "precioso medio de política económica", fue ya realizada entre nosotros por el Profesor GARCIA AÑOVEROS en 1961, "Desarrollo económico y Ordenamiento Jurídico", ob. cit., págs. 1223-1224. Algunas notas históricas acerca del nacimiento de las preocupaciones extrafiscales unidas a la utilización de los tributos en MATEO,L.: "Análisis y crítica de un impuesto de ordenamiento moral", *REDF* núm. 39/1983, pág. 343. En este sentido, nos dice CASADO OLLERO que "la utilización del tributo con fines de ordenación y, en general, con objetivos distintos a los estrictamente recaudatorios, es tan antigua como el tributo mismo", "Los fines no fiscales de los tributos", ob. cit., pág. 456.

619 Vid. PALAO TABOADA,C.: "Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva", en *Estudios Jurídicos en homenaje al Profesor Federico de Castro*, Tomo II, Tecnos, Madrid, 1976, pág. 394; CASADO OLLERO,G.; *El sistema impositivo...*, págs. 79-80; *Idem*, "Los fines no fiscales de los tributos", ob. cit., pág. 456; SOLER ROCH,M,T.: *Incentivos a la inversión privada y justicia tributaria*, Civitas, Madrid, 1983, pág. 35; MATEO,L.: "Análisis y crítica...", ob. cit., págs. 343-344; ALBIÑANA,C.: "Los impuestos de ordenamiento económico", *HPE* núm. 71/1981, pág. 19; YEBRA MARTUL-ORTEGA,P.: "Comentarios sobre un precepto olvidado: el artículo cuarto de la Ley General Tributaria", *HPE* núm. 32/1975, pág. 157; GARCIA LUIS,T.: *Impuesto sobre Sociedades: desgravaciones por inversión y creación de empleo*, Lex Nova, Valladolid, 1990, pág. 123; PEREZ DE AYALA,J.L.: "Notas para un nuevo concepto del impuesto en la moderna economía pública", *HPE*, núm. 100/1986, pág. 358; PEREZ ROYO,F.: *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, IEF., Madrid, 1986, pág. 86; CHECA GONZALEZ,C.: "El impuesto sobre tierras infrautilizadas de la comunidad autónoma andaluza", *Impuestos*, 1987-I, pág. 667; MARTINEZ LAGO,M.A.: "Función motivadora de la norma tributaria y prohibición de confiscatoriedad", *REDF* núm. 60/1988, pág. 607; LOZANO SERRANO,C.: *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Tecnos, Madrid, 1988, pág. 32. En la doctrina comparada: SCAILTEUR,C.: "I fini extrafiscali dell'imposta", *Ar.Fin.*, 1954, Vol IV, pág. 233; MANZONI,I.: *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Giappichelli, Torino, 1965, pág. 102; STEVE,S.: *Lezioni di Scienza...*, ob. cit., pág. 258; FICHERA, F.: *Imposizione ed extrafiscalità...*, ob. cit., pág. 85; MICHELI,G.A.: "Profili critici in tema di...", ob. cit., pág. 28; GIANNINI,A.D.: *Instituzioni di*

provoca, "accidental o voluntariamente"⁶²⁰, "directa o indirectamente"⁶²¹, consecuencias extrafiscales.

A la luz de esta situación, el enfoque clásico del tributo está en clara regresión⁶²². En la actualidad, la doctrina es consciente del hecho de que el establecimiento de todo tributo produce, de por sí, independientemente de cual sea su finalidad, efectos económicos y sociales⁶²³ de gran calado, que no

Diritto Tributario, Milano, Giuffre, 1972, pág. 76; SCHMÖLDERS: *Teoria general del impuesto*, EDERSA, Madrid, 1962, págs. 58-59; TIPKE, K.: "La Ordenanza Tributaria alemana de 1977", REDF núm. 14/1977, pág. 360 (Trad. RAMALLO MASANET). Hasta el punto de que CASADO OLLERO considera esta circunstancia una opinión pacífica, "Los fines no fiscales de los tributos", ob. cit. pág. 456.

En este sentido, ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA dice que lo anteriormente afirmado "...lleva a la incorporación de los fines no-financieros, y de modo permanente, a los fines estrictamente financieros, es decir, al impuesto mixto, porque en él se encuentran mezclados y de modo inseparable los fines recaudatorios y los de la política social y económica", "Los tributos con fines no-financieros", en *Economía española, cultura y sociedad*, Tomo I, Homenaje a JUAN VELARDE FUERTES, Eudema, Madrid, 1992, pág. 80.

⁶²⁰ MANZONI, I.: *Il principio...*, ob. cit., pág. 102.

⁶²¹ SOLER ROCH, M^a.T., *Incentivos...*, ob. cit., pág. 35.

⁶²² Vid. MICHELI, G.A.: "Profili critici...", ob. cit., págs. 27-28. En este sentido, LEJEUNE VALCARCEL sostiene que "la existencia de impuestos fiscales químicamente puros es algo que, a nuestro juicio, resulta totalmente imposible de verificar en cualquier ordenamiento tributario", "Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria", en *Seis estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, EDERSA, Madrid, 1980, pág. 171;

⁶²³ Normalmente la doctrina refiere el fenómeno de la extrafiscalidad al campo de la economía; tal vez, por el hecho de que es en este sector de la realidad donde más incidencia y relevancia tiene la instrumentación extrafiscal de los tributos. No obstante, las consecuencias extrafiscales tienen un ámbito de incidencia más amplio. En este sentido, GRIZIOTTI enumera una amplia gama de finalidades extrafiscales: de protección (económica, demográfica, social), de redistribución de la riqueza, preventivas, represivas y sancionatorias, "I principi delle entrate extra-fiscali", ob. cit., pág. 373. En el mismo sentido, vid. ANGELOPOULOS, A.: "I compiti economici e sociali della politica finanziaria", ob. cit., pág. 171; SCAILTEUR, C.: "I fini extrafiscali dell'imposta", ob. cit., pág. 234; FORTE, F.: *Il sistema tributario e la politica fiscale italiana*, Vol. I, C.L.U. Turinese, 1962, pág. 73. Para el Profesor ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA "...el impuesto de ordenamiento, o no financiero, tiene su principal aplicación tratando de dirigir la actividad económica influyendo en la producción y en el consumo, en el ahorro y en las inversiones, tanto en magnitud como en rumbo. Pero al lado de la política estrictamente económica, también la social, la demográfica, la sanitaria, la cultural, la moral, etc., se sirven o pueden servirse, en mayor o menor medida, de los impuestos de ordenamiento", "Los tributos con fines no financieros", ob. cit., pág. 77. Esta posición aparece ratificada por el Tribunal Constitucional, al reconocer la incidencia de los tributos tanto en las políticas económicas, como sociales, STC 37/1987, de 26 de marzo, (F.J. 13^o).

pueden ser ignorados por el legislador⁶²⁴. Por ello, la extrafiscalidad adquiere carta de naturaleza en el estudio del tributo. Mucho más, cuando la extrafiscalidad se presenta hoy en día como una realidad de notable dimensión en los Estados modernos⁶²⁵.

II.2.2. La función extrafiscal de los tributos.

En este punto analizaremos el fenómeno de la extrafiscalidad como realidad innegable de los tributos. En este sentido, la extrafiscalidad, pese a su olvido⁶²⁶, se muestra como una vía importante de ampliación funcional del tributo⁶²⁷.

II.2.2.1. La funcionalización de la Hacienda Pública.

La Constitución española configura a España como un Estado social y democrático de Derecho (art. 1.1 CE). Esta concepción del Estado influye en la articulación del Derecho como un elemento de transformación social⁶²⁸.

⁶²⁴ Vid. VANONIE, E.: "Diritto all'imposta e formulazione delle leggi finanziarie", en *Opere Giuridiche*, II, Milano, 1962, págs. 418 y ss. Asimismo, LEJEUNE VALCARCEL, E.: "Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria", ob. cit., pág. 171.

⁶²⁵ Así, VICENTE-ARCHE, F.: "Hacienda pública y Administración pública", ob. cit., pág. 128; PALAO TABOADA, C.: "Apogeo y crisis del principio...", ob. cit., pág. 393; *Idem*: "En torno a la jurisprudencia reciente del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria", *REDF* núm. 59/1988, pág. 445; STEVE, S.: *Lezioni di Scienza delle Finanze*, ob. cit., pág. 258; MARTIN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, ob. cit., pág. 83.

⁶²⁶ En este sentido, vid. CASADO OLLERO, G.: *El sistema impositivo...*, ob. cit., pág. 77-78; GARCIA FRIAS, A.: "Los fines extrafiscales en las tasas", en *Tasas y precios públicos en el Ordenamiento jurídico español*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1991, pág. 172.

⁶²⁷ MARTIN QUERALT y LOZANO SERRANO ponen de manifiesto la clara pujanza del tributo como medio de realización de la política económica, *Curso de Derecho Tributario y Financiero*, ob. cit., pág. 83. Asimismo, LEJEUNE VALCARCEL, E.: "Aproximación al principio constitucional...", ob. cit., pág. 173.

⁶²⁸ En la doctrina italiana, FICHERA afirma que la Constitución se presenta como el elemento primordial de incentivación de la transformación del orden económico y social en la dirección marcada por el texto constitucional, *Imposizione ed extrafiscalità...*, ob. cit., pág. 25. Esta caracterización se incardina en lo que RODRIGUEZ BEREIJO denomina "Función

Afecta tanto al ordenamiento jurídico en general⁶²⁹, como al Derecho Tributario, de modo particular⁶³⁰. El tributo y la función que éste está llamado a desempeñar como instituto constitucional⁶³¹, se ve influido por la Constitución⁶³².

La constitucionalización de los fines del Estado⁶³³ atañe de modo decisivo a la Hacienda pública, definiendo y orientando "su actividad en una dirección de progreso y cambio social"⁶³⁴. Esta situación, caracterizada por el

promocional del Derecho"; función amparada en el articulado de la CE (arts. 9.2, 31.2, y 40.1), "El sistema tributario en la Constitución", ob. cit., pág. 18.

629 En este sentido, LOZANO SERRANO estima que "El intervencionismo que califica al Estado social y democrático de Derecho se proyecta así sobre el ordenamiento jurídico, imponiendo... una revisión de sus objetivos", *Consecuencias...*, ob. cit., pág. 106.

630 Vid. MARTIN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, ob. cit.; estos autores afirman que la "estructura económica y la estructura jurídico-política condicionan poderosamente la función atribuible al tributo en el marco de las distintas formaciones sociales", (pág. 81). Así, FICHERA, F.: *Imposizione ed extrafiscalità...*, ob. cit., pág. 11; LASARTE, J.: "Funcionalidad del sistema fiscal y exigencia de cambio", ob. cit., pág. 5. En consecuencia, LOZANO SERRANO afirma que "El paso del Estado liberal al Estado intervencionista, o Estado social y democrático de Derecho, conforme a la Constitución... ha de impregnar el Derecho Financiero, dada la significación tan distinta de los ingresos y gastos públicos en las actuales sociedades a la que encerraban cuando hace medio siglo se acuñaron los conceptos e institutos básicos de la materia", *Consecuencias...*, ob. cit., pág. 14.

631 Vid. LEJEUNE VALCARCEL, E.: "Aproximación...", ob. cit., págs. 120-121.

632 En este sentido, RODRIGUEZ BEREIJO afirma que "La Constitución española define un marco político e institucional muy preciso respecto del cuál debe ser la función de nuestra Hacienda Pública", "El sistema tributario en la Constitución", ob. cit., pág. 16.

633 Estos fines son, fundamentalmente, los que se amparan bajo el epígrafe constitucional de "principios rectores de la política social y económica". Así, se enmarcarían en lo que MARTINEZ LAGO define como *entramado jurídico-promocional*: "aquel conjunto de preceptos que, establecidos en sede constitucional, y ordenadores de principios y objetivos, representan una trama progresiva para la interpretación y el desarrollo legislativo ordinario, por definir los fines a los que la Constitución aspira y que han de verse confirmados por la actuación administrativa en sus diversas instancias y la práctica judicial, para la promoción de las condiciones de vida de los sujetos económicos-sociales más débiles", "Una interpretación constitucional", ob. cit., pág. 391. El autor refiere, expresamente, el preámbulo así como el artículo 45.2 de la Constitución como parte de los principios y objetivos que integran el "entramado jurídico-promocional", *ibidem*, pág. 391.

634 MARTINEZ LAGO, M.A.: *ibidem*, pág. 392. En este sentido, el sistema tributario aparece como una palanca fundamental de transformación de las estructuras sociales, CALERO GALLEGU, J.M. y NAVAS VAZQUEZ, R.: Estudio preliminar a la obra de MOSCHETTI, *El principio de la capacidad contributiva*, IEF, Madrid, 1980, pág. 19; asimismo, LASARTE, J.:

incremento de los fines que el Estado debe alcanzar, da lugar a una variación cualitativa en la actividad financiera: esto es lo que se conoce como "funcionalización de la actividad financiera y de la Hacienda Pública"⁶³⁵. Esta variedad de fines a los que la Hacienda pública debe dar respuesta la configuran como una Hacienda funcional⁶³⁶, que "si bien no está expresamente reconocida -como afirma CASADO OLLERO- en nuestro Ordenamiento constitucional, se desprende inequívocamente de la cláusula del Estado social y «de los principios rectores de la política social y

"Funcionalidad...", ob. cit., pág. 5. En este sentido, RODRIGUEZ BEREIJO afirma que del texto constitucional "se desprende una configuración institucional de la Hacienda Pública como un instrumento de transformación y emancipación económica y social", "El sistema tributario en la Constitución", ob. cit., pág. 16. Desde esta perspectiva, la Hacienda Pública aparece comprometida en la labor, diseñada constitucionalmente en el art. 9.2, de "remover los obstáculos que impiden que la libertad y la igualdad entre todos los ciudadanos, entre las diferentes clases y grupos sociales, sea real y efectiva", *ibidem*, pág. 18. Esta idea está presente, igualmente, en la doctrina italiana: así, FICHERA pone de manifiesto como el diseño constitucional impone una determinada articulación de la actividad financiera plenamente activa y dirigida a la transformación social, *Imposizione ed extrafiscalità...*, ob. cit., págs. 25-26. En definitiva, la utilización extrafiscal de los tributos debe ser contextualizada dentro de la más amplia problemática de la intervención del Estado en la economía, *ibidem*, pág. 12.

⁶³⁵ CASADO OLLERO, G.: "Los fines no fiscales...", ob. cit., págs. 459-460. Como consecuencia de esta funcionalización de la Hacienda Pública, se ha extendido en los Estados contemporáneos la utilización extrafiscal de los tributos, SOLER ROCH, M^a. T.: *Incentivos...*, ob. cit., pág. 35. Esta idea se encuentra presente, también, en la doctrina italiana, así, LA ROSA, S.: *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Giuffrè, Milano, 1968, pág. 1; FICHERA, F.: *Imposizione ed extrafiscalità...*, ob. cit., págs. 67-68.

⁶³⁶ Este diseño constitucional exige un modelo de Hacienda funcional, dejando atrás el modelo de Hacienda neutral, *vid.* CASADO OLLERO, G.: *ibidem*, pág. 457 y ss. En la doctrina italiana, FICHERA, analizando la Constitución italiana, afirma que ésta representa la superación de la concepción neutral de la imposición para ir hacia una concepción funcional, *ibidem*, págs. 26. Como manifestación de esta concepción la Constitución italiana prevé instrumentos y normas para dirigir los procesos económicos y sociales, *ibidem*, pág. 25. Así, la Hacienda funcional aparece como la apropiada para dar respuesta a las exigencias del Estado social y democrático de Derecho, superando la Hacienda neutral que se correspondía con una concepción liberal del Estado, ya hoy bastante rebasada. Por tanto supone una negación de la validez de la visión optimista liberal de una economía autorregulada, de una composición espontánea y equilibrada de los intereses en lucha en el campo social, de la mera proposición de la libertad y de la igualdad en sentido formal, *ibidem*, pág. 23. Acerca del concepto y contenido de la Hacienda neutral, *vid.* STEVE, S.: *Lezioni di Scienza delle Finanze*, ob. cit., págs. 6-7; y sobre el concepto y contenido de la finanza funcional, *vid.* AMATO, A.: *Finanza Funzionale*, Giuffrè, Milano, 1958.

económica» en cuyo reconocimiento, respeto y protección están comprometidos los poderes públicos"⁶³⁷.

La Constitución española encomienda a los poderes públicos la realización de determinados fines (básicamente los consagrados en el Capítulo IIIº del Título Iº CE), entre los que se encuentra la protección del medio (art. 45 CE). En este sentido, el tributo se presenta como un instrumento apto para hacer realidad el proyecto de sociedad plasmado constitucionalmente. Ahora bien, lo que no se especifica, como apunta LOZANO SERRANO, es "...a través de qué medios el instrumento fiscal, sin abandonar sus propios criterios de justicia, puede ser uno de los que coadyuve a su consecución"⁶³⁸.

La Hacienda Pública se dirige directamente al cumplimiento de los fines constitucionales⁶³⁹. Ello provoca, como afirma LOZANO SERRANO, "que la obtención de ingresos deja de ser una actividad puramente instrumental o medial con que allegar fondos que permitan satisfacer los fines de justicia que otras ramas del ordenamiento definirían" sino que "a tenor de las previsiones constitucionales -...- esos fines de justicia son también propios del sistema tributario, que forzosamente han de ordenarse a su

⁶³⁷ CASADO OLLERO,G.: *ibidem*, pág. 461. el Profesor abunda afirmando que "Basta repasar la Constitución de 1978 para advertir la voluntad del constituyente español de que la actividad financiera de los entes públicos se encauce a la realización de diversidad de fines y objetivos económicos y sociales, que el propio texto constitucional reconoce y ampara", *ibidem*.

⁶³⁸ *Exenciones tributarias...*, ob. cit., pág. 32.

⁶³⁹ Vid. ESCRIBANO LOPEZ,F.: *La configuración jurídica del deber de contribuir*, Civitas, Madrid, 1988, pág. 266; ZORNOSA PEREZ,J.J.: "El equitativo reparto del gasto público y los derechos económicos sociales", *HPE* núm. 113/1988, pág. 42; MARTINEZ LAGO,M.A.: "Los fines no fiscales de la imposición y la prohibición de confiscatoriedad", *GF* núm. 81/1990, pág. 143; CASADO OLLERO,G.: "Los fines no fiscales...", ob. cit., págs. 459-460, 461 y 465-466; LASARTE,J.: *El Sistema tributario actual y la situación financiera del sector público*, discurso leído el día 18 de abril de 1993 en el acto de ingreso en la Real Academia Sevillana de Legislación y Jurisprudencia, Sevilla, 1993, pág. 42. En la doctrina italiana, GRIZIOTTI,B.: "I principi...", ob. cit., pág. 371; FICHERA,F.: *Imposizione...*, ob. cit., págs. 84 y 132; GAFFURI,F.: *L'attitudine alla contribuzione*, Giuffrè, Milano, 1969, págs. 33-34; AMATUCCI,A.: *L'Ordinamento Giuridico Finanziario*, ob. cit., pág. 450. A nuestro modesto entender, estos planteamientos tienen su origen en el pensamiento de MANZONI,I.: *Il principio...*, ob. cit., pág. 101; este autor entiende que la persecución directa por los tributos de finalidades extrafiscales, en vez de utilizar el *iter* normal imposición-ingreso-gasto, no altera ni la función propia de los tributos ni su naturaleza, sino tan sólo acelera el resultado final, *ibidem*.

satisfacción"⁶⁴⁰. Y lo que es más importante, la participación activa del Derecho tributario se muestra como imprescindible para poder alcanzar los fines propuestos constitucionalmente⁶⁴¹. Esta circunstancia configura la utilización extrafiscal de los tributos como una exigencia constitucional⁶⁴².

Esta evolución de la Hacienda Pública afecta de modo muy directo al propio concepto de tributo⁶⁴³. Éste no puede seguir siendo definido conforme a una concepción liberal, hoy superada⁶⁴⁴, sino que es necesario ubicarlo en el marco jurídico actual. Ésto exige, además, una explicación unitaria de la realidad actual del fenómeno tributario⁶⁴⁵.

La significación actual del tributo, en el marco del Estado social y democrático de Derecho, es muy distinta a la mantenida en épocas pasadas. El "*ensanchamiento de las actividades públicas ha conducido a un progresivo y coetáneo ensanchamiento del concepto de gasto público*"⁶⁴⁶, lo cual implica "una clara ampliación de los mecanismos a través de los cuales se financia

⁶⁴⁰ LOZANO SERRANO,C.: *Consecuencias...*, ob. cit., pág. 34.

⁶⁴¹ Así, LOZANO SERRANO,C.: *Las exenciones...*, ob. cit., pág. 45; RODRIGUEZ BEREJO,A.: "El sistema tributario...", ob. cit., págs. 16-17.

⁶⁴² Vid. en la doctrina italiana, FICHERA,F.: *Imposizione ed extrafiscalità...*, ob. cit., pág. 55; LASARTE,J.: *El sistema tributario actual...*, ob. cit., pág. 42; BAENA AGUILAR,A.: "Protección impositiva del medio natural", *NUE*, núm. 122/1995, pág. 11.

⁶⁴³ En este punto hay que manifestar "el carácter esencialmente histórico de las categorías jurídicas", entre ellas el tributo, "concepto que ha ido adquiriendo una distinta significación a medida que ha ido evolucionando la realidad social sobre la que se ha proyectado", MARTIN QUERALT,J. y LOZANO SERRANO,C.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, ob. cit., 5ª ed., pág. 81.

⁶⁴⁴ Al respecto, LOZANO SERRANO dice, en relación con el proceso de funcionalización de la Hacienda pública, que "Las consecuencias que de ello derivan para el propio concepto de tributo son evidentes, e imponen una revisión de la configuración que de él se ha hecho en el marco de una filosofía político-jurídica que hunde sus raíces en el liberalismo", *Consecuencias...*, ob. cit., pág. 34.

⁶⁴⁵ Acerca de las dificultades de "aprehender unitariamente el instituto tributario, máxime cuando se proyecta en su dimensión extrafiscal", vid. CASADO OLLERO,G.: "Los fines no fiscales de los tributos", ob. cit., pág. 457.

⁶⁴⁶ MARTIN QUERALT,J. y LOZANO SERRANO,C.: *Curso...*, ob. cit., 5ª ed., pág. 83.

ese gasto público"⁶⁴⁷, que ya no se limitan a la mera obtención de recursos, sino que se encaminan al cumplimiento directo de los objetivos constitucionales⁶⁴⁸. Tal ampliación de las funciones tributarias influye en las técnicas a través de las cuales el tributo actúa hoy día⁶⁴⁹. Esto provoca la utilización, tanto de la exención extrafiscal, como del tributo extrafiscal. Así, la extrafiscalidad se incorpora al concepto de tributo.

En este sentido, al decir de ORON MORATAL el sostenimiento de los gastos públicos debe ser "entendido como realización de la igualdad real y principios rectores, que podrá realizarse bien con el empleo de fondos públicos, bien con la utilización extrafiscal del tributo"⁶⁵⁰. Hoy en día, el tributo se configura jurídicamente como un instituto jurídico-constitucional al servicio de la realización de los mandatos constitucionales. Y lo hace bien indirectamente, aportando los recursos necesarios para financiar los gastos públicos; bien, directamente, incidiendo sobre los comportamientos de las personas con la finalidad de alcanzar los objetivos constitucionales⁶⁵¹.

⁶⁴⁷ *Ibidem.*

⁶⁴⁸ *Vid.* MANZONI, I.: *El principio...*, ob. cit., págs. 89-90; el autor, fijándose, exclusivamente, en la propia caracterización del tributo como instituto jurídico, sostiene que el instrumento tributario aparece especialmente idóneo para la consecución de fines que exigen una intervención en la esfera económica privada, *ibidem*,, pág. 101. Para CASADO OLLERO "la proyección que la norma constitucional tiene sobre la institución tributaria, ...hace que la función del tributo *no se agote* en la pura instrumentación del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos", ("Los fines no fiscales de los tributos", págs. 471-472), sino que "tiene un papel que cumplir al servicio del programa y los principios constitucionales", (LEJEUNE VALCARCEL, E.: "Aproximación al principio constitucional...", ob. cit., pág. 121). Esta configuración jurídica del tributo nace de su caracterización como "institución constitucional", *ibidem*.

⁶⁴⁹ El conjunto de principios y fines constitucionalmente proclamados, incide en la Hacienda pública, cualificándola no sólo hacia una diversificación de sus fines y objetivos, sino también en "sus mecanismos y sus técnicas de actuación", CASADO OLLERO; "Los fines no fiscales de los tributos", ob. cit., pág. 462

⁶⁵⁰ ORON MORATAL, G.: "Notas sobre el concepto de tributo y el deber constitucional de contribuir", en "El sistema económico en la Constitución española", XV Jornadas de Estudio de la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, Ministerio de Justicia, Madrid, 1993, pág. 1586.

⁶⁵¹ PEREZ DE AYALA define al tributo como el "complejo de normas jurídicas ordenadas en función de una *ratio* unitaria: la de obligar a contribuir a todo sujeto que sea titular de la manifestación concreta, potencialmente gravable y tipificada o recogida en el respectivo hecho imponible"; el autor aplica esta lógica a la definición de los tributos con fines no fiscales (concretamente, el autor se refiere, exclusivamente, al impuesto), afirmando que en éstos "la

II.2.2.2. La admisión de la función extrafiscal de los tributos.

El tributo, como instituto constitucional, supera la concepción que lo restringía a un mero instrumento de financiación del gasto público⁶⁵². Se presenta, además, con una dimensión extrafiscal, dirigida a cumplir directamente los objetivos constitucionales, siempre dentro del respeto a los principio de justicia tributaria (art. 31.1. CE).

La función extrafiscal de los tributos va adquiriendo carta de naturaleza en la doctrina científica. Así, se sostiene, mayoritariamente, que el tributo tiene como finalidad sustancial financiar el gasto público, con independencia de que pueda dirigirse a hacer realidad otros fines constitucionalmente ordenados⁶⁵³.

«ratio» será la finalidad perseguida por el impuesto", "La traslación jurídica de la cuota en los impuestos ambientales", *NUE*, núm. 122/1995, pág. 94. Esta finalidad puede concretarse en un principio de justicia, que se constituirá en la *ratio* informadora del tributo.

⁶⁵² Vid. FICHERA, F.: *Imposizione...*, ob. cit., pág. 26; CASADO OLLERO, G.: "Los fines no fiscales de los tributos", ob. cit., pág. 465; ORON MORATAL, G.: "Notas sobre el concepto de tributo...", ob. cit., pág. 1586. Ésta es la idea que inspiró la reforma del sistema tributario español llevada a cabo en 1978. Ésta se plasmó en el «Libro Blanco» realizado en 1976. Éste establece como características funcionales de los tributos las siguientes: «a) De un lado, los tributos han de constituir un medio de transmisión de recursos del sector privado al público, en orden a financiar el gasto necesario para la realización de las actividades encomendadas al sector público en toda economía de mercado. b) De otro, deben permitir su utilización instrumental al servicio de los fines de política económica y social, y, particularmente, para eliminar las grandes diferencias en la distribución de la renta y la riqueza, y asegurar un crecimiento de la economía en condiciones de estabilidad interna y externa", *Sistema Tributario Español. Criterios para su reforma*. Ministerio de Hacienda, Madrid, 1976, pág. 11. Por otra parte, esta interpretación de las funciones del sistema tributario español, así como de los tributos que lo forman, no es ajena al Derecho positivo español, como evidencia el artículo 4 L.G.T.

⁶⁵³ Esta concepción la podemos observar, entre otros, sin ánimos exhaustivos, en SAINZ DE BUJANDA, quién después de afirmar que "La función básica del tributo es el sostenimiento de los gastos públicos (artículo 31.1 de la constitución)", afirma que "complementariamente, pueda también con ellos atenderse a otros objetivos no fiscales (desarrollo de una determinada política arancelaria, disuadir de ciertos consumos, etc.)", *Lecciones de Derecho Financiero*, Universidad Complutense. Facultad de Derecho. Sección de publicaciones, Madrid, 1990, pág. 166. Asimismo, vid. PALAO TABOADA, C.: "Apogeo y crisis del principio...", ob. cit., pág. 394; VICENTE-ARCHE, F.: Prólogo a la obra de SOLER ROCH, M^a.T.: *Incentivos a la inversión...*, ob. cit., pág. 11-12; la propia autora antes citada, *ibidem*, pág. 35; TEJERIZO LOPEZ, J.M.: "Notas críticas sobre los beneficios tributarios a la inversión", *REDF* núm. 11/1976, pág. 375; TIPKE, K.: "La Ordenanza tributaria alemana de 1977", *REDF*, núm. 14/1977, ob. cit., pág. 360; CALLE SAIZ, R.: "Política económica: objetivos e instrumentos", *PGP* núm. 3/1979, pág. 52; LEJEUNE VALCARCEL, E.: "Aproximación...", ob. cit., pág. 171; CHECA GONZALEZ, C.: "Los impuestos con fines no fiscales: Notas sobre las causas que los justifican y sobre su admisibilidad

El instrumento tributario así configurado aparece caracterizado por su "ambivalencia funcional"⁶⁵⁴. A nuestro entender, los tributos pueden tener una finalidad extrafiscal, que se puede proyectar sobre los mismos en tres dimensiones: a) como finalidad secundaria, según reconoce la mayoría de la doctrina; b) como finalidad principal; en este caso, la finalidad fiscal queda relegada a un segundo plano⁶⁵⁵; y c) como finalidad exclusiva⁶⁵⁶; aquí se presenta la finalidad fiscal como una función accesoria o de mera idoneidad para producirse⁶⁵⁷. Por ello, carece de sustantividad propia más allá de la que

constitucional", REDF núm. 40/1983, pág. 509; *Idem*: "El impuesto sobre tierras...", ob. cit., pág. 667; *Idem*: "Los incentivos tributarios a la inversión", *Impuestos*, 1985-II, pág. 349; MARTIN QUERALT,J. y LOZANO SERRANO,C.: *Curso de Derecho Financiero...*, ob. cit., pág. 80.

En la doctrina italiana, *vid.* FICHERA,F.: *Imposizione ed extrafiscalità...*, ob. cit., págs. 20-21 y pág. 85; LA ROSA,S.: *Eguaglianza...*, ob. cit., págs. 31-32; MANZONI,I.: *Il principio...*, ob. cit., pág. 90 y 99.

⁶⁵⁴ Expresión utilizada por BAYONA DE PEROGORDO,J.J. y SOLER ROCH,Mª.T.: *Compendio de Derecho Financiero*, 1º Ed., Edit. Librería Compas, Alicante, 1991. *Compendio de Derecho Financiero*, 1º Ed., Edit. Librería Compas, Alicante, 1991, pág. 669, ya anticipada por SOLER ROCH cuando afirmaba que "El tributo se presenta como figura ambivalente (o polivalente) en función de los distintos objetivos que le asigna el propio ordenamiento jurídico", *Incentivos a la inversión...*, ob. cit., pág. 35. En el mismo sentido, afirma CASADO OLLERO "la fungibilidad y ambivalencia funcional de los elementos constitutivos de la Hacienda es particularmente perceptible en el instrumento tributario como recurso financiero que ha dejado de concebirse exclusivamente como instrumento de recaudación, conforme a la mecánica presupuestaria y fiscal de imposición-ingreso-gasto, para ser directamente afectado o utilizado en la satisfacción de fines y necesidades públicas", "Los fines...", ob. cit., pág. 466. Asimismo, LOZANO SERRANO,C.: *Exenciones tributarias...* ob. cit., pág. 32.

⁶⁵⁵ En la doctrina española reconocen este hecho, entre otros, PEREZ ROYO,F.: *Derecho Financiero y Tributario...*, ob. cit. este autor afirma que "el carácter contributivo es lo que caracteriza al tributo como institución. Lo cual no significa que, al lado de esta finalidad principal, no puedan los tributos ser utilizados con otros propósitos o finalidades, que incluso pueden alcanzar, en determinados supuestos, una significación superior a la estrictamente contributiva", págs. 33-34. En la doctrina italiana, MOSCHETTI afirma que la finalidad extrafiscal puede ser también la razón principal de la imposición, *El principio de capacidad contributiva*, IEF, Madrid, 1980, nota 90, pág. 282. En la Ordenanza Tributaria Alemana, su artículo 3.1 afirma que "La obtención de recursos puede constituir un fin secundario", TIPKE,K.: "La Ordenanza Tributaria Alemana", ob. cit., pág. 360.

⁶⁵⁶ *Vid.* SCAILTEUR,C.: "I fini extrafiscali dell'imposta", ob. cit., pág. 233.

⁶⁵⁷ La naturaleza contributiva del tributo le proporciona idoneidad para obtener recursos con la finalidad de sostener los gastos públicos. Así, entiende la doctrina que es imposible imaginar un tributo "que responda únicamente a una función extrafiscal -aunque sólo fuera por su intrínseca capacidad de procurar un ingreso al ente público", CASADO OLLERO,G.: *El sistema ...*, ob. cit., pág. 80. Aquí el autor sigue a MANZONI, el cual afirma que la fiscalidad de un

se infiere de la propia configuración institucional del tributo. En contra de esta última posición se manifiesta mayoritariamente la doctrina. Ésta niega la posibilidad de que existan tributos que sólo cumplan una función extrafiscal⁶⁵⁸. A nuestro entender, el tributo, aunque tenga una finalidad exclusivamente extrafiscal, no pierde su configuración contributiva, al menos como potencialidad, ya que de esa disposición jurídica depende el éxito de la función extrafiscal⁶⁵⁹. Por ello, admitimos el establecimiento de un tributo con la única finalidad de alcanzar un fin extrafiscal. Esta reflexión no es muy peregrina, ya que las exenciones extrafiscales sólo cumplen una función extrafiscal.

El tributo, como instituto orientado a la consecución directa de objetivos públicos, plasmados constitucionalmente, es una realidad⁶⁶⁰. Esta "función

tributo radica "en su idoneidad, aunque sólo sea potencial, para conseguir un ingreso con el que afrontar los gastos públicos", *Il principio...*, ob. cit., pág. 102. No obstante, es distinto, a nuestro entender, la mera idoneidad del tributo para conseguir recursos patrimoniales, que es imposible que desaparezca mientras que hablemos de tributos, de las finalidades que se propongan el tributo. Así, KNIES niega la necesidad de todo fin fiscal, incluso de modo secundario, para configurar el concepto de impuesto (*Steuerzweck und Steuerbegriff*, Beck, Munich, 1976) (nota tomada de PALAO, C.: "En torno...", ob. cit., pág. 445). Esta circunstancia puede ser objeto de un supuesto hipotético. Éste sería el caso de los impuestos especiales si cumplieran la finalidad extrafiscal para la que está diseñada, por ejemplo si los ciudadanos dejaran de fumar, el tributo no reportaría ningún dinero al Tesoro, sin embargo seguiría cumpliendo su finalidad extrafiscal, sin cumplir su función fiscal, aún cuando ésta podría ser realizada en cualquier momento por la idoneidad de la figura impositiva para obtener recursos monetarios.

⁶⁵⁸ Así, LEJEUNE VALCARCEL, E.: "Aproximación al principio...", ob. cit., pág. 175; CASADO OLLERO, G.: "Los fines no fiscales de los tributos", ob. cit., págs. 473 y 481; este último autor sostiene que "la esencia contributiva -...- del impuesto puede y debe resultar afectada o matizada por la existencia de fines extrafiscales amparados asimismo en el texto constitucional; pero no menos obvio es que una prestación patrimonial coactiva dejará de ser «tributaria» cuando su esencia contributiva o, más genéricamente, recaudatoria quede anulada o sustituida por no importa qué finalidad extrafiscal", *ibidem*, pág. 481. También, RAMALLO MASSANET, J.: *Memoria sobre el concepto, método, fuentes y programa de Derecho Financiero*, presentada al concurso-oposición para cubrir las plazas de Profesor Agregado de Derecho Financiero y Tributario de la Facultad de Derecho de las Universidades Autónoma de Barcelona, Autónoma de Madrid y Murcia, Madrid, 1976 (inédito), pág. 234, (nota tomada de MARTINEZ LAGO, M.A.: "Función motivadora...", ob. cit., pág. 612).

⁶⁵⁹ Así, MANZONI afirma que "ningún tributo podrá ser jamás exclusivamente extrafiscal"; el autor fundamenta su afirmación en la idoneidad del tributo, aunque sólo sea potencial, para procurar un ingreso que financie los gastos públicos, *Il principio...*, ob. cit., pág. 102. Nuestro planteamiento no se aleja en nada de lo afirmado por este autor.

⁶⁶⁰ Este fenómeno se conoce con el nombre de "principio de instrumentalidad de los tributos". HINOJOSA TORRALVO, J.J.: "Los tributos regionales extrafiscales, con especial

extrafiscal del sistema tributario estatal no aparece explícitamente reconocida en la Constitución"⁶⁶¹. Tal indefinición constitucional, así como la enorme importancia que venía adquiriendo la utilización extrafiscal de los tributos, impulsó el debate doctrinal acerca de su constitucionalidad⁶⁶². El problema se

referencia al Impuesto andaluz sobre Tierras infrautilizadas", *Impuestos*, 1989-II, pág. 135, el autor afirma que "Con este término se hace referencia a la utilización del instituto tributario como vehículo de política fiscal o herramienta de intervención económica en pro de la consecución de objetivos sociales", señalando que "El artículo 4 de la Ley General Tributaria ha sido esgrimido desde su introducción en nuestro Ordenamiento jurídico como expresión positiva del denominado principio de instrumentalidad de los tributos", *ibidem*, pág. 135. El principio de instrumentalidad de los tributos podemos considerarlo reconocido, implícitamente, en la Constitución española, *vid.* CALLE SAIZ, "Política económica...", *ob. cit.*, pág. 58. Asimismo, CHECA GONZALEZ, C.: "El impuesto sobre tierras...", *ob. cit.*, pág. 668; CASADO OLLERO, G.: "Los fines no fiscales...", *ob. cit.*, pág. 457.

⁶⁶¹ STC 37/1987, de 26 de marzo (F.J. 13.º). Esta afirmación se reproduce, igualmente, en la doctrina, *vid.* en este sentido, LASARTE ALVAREZ, J.: *El sistema tributario...*, *ob. cit.*, pág. 43.

⁶⁶² PALAO TABOADA se hace eco de este problema de los tributos con fines extrafiscales formulándose la siguiente cuestión: "si el abandono de la finalidad recaudatoria no desnaturaliza los impuestos, convirtiéndolos en figuras de otras especie", "En torno a la jurisprudencia reciente...", *ob. cit.*, pág. 444. Este problema acerca de la legitimidad constitucional de los tributos dirigidos a realizar fines extrafiscales también se manifestó, anteriormente, en la doctrina italiana, como pone de manifiesto MANZONI, I.: *Il principio...*, *ob. cit.*, págs. 99-100. Con antelación a los pronunciamientos jurisprudenciales acerca de la constitucionalidad de la utilización extrafiscal de los tributos, los distintos autores se pronuncian aceptando el fenómeno de la instrumentalidad de los tributos, más que como una toma de postura sólida ante el problema, como una aceptación de la realidad, *vid.* MARTIN DELGADO, J.M.: "Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española de 1978", *HPE* núm. 60/1979, pág. 68. Otros autores, sin embargo, adelantaron la solución al problema de la legitimidad constitucional de la utilización extrafiscal de los tributos, advirtiendo que se encontraba indirectamente recogido en los preceptos en los que se le adjudican funciones a los poderes públicos -Cap. III-, *vid.* CALLE SAIZ, R.: "Política económica...", *ob. cit.*, págs. 36-37. Ya, incluso antes de la promulgación de la Constitución española de 1978, hubo algunos autores que defendieron la legitimidad de los fines extrafiscales de los tributos, basándose en "irrenunciabes exigencias éticas", *vid.*, PALAO TABOADA, C.: "Apogeo y crisis...", *ob. cit.*, pág. 394; YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: "Comentario a un precepto olvidado...", *ob. cit.*, pág. 185.

Por contra, existen autores que consideran que los tributos con fines extrafiscales no son tributos, por lo menos en sentido propio. El más firme valedor de esta teoría, por lo menos en lo que nosotros tenemos conciencia ha sido ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, éste afirma que los "impuestos con fines no fiscales no son ciertamente impuestos, ya que en ellos no rige el principio de capacidad económica (...) y podrían asimilarse a «multas» sin infracción previa, pues cumplen funciones correctoras disminuyendo, moderando u obstaculizando una determinada actividad o conducta humana", por ello no se rigen por lo dispuesto en el artículo 31.1 CE, "Los impuestos de ordenamiento económico", *ob. cit.*, 24. En el mismo sentido en sus obras "La doctrina del Tribunal Constitucional sobre un impuesto de ordenamiento socioeconómico", *CT* núm. 58/1989 y "Los tributos con fines no-financiero", *ob. cit.*, pág. 114. Asimismo, DELGADO, A.: "La Sentencia del Tribunal Constitucional sobre la Ley de Reforma



planteó en términos de interpretación constitucional. Al respecto, nadie más indicado para terciar en la polémica que el máximo intérprete de la CE: el Tribunal Constitucional. Éste se pronunció, abiertamente, a favor de la utilización extrafiscal de los tributos.

En efecto, en la Sentencia 37/1987, de 26 de marzo establecía que⁶⁶³:

"...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" (F.J. 13º).

El fundamento de dicho pronunciamiento es doble: implícito, "... puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de la política social y económica (señaladamente, arts. 40.1 y 130.1)"; y explícito, "dicha función está expresamente enunciada en el artículo 4 de la vigente Ley General Tributaria, según el cual "los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumentos de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progresos sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional" (F.J. 13º)⁶⁶⁴.

Esta posición se ha reiterado en la Sentencia 186/1993, de 7 de junio, en la que el Tribunal señala que "...constitucionalmente nada cabe objetar a que, en general, a los tributos puedan asignárseles una finalidad extrafiscal" (F.J. 4º). Ciertamente, el Alto Tribunal se pronuncia sobre el tema con total claridad. Esta posición es fruto de una doctrina constitucional reiterada sobre

Agraria Andaluza y el Impuesto sobre Tierras Infrutilizadas", *REDF*, núm. 61/1989, págs. 87-88, éste rechaza la equiparación tributos fiscales y tributos extrafiscales, al menos "desde una perspectiva sustancial", *ibidem*.

⁶⁶³ La posición del Tribunal Constitucional clarifica el debate acerca de la admisibilidad de la utilización extrafiscal de los tributos. La fuerza atractiva de toda doctrina constitucional favorece las posiciones partidarias de la constitucionalidad de esta forma de ser de los tributos, así, GARCIA FRIAS, A.: "Los fines extrafiscales en las tasas", ob. cit., pág. 171-172.

⁶⁶⁴ El Tribunal Constitucional Federal alemán ha admitido la legitimidad de la utilización extrafiscal de los tributos, aunque nos dice YEBRA MARTUL-ORTEGA, que no sin "oscilaciones y contradicciones", "Comentario a un precepto olvidado...", ob. cit., pág. 177; en el mismo sentido puede verse, aunque también referida a las tasas, GARCIA FRIAS, A.: "Los fines extrafiscales en las tasas", ob. cit., pág. 181.

el sistema tributario, basada en la consideración de éste como instrumento de intervención económico-social⁶⁶⁵; así lo ha puesto de manifiesto CASADO OLLERO⁶⁶⁶.

Ante la contundencia de los pronunciamientos del Tribunal Constitucional, la doctrina, de modo mayoritario, se muestra favorable a la existencia de tributos que persiguen la realización de finalidades extrafiscales, amparadas constitucionalmente⁶⁶⁷. También la doctrina italiana admite

⁶⁶⁵ Así, las siguientes Sentencias del Tribunal Constitucional: STC 27/1981, de 20 de julio, en los antecedentes afirma que "como quiera que el tributo tiene, además, otros fines, previstos en el artículo 4 de la Ley General Tributaria, como instrumento de la política económica general, que adquieren un rango constitucional en el artículo 40.1 de la Constitución en cuanto obliga a los poderes públicos a promover las condiciones favorables para el progreso social y económico y para una distribución de la renta más equitativa", y en la fundamentación jurídica el Tribunal Constitucional realiza una interpretación del artículo 134.7 CE posibilitando "... el uso ponderado del sistema tributario mediante la adecuación de lo que sea preciso para,..., realizar la política económica que reclame cada momento", pero sin "omitir..., los imperativos del artículo 31.1 de la Constitución, que, al obligar a todos a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, ciñe esta obligación en unas fronteras precisas: la de la capacidad económica de cada uno y la del establecimiento, conservación y mejora de un sistema tributario justo e inspirado en los principios de igualdad y progresividad", (F.J. 4.º); STC 49/1984, de 5 de abril, en su fundamento jurídico 4.º admite la constitucionalidad de la ley 1/1982 que realiza una utilización extrafiscal de los tributos: por una parte, como "técnicas de fomento... mediante estímulos positivos desgravatorios, esto es, mediante exenciones tributarias de carácter objetivo" orientado a la "promoción y tutela de un bien cultural y, que, en definitiva, se sitúa dentro de uno de los principios proclamados por la C.E. /art. 44.1)", por la otra, como "fenómeno de intervención, de carácter negativo, restrictivo de unas actividades, que se hace eficaz mediante..., presiones fiscales, a través de una exacción parafiscal (art. 3) y agravación de un impuesto (art. 4)... Todo este conjunto,..., se orienta a la protección de un bien constitucionalizado, como es la protección de la juventud y de la infancia (art. 20.4 y, en su caso, art. 39.4 de la C.E.)"; por último cabe citar la STC 19/1987, de 17 de febrero, en ésta el Tribunal, partiendo de la unidad del Ordenamiento, afirma que ésta "entraña la común prosecución, a través de las determinaciones que la ley contengan, de objetivos de política social y económica en el marco del sistema tributaria justo (art. 31.1) y de la solidaridad (art. 138.1) que la Constitución propugna" (F.J. 4.º).

⁶⁶⁶ CASADO OLLERO, G.: "Los fines no fiscales...", ob. cit., pág. 468-469.

⁶⁶⁷ Vid. CHECA GONZALEZ, C.: "El Impuesto sobre tierras infrutilizadas...", ob. cit., pág. 667; *Idem*: "Los incentivos tributarios a la inversión", ob. cit., pág. 350; *Idem*: "Los impuestos con fines...", ob. cit., pág. 505; PALAO TABOADA, C.: "En torno a la jurisprudencia...", ob. cit., pág. 446; MARTINEZ LAGO, M.A.: "El Impuesto sobre Tierras Infrutilizadas y su constitucionalidad", *Impuestos*, 1988-I, pág. 104; *Idem*: "Función motivadora de la norma tributaria...", ob. cit., pág. 643 y ss; ZORNOZA PEREZ, J.J.: "El equitativo reparto...", ob. cit., pág. 47; DELGADO, A.: "La Sentencia del Tribunal Constitucional sobre la Ley de Reforma Agraria Andaluza...", ob. cit., pág. 93; HINOJOSA TORRALVO, J.J.: "Los tributos regionales extrafiscales...", ob. cit., pág. 137; GARCIA LUIS, T.; *Impuesto sobre sociedades:...*, ob. cit., pág. 125; MARTIN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, ob. cit., 5ª ed., pág. 80; LOZANO

ampliamente la legitimidad constitucional de los tributos con fines extrafiscales⁶⁶⁸. Ahora bien, se exige que los fines perseguidos directamente a través de los tributos estén recogidos constitucionalmente como fines públicos⁶⁶⁹.

II.2.2.3. El significado de la función extrafiscal de los tributos.

El significado y alcance de la extrafiscalidad ha sido un tema poco atendido por parte de la doctrina jurídica, pese a la trascendental importancia que tiene para el correcto entendimiento del Derecho tributario actual⁶⁷⁰. Por ello, el intento de plasmar las posibilidades extrafiscales del tributo nos exige un mayor esfuerzo en orden a definir la extrafiscalidad.

SERRANO,C.: *Consecuencias...*, ob. cit., pág. 32 y 108; CASANA, F.: "El principio constitucional de interdicción de la confiscatoriedad en el ámbito tributario", *RDFHP*, núm. 216/ 1991, pág. 1097; LASARTE,J.: *El sistema tributario actual...*, ob. cit., págs. 42 y 47; ORON MORATAL,G.: "Notas sobre el concepto de tributo...", ob. cit., pág. 1586; HERRERA MOLINA,P.M. y SERRANO ANTON,F.: "Aspectos constitucionales y comunitarios de la tributación...", ob. cit., pág. 474; ALONSO GONZALEZ, L.M.: *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*, Marcial Pons, Madrid, 1995, pág. 35. En este tema ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA mantiene una posición particular. Admite la existencia de tributos no financieros o de ordenamiento, pero excluye su condición de impuestos, ya que no se fundamentan en el artículo 33.1 CE. Los califica de "exacciones coactivas al servicio de fines social o económicamente deseables y, por tanto, sirven a la justicia ampliamente entendida, pero no por el camino de los impuestos en sentido estricto o técnico, esto es, de los que aportan recursos para el sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de los contribuyentes"; así, los tributos de ordenamiento se fundamentan en el artículo 31.3 CE, "La doctrina del Tribunal Constitucional...", ob. cit., pág. 30.

⁶⁶⁸ Vid. MANZONI,I.: *Il principio...*, ob. cit., 103; MOSCHETTI,F.: *EL principio de capacidad contributiva*, ob. cit., pág. 127 y la bibliografía allí citada. FICHERA, siguiendo a la doctrina, fundamenta la legitimidad extrafiscal de los tributos en el artículo 3, II comma, artículo 2 Constitución italiana, y más generalmente, en los preceptos constitucionales de orden finalísticos, *Imposizione ed extrafiscalità...*, ob. cit., pág. 91.

La doctrina alemana se inclina por admitir la constitucionalidad de la utilización del tributo para alcanzar fines extrafiscales, *vid.*, en este sentido, YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: "Comentario a un precepto olvidado...", ob. cit., pág. 177.

⁶⁶⁹ Vid. MANZONI,I.: *Il principio...*, ob. cit., pág. 92; FICHERA,F.: *Imposizione ed extrafiscalità...*, ob. cit., págs. 56-57 y 99; DE MITA,E.: *Appunti di Diritto*, ob. cit., pág. 106.

⁶⁷⁰ Vid. CASADO OLLERO, G.: *El sistema impositivo...*, ob. cit., pág. 77-78. En el mismo sentido, GARCIA FRIAS afirma "la importancia jurídica de un tema digno de un mayor tratamiento doctrinal", "Los fines extrafiscales en las tasas", ob. cit., pág. 172.

Dicho concepto no existe legalmente. Se encuentra plasmado en los escritos doctrinales y jurisprudenciales, aunque no existe un vocablo exclusivo para designar esta realidad de los tributos, pues se hace mención a extrafiscalidad⁶⁷¹, fines no fiscales⁶⁷², fines no financieros⁶⁷³, impuestos de ordenamiento⁶⁷⁴, tributo intervencionista⁶⁷⁵, etc.

Ello hace que la configuración del concepto de extrafiscalidad tenga unos límites imprecisos. Esto no escapa a la doctrina. Así, CASADO OLLERO afirma que "La extrafiscalidad es una expresión vaga que apenas significa algo en sí misma"⁶⁷⁶, llegando incluso a pronunciarse, respecto de la misma, en términos de "cajón de sastre"⁶⁷⁷.

En consecuencia, la doctrina, cuando aborda la concepción de la extrafiscalidad, lo hace, mayoritariamente, desde una perspectiva negativa: la define como el fenómeno tributario que provoca un alejamiento, de mayor o menor grado, respecto del fin natural del instituto tributario, que es el fiscal, conforme al cual se configura el mismo como un instrumento medial, allegando los medios económicos necesarios para alcanzar los fines del Estado⁶⁷⁸. De lo expuesto podemos deducir que la mayoría de la doctrina

⁶⁷¹ CASADO OLLERO,G.: "Extrafiscalidad e incentivos fiscales a la inversión en la C.E.E.", *HPE* núm. 96/1985. Este es el vocablo utilizado por la jurisprudencia constitucional: SSTC 37/1987; 186/1993.

⁶⁷² CASADO OLLERO,G.: "Los fines no fiscales de los tributos", ob. cit., pág. 455 (el mismo artículo lo podemos encontrar en *Comentarios a la L.G.T. y líneas para su reforma. Homenaje a F. SAINZ DE BUJANDA*, vol. I, I.E.F., Madrid, 1991).

⁶⁷³ ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA,C.: "Los tributos con fines no-financieros", ob. cit.

⁶⁷⁴ ALBIÑANA GARCIA QUINTANA,C.: "Los impuestos de ordenamiento económico", ob. cit.

⁶⁷⁵ YEBRA MARTULL-ORTEGA habla de "tributo intervencionista", "Comentarios...", ob. cit. pág. 157.

⁶⁷⁶ "Los fines no fiscales", ob. cit., pág. 455; también en "Extrafiscalidad e incentivos a la inversión en la CEE", ob. cit., pág. 334, nota 6.

⁶⁷⁷ "Los fines no fiscales", ob. cit., pág. 457.

⁶⁷⁸ *Vid.* CASADO OLLERO,G.: "Los fines no fiscales de los tributos", ob. cit., pág. 455-457; así, define la extrafiscalidad como "la utilización del tributo al servicio de objetivos no

define la extrafiscalidad como un fenómeno sin entidad propia, sin unos perfiles claros. Esta situación obedece, en nuestra opinión, a la evolución del proceso de aceptación de la función extrafiscal de los tributos en la construcción jurídica del Derecho Tributario. Desde nuestra perspectiva, ésta se ha ido produciendo por la fuerza de los hechos, a raíz de la creciente importancia del tributo como instrumento de intervención en la política económica. Ante esta realidad innegable de los tributos, la doctrina ha ido asumiendo paulatinamente dicha situación, pero siempre con reticencias. Ello es debido a su choque frontal con la construcción dogmática del tributo imperante en esos momentos, sobre todo en lo relativo a los principios de justicia financiera que informan a éste⁶⁷⁹. Esta situación ha dado lugar a una fricción que ha ido resolviéndose lentamente con el paso del tiempo, aunque no exenta de problemas.

En la actualidad, el fenómeno de la extrafiscalidad se presenta de modo cualitativamente distinto. Incluso puede definirse de modo positivo. Desde esta perspectiva, la extrafiscalidad deja de ser un modo de configuración de los tributos ajeno o marginal al fenómeno tributario, para presentarse como "un modo de ser del fenómeno impositivo en la época contemporánea"⁶⁸⁰, encaminado a hacer realidad los mandatos constitucionales. Esta dimensión del fenómeno tributario se incorpora definitivamente al propio concepto de tributo. Éste amplía su proyección jurídica, colocándose al servicio del ordenamiento jurídico, y, más concretamente, de la justicia que propugna.

La extrafiscalidad, como fenómeno tributario, adquiere una dimensión de la que carecía tiempo atrás, lo que justifica su tratamiento con el mayor rigor posible. Nuestro objetivo en este campo es delimitar el contenido y los

recaudatorios", "Extrafiscalidad e incentivos a la inversión...", ob. cit., pág. 334. Asimismo, ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C.: "Los impuestos de ordenamiento económico", ob. cit., pág. 23; CHECA GONZALEZ, C.: "Los incentivos tributarios a la inversión", ob. cit., pág. 349; PEREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario...*, ob. cit., pág. 36.

⁶⁷⁹ El más claro ejemplo lo constituye, a nuestro entender, la reacción del Profesor SAINZ DE BUJANDA, quien, al plantearse el tema de la legitimidad constitucional de las exenciones con fines extrafiscales, califica el problema de "terrible", al provocar "una alteración radical en los criterios de reparto impositivo", "Teoría jurídica de la exención tributaria", ob. cit., pág. 398.

⁶⁸⁰ FICHERA, F.: *Imposizione ed extrafiscalità...*, ob. cit., 1973, pág. 86.

límites de la extrafiscalidad. Dicha labor no está exenta de problemas. Trataremos de poner de manifiesto las posibilidades del tributo como instrumento dirigido a alcanzar fines públicos, en nuestro caso, de carácter ambiental.

II.2.3. Delimitación de la función extrafiscal de los tributos.

Dejando a un lado la función fiscal propia de los tributos, la evolución del instituto tributario se produce, en lo relativo a sus funciones, en torno a las posibilidades de perseguir finalidades extrafiscales. Ahora bien, esta función extrafiscal de los tributos presenta, como hemos tratado de exponer, contornos poco delimitados. Esta circunstancia origina problemas en relación con el verdadero alcance de la extrafiscalidad. De ahí, nuestra preocupación acerca de la delimitación de esta forma de ser del tributo. En este sentido, podemos formularnos la siguiente pregunta: ¿Cuál es el contenido de la función extrafiscal de los tributos en la dogmática tributaria? Ciertamente, una respuesta adecuada implicaría hablar tanto de las posibilidades extrafiscales del tributo, como de sus límites. Sin embargo, nuestra intención en este epígrafe se refiere, exclusivamente, a sus posibilidades, y no a sus límites; aspecto que será objeto de un análisis posterior. Por ello, analizaremos, tanto los tributos extrafiscales, como las exenciones extrafiscales.

Nos corresponde delimitar dogmáticamente aquéllo que hemos venido denominando función extrafiscal de los tributos. Para lo cual, debemos, primeramente, distinguir los efectos extrafiscales de los tributos, de la utilización extrafiscal de los mismos.

II.2.3.1. Distinción entre los efectos extrafiscales de los tributos y la utilización extrafiscal de éstos.

El establecimiento de todo tributo produce, como ya hemos reiterado, consecuencias extrafiscales (económicas, sociales, culturales, demográficas... etc). Éstas no pueden ser previstas en toda su extensión por el legislador, ya que si bien, en unas ocasiones, son notables, homogéneas y permiten su previsión; en otras, sin embargo, son de escasa importancia, complejas y heterogéneas, por lo que su previsión resulta dificultosa, por no decir imposible. En éste último caso, estos efectos no fiscales del tributo no cuentan para el legislador a la hora del establecimiento de un tributo, ya que son del todo imprevisibles.

No obstante, en algunos casos, los efectos extrafiscales, potencialmente originados por el establecimiento de un tributo, son buscados intencionadamente por el legislador. La explicación puede encontrarse en varias razones: la importancia de los efectos extrafiscales, la aptitud del instrumento tributario para alcanzarlos, la intensidad y homogeneidad de los mismos, etc... Aquí podemos hablar de unos efectos extrafiscales cualificados, diferenciados, con entidad propia, y que permiten ser buscados conscientemente por el legislador.

Evidentemente, entre ambos tipos de efectos extrafiscales hay diferencias evidentes. En estos últimos, existe una presencia clara y diáfana de la consecuencia extrafiscal a la hora de pensarse el tributo; una previsibilidad lógica de su producción. Por ello, el legislador, a la hora de establecer el tributo, es consciente de esta situación, mientras que en aquéllos otros no. De otra parte, los primeros son notorios e importantes, mientras que los otros no. Por tanto, ni el carácter inescindible de las consecuencias extrafiscales respecto del establecimiento de todo tributo, ni la obligación del legislador de tenerlas en cuenta, impiden a la doctrina fundamentar la distinción entre los efectos extrafiscales y la utilización extrafiscal de los tributos. Esta circunstancia la pone de manifiesto, entre otros, CASADO OLLERO, quién dice que "...una cosa [son]... los *efectos no fiscales*... conectados a todo tributo,..., y otra distinta el empleo del instituto tributario... como instrumento

intervencionista prioritariamente orientado hacia objetivos extrafiscales"⁶⁸¹. En virtud de lo cual, YEBRA MARTULL dice que "Cuando se plantea la cuestión de la utilización del tributo como instrumento de intervención económico-social, la referencia no se hace, naturalmente, en tales supuestos de estos efectos no deseados deliberadamente o consubstanciales a los tributos"⁶⁸².

Por tanto, para que podamos hablar de utilización extrafiscal de los tributos es necesario que exista, tanto una consciencia clara de los fines pretendidos por parte del legislador, como una voluntad manifiesta de conseguirlos a través del establecimiento del tributo⁶⁸³. La concreción de esta intención del legislador es lo que dará lugar a lo que se ha denominado "función extrafiscal de los tributos"⁶⁸⁴. Ésta se plasma en el establecimiento de tributos y de normas extrafiscales. En el análisis de los tributos y de las normas extrafiscales, partimos de una idea, ya expresada anteriormente: estas figuras tributarias constituyen una proyección del deber de contribuir, superando, así, la idea de excepcionalidad que ha acompañado siempre a estas figuras, y que aún hoy rezuma su tratamiento dogmático.

II.2.3.2. Los tributos extrafiscales.

⁶⁸¹ CASADO OLLERO,G.: "Los fines no fiscales...", ob. cit., pág. 456. Asimismo, LEJEUNE VALCARCEL,E.: "Aproximación...", ob. cit., pág. 171.

⁶⁸² YEBRA MARTULL-ORTEGA,P.: "Comentarios...", ob. cit., pág. 157.

⁶⁸³ Así, afirma MANZONI que la distinción entre tributos fiscales y extrafiscales es "puramente de grado y de intención", *Il principio...*, ob. cit., pág. 103; asimismo, STEVE,S.: *Lezioni di Scienza...*, ob. cit., pág. 258 En el mismo sentido, YEBRA MARTULL-ORTEGA, quien habla de tributos intervencionistas en los casos en los que "el legislador utiliza deliberadamente el tributo para conseguir una determinada finalidad", "Comentario a un precepto olvidado...", ob. cit., pág. 157. Por su parte, GARCIA LUIS redunda en el tema afirmando que "para que pueda hablarse de extrafiscalidad es necesario que ésta sea buscada directa y conscientemente por el legislador", *Impuesto de sociedades...*, ob. cit., pág. 123.

⁶⁸⁴ *Vid.* MANZONI,I.: *Il principio...*, ob. cit., pág. 106. También, ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA caracteriza de igual manera a las exenciones extrafiscales y a los impuestos no-fiscales, ambos aparecen caracterizados por su servicio a la política económica, aunque excluye que las exenciones se puedan incluir dentro de lo que denominan "impuesto de ordenamiento", "Los impuestos de ordenamiento económico", ob. cit., pág. 18 y 23. Explícitamente, la doctrina constitucional contempla dicha denominación (STC 37/1987, -F.J. 13º-).

Nuestro interés se centra en caracterizar a los tributos extrafiscales. Éstos se diferencian de los tributos fiscales. La duda nos surge en relación con la determinación del criterio de distinción. Del propio tenor de la denominación, tal como aparece generalmente en la literatura jurídico-tributaria (tributos con finalidad fiscal, o con finalidad extrafiscal), parece propio que sean los fines perseguidos por uno u otro tipo de tributos los que los califiquen. Si el tributo persigue la obtención de recursos patrimoniales, nos encontramos ante un tributo fiscal, mientras que si el tributo se encamina directamente a la realización de mandatos constitucionales, nos encontramos ante un tributo extrafiscal. Hasta el momento, este ha sido el criterio mantenido por la doctrina, de modo casi unánime, para caracterizar a los distintos tributos, hasta el extremo de que el paso de un tipo de tributo a otro lo determina el fin principal que persiga⁶⁸⁵. Este criterio es utilizado por el Tribunal Constitucional en sus Sentencias 37/1987 y 186/1993. Así, la primera de ellas dice que:

"la *intentio legis* del tributo no es crear una nueva fuente de ingresos públicos con fines estrictamente fiscales o redistributivos, sino disuadir a los titulares de propiedades o de empresas agrícolas del incumplimiento de las obligaciones inherentes a la función social de la propiedad de la tierra... o, dicho en términos positivos, estimular a aquéllos para que obtengan de sus propiedades los rendimientos económicos y sociales que les son legalmente exigibles" (F.J. 13º).

En el mismo sentido, la STC 186/1993 afirma que el "Impuesto de dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento":

"se ha configurado por el legislador autonómico como un tributo con finalidad básicamente extrafiscal, pues con él no se persigue directamente crear una nueva fuente de ingresos públicos con fines fiscales, sino el coadyuvar a disuadir a los titulares de esas propiedades del incumplimiento de las obligaciones inherentes a la función social de la propiedad de la tierra" (F.J. 4º).

La finalidad de la ley a la hora de configurar un tributo tiene su importancia, ya que ésta se concretará en el diseño jurídico del tributo. No

⁶⁸⁵ Así, GRIZIOTTI entiende que estamos ante un tributo fiscal cuando los fines fiscales primen sobre los extrafiscales y viceversa, "I principi delle entrate extra-fiscali", ob. cit., pág. 371. En el mismo sentido, se pronuncia STEVE, quien manifiesta que la diferencia entre tributos con fines fiscales y extrafiscales es puramente de grado y de intención, de esta forma, sigue diciendo el autor, habrá veces en las que la finalidad fiscal es perseguida directamente y los efectos extrafiscales son accidentales, mientras que en otras ocasiones los efectos extrafiscales son perseguidos directamente y la finalidad extrafiscal es secundaria, *Lezioni di Scienza delle Finanze*, ob. cit., pág. 258; también en su obra *Il sistema tributario e le sue prospettive*, Rizzoli, Milano, 1947, pág. 97. Asimismo, MANZONI, I.: *Il principio...*, ob. cit., pág. 103; ALONSO GONZALEZ, L.M.: *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*, ob. cit., pág. 22.

obstante, a nuestro entender, este criterio de distinción de los tributos presenta poca sustantividad a la hora de asumir el peso de una calificación que se nos antoja bastante compleja⁶⁸⁶. No creemos que sea el criterio apropiado para dilucidar la distinción entre tributos fiscales y extrafiscales. Y ello por varias razones: a) si bien los tributos extrafiscales son aquellos expresamente establecidos por el legislador; sin que quepa hablar de tributos de esta naturaleza en los casos en los que el tributo produzca efectos extrafiscales incontrolados, menores o no previsibles, lo cierto es que el carácter inescindible de los efectos extrafiscales respecto del establecimiento de todos los tributos difumina una distinción fundada, precisamente, en los fines pretendidamente buscados por la ley, ya que en la práctica pueden revelarse múltiples⁶⁸⁷; b) la propia naturaleza contributiva del tributo, como institución, dificulta enormemente la distinción con base en dicho criterio⁶⁸⁸; c) el fin fiscal va perdiendo relevancia como elemento constitutivo del concepto de tributo⁶⁸⁹; d) el propio criterio apuntado, como delimitador de la

⁶⁸⁶ En este sentido, LEJEUNE VALCARCEL pone de manifiesto "la dificultad de pronunciarse sobre la naturaleza de un tributo por razón de los fines que persigue", "Aproximación al principio constitucional...", ob. cit., pág. 171.

⁶⁸⁷ En este sentido, dice GAFFURI que la diferencia entre tributos con fines fiscales y extrafiscales parece admisible en la teoría, en la práctica no lo es tanto, ya que los distintos fines presentes en los tributos se confunden, sin que sea posible separar netamente unos de otros, *L'attitudine alla contribuzione*, ob. cit., pág. 25. De hecho, existen autores que se oponen a dicha distinción. Así, los Profesores BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH rechazan la distinción, propuesta por GERLOFF, entre "impuestos de financiación e impuestos de ordenación"; además entienden que dicha distinción está ampliamente rechazada por la doctrina; afirmando que no existen dos tipos de impuestos "distintos cualitativa y estructuralmente, sino concurrencia de distintos objetivos en una misma figura (el impuesto)"; y para ilustrar el ejemplo afirma que tanto el Impuesto sobre el valor añadido y el Impuesto sobre Hidrocarburos "son estructuralmente idénticos, aunque el segundo esté considerado como un impuesto de ordenación", *Compendio de Derecho Financiero*, ob. cit., págs. 248-249. En este sentido, CASADO OLLERO afirma la inconveniencia y la esterilidad de todo intento de trazar de manera absoluta la distinción entre tributos fiscales y no fiscales, *El sistema impositivo de las Comunidades Autónomas*, ob. cit., pág. 81. Asimismo, VANONI, E.: "Diritto all'imposta e formulazione delle leggi...", ob. cit., págs. 418 ss; GARCIA LUIS, T.: *Impuesto sobre Sociedades...*; ob. cit. pág. 123.

⁶⁸⁸ Vid. LEJEUNE VALCARCEL, E.: "Aproximación al principio constitucional...", ob. cit., pág. 171; BAFILE, C.: "Voce Imposta", *Enc. Giuridica*, Vol. XVI, pág 3.

⁶⁸⁹ CORTES DOMINGUEZ entiende que el fin del tributo no debe aparecer incluido en el concepto. Y esto por dos razones: la primera, por el hecho de que el fin fiscal supone un destino común al de la totalidad de los ingresos públicos, por tanto no implica ninguna diferencia; la segunda, por el hecho de que en el sistema tributario existen tributos con una finalidad extrafiscal, *Ordenamiento Tributario español*, Civitas, Madrid, 1985, pág. 160. Esta

naturaleza extrafiscal de los tributos, exige una concreción en situaciones jurídicas que lo identifiquen y que lo sustenten; es decir, demanda expresarse en la realidad jurídica, ya que de lo contrario permanecería en el mundo de las intenciones del legislador, sin más existencia jurídica que la que le sitúa en la exposición de motivos⁶⁹⁰.

En síntesis, el propio criterio de distinción apuntado alude a la utilización de otros criterios de mayor calado jurídico. En este sentido, el propio Tribunal Constitucional acomoda el criterio de los fines perseguidos por el tributo entre otros criterios de distinta naturaleza, como tendremos la oportunidad de comprobar seguidamente. Por ello, rechazamos la utilización de los fines perseguidos como criterio de distinción de los tributos fiscales y extrafiscales. Ésto tiene una consecuencia inmediata: no podemos seguir hablando de tributos con finalidad extrafiscal y tributos con finalidad fiscal. Por lo menos como alusión a la distinción entre tributos de distinta naturaleza; sin que ello impida realizar las citadas alusiones en aquellos casos en los que se pretenda reflejar las intenciones del legislador o de la ley que lo instaure.

Ante la situación planteada, trataremos de encontrar otro criterio que sea capaz de sustentar la distinción en cuestión. A nuestro juicio, adelantando conclusiones, la clave de esta distinción se encuentra en la diferente estructura jurídica de los tributos fiscales y extrafiscales. Tratemos de verificar dicha afirmación.

circunstancia es puesta de manifiesto por PALAO TABOADA ("En torno...", ob. cit., pág. 445); para el autor "la relevancia del fin fiscal en el concepto de impuesto ha sufrido el correspondiente retroceso en la doctrina y en la jurisprudencia constitucional de otros países", con esta situación se trataría "de evitar con ello que el fin recaudatorio sea simplemente aparente o ficticio, lo que representaría un abuso de la forma jurídica de impuesto (...); un fraude de ley, en definitiva", *ibidem*.

⁶⁹⁰ En este sentido, afirma SIMON ACOSTA que "No importa lo que el legislador quiso ordenar, sino lo que ordenó, pues, la norma se objetiviza y se independiza de la voluntad de su autor. Por ello no es decisivamente relevante el preámbulo del proyecto de ley al expresar intenciones", "Consideraciones acerca del canon sobre la producción de energía eléctrica", REDF núm. 32/1981, pág. 609.

La finalidad que mueve al legislador a la hora de establecer el tributo debe reflejarse en la estructura jurídica del mismo⁶⁹¹. Aquél va a configurar jurídicamente el tributo de modo que tenga aptitud para alcanzar los fines pretendidos. En estos casos, los fines del tributo se plasman en su estructura técnico-jurídica. El criterio de la finalidad perseguida por el tributo es relevante en tanto se concrete en la estructura jurídica del tributo. En caso contrario, como hemos afirmado, no es, a nuestro modo de ver, un criterio aceptable. Por ello, debemos acudir al examen de la estructura jurídica del tributo como criterio objetivo de distinción entre los tributos fiscales y los extrafiscales. En este sentido, el Tribunal Constitucional, pese a contemplar igualmente las finalidades del tributo⁶⁹² como pauta diferenciadora de los mismos, asume, igualmente a nuestro entender, el criterio apuntado *supra*. Así, caracteriza a los tributos extrafiscales a partir del análisis de su estructura jurídica⁶⁹³. El Tribunal, en su Sentencia 37/1987, en la que analiza la constitucionalidad del "Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas" (en adelante ITI), basa la caracterización extrafiscal del ITI. en dos circunstancias:

"La primera es que, a medida que se logra la finalidad perseguida, es decir, la correcta utilización de las fincas rústicas, disminuye su virtualidad recaudatoria;... La segunda consiste, en coherencia con la anterior, en que la Ley exime precisamente del pago del tributo las fincas rústicas o explotaciones agrarias que se encuentren ya «sometidas a un plan de mejora o intensificación de cultivos, tanto de carácter forzoso como voluntario, aprobado por la Administración Autónoma y en fase de ejecución» (art. 36.7)" (F.J. 13º).

En la misma línea, la STC 186/1993, al entender sobre un recurso de inconstitucionalidad contra determinados artículos de la Ley de la Asamblea de Extremadura 1/1986, de 2 de mayo, sobre la Dehesa de Extremadura, ratifica claramente este criterio de delimitación de los tributos con finalidades

⁶⁹¹ Vid. GRIZIOTTI, B.: "I principi delle entrate extra-fiscali", ob. cit., pág. 371. En este sentido, CASADO OLLERO, siguiendo a PLUGLIATTI (La proprietà nel nuovo diritto, Milano, 1964, pág. 300; y «Il rapporto giuridico unisoggettivo», en Diritto civili. Metodo. Teoria. Pratica. Milano, 1951, págs. 525 y ss), dice que "La estructura del tributo, como la de cualquier otro instituto jurídico, está ligada a su función, y viceversa", "Los fines no fiscales...", ob. cit., pág. 471, nota 35. En contra se pronuncia GIULIANI, quien considera que el "motivo" por el que se establece un tributo no es influyente sobre la estructura jurídica de éste, *Diritto Tributario*, Giuffrè, Milano, 1990, pág. 65.

⁶⁹² STC 37/1987 (F.J.13º) y 186/1993 (F.J.4º).

⁶⁹³ En este sentido, el Profesor LASARTE dice que el tribunal Constitucional, en relación con el Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas, "hace residir su función extrafiscal en la propia delimitación de su presupuesto de hecho", *El sistema tributario actual...*, ob. cit., pág. 48.

extrafiscales. El Alto Órgano afirma, en relación con la naturaleza extrafiscal del tributo en cuestión, que:

"La propia configuración del hecho imponible (art. 21.2) claramente lo atestigua («el hecho imponible lo constituye la calificación de la dehesa en deficiente aprovechamiento»), así como la específica previsión de que «la persona o Entidad sujeta al tributo establecido en la presente Ley, podrá promover expediente de extinción del gravamen tan pronto como las dehesas sean explotadas correctamente conforme a las directrices contenidas en el Plan de Aprovechamiento y Mejora, a cuyo efecto dirigirá la oportuna solicitud al Consejo de Gobierno de la Junta de Extremadura» (art. 29.1)" (F.J. 4º).

De ambos pronunciamientos del Tribunal Constitucional podemos deducir una doctrina constitucional uniforme con respecto al tema: la estructura jurídica del tributo determinará la distinta naturaleza fiscal o extrafiscal de los tributos. El Tribunal Constitucional alude a la configuración jurídica de distintos elementos del tributo extrafiscal. Así, el hecho imponible del tributo se define conforme a unas determinadas características: *éste incorpora en su configuración jurídica la situación extrafiscal que justifica su existencia* ("calificación de la dehesa en deficiente aprovechamiento"). Igualmente, los supuestos de no sujeción contribuyen a delimitar con nitidez la exclusiva sujeción al tributo de las situaciones que se quieren desincentivar. De modo que, la expresa configuración de estos supuestos incentiven la consecución de aquellas situaciones que son queridas por la Constitución española. Del mismo modo, los elementos cuantitativos se estructuran de forma que se acomoden al cumplimiento de la finalidad que informa el establecimiento del tributo. Éstos vendrán configurados en función del presupuesto de hecho del tributo, y éste en virtud de la finalidad que lo informa. La finalidad extrafiscal se esboza a través de los elementos de cuantificación. Los tributos extrafiscales son aquellos que proyectan sus finalidades en la configuración jurídica de su estructura técnica ⁶⁹⁴.

⁶⁹⁴ Un claro ejemplo de lo que el Tribunal Constitucional ha afirmado, lo constituye el Impuesto sobre Tierras Infrutilizadas (en adelante ITI). Éste constituye la base de la STC 37/87. Se caracteriza por ser un tributo de naturaleza extrafiscal; así lo entiende tanto la doctrina constitucional (*Vid.* STC 37/1987, de 26 de marzo: "Por lo que al impuesto ahora cuestionado concierne, hay que convenir,..., que la Ley de Reforma Agraria lo ha configurado como un tributo con finalidad... extrafiscal"), como la doctrina que lo ha analizado (entre otros, CHECA GONZALEZ,C.: "El impuesto sobre tierras infrutilizadas...", ob. cit., pág. 666; PALAO TABOADA,C.: "En torno a la jurisprudencia...", ob. cit., pág. 444; ALBINANA GARCIA-QUINTANA,C.: "La doctrina del Tribunal constitucional...", ob. cit., pág. 28; MARTINEZ LAGO,M.A.: "El Impuesto sobre Tierras Infrutilizadas...", ob. cit., pág. 106; *Idem*: "Función motivadora...", ob. cit., pág. 646; HINOJOSA TORRALVO,J.J.: "Los tributos regionales...", ob. cit., pág. 144; DELGADO,A.: "La sentencia del Tribunal...", ob. cit., pág. 88;

VICENTE-ARCHE COLOMA,P.: "Algunas reflexiones sobre los impuestos propios de las Comunidades Autónomas", *Palau 14, RVHP* núm. 23/1994, pág. 10). Así, el análisis de la estructura jurídica del ITI deberá reflejar, pues, su naturaleza extrafiscal. Ésta es buscada deliberadamente por el legislador; así se expresa en la Exposición de Motivos de la Ley 8/1984, del Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas, aquélla enuncia de la siguiente manera los objetivos de la Ley: "lograr el cumplimiento de la función social de la propiedad de la tierra, impulsar el establecimiento y desarrollo de explotaciones agrarias rentables social y económicamente, y contribuir a solucionar graves problemas sociales que aquejan al campo de Andalucía".

Manifestada la finalidad extrafiscal del tributo, buscada, deliberadamente, por el legislador, nos queda por comprobar de qué manera ésta se manifiesta en los elementos estructurales del tributo. Analicemos, pues, los distintos elementos tributarios:

a) En la configuración del hecho imponible se plasma la finalidad que mueve al legislador al establecimiento del impuesto; así el artículo 31.1 LITI establece como hecho imponible la "infrautilización de las fincas rústicas por no alcanzar en el período impositivo el rendimiento óptimo por hectárea fijado para cada comarca que se establezca en el Decreto de Actuación Comarcal". Su configuración no tiene en cuenta la capacidad económica como presupuesto, sino que trata de "provocar determinado celo en el explotador de una finca, para conseguir el rendimiento óptimo de la misma (HINOJOSA TORRALVO,J.J.: *ibidem*, pág. 144). La misma idea, que preside la definición del presupuesto de hecho, informa la configuración del supuesto de no sujeción que se establece en el artículo 31.2 LITI: "no se consideraran infrautilizadas las fincas rústicas, cuando en el período impositivo no pueda técnicamente realizarse, total o parcialmente, un ciclo de producción agraria que finalice dentro del año natural". El hecho imponible no está, por tanto, configurado con la finalidad de gravar la capacidad económica de los obligados tributarios, sino que obedece a la idea de provocar una utilización social de la propiedad agraria. Esta finalidad queda reflejada en la construcción del hecho imponible que el legislador realiza.

b) Si analizamos los elementos de cuantificación del tributo, podremos observar como es mucho más significativa la finalidad extrafiscal; y esto por una razón evidente, ésta va a plasmarse numéricamente; es decir, va a cuantificarse. El fin extrafiscal preside la cuantificación del tributo (así, MARTINEZ LAGO,M.A.: "El impuesto sobre tierras...", ob. cit., pág. 100; *Idem*: "Función motivadora...", ob. cit., pág. 645; HINOJOSA TORRALVO,J.J.: *ibidem*; DELGADO,A.: *ibidem*, pág. 105). La base imponible se calcula teniendo en cuenta el grado de infrautilización de la tierra en relación al rendimiento que se ha declarado óptimo; el tipo de gravamen incrementa conforme aumenta la base imponible, por lo que el ITI se configura de modo progresivo; es decir, a mayor alejamiento de la utilización social de la propiedad, mayor tipo aplicable. Así, no serán gravados en la misma proporción aquéllos que se alejen hasta un treinta por ciento del rendimiento óptimo -2 por 100-, con respecto a aquéllos que se alejen hasta el 100 por 100 del mismo -10.75 por 100- (art. 39 LITI). En el último caso, la infrautilización se gravará con mayor fuerza porque existe una mayor desutilización social de la propiedad. Por último, la cuota, evidentemente, será mayor cuando la finalidad que se persigue no se realice; mientras que cuando la realidad se acerque al objetivo tributario, aquélla será menor. En definitiva, la cuantificación del impuesto es coherente con el fin inspirador de la imposición. En este caso, el principio de capacidad, como juicio de información de la estructura cuantitativa, ocupa un lugar secundario.

c) Por último, el ITI se caracteriza por ser un impuesto afectado. Así, el artículo 41 LITI establece la afectación del producto de la recaudación del ITI al Instituto de Reforma Agraria para el cumplimiento de sus fines. En este sentido, parte de la doctrina dice que la finalidad extrafiscal influye, incluso, en el destino de los rendimientos que proporciona el tributo (*Vid.* DELGADO,A.: *ibidem*: "Este carácter «afectado» del tributo está en plena sintonía con su naturaleza de tributo no fiscal", pág. 108; este planteamiento es acorde con la posición mantenida por GRIZIOTTI,B.: "I principi delle entrate extra-fiscali", ob. cit., pág. 371; el autor entiende que las funciones extrafiscales de los tributos se manifiestan en el destino de sus ingresos, recibiendo el nombre de "impuestos finalistas", *ibidem*). No obstante estas posiciones,

entendemos que la afectación o no de los ingresos obtenidos por la aplicación del tributo no determina la naturaleza extrafiscal del tributo. Así, lo entiende parte de la doctrina, con la que coincidimos (*Vid.* SIMON ACOSTA, E.: "Consideraciones acerca del canon...", ob. cit.; para el autor no es relevante "para determinar la naturaleza de un tributo, el que el importe de la recaudación se halle o no afectado a fines concretos, porque la afectación es algo que se produce con independencia de la naturaleza de la relación jurídica que une al ente público y al contribuyente, ya que sin alterar ninguna de las normas y principios reguladores de la relación jurídica puede cambiarse la afectación y viceversa", pág. 609. Niegan, igualmente, la afectación como criterio caracterizador de los tributos extrafiscales, ALBINANA GARCIA-QUINTANA, C.: "Los tributos con fines no financieros", ob. cit., pág. 96; MOSCHETTI, F.: *El principio de capacidad contributiva*, ob. cit., éste afirma que "...la distinción entre impuestos fiscales y extrafiscales no considera la utilización de su rendimiento -en el momento del gasto...", pág. 126).

Este mismo ejemplo se reiteró en la configuración del "Impuesto de dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento" -Ley 1/1986, de 2 de mayo, de Regulación de las Dehesas, D.O. Extremadura núm. 40 Suplemento, de 15 de mayo 1986-: el Tribunal Constitucional, en su Sentencia 186/1993, de 7 de junio, así lo manifiesta. En este sentido, nos dice que el "Impuesto de dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento" se ha configurado... como un tributo con finalidad básicamente extrafiscal", añadiendo que "La propia configuración del hecho imponible (art. 21.2) claramente lo atestigua («el hecho imponible lo constituye la calificación de la dehesa en deficiente aprovechamiento»), así como la específica previsión de que «la persona o Entidad sujeta al tributo establecido en la presente Ley, podrá promover expediente de extinción del gravamen tan pronto como las dehesas sean explotadas correctamente conforme a las directrices contenidas en el Plan de Aprovechamiento y Mejora, a cuyo efecto dirigirá la oportuna solicitud al Consejo de Gobierno de la Junta de Extremadura» (art. 29.1), (F.J. 4.º). Ciertamente, el Tribunal refiere, fundamentalmente, la caracterización extrafiscal del tributo a la configuración del presupuesto de hecho del impuesto. Sin embargo, también reconoce, aunque con menos detalle, que ésta puede presentarse en otros elementos de la estructura jurídica del tributo. Así, entiende que la naturaleza extrafiscal se manifiesta, igualmente, en la configuración de los elementos cuantitativos del "Impuesto de dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento". Así, nos dice que en función de la mayor o menor infrautilización de la dehesa, mayor o menor será la cuantía de la carga tributaria. Esta circunstancia es fácilmente apreciable si analizamos la regulación de los elementos cuantitativos del impuesto: a) la base imponible (art. 23. 1. "La base imponible del impuesto será la diferencia entre la carga ganadera potencial y la carga ganadera real, expresada en unidades de ovejas tipo o fracciones de la misma por hectárea. 2. Si la dehesa tuviera alcornos susceptibles de un aprovechamiento corchero, la base imponible del impuesto, será la diferencia entre la carga ganadera potencial y la carga ganadera real, expresada en unidades tipos o fracciones de la misma por hectáreas y la diferencia entre la producción potencial de corcho y la producción efectiva del mismo expresada en kilogramos por hectáreas"); b) el tipo de gravamen, así como, la escala progresiva de la que se obtendrá la cuota a pagar (art. 24. 1. "La cuota tributaria se obtendrá multiplicando por 3.000 la base imponible, expresándose el resultado en pesetas, con la consiguiente escala progresiva, en función del tiempo en que las dehesas se hallen calificadas en deficiente aprovechamiento: a) Durante los dos primeros años siguientes a la sujeción de impuesto, el tipo de gravamen será igual a la cuota tributaria. b) Durante el tercero y cuarto año el tipo se incrementará un 20%. c) Durante el quinto y sexto año, el tipo se incrementará un 40%. d) Durante el séptimo y octavo año, el tipo se incrementará un 60%. e) El noveno año, el tipo se incrementará un 80%, quedando invariable en adelante. 2. Si la dehesa tuviera alcornos susceptibles de un aprovechamiento corchero, la cuota tributaria se obtendrá, multiplicando por 3.000 la componente de la base que se refiere a la carga ganadera sumándole el resultado de multiplicar por 20 la componente de la base que se refiere a la producción corchera, expresando el resultado en pesetas con la misma escala progresiva que recoge el apartado 1º).

En nuestra opinión, este criterio constituye una superación del criterio fundado en los fines del tributo, fundamentalmente, por su carácter objetivo. Además, aparece avalado por una doctrina constitucional firme. No obstante, pese al avance que supone el criterio apuntado, entendemos que es aún susceptible de una mayor precisión jurídica.

Si reflexionamos sobre lo analizado hasta el momento acerca del criterio de distinción, observamos que la configuración del tributo no se realiza de acuerdo con el principio de capacidad económica, sino que se diseña acorde con los principios, mandatos o finalidades constitucionales, que son los que justifican su establecimiento. Así pues, la presencia de principios extrafiscales en la configuración del tributo es lo que caracteriza a los tributos extrafiscales; mientras que los tributos fiscales son aquellos que se estructuran de acuerdo con el principio de capacidad económica⁶⁹⁵.

El criterio delimitador apuntado supone una profundización de aquél que se funda en la distinta estructura jurídica de los tributos fiscales y extrafiscales, ya que el distinto principio configurador del tributo dará lugar a una distinta configuración de su estructura jurídica. La superación de los fines perseguidos por el tributo como criterio de distinción entre tributos fiscales y extrafiscales, y el acogimiento del criterio con base en el principio inspirador de la estructura jurídica del tributo, permite decir que un tributo extrafiscal puede, además de incentivar comportamientos, dirigirse a financiar el sostenimiento de los gastos públicos.

En coherencia con lo anteriormente afirmado, el tributo se configura conforme a la finalidad extrafiscal; mientras que el principio de capacidad económica no aparece ni como presupuesto legitimador del tributo, ni como criterio que informa, básicamente, la estructura jurídica del mismo.

⁶⁹⁵ Así, LEJEUNE VALCARCEL fundamenta la distinción entre tributos fiscales y tributos extrafiscales en función de la presencia o no del principio de capacidad económica en la estructuración o aplicación el tributo: "En este sentido -dice el autor- puede decirse que serán tributos fiscales aquéllos en que la capacidad contributiva aparece no sólo como presupuesto legitimador del tributo, sino también como criterio de estructuración y aplicación del mismo. Y serán extrafiscales aquellos en que por perseguir expresamente fines de política económica, se prescinde de la capacidad contributiva, o no se la toma como criterio predominante para dicha estructuración y aplicación", "Aproximación al principio constitucional...", ob. cit., pág. 172. Por su parte, ARRIETA MARTINEZ DE PISON caracteriza parcialmente a un tributo extrafiscal por el no acomodo pleno en su configuración al principio de capacidad económica, *Régimen fiscal de las aguas*, ob. cit., pág. 43.

No obstante, tampoco es un criterio absoluto, ya que los tributos no presentan una estructura jurídica unívoca. El establecimiento de un tributo puede obedecer a las exigencias de distintos principios jurídicos, entre los cuales se pueden encontrar el principio de capacidad económica y los principios extrafiscales⁶⁹⁶. Estamos ante una distinción meramente didáctica. Su distinta naturaleza jurídica obedece a la articulación en virtud de uno u otro principio. Pero, siempre hablamos de principios jurídico-constitucionales que informan el deber de contribuir. Por ello, hay que desdramatizar esta distinción, y situarla en sus justos términos; en todo caso, estamos ante tributos. Su utilidad se relaciona con la necesidad de determinar la vigencia del principio de capacidad económica en los tributos extrafiscales, ya que éste no fundamenta su estructura jurídica.

II.2.3.3. Las normas tributarias extrafiscales.

Las normas tributarias extrafiscales aparecen como medidas distintas de los tributos extrafiscales⁶⁹⁷. Aunque, como hemos advertido, dentro de la

⁶⁹⁶ Ahora bien, el hecho de que el tributo fiscal esté exclusivamente informado por el principio de capacidad económica no significa que la finalidad única que pretende dicho tributo sea la de obtener recursos patrimoniales, sino que serán las propias que se derivan de un tributo informado por dicho principio. Así, por ejemplo, la finalidad redistribuidora es algo inherente a un tributo informado por el principio de capacidad económica, tal como aparece conformado en la Constitución española art. 31.1-, esto es, informado por el principio de progresividad. Desde esta perspectiva, el tributo informado por el principio de capacidad económica da lugar a una redistribución de la renta, sin que esto lo convierta en un tributo extrafiscal. Esta circunstancia fue puesta de manifiesto por ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, quien al preguntarse acerca de la fútil frontera entre el impuesto fiscal y el no fiscal, se plantea el tema de los tributos que provocan una redistribución de las rentas y los patrimonios personales, concluye que "el impuesto que sirve a la equidad aunque ello signifique un cierto quebranto recaudatorio, no puede ser calificado de no-fiscal. La beligerancia del impuesto ha de estar en otros campos para convertirse en no-fiscal", "Los impuestos de ordenamiento económico", ob. cit., pág. 23. En esta posición se reitera el autor unos años después en su artículo "Los tributos con fines no-financieros", ob. cit., pág. 114, así afirma el autor que los tributos no-financieros "No han de ser confundidos con los impuestos al servicio de la política socioeconómica que en otras épocas pudieron ser clasificados como de «ordenamiento», pues tales objetivos hoy han sido asumidos como propios o consubstanciales por cualquier impuesto con fines financieros o recaudadores...", *ibidem*.

⁶⁹⁷ Vid. MATEO RODRIGUEZ, L.: "Análisis y crítica de un impuesto...", ob. cit., pág. 124; GARCIA LUIS, T.: *Impuesto sobre Sociedades...*, ob. cit., pág. 124; PEREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario...*, ob. cit., pág. 36.

función extrafiscal de los tributos⁶⁹⁸. Estas normas se reconducen a la categoría genérica de exenciones tributarias. Por tanto, es dentro de este instituto jurídico-tributario donde debemos desenvolver su análisis. La exención es un expediente técnico establecido en el seno del tributo con la finalidad de producir un efecto desgravatorio en la obligación tributaria⁶⁹⁹, ajustándose así, bien a los principios de justicia material, bien a los mandatos constitucionales.

La doctrina suele distinguir, en función del fundamento de su establecimiento, entre exenciones fiscales -aquéllas fundadas en el principio de capacidad económica- y exenciones extrafiscales -aquéllas fundadas en principios y objetivos ajenos al principio de capacidad económica-⁷⁰⁰. A nosotros nos interesa analizar las exenciones extrafiscales. Aquéllas encaminadas a la consecución directa de fines constitucionales⁷⁰¹. Cuando la doctrina se refiere a las exenciones extrafiscales lo hace, básicamente, en términos de incentivos fiscales⁷⁰² o beneficios tributarios⁷⁰³. La terminología

⁶⁹⁸ Como reconoce el Profesor SAINZ DE BUJANDA: "Las exenciones con fines extrafiscales son un aspecto parcial del problema más general de la Hacienda como instrumento de política económica", *Lecciones...*, ob. cit., pág. 101.

⁶⁹⁹ *Vid.*, en este sentido, AAVV. *Cuestiones tributarias prácticas*, La Ley, Madrid, 1990, pág. 169; PIÑA GARRIDO, M^º.D.: "Notas en torno a la moderna teoría de la exención tributaria", *CT* núm. 61/1992, pág. 84.

⁷⁰⁰ LA ROSA, S.: *Esenzioni...*, ob. cit., pág. 574; *vid.*, igualmente, HERRERA MOLINA, P.M.: *La exención tributaria*, Ed. Colex, Valladolid, 1990, pág. 43. En sentido parecido, pero no idéntico, GARCIA LUIS, T.: *Impuesto sobre sociedades...*, ob. cit., pág. 20; para el autor las exenciones se dividen en técnicas y en extrafiscales. "Las primeras son aquellas establecidas por razones intrínsecas a los principios configuradores del tributo", incluyendo dentro de esta categoría, tanto a las derivadas del cumplimiento del principio de capacidad económica -doble imposición, mínimo exento, etc.-, como a las establecidas "para dar cumplimiento a la propia configuración general del tributo" -exenciones a la exportación en el IVA-; mientras que las extrafiscales son aquellas encaminadas "a la consecución de objetivos predeterminados por políticas económicas, sociales o culturales...", *ibidem*.

⁷⁰¹ *Vid.*, HERRERA MOLINA, P.M.: *ibidem*..

⁷⁰² Nos dice GARCIA LUIS al respecto que "el término «incentivo fiscal» en sentido jurídico ha de ser entendido como sinónimo de exención extrafiscal", *Impuestos...*, ob. cit., pág. 28. Esta idea se puede deducir, igualmente, del análisis del propio concepto de incentivo. Éste lo podemos definir, siguiendo a SOLER ROCH, como aquella norma tributaria que se inserta dentro de un tributo, cuya característica "desde una perspectiva jurídica lo constituye una especial configuración de su presupuesto de hecho", con la finalidad de conseguir que los sujetos adopten un determinado comportamiento, normalmente de orden económico o social, el cual es el motivo de su establecimiento, a través de la conexión: realización de un comportamiento, efecto

utilizada en el tema no es pacífica. Por ejemplo, SOLER ROCH distingue entre incentivos y beneficios fiscales⁷⁰⁴, mientras que otro sector doctrinal los consideran términos sinónimos⁷⁰⁵. A nuestro entender, todas éstas denominaciones vienen referidas a la exención extrafiscal, como construcción jurídica, con unos perfiles más o menos claros, y con virtualidad para reconducir genéricamente la caracterización de éstos expedientes técnicos a una unidad operativa⁷⁰⁶. Básicamente, el establecimiento de una exención extrafiscal supone enervar el nacimiento, total o parcial, de la obligación tributaria en los casos en los que se realice el presupuesto de la exención tributaria. Éste, normalmente, se conecta con la realización de un determinado comportamiento con el cual se pretende alcanzar el fin constitucional que fundamenta su establecimiento.

desgravatorio de la carga tributaria, *Incentivos...*, ob. cit., pág. 55. Asimismo, *vid.* igualmente, RAMOS GASCON, F.J.: "Medios y fines del empleo de incentivos fiscales", en *IX Semana española de Derecho Financiero*, Vol. II, Edersa, Madrid, 1964, pág. 1234; LABAT REGULES, G.: "Las obligaciones formales en el incentivo fiscal", CT núm. 4/1972, pág. 57; HERRERA MOLINA, P.M.: *ibidem*, pág. 57; ESTEBAN PAUL, J.A.: "Incentivos fiscales a la inversión: su efectividad como instrumento de política económica y su legitimidad constitucional", *XXXVII Semana de Derecho Financiero*, 1991, pág. 398 y 401.

⁷⁰³ HERRERA MOLINA se refiere al beneficio fiscal en términos de "exención fundada en principios ajenos a la capacidad contributiva", *ibidem*. GARCIA LUIS, por su parte, nos dice que por beneficio fiscal podemos entender "toda medida establecida al servicio de objetivos ajenos al fundamento del gravamen (principalmente de política económica y fiscal) con el fin de incentivar, directa y conscientemente, la realización de determinados comportamientos juzgados convenientes para el logro de objetivos extrafiscales prefijados, mediante la dispensa total o parcial de las obligaciones tributarias", *ibidem*, pág. 46. En este sentido, GARCIA LUIS afirma que existe "una identificación, desde el punto de vista jurídico, entre beneficio fiscal y exención extrafiscal", *ibidem*. Por su parte, CALVO ORTEGA estima que el concepto de beneficio fiscal "ha saltado de lo que había sido hasta ahora su campo propio (la doctrina económica) a las normas jurídicas y se impone por la fuerza propia de todo lo genérico", Prologo a la obra de GARCIA LUIS, T.: *Impuesto...*, ob. cit..

⁷⁰⁴ Nos dice que mientras la especialidad del incentivo "radica en en el supuesto de hecho, que aparece delimitado en base a un comportamiento concreto del sujeto destinatario del beneficio", la concesión del beneficio fiscal "se produce de modo automático en relación con supuestos vinculados a puramente subjetivos (...) u objetivos", afirmando en definitiva que el incentivo no es una modalidad sin más de beneficio fiscal "sino un modo de actuar de éste", SOLER ROCH, M^a.T.: *Incentivos...*, ob. cit., pág. 50.

⁷⁰⁵ Así, GARCIA LUIS, T.: *El impuesto...*, ob. cit., pág. 32; también HERRERA MOLINA para el que tanto los beneficios como los incentivos fiscales "no son sino peculiares categorías de exenciones consideradas bajo determinados aspectos", *La exención tributaria*, ob. cit., pág. 57.

⁷⁰⁶ Esta posición es la mantenida por LOZANO SERRANO en su obra *Exenciones tributarias y Derechos adquiridos*, ob. cit., y la creemos acertada.

Las normas tributarias extrafiscales aparecen insertas en tributos, dando lugar a un efecto desgravatorio en la cuantía del tributo en los casos en los que se actúa el presupuesto de hecho de la misma⁷⁰⁷. Por ello, la norma extrafiscal se inserta en la estructura jurídica del tributo. En los supuestos de exenciones extrafiscales, el presupuesto de hecho, esto es, el objetivo que se pretende alcanzar (modificación de los comportamiento en una determinada dirección, generalmente) viene configurado por fines de política social y económica. Éstos se informan en principios extrafiscales. En buena lógica, la consecución del efecto desgravatorio motiva un comportamiento en los sujetos pasivos en el sentido señalado por la norma de exención. De ahí la importancia de las exenciones extrafiscales en la consecución de los fines constitucionales, entre ellos el ambiental.

El establecimiento de exenciones extrafiscales provoca, por su propia naturaleza, una merma de la función recaudadora de los tributos en los que se insertan⁷⁰⁸. El fundamento de dicha merma no lo constituye, obviamente, el principio de capacidad económica. Antes al contrario, es el desconocimiento de dicho principio el que provoca la reducción recaudatoria⁷⁰⁹. En este momento, dichas afirmaciones nos sugieren dos reflexiones: por una parte, parece propio que se ponga en tela de juicio la legitimidad constitucional de las exenciones extrafiscales; por el otro, si se confirmara su legitimidad su configuración jurídica se identificaría con los tributos extrafiscales, en tanto que no es el principio de capacidad el que informa su estructura jurídica. Analicemos estas cuestiones.

En un primer momento se pone en tela de juicio su legitimidad constitucional, ya que, al fundamentarse en los fines de política social y económica, abandona el criterio de la capacidad económica como principio

⁷⁰⁷ En este sentido, nos dice HERRERA MOLINA que la única nota unificadora de las exenciones como categoría jurídica unitaria es su efecto desgravatorio especial, que se presenta como una configuración objetiva del tributo, *La Exención tributaria*, ob. cit., pág. 25.

⁷⁰⁸ Vid. GARCIA LUIS,T.: *Impuesto de Sociedades...*, ob. cit., pág. 126.

⁷⁰⁹ Vid. LA ROSA,S.: Voce "Esenzioni e agevolazioni tributarie", *Enc. Giur.*, Vol. XIII, 1989, pág. 1; GARCIA LUIS,T.: *El Impuesto de Sociedades...*, ob. cit., págs. 126 130. De otra parte, ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA afirma que éstas "erosionan el principio de generalidad que rige la aplicación del impuesto financiero que les sirve de soporte", "Los impuesto de ordenamiento económico", ob. cit., pág. 18.

configurador de su estructura jurídica⁷¹⁰. Esta circunstancia justifica las dificultades de acomodo, sobre todo en un principio, dentro del ordenamiento jurídico-constitucional⁷¹¹. En muchos casos, dicha polémica corre paralela a la ya tratada en relación con los tributos extrafiscales. No obstante, de lo que no cabe duda es acerca del hecho de que ambas terminan, básicamente, con el pronunciamiento del Tribunal Constitucional en la Sentencia de 37/1987, y posteriormente con su ratificación en la Sentencia 186/1993. La doctrina se ha manifestado, igualmente, a favor de dicha legitimidad constitucional⁷¹². Desde esta perspectiva, la exención aparece como "una forma de ser del tributo y no un fenómeno opuesto al mismo"⁷¹³, dirigida a llevar a cabo los fines económicos y sociales plasmados en la Constitución⁷¹⁴.

⁷¹⁰ SAINZ DE BUJANDA, F.: "Teoría jurídica de la exención tributaria", ob. cit., págs. 398-399.

⁷¹¹ LOZANO SERRANO, C.: *Exenciones tributarias y Derechos adquiridos*, ob. cit., pág. 30. Acerca de las distintas posiciones doctrinales en favor de la legitimidad constitucional de las exenciones extrafiscales, *ibidem*, págs. 31 y ss.

⁷¹² Vid. PALAO TABOADA, C.: "Apogeo y crisis...", ob. cit., pág. 422; MARTIN DELGADO, J.M.: "Los principios...", ob. cit., págs. 69-70. LOZANO SERRANO, C.: *ibidem*, pág. 32; FERREIRO, J.J.: *Curso de Derecho Financiero*, ob. cit., pág. 409;

En la doctrina italiana, LA ROSA afirma que "En tanto puede considerarse legítima una disparidad de tratamiento de por sí contraria con el principio de capacidad económica, en cuanto puede afirmarse que ésta es necesaria (y no sólo útil) a los fines de la actuación de un particular mandato constitucional", *Eguaglianza tributaria...* ob. cit., pág. 33; siempre dentro del marco de la finanza funcional, *ibidem*, pág. 193. Asimismo, MANZONI, I.: *Il principio...*, ob. cit., pág. 92; este autor se manifestó expresamente a favor de la legitimidad constitucional de las exenciones extrafiscales dirigidas a favorecer a la sociedad y de los entes colectivos en general que ayudasen al desarrollo y a la existencia de tales sujetos, *ibidem*, pág. 94. Por su parte, MOSCHETTI defiende la legitimidad constitucional de las exenciones extrafiscales, siempre que se justifiquen en el principio de capacidad contributiva, entendido "no como mera aptitud económica, sino como capacidad económica cualificada a la luz de los deberes constitucionales de solidaridad y de otros valores constitucionales", declarando inconstitucionales las exenciones extrafiscales incompatibles con el principio de capacidad contributiva tal como se ha explicado, Voce "Agevolazioni fiscali", *Digesto delle Discipline Privatistiche* (sesione commerciale) vol. I, 1987, pág. 78. También, TRIMELONI, M.: Voce "Diritto Tributario", *Digesto Commerciale*, Vol. IV, pág. 692; GARAGOZZO, N.: "Problemi di legittimità costituzionale in tema de agevolazioni tributarie con particolare riferimento all'imposta sul valore aggiunto", *Tributi*, 1988, (7/8), pág. 25.

⁷¹³ LOZANO SERRANO, C.: *Exenciones tributarias...*, ob. cit., pág. 49; así, "la exención aparece como contenido de ese deber de contribuir, no como opuesta al mismo", *ibidem*, pág. 48.

⁷¹⁴ *Ibidem*, pág. 32.

Por tanto, el legislador puede articular normas tributarias extrafiscales con la finalidad de hacer realidad los mandatos constitucionales. Éstas exigen que los fines extrafiscales perseguidos aparezcan amparados constitucionalmente⁷¹⁵. Desde esta perspectiva, se identifican con los tributos extrafiscales, ya que su estructura jurídica se realiza conforme a los principios extrafiscales.

II.2.3.4. Aspectos comunes a la formulación extrafiscal de los tributos.

La legitimidad constitucional de la utilización extrafiscal de los tributos presenta a éstos (tributos y exenciones extrafiscales) como proyección del deber de contribuir. Desde esta perspectiva, la extrafiscalidad aparece plenamente integrada en el tributo. Así, podemos hablar tanto de tributos extrafiscales como de tributos fiscales, en virtud de la diferente estructura jurídica que presente cada uno, pero siempre dentro de los parámetros de justicia diseñados por el deber de contribuir.

Estos instrumentos tributarios son aptos para intervenir en la realidad social con la finalidad de alcanzar fines constitucionales, entre los que se encuentra la preservación del medio.

El estudio de la extrafiscalidad aporta al análisis de nuestro tema dos cuestiones de interés: por un lado, pone de manifiesto la legitimidad constitucional de las medidas fiscales dirigidas a alcanzar directamente mandatos constitucionales; por el otro, amplía la gama de principios jurídico-constitucionales que pueden emplearse para estructurar jurídicamente un tributo. Estas ideas se integran plenamente en la concepción actual del tributo. Desde esta perspectiva podemos abordar el estudio de la fiscalidad ambiental.

⁷¹⁵ Vid. GARCIA LUIS, T.: *Impuesto sobre Sociedades...*, ob. cit., pág. 131.

II.3. LAS POSIBILIDADES DE LAS MEDIDAS FISCALES COMO INSTRUMENTOS DE INTERVENCION AMBIENTAL.

II.3.1. Introducción.

La protección del medio es un fin del Estado. Éste está legitimado para articular instrumentos tributarios encaminados a la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados. Por ello, el Estado puede establecer medidas tributarias dirigidas a preservar el medio.

Los instrumentos tributarios tienen múltiples posibilidades de intervenir en la realidad socio-económica. De esta forma, pueden articularse medidas fiscales orientadas a encaminar los comportamientos de los ciudadanos en una dirección acorde con la preservación del medio. Igualmente, pueden establecerse tributos que graven situaciones relacionadas con la degradación del medio, con la finalidad de obtener recursos patrimoniales para asumir funciones de financiación de los gastos públicos provocados por las mismas. Y ello con independencia de que éstos realicen, a su vez, funciones de motivación de los comportamientos.

En ambos casos, podemos hablar de fiscalidad ambiental, ya que los instrumentos tributarios aparecen directamente relacionados con la protección del ambiente. En unos casos, por ser el comportamiento estimulado; en otros, por ser la degradación ambiental el substrato sobre el que se articula el tributo. Esta circunstancia determina que las exigencias de justicia tributaria se inspiren en el mandato constitucional de protección del medio. La fiscalidad ambiental se ubica en el contexto de las aptitudes de las medidas fiscales para responder a las exigencias sociales suscitadas en torno al ambiente⁷¹⁶. El mandato constitucional relativo a la protección del medio debe impregnar el sistema tributario. Este mandato implica una adecuación

⁷¹⁶ Desde esta perspectiva, la realidad ambiental pasa a ser primer actor en el contenido material del tributo. Esta realidad se justifica en el contexto de una Hacienda funcional, que trata de hacer realidad los objetivos constitucionales, entre ellos, la defensa del medio. Se suscita la misma situación que describió en su momento, brillantemente, el Profesor VICENTE-ARCHE, en relación con la instrumentación económica del tributo; éste afirmaba que "el Derecho financiero, ante la dimensión económica de la Hacienda pública en el Estado de nuestros días, amplía progresivamente la incorporación a su contenido material del elemento económico de la realidad que organiza, esto es, a la que da forma", "Hacienda pública...", ob. cit., pág. 128. En este sentido, es significativa la frase del Profesor LASARTE cuando dice que "Todo sistema tributario obedece a la filosofía social de su tiempo...", "Funcionalidad del sistema fiscal...", ob. cit., pág. 5.

de dicho sistema a las exigencias de la protección del medio⁷¹⁷. La concreción de dicha exigencia constitucional se plasmará, por un lado, a través de la reforma de los tributos existentes en clave ecológica; por el otro, mediante la creación *ex novo* de instrumentos fiscales encaminados a preservar el medio⁷¹⁸. No obstante, esta reforma fiscal propuesta no está exenta de problemas. Deberá compatibilizarse con el resto de principios constitucionales, tanto los expresamente referidos al ámbito tributario, como aquellos predicados de la política económica, en su afán de proyectar la justicia constitucional⁷¹⁹.

717 En este sentido se manifiestan diversos autores. En el Ordenamiento jurídico italiano, MISCALI solicita "...un'opera di risistemazione complessiva del sistema impositivo che tenga conto della *nouvelle rationalité*", referida a la defensa del medio, *Imposizione tributaria e territorio*, Cedam, Padova, 1985, pág. 90. El autor citado propugna la reforma del sistema tributario italiano de acuerdo con la idea de preservar el medio. Asimismo, PERRONE CAPANO,R.: "L'imposizione e l'ambiente", ob. cit., pág. 453. En el ordenamiento jurídico español, HERRERA MOLINA defiende que el principio "quien contamina, paga" es un "Precepto de resultados cuyo pleno cumplimiento exige una reforma fiscal ecológica", "El principio «quien contamina, paga» desde la perspectiva jurídica", *NUE* núm. 122/1995, pág. 84. En el mismo sentido, se pronuncia el 5º Programa comunitario de Acción Ambiental "Hacia un desarrollo sostenible"; dicha reforma fiscal ecológica se plantea, según se refiere en el programa de acción comunitaria, "con el fin de modernizar y racionalizar el conjunto de sistemas fiscales para que puedan responder más adecuadamente a la necesidad de proteger la base de los recursos naturales y el medio ambiente", pág. 71. A nuestro entender, es necesaria dicha reformulación del sistema fiscal en clave ecológica. La misma tiene su fundamento en el mandato constitucional dirigido a los poderes públicos de preservar el medio, "apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva". Ésta debe estar presidida, hoy día, por el principio "quien contamina, paga", como criterio de justicia imperante en materia ambiental. No obstante, este principio tendrá que acomodarse al resto de principios de justicia. De ahí que, aunque reconozcamos su protagonismo, rechazemos todo intento de *magnificación* del mismo en el seno de un ordenamiento constitucional con unos principios de justicia (igualdad, solidaridad) bien definidos.

718 Ciertamente, una política tributaria de protección del medio exige no sólo el establecimiento de tributos o medidas tributarias, sino la eliminación de aquellos tributos o medias radicalmente contrarios a dicha política. En definitiva, la preservación del medio como inspiración del deber de contribuir debe orientar la introducción de nuevos y/o la modificación o supresión de los existentes que causen distorsión del mandato constitucional (OCDE: *La fiscalidad y el medio ambiente...*, ob. cit., pág. 116). En el mismo sentido, *vid.* GAGO RODRIGUEZ, A. y LABANDEIRA VILLOT, X.: "Instrumentos tributarios para las políticas de medio ambiente", *Palau 14, RVHP*, núm. 23/1994, pág. 246. La postura de MISCALI aparece referida, exclusivamente, a la introducción de nuevas figuras tributarias que respondan directamente a la lógica de protección ambiental, *ibidem*.

719 PERRONE CAPANO,R.: "L'Imposizione...", pág. 453. Ésto supone la ausencia de contradicciones en el seno del sistema tributario. Un ejemplo claro de incompatibilidad del sistema tributario con la política de protección del medio lo constituye la existencia de incentivos económicos que estimulan el desarrollo económico sin más consideraciones sobre los efectos que dicho desarrollo económico puede acarrear sobre la degradación del medio, CELLERINO,R.: *Oltre la tassazione ambientale*, ob. cit., pág. 234.

Llegados a este punto, es necesario culminar el anclaje constitucional de la fiscalidad ambiental. Éste lo iniciamos con el análisis de la extrafiscalidad como una forma de ser del tributo en nuestros días. La legitimidad constitucional de la fiscalidad ambiental es un hecho incontestable. Su estudio se justifica en el intento de integrar en el deber de contribuir los principios de justicia que se propugnan en materia ambiental, así como por el hecho de que la preservación del medio aparece como un fin público consolidado recientemente con la ayuda de la Constitución española. Una vez realizada esta labor, podremos concretar las técnicas tributarias de intervención en materia ambiental.

II.3.2. La configuración jurídica del deber de contribuir.

El fundamento de la fiscalidad ambiental, así como sus posibilidades, encuentran su anclaje constitucional en la configuración jurídica del deber de contribuir. Su acomodo constitucional exige un análisis previo del mismo. En este sentido, la configuración jurídica del deber de contribuir se nos presenta como objeto fundamental de estudio.

La Constitución española de 1978 establece el deber de contribuir en su artículo 31.1:

"Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio".

"Esta recepción constitucional del deber de contribuir... configura un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos..." (STC 76/1990, de 26 de abril, F.J. 3º). La CE establece, pues, el deber de todos de contribuir. Ahora bien, ¿Cuál es la razón por la que pagamos tributos? El artículo 31.1 CE no nos dice por qué contribuir, es decir, no nos aclara cuál es el fundamento del deber de contribuir⁷²⁰. Superada, históricamente, la consideración de la potestad de imperio del Estado como fundamento de los

720 ORON MORATAL,G.: "Notas sobre el concepto de tributo...", ob. cit., pág. 1584.

tributos⁷²¹; se produce en Italia, en los años sesenta, una apelación a un fundamento de justicia material de los tributos. Éste se encuentra en el principio de capacidad económica⁷²². Esta configuración obedece a una formulación que trae razón en una concepción garantista del Derecho, inspirada en el contexto político-económico propio del Estado liberal, hoy superada. Por tanto, una interpretación actual del deber de contribuir exige ponerlo en relación con el modelo de Estado descrito constitucionalmente⁷²³. Dicho diseño jurídico reclama a los poderes públicos la necesidad de hacer realidad los mandatos, valores y principios constitucionales. Para ello, aquéllos deben contar con todos los instrumentos jurídicos a su alcance, entre ellos, claro está, el tributo⁷²⁴. Desde esta perspectiva, el tributo se conecta con la realización de la justicia, plasmada constitucionalmente, y concretada a lo largo de los fines del Estado recogidos en los preceptos constitucionales, fundamentalmente en el Capítulo IIIº del Título Iº. Esta afirmación se ampara, además, en la unidad del ordenamiento jurídico⁷²⁵. Todo ello configura el deber de contribuir como un deber constitucional incardinado en la idea de justicia que inunda la Constitución. Así pues, es en el texto constitucional donde se encuentra el fundamento del deber de contribuir⁷²⁶.

721 Vid. RODRIGUEZ BEREIJO, A.: *Introducción al Estudio del Derecho Financiero*, ob. cit., pág. 88; MOSCHETTI, F.: "Profili generali", en *La capacità contributiva*, CEDAM, Padova, 1993, pág. 4;

722 LOZANO SERRANO, C.: *Consecuencias...*, ob. cit., pág. 22.

723 Cfr. MARTINEZ LAGO, M.A.: "Función motivadora...", ob. cit., pág. 620; el autor afirma que "la regulación constitucional del deber de contribuir no aparece en términos de un tipo de organización reprimida, como era la del Estado gendarme, que con técnicas limitadas proseguía finalidades también limitadas, sino que lo hace vinculada, ..., con los nuevos fines propuestos a la acción estatal mediante técnicas de control social distintas de las tradicionales", *ibidem*.

724 En este sentido, son significativas las palabras de LOZANO SERRANO al afirmar que "si la justicia es concebida en el texto constitucional de modo unitario e inescindible como resultado del ordenamiento jurídico, la duda que surge es la de hasta qué punto pueden conseguirse la igualdad y demás valores que la definen sin que a ello coadyuve también la política fiscal", *Consecuencias...*, ob. cit., pág. 34.

725 STC 19/1987, de 17 de febrero, (F.J.4º). En este sentido, afirma LASARTE ALVAREZ que el "artículo 31 no puede prevalecer sobre otros preceptos de igual rango que configuran la estructura básica de nuestra sociedad", *El sistema tributario actual...*, ob. cit., pág. 46.

726 Vid. ORON MORATAL, G.: "Notas sobre el concepto de tributo...", ob. cit., pág. 1584.

El fundamento del deber de contribuir trasciende la mera posesión de capacidad económica, ya que no es ésta la que justifica que se contribuya, sino que tan sólo es uno de los criterios conforme al cual se debe contribuir. Éste se relaciona con la existencia de unos gastos públicos y se conecta con la necesidad de sostenerlos. Estos gastos deben trascender su sentido literal; deben concebirse como la realización de unos mandatos, fines, principios e ideales juridificados en la Constitución española: la realización, en definitiva, del proyecto de sociedad que todos nos hemos dado, y que se encuentra recogido en dicha Norma suprema. El cumplimiento de dicho fin requiere una actitud solidaria⁷²⁷. Precisa la participación de todos los ciudadanos en la realización de dicho proyecto. Esta circunstancia orienta el deber de contribuir a la realización de los mandatos constitucionales, bien directamente, bien indirectamente, apoyándose en la solidaridad de los ciudadanos⁷²⁸, éstos deberán contribuir a la financiación de los servicios públicos⁷²⁹.

Esta situación tiene unas consecuencias precisas en el ámbito tributario: el principio de solidaridad se erige en fundamento del deber de contribuir⁷³⁰.

⁷²⁷ La Corte cost. italiana, sent. 28 febrero 1992, n. 75, identifica el principio de solidaridad social con la "primigenia vocazione sociale dell'uomo, derivante dall'originaria identificazione del singolo con le formazioni sociali in cui si svolge la sua personalità e del conseguente vincolo do appartenza attiva che lega l'individuo alla comunità degli uomini" (F.J. 2º), *Giur. cost.* núm. 1, 1992, pág. 415. Por ello, el principio de solidaridad tiene su origen, según indica la Corte costituzionale, en la vocación social del hombre, *vid.* ROSSI,E.: "Principio de solidarietà e legge-quadro sul volontariato", *Giur. cost.* núm. 3, 1992, pág. 2349.

⁷²⁸ La STC 50/1995, de 23 de febrero, se refiere al tema en estos términos: "La solidaridad de todos a la hora de levantar las cargas públicas..." (F.J. 6º). La STC 134/1987, de 21 de julio, reconoce el "deber de solidaridad entre todos los ciudadanos" (F.J. 5º).

⁷²⁹ La solidaridad "expresa la idea de la existencia de unos niveles mínimos de servicios y prestaciones públicas que el Estado debe facilitar a sus ciudadanos", CAZORLA PRIETO,L.M.: "Los principios constitucional-financieros...", *ob. cit.*, pág. 526. En relación con la Constitución italiana, nos dice MOSCHETTI que "L'art. 53 -...- ha dunque individuato il fondamento, la ragione sostanziale della prestazione tributaria... nel *dovere di solidarietà* che vincola al bene comune le potenzialità di ogni soggetto che faccia parte di una comunità", "Profili generali", *ob. cit.*, págs. 5-6.

⁷³⁰ Este principio se reconoce por el Tribunal Constitucional, así, las Sentencias 134/87, de 21 de julio, (F.J. 5º); 298/88, de 10 de noviembre, (F.J. 3º); 50/1995, de 23 de febrero, (F.J. 6º). En la doctrina, *vid.* LASARTE,J.: "Funcionalidad del sistema fiscal...", *ob. cit.*, pág. 6; PEREZ ROYO,F.: "Principio de legalidad, deber de contribuir y Decretos-leyes en materia tributaria", REDC núm. 13/1985, pág. 56; LOZANO SERRANO,C.: *Exenciones tributarias...*, *ob. cit.*, pág. 32; *Idem: Consecuencias de la jurisprudencia...*, *ob. cit.*, págs. 33 y 36; ESCRIBANO LOPEZ,F.: *La configuración jurídica...*, *ob. cit.*, pág. 358; MARTIN QUERALT,J., y LOZANO SERRANO,C.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 5ª ed., *ob. cit.*, pág. 136; CASADO OLLERO,G.: "Los fines no fiscales de los tributos", *ob. cit.*, pág. 474; ORON MORATAL,G.:

La realización de los mandatos constitucionales conduce a la igualdad material entre todos los ciudadanos. En la consecución de dicho valor superior del ordenamiento jurídico tiene un papel fundamental la actuación del deber de contribuir, como proyección del deber de solidaridad. Desde esta perspectiva, el principio de igualdad fundamenta el principio de solidaridad⁷³¹. Las actitudes solidarias, entre las que se encuentra la realización del deber de contribuir, son el camino para hacer realidad la igualdad, como valor superior. De esta forma, además, se conecta el fundamento del deber de contribuir a los valores superiores del ordenamiento jurídico.

Ahora bien, ¿cuáles son, concretamente, los principios que informan la justicia tributaria, conforme a los cuales se contribuye al sostenimiento de los gastos públicos? La respuesta no es una cuestión baladí, ya que de la misma obtendremos la configuración constitucional del deber de contribuir.

En este sentido, el deber de contribuir instaurado en el artículo 31.1 CE trata de garantizar la contribución de todos al sostenimiento de los gastos públicos de un modo equitativo. Así lo refiere el Tribunal Constitucional al afirmar que "...el bien constitucionalmente protegido,... es la *distribución*

"Notas sobre el concepto de tributo...", ob. cit., pág. 1584; . En la doctrina italiana tiene una amplia acogida, *vid.* LOMBARDI, G.: "Solidarietà politica, solidarietà economica, solidarietà sociale", *Temì Tributaria*, 1964, pág. 597; MANZONI, I.: *Il principio...*, ob. cit., pág. 89; FICHERA, F.: *Imposizione ed extrafiscaltà...*, ob. cit., págs. 20-21; MOSCHETTI, F.: *El principio de capacidad contributiva*, ob. cit., pág. 136; *Idem*: voce "Capacità contributiva", en *Enciclopedia Giuridica*, Treccani, 1988, Vol. V, pág. 3; *Idem*: "Profili generali", ob. cit., pág. 5; AMATUCCI, A.: "Qualità della vita, interessi diffusi e capacità contributiva", ob. cit., pág. 415; *Idem*: *L'Ordinamento Giuridico Finanziario*, ob. cit., pág. 504 y ss; MISCALI, M.: *Imposizione tributaria e territorio*, ob. cit., pág. 42; DE MITA, E.: *Appunti di Diritto Tributario*, ob. cit., pág. 87; TESAURO, F.: *Istituzioni di Diritto Tributario (Vol. I, Parte Generale)*, UTET, Torino, 1987, pág. 39; ROSSANO, C.: "Imposte patrimoniali e Costituzione", *RDFSF*, 1993, I, pág. 396. Dicha posición ha sido acogida por la Corte Costituzionale italiana en su Sentencia de 3 de febrero de 1992, n. 51, *RDT*, 1992, II, pág. 561; al respecto, *vid.* FALSITA, G.: "Epicendio per il segreto bancario nei confronti del fisco", *RDT*, núm. 2/1992, II, pág. 568. Esta amplia difusión tiene su razón de ser en la propia Constitución italiana, cuyo artículo 2 proclama los deberes de solidaridad política, económica y social, y se concibe como la norma clave del ordenamiento constitucional italiano, MOSCHETTI, F.: *El principio de capacidad contributiva*, ob. cit., pág. 111. La Corte costituzionale, sent. 28 de febrero de 1992, n. 75, se refiere a dicho principio como "valor fundamental del ordenamiento jurídico", reconocido y garantizado "como base de la convivencia social configurada normativamente en la Constitución" (F.J. 2º), ob. cit., pág. 415.

Por contra, existen otros autores que consideran que el fundamento del deber de contribuir es el principio de capacidad económica, *vid.* RODRIGUEZ BEREIJO, A.: "El sistema tributario en la Constitución", ob. cit., pág. 43.

⁷³¹ *Vid.* MOSCHETTI, F.: "Profili generali", en *La capacità contributiva*, ob. cit. pág. 45.

equitativa del sostenimiento de los gastos públicos"⁷³². Por tanto, la constitucionalización del deber de contribuir tiene un alcance muy superior a aquél que lo restringía a la mera obligación de pagar por parte de "Todos"; concretándose en la exigencia del pago conforme a "la equidad fiscal"⁷³³.

La distribución equitativa de las cargas públicas reclama una definición del concepto de justicia tributaria, ya que el contenido de ésta conforma el deber de contribuir. El sistema tributario se empeña directamente en la realización de la justicia, tal como ésta se contempla en el texto constitucional, ya "que la justicia tributaria no es distinta ni separable de la justicia en general, sino concreción de ésta, que es indivisible, en el ámbito tributario"⁷³⁴. La justicia, tal como aparece definida en el texto constitucional, es la pieza clave sobre la que edificar el sistema tributario⁷³⁵, tanto a la hora de fijar los objetivos pretendidos con la realización del deber de contribuir, como en lo relativo a la indicación de los principios jurídicos que inspiren y conformen los tributos que actúen el deber de contribuir. De esta forma, se conectan los principios de justicia tributaria con los principios generales del ordenamiento jurídico español; más concretamente, el deber de contribuir con la justicia como valor superior del ordenamiento jurídico (art. 1.1 CE). Esta idea de justicia, como valor superior del ordenamiento jurídico, no sólo informa los criterios jurídicos que configuran el deber de contribuir, sino que

⁷³² SSTC 110/84, de 26 de noviembre, (F.J. 5º), 76/90, de 26 de abril, (F.J. 10º). La cursiva es nuestra. La cita es de la primera sentencia. Para LA ROSA, la justicia tributaria se ha basado siempre en la equitativa distribución de las cargas públicas, *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, ob. cit., pág. 1.

⁷³³ STC 110/84, (F.J. 3º). Esta circunstancia se presenta como una exigencia derivada, hoy día, de "la amplitud y la complejidad de las funciones que asume el Estado"; así, lo cuantioso de los gastos públicos hace "que el deber de una aportación equitativa para su sostenimiento resulta especialmente apremiante. De otra forma se produciría una distribución injusta en la carga fiscal, ya que lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar", STC 110/84, (F.J. 3º). Recientemente, SSTC 76/90, de 26 de abril, (F.J. 3º); 50/1995, de 23 de febrero, (F.J. 6º).

⁷³⁴ LOZANO SERRANO, C.: *Consecuencias de la jurisprudencia...*, ob. cit., pág. 27.

⁷³⁵ En este sentido, LASARTE ALVAREZ dice que "la justicia es fundamento básico del orden constitucional y un valor superior de nuestro ordenamiento", de ahí, la exigencia de un sistema tributario justo, *El sistema tributario actual...*, ob. cit., pág. 15. En relación con la Constitución italiana, ROSSANO afirma que ésta pertenece a las definidas como "sociales", y que, por tanto, es legítimo afirmar que el principio de justicia social constituye un principio latente en el ordenamiento constitucional italiano, *L'eguaglianza giuridica nell'ordinamento costituzionale*, Jovene, Napoli, 1966, pág. 270.

se conecta con el principio de igualdad a la hora de fundamentar el principio de solidaridad.

El deber de contribuir aspira a concretarse a través de un sistema tributario justo⁷³⁶, así lo reconoce el artículo 31.1 CE. La constitucionalización del deber de contribuir supone la exigencia de pagar tributos. Éstos deben establecerse conforme a los principios de justicia tributaria. Son varios los principios jurídicos aludidos en el precepto constitucional que establece el deber de contribuir: el principio de capacidad económica, igualdad tributaria, generalidad, progresividad y no confiscatoriedad. En este sentido, el Tribunal Constitucional en su Sentencia de 20 de julio de 1981, núm. 27, dice que el deber de contribuir, establecido en el artículo 31.1 CE:

"ciñe esta obligación en unas fronteras precisas: la de la capacidad económica de cada uno y la del establecimiento, conservación y mejora de un sistema tributario justo e inspirado en los principios de igualdad y progresividad", (F.J. 4º).

El Profesor LOZANO SERRANO entiende que, en virtud del artículo 31.1 CE, el deber de contribuir debe "enmarcarse en unas coordenadas y en unos principios de justicia sin atención a los cuales el pago del tributo debe reputarse inadmisibles"; consecuentemente -prosigue el autor-, "no cabe -...- cualquier deber de contribuir, ni cualquier prestación patrimonial al ente público, sino sólo aquel que se configura por el legislador de acuerdo con los principios de justicia"⁷³⁷.

La actuación del deber de contribuir se encamina a la realización de la justicia y la igualdad como valores superiores del ordenamiento jurídico: éstos son los que deben conformar su contenido. Así, el sostenimiento de los gastos públicos debe realizarse conforme a las exigencias de los principios de igualdad, justicia, solidaridad y capacidad económica, como proyección de los valores superiores del ordenamiento jurídico en el marco tributario⁷³⁸. La

⁷³⁶ Vid. LASARTE ALVAREZ, J.: *El sistema tributario actual...*, ob. cit., pág. 41. "En consecuencia, los principios del ordenamiento financiero no son propios, peculiares y específicos de él, sino que suponen la plasmación de la justicia -global y común a todo el Derecho- en su ámbito de actuación", LOZANO SERRANO, C.: *Exenciones tributarias...*, ob. cit., pág. 45.

⁷³⁷ *Consecuencias de la jurisprudencia...*, ob. cit., pág. 108. "No basta, por consiguiente, como contenido del artículo 31, el mero deber de pagar", *ibidem*

⁷³⁸ Así, la STC 19/87 afirma que la prosecución de los objetivos constitucionales deben realizarse "en el marco del sistema tributario justo (art. 31.1) y de la solidaridad (art. 138.1) que la Constitución propugna", (F.J. 4º).

actuación del deber de contribuir conforme a dichos principios garantiza su incardinación en la idea de justicia que inspira la constitución.

Tradicionalmente, el principio de capacidad económica ha sido considerado como el principio definidor de la justicia tributaria. Desde esta consideración, la estructura jurídica del tributo debe acomodarse a las exigencias de dicho principio⁷³⁹. Esta exigencia se materializa en la obligación del legislador de tipificar hechos imponible expresivos de capacidad económica⁷⁴⁰. Este principio se presenta, pues, como una cualidad objetiva del presupuesto de hecho tributario⁷⁴¹. De la respuesta de los tributos a esta exigencia se hace depender su legitimidad constitucional⁷⁴². El principio aparece proyectado como criterio exclusivo de justicia tributaria. Ahora bien, esta tesis no puede seguir defendiéndose a raíz de la promulgación de la Constitución española de 1978. El artículo 31.1 CE diferencia, por un lado, la capacidad económica y, por el otro, el sistema tributario justo. Esta circunstancia nos revela que la justicia tributaria no se identifica exclusivamente con el principio de capacidad económica. Es decir, éste deja de ser criterio exclusivo y excluyente de justicia tributaria⁷⁴³. Otros principios,

⁷³⁹ Vid. MARTIN DELGADO, J.M.: "Los principios de capacidad económica...", ob. cit., pág. 62; LOZANO SERRANO, C.: *Consecuencias...*, ob. cit., pág. 22, y la bibliografía allí citada, nota 25; MARTIN QUERALT, J., y LOZANO SERRANO, C.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, ob. cit., pág. 131.

⁷⁴⁰ Vid. GIARDINA, E.: *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Giuffrè, Milano, 1961, pág. 439; MANZONI, I.: *Il principio...*, ob. cit., pág. 148; MAFFEZZONI, F.: *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Utet, Torino, 1970, pág. 56; BERLIRI, A.: *Corso Istituzionale di Diritto Tributario*, (Vol. I) ed. 1985, Giuffrè, Milano, págs. 56-57. Desde esta perspectiva, el principio de capacidad económica desempeña una función de garantía, GAFFURI, F.: *L'attitudine alla contribuzione*, ob. cit., pág. 35.

⁷⁴¹ Vid. LOZANO SERRANO, C.: *Consecuencias de la jurisprudencia...*, ob. cit., pág. 22.

⁷⁴² Vid. MOSCHETTI, F.: *El principio de capacidad...*, ob. cit., pág. 259; RODRIGUEZ BEREIJO, A.: "El sistema tributario en la Constitución", ob. cit., pág. 43.

⁷⁴³ Como brillantemente señala MARTIN DELGADO "la Constitución rompe con esta tradición [la tradición del principio de capacidad económica como criterio inspirador de la justicia tributaria], reduciéndola a un mero criterio, no exclusivo, cuyo contenido está por precisar. Como puede apreciarse por una lectura del texto la capacidad económica aparece como distinta de la justicia tributaria. Se dice que la contribución a las cargas públicas ha de realizarse de acuerdo con la capacidad económica, pero «mediante un sistema tributario justo», lo que significa que el sistema tributario no realiza la justicia por respetar el principio de capacidad económica. Es preciso algo más" ("Los principios de capacidad económica...", ob. cit., pág. 65), "...es preciso, ..., dar cabida a nuevos elementos conforme a los cuales conseguir un sistema justo", *ibidem*, pág. 69. En definitiva, la capacidad económica ya no es criterio exclusivo de justicia tributaria, *vid.* MARTIN DELGADO, J.M.: *ibidem*, págs. 65 y 69; LEJEUNE

además del anterior, integran el contenido de la justicia tributaria conforme al cual se debe realizar el deber de contribuir⁷⁴⁴.

De este modo, el contenido y la función del principio de capacidad económica en el marco de un sistema tributario justo se reduce notablemente. Ciertamente, el principio de capacidad económica establece una exigencia lógica⁷⁴⁵. Ésta se concreta en la conexión ineludible del deber de contribuir con la existencia de un substrato económico sobre el que fundamentarlo⁷⁴⁶. En este sentido, el principio de capacidad económica exige

VALCARCEL,E.: "Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria", ob. cit., pág. 121; CASADO OLLERO,G.: "El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (I)", REDF,núm. 32/1981, pág. 572; MARTINEZ LAGO,M.A.: "Función motivadora...", ob. cit., pág. 613; LOZANO SERRANO,C.: *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional...*, ob. cit., pág. 25; SIMON ACOSTA,E.: "Las tasas y precios públicos en las entidades locales", en *La reforma de las Haciendas Locales*, Lex Nova, Valladolid, 1991, pág. 115; ARRIETA MARTINEZ DE PISON,J.: *Régimen fiscal de las aguas*, ob. cit., pág. 41; RODRIGUEZ BEREJO,A.: "El sistema tributario en la Constitución", ob. cit., pág. 43; ORON MORATAL,G.: "Notas sobre el concepto...", ob. cit., pág. 1574. Así, lo entiende también la jurisprudencia constitucional. En la STC 27/81, se dice que la Constitución española "alude, expresamente, al principio de capacidad contributiva y, además, lo hace sin agotar en ella -...- el principio de justicia en materia contributiva", (F.J. 4º).

Esta circunstancia viene a romper con una disfunción grave que se estaba produciendo en el seno de los sistemas tributarios modernos; ésta se venía produciendo desde la generalización de la utilización de los tributos con fines de política económica. Estos tributos se informaban en otros criterios de justicia distinto al de capacidad económica, con lo que originaban una ruptura con la construcción dogmática vigente, *vid.* sobre el tema, MARTIN DELGADO,J.M.: "Los principios de capacidad económica...", ob. cit., pág. 68.

744 Ya lo anticipó en su momento CORTES DOMINGUEZ al afirmar que el principio de capacidad contributiva "muchas veces, quizás tendrá que ceder en beneficio de la aplicación de otros principios más eficaces en la obtención de un reparto más justo de la renta y de un crecimiento de ésta", "El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica", RDFHP núm. 60/1965, pág. 1008.

745 Dice al respecto, PALAO TABOADA: "el principio de capacidad contributiva se impone con la fuerza de la evidencia intuitiva: en efecto, no puede negarse que los impuestos deben ser graduados de alguna manera en función de la riqueza o fuerza económica de los contribuyentes, por muy indeterminada que ésta sea... Puede decirse, para explicar este valor, que la matización de la carga tributaria según la capacidad económica forma parte de las «estructuras lógico-objetivas» que constituyen la «naturaleza de las cosas» que ha de tenerse presente en la legislación tributaria, de modo que su evidente ignorancia, objetivamente comprobada, equivale precisamente a la arbitrariedad de la legislación fiscal", "Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva...", ob. cit., págs. 422-423. En este sentido, también, *vid.* CASADO OLLERO,G.: "Los fines no fiscales de los tributos", ob. cit., pág. 476.

746 En este sentido, dice MARTIN DELGADO que "el tributo sólo es concebible allí donde la riqueza exista", "Los principios de capacidad económica...", ob. cit., pág. 66. Así lo entiende, igualmente, el Tribunal Constitucional, al afirmar que "Capacidad económica a efectos de contribuir a los gastos públicos, tanto significa como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra", Sentencia 27/81, (F.J. 4º). Esta idea está ampliamente extendida en la doctrina, *vid.* PALAO TABOADA,C.: "En torno a la

la existencia de fuerza o potencia económica⁷⁴⁷. Ahora bien, ya no es necesario que esta fuerza o potencia económica se concrete en el presupuesto de hecho del tributo⁷⁴⁸, sino que el principio de capacidad económica se materializa como cualidad subjetiva del obligado tributario⁷⁴⁹. Desde este

jurisprudencia reciente del Tribunal Constitucional...", ob. cit., pág. 446; CASADO OLLERO, G.: *ibidem*, págs. 475-476; RODRIGUEZ BEREJO, A.: "El sistema tributario en la Constitución", ob. cit., pág. 43. Esta conexión deber de contribuir y capacidad económica aparece exigida constitucionalmente -art. 31.1-, incluso en relación con los tributos que persigan fines extrafiscales; así, lo reconoce, tanto el Tribunal Constitucional en su Sentencia 37/87, (F.J. 13º), como la doctrina, *vid.*, al respecto, CASADO OLLERO, G.: *ibidem*, ob. cit., pág. 480. En la doctrina italiana, *vid.* MICHELI, G.A.: "Profili critici...", ob. cit., pág. 30; AMATUCCI, A.: "Qualità della vita, ...", ob. cit., pág. 414; DE MITA, E.: *Appunti di diritto tributario (I)*, ob. cit., pág. 106; *Idem*: "I limiti costituzionali della tassazione", *DPT*, núm. 4/1994, pág. 1043.

⁷⁴⁷ Ya GIARDINA afirmó que la fuerza económica constituye el substrato de la noción de capacidad económica, aunque no agotara en él su contenido, *Le basi teoriche del principio...*, ob. cit., pág. 437; también, LASARTE ALVAREZ, J.: "La formulazione della legge tributaria ed il principio della capacità contributiva", *DPT*, 1965, I, pág. 508; MOSCHETTI, F.: voce "Capacità contributiva", ob. cit., pág. 9; MARTIN DELGADO, J.M.: "Los principios de capacidad económica...", ob. cit., pág. 67. Desde esta perspectiva, la función del principio de capacidad económica se identifica con lo que MANZONI denomina "presupuesto de la imposición", *Il principio...*, ob. cit., págs. 13-14; De otra parte, DE MITA alude al principio de capacidad contributiva como expresión del fundamento económico y el límite de la imposición, manifestándose éste "como de racionalidad de la imposición", "I limiti costituzionali della tassazione", ob. cit., pág. 1043.

⁷⁴⁸ SSTC 37/87, de 26 de marzo; 186/93, de 5 de julio. Asimismo, LOZANO SERRANO, C.: *Consecuencias de la jurisprudencia...*, ob. cit., págs. 23 y 26. En la doctrina italiana, *vid.* MARSAGLIA, G.M.: "Spunti in tema di capacità contributiva", *RDFSF*, 1973, II, pág. 16; en este sentido, el autor dice que los términos del problema del deber de contribuir "sono da una parte il complesso del carico fiscale risultante dalle norme che impongono il concorso e dall'altra la capacità contributiva del soggetto di imposta: «in ragione della propria capacità contributiva» dice l'art. 53 Cost., e non nei limiti della forza economica dimostrata dall'atto o fatto presupposto di una singola imposizione", pág. 17.

⁷⁴⁹ *Vid.* SAINZ DE BUJANDA, F.: "Teoría jurídica de la exención tributaria", ob. cit., el autor afirma, en este sentido, que "En el sistema español puede darse por cierto que la capacidad contributiva alude a una correspondencia entre la carga fiscal y la riqueza del sujeto", pág. 397; MARSAGLIA, G.M.: "Spunti in tema di capacità contributiva", ob. cit., págs. 16-17; ESCRIBANO, F.: *La configuración jurídica del deber de contribuir...*, ob. cit., pág. 259; LOZANO SERRANO, C.: *Consecuencias de la jurisprudencia...*, ob. cit., pág. 23. Así, lo ha puesto de manifiesto el Tribunal Constitucional en su Sentencia 27/81, de 20 de junio, habla de que el deber de contribuir cñe el mismo "en unas fronteras precisas: la de la capacidad económica de cada uno" (F.J. 4º); en su Sentencia 45/89, de 20 de febrero, al afirmar que las exigencias derivadas del principio de capacidad económica son "referibles sólo a las personas físicas o jurídicas", (F.J. 7º); en su Sentencia 37/1987 defiende que el ser propietarios de fincas rústicas e infrautilizarlas «es por sí mismo revelador de la titularidad de una riqueza...» (F.J. 13º), en este caso, el Tribunal Constitucional salva el principio de capacidad económica porque refiere el mismo a la persona titular de la finca (Cfr. ARRIETA MARTINEZ DE PISON, J.: *Régimen fiscal de las Aguas*, ob. cit., pág. 42, nota 42); y, por último, en su Sentencia 186/1993, (F.J. 4º). Esta posición es la mantenida por la Corte Costituzionale italiana. En este sentido, *vid.* MARONGIU: "Il principio di capacità contributiva nella giurisprudenza della Corte Costituzionale", *DPT*, 1985, págs. 13 y 14. Así, "per capacità contributiva deve intendersi l'idoneità soggettiva all'obbligazione d'imposta deducibile dal presupposto al quale la

planteamiento, el sistema tributario es el que debe responder al principio en cuestión⁷⁵⁰; mientras que en relación con cada uno de los tributos el principio de capacidad económica, aunque estará siempre presente, tendrá distinta proyección. En unos casos positiva, configurando el presupuesto de hecho y la estructura cuantitativa del tributo; en otros casos negativa, impidiendo que el tributo recaiga sobre situaciones en las que el sujeto esté privado de fuerza económica para responder a la exacción coactiva en la que se concreta aquél⁷⁵¹.

Fuera de estas exigencias, la eficacia del principio de capacidad económica se relativiza⁷⁵². Debe coordinarse con el resto de principios -sobre

prestazione é collegata», (F.J. 3.º), sent. Corte costituzionale 144/1972 (nota sacada de ESCRIBANO,F.: *La configuración...*, ob. cit., pág. 201. En la misma línea, MOSCHETTI sostiene que la Corte costituzionale coincide a la hora de definir el principio de capacidad contributiva con "il riferimento alla forza economica del soggetto...", "Profili generali", ob. cit., pág. 28.

⁷⁵⁰ Vid. MARTIN DELGADO,J.M.: "Los principios de capacidad...", ob. cit., pág. 70; LOZANO SERRANO,C.: *Consecuencias de la jurisprudencia...*, ob. cit., pág. 23; MARTIN QUERALT,J., y LOZANO SERRANO,C.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, ob. cit., pág. 133.

⁷⁵¹ Vid. MARTIN QUERALT,J., y LOZANO SERRANO,C.: *ibidem*. En sentido negativo, el principio de capacidad económica rechaza cualquier criterio de imposición que contradiga las exigencias que dicho principio incorpora a la configuración del tributo, MARTIN DELGADO,J.M.: *ibidem*, pág. 69.

⁷⁵² Vid. LOZANO SERRANO,C.: *Exenciones tributarias...* ob. cit., pág. 27; *Idem: Consecuencias de la jurisprudencia...*, ob. cit., pág. 24. El Profesor LOZANO SERRANO sitúa las causas de dicho proceso de limitación de la eficacia del principio de capacidad económica en la indefinición de su contenido, la existencia de problemas irresolubles desde la perspectiva de dicho principio (tributos con fines no fiscales) y el empuje del principio de igualdad, *ibidem*. En contra, se puede hablar de una línea doctrinal que conserva en el principio de capacidad económica la clave a partir de la cual explicar la justicia tributaria. Así, PEREZ DE AYALA alude al mismo como "el presupuesto lógico o conceptual para elaborar desde las diversas modalidades de la justicia los principios de justicia fiscal propiamente dichos: el de progresividad, el de igualdad y el de no confiscatoriedad impositivas", "Las cargas públicas: principios para su distribución", HPE núm. 59/1979, pág. 90, también pág. 88; en la misma línea MARTINEZ LAGO,M.A.: "Una interpretación constitucional...", ob. cit., págs. 416 y 426; *Idem*: "Los fines no fiscales de la imposición y la prohibición de confiscatoriedad", ob. cit., pág. 144. Desde ésta configuración elástica del principio de capacidad económica se modula la adaptación del mismo a las exigencias económicas y sociales impuestas en la Constitución, así, MARTINEZ LAGO: "Los fines...", ob. cit., pág. 144. En la doctrina italiana, MOSCHETTI define el principio de capacidad contributiva en clave solidaria, desde esta perspectiva "capacidad contributiva no es, por tanto, toda manifestación de riqueza, sino sólo aquella potencia económica que debe juzgarse idónea para concurrir a los gastos públicos, a la luz de las fundamentales exigencias económicas y sociales acogidas en nuestra Constitución", *El principio...*, ob. cit., pág. 277; para el autor esta posición puede deducirse de la posición de la Corte costituzionale quien, según MOSCHETTI, coincide en dos aspectos esenciales acerca del concepto del principio de capacidad contributiva: "il riferimento alla forza economica del soggetto, la non identificazione con tale forza economica e la qualificazione della stessa in linea con i fondamentali principi della Costituzione", "Profili generali", ob. cit., pág. 28.

todo con el principio de igualdad⁷⁵³- que conforman el sistema tributario a la hora de fijar la justicia del deber de contribuir. Así lo reconoció tempranamente el Tribunal Constitucional en su Sentencia 27/81 (F.J. 4º).

Salvada la exigencia esencial que se deriva del contenido del principio de capacidad económica, la contribución al sostenimiento de los gastos públicos mediante un sistema tributario justo exige tener en cuenta otra serie de principios y criterios de justicia que concretan esa idea a la hora de actuar el deber de contribuir.

En consecuencia, queda por analizar el resto de principios que actúan la distribución equitativa de las cargas públicas. En este momento, la cuestión deriva hacia la determinación de los principios que configuran la justicia del sistema tributario; esto es, hacia la determinación de la idea de justicia que debe inspirar el deber de contribuir.

El deber de contribuir se actúa en la CE (art. 31.1) mediante un *sistema tributario justo*, "inspirado en los principios de igualdad y progresividad que en ningún caso tendrán alcance confiscatorio". El texto constitucional no define en sí el contenido de la justicia del sistema tributario, sino que lo hace a través de la indicación de los principios que la informan. En la misma línea, el Tribunal Constitucional cuando se le ha presentado la oportunidad de definir la justicia tributaria ha optado por declinar el envite y aludir a los principios que conforman su contenido. Así, afirma que:

"el legislador constituyente ha dejado bien claro que el sistema justo que se proclama no puede separarse, en ningún caso, del principio de progresividad ni del principio de igualdad", STC 27/81, (F.J. 4º).

La justicia tributaria, como concreción del deber de contribuir, se define por referencia a los criterios que informan su contenido: éstos son los principios de justicia tributaria. El deber de contribuir se actúa conforme al ideal de justicia que informa el sistema tributario. Éste se configura de acuerdo con las directrices que imponen los principios de justicia tributaria:

Desde esta perspectiva, el principio de capacidad contributiva adquiere una gran dimensión, así, MOSCHETTI defiende que el art. 53 CI tutela, por una parte, "*l'interesse colectivo* che «tutti concorrano alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva» y, por el otro, "*l'interesse del singolo contribuente* a non essere tassato più della propria capacità contributiva, specifica ed effettiva", *ibidem*, ob. cit., pág. 19.

⁷⁵³ Afirma, en este sentido, LOZANO SERRRANO que el resultado del proceso de relativización del principio de capacidad económica "ha sido la mayor atención hacia el principio de igualdad...", *Consecuencias de la jurisprudencia...*, ob. cit., pág. 25.

principio de capacidad económica, generalidad, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad (art. 31.1 CE)⁷⁵⁴. Éstos, a su vez, se inspiran en la justicia que informa el Ordenamiento jurídico (art. 1.1 CE). La justicia, tal como aparece plasmada en el Texto constitucional, infunde el contenido conforme al cual se concreta el deber de contribuir.

Esta conformación requiere el análisis del resto de los principios de justicia tributaria. Fundamentalmente del principio de igualdad tributaria, como valor fundamental y primario del Ordenamiento jurídico⁷⁵⁵. El menor peso de los otros tres principios se justifica, *a priori*, en la pretendida deducción de éstos respecto de los principios tributarios de capacidad económica e igualdad tributaria. No obstante, lo que, desde luego, está fuera de toda duda es su virtualidad como principios tributarios que informan la justicia del sistema tributario.

El principio de igualdad tributaria es el criterio más decisivo a la hora de definir la justicia tributaria, como reflejo de la justicia del ordenamiento jurídico, plasmada constitucionalmente⁷⁵⁶. Éste aparece ampliamente recogido a lo largo del Texto constitucional. De hecho, se proclama como un valor superior del ordenamiento jurídico (art. 1.1 CE), y, partiendo de dicha configuración, vertebrada el resto del ordenamiento jurídico-constitucional. Así lo entiende el Tribunal Constitucional⁷⁵⁷. Su contenido se proyecta doblemente: por un lado, como exigencia de ausencia de discriminación ante

⁷⁵⁴ Vid. RODRIGUEZ BEREIJO, A.: "El sistema tributario en la Constitución", ob. cit., pág. 43.

⁷⁵⁵ Así lo entiende el Tribunal Constitucional, al afirmar que "la igualdad es un valor preeminente en el ordenamiento jurídico español, al que debe colocarse en un rango central, según dispone el art. 1.1 de la C.E." (STC 8/1986, de 21 de enero, F.J. 4º). También lo entiende la doctrina, *vid.* SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho Financiero*, ob. cit., pág. 106; LOZANO SERRANO, C.: *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, ob. cit., pág. 27; *idem*: *Consecuencias de la jurisprudencia...*, ob. cit., págs. 25 y 31; MARTIN QUERALT, J., y LOZANO SERRANO, C.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, ob. cit., pág. 126.

⁷⁵⁶ "La idea de igualdad es la expresión lógica del valor justicia", SAINZ DE BUJANDA, F.: *ibidem*. En este sentido, LEJEUNE VALCARCEL habla del principio de igualdad como "principio rector de la justicia tributaria", hasta el punto de entender al principio de justicia tributaria como especificación del principio de igualdad, "Aproximación al principio...", ob. cit., pág. 121.

⁷⁵⁷ STC 19/87, de 17 de febrero, (F.J. 3).

la ley⁷⁵⁸ y en la aplicación de la ley (art. 14 CE)⁷⁵⁹; por el otro, y fundamentalmente, como exigencia de la realización de una igualdad real (art. 9.2 CE)⁷⁶⁰. Desde esta perspectiva, el contenido del principio de igualdad no se agota, simplemente, con la negación de las desigualdades de trato, sino que adquiere un contenido positivo. Exige la intervención en la realidad con la finalidad de realizar mandatos constitucionales, como concreción de la igualdad real⁷⁶¹. En este sentido, el Alto Órgano sostiene que el cumplimiento del principio de igualdad material (art. 9.2 CE) puede imponer

"la adopción de normas especiales que tiendan a corregir los efectos dispares que, en orden al disfrute de bienes garantizados por la Constitución, se sigan de la aplicación de disposiciones generales en una sociedad cuyas desigualdades radicales han sido negativamente valoradas por la propia norma fundamental", STC 19/88, de 16 de febrero, (F.J. 10º)⁷⁶².

La posición contraria, esto es, aquella que limita el contenido del principio de igualdad al tratamiento uniforme de todos los ciudadanos ante la ley, desconociendo la desigualdad material de éstos, ocasiona la

⁷⁵⁸ Al respecto afirma el Tribunal Constitucional que "En conexión directa con aquel valor superior y central, el art. 14 de la C.E. establece el principio de igualdad jurídica o igualdad de los españoles ante la ley, que constituye, por imperativo constitucional, un derecho fundamental de la persona a no sufrir discriminación jurídica alguna, esto es, a no ser tratada jurídicamente de manera diferente a quienes se encuentren en su misma situación", STC 8/86, de 21 de enero, (F.J. 4º). También, STC 19/88, de 16 de febrero, (F.J. 6º). La igualdad formal -art. 14 CE- confiere a los españoles "la igualdad jurídica, es decir, a no soportar un perjuicio -o una falta de beneficio- desigual e injustificado en razón de los criterios jurídicos por los que se guía la actuación de los poderes públicos", STC 8/86, (F.J. 4º).

⁷⁵⁹ STC 8/86, de 21 de enero, (F.J. 4º). En la doctrina, *vid.* LOZANO SERRANO, C.: *Consecuencias de la jurisprudencia...*, ob. cit., pág. 27, nota 39, sobre todo la jurisprudencia constitucional allí citada.

⁷⁶⁰ *Ibidem*, pág. 28, nota 42, y la jurisprudencia constitucional allí citada. Así sucede en el ordenamiento jurídico italiano: "La Corte, peraltro, distingue un principio di eguaglianza intenso come trattato pari di situazioni eguali ed un principio generale di ragionevolezza", *vid.* BIANCO, G.: "Principio di eguaglianza, parità di trattamento ed indennità di fine rapporto", comentario a la Sentenza de la Corte costituzionale 22 novembre 1991, n. 421, *Giur. cost.* núm. 2/1992, pág. 1511.

⁷⁶¹ En este sentido, el Tribunal Constitucional afirma que el art. 9.2 CE "puede actuar como un principio matizador de la igualdad formal consagrada en el art. 14 de la Constitución, permitiendo regulaciones cuya desigualdad formal se justifica en la promoción de la igualdad material", STC 98/85, de 29 de julio, (F.J. 9). En Italia, así lo sostiene en relación con la Constitución italiana FICHERA, F.: *Imposizione ed extrafiscalità...*, ob. cit., pág. 125.

⁷⁶² La cursiva es nuestra.

continuidad en el tiempo de la situación de desigualdad sustancial sobre la que recae⁷⁶³.

Esta configuración material del principio de igualdad exige la intervención del Estado en la realidad social y económica con la pretensión de modificarla⁷⁶⁴, ajustándola a las exigencias constitucionales. De este modo, el principio de igualdad no sólo permite diferencias de trato, sino que éstas pueden venir exigidas por él⁷⁶⁵. Desde esta perspectiva, el principio de igualdad ampara las desigualdades de trato; ahora bien, siempre que éstas vengan justificadas en criterios objetivos y razonables⁷⁶⁶. En caso contrario, nos encontraríamos ante auténticas discriminaciones, en ningún caso amparadas por el principio de igualdad⁷⁶⁷.

Por tanto, la clave está en determinar cuáles son esos criterios que determinan la razonabilidad de la discriminación amparada por el principio de igualdad. La respuesta está en el propio fundamento del principio de igualdad material. Éste se encuentra en la realización de la igualdad de hecho entre los ciudadanos; es decir, en la realización de la idea de justicia. Ella conforma su contenido de acuerdo con las exigencias derivadas del texto constitucional. La justicia se identifica, pues, con los principios y mandatos constitucionales. Por ello, las discriminaciones razonables y justificadas son

763 Vid. FICHERA, F.: *Imposizione ed extrafiscalità...*, ob. cit., pág. 105.

764 *Ibidem*, pág. 122.

765 Así, SSTC 114/83, de 6 de diciembre, (F.J. 2º), 98/85, de 29 de julio, (F.J. 9º), 19/88, de 16 de febrero, (F.J. 10). En la doctrina, *vid.* LOZANO SERRANO, C.: *Consecuencias de la jurisprudencia...*, ob. cit., pág. 28; el autor dice, al respecto, que "es el cumplimiento del principio mismo el que puede obligar a que se arbitre un trato discriminatorio que contrarreste o compense situaciones de desigualdad con el fin de lograr esa igualdad real que se persigue como objetivo del ordenamiento jurídico y, particularmente, del ordenamiento tributario", *ibidem*. Asimismo, AAVV.: *Cuestiones tributarias prácticas*, ob. cit., pág. 170.

766 Vid. SSTC 180/85, de 19 de diciembre, (F.J. 2º); 8/86, de 21 de enero, (F.J. 4º). La cuestión, como muy bien apunta LOZANO SERRANO, es verificar si la diferenciación de trato está "racional y objetivamente fundada", *Exenciones tributarias...* ob. cit., pág. 28.

767 Así, ATC 230/84, de 11 de abril, (F.J. 2º). En estos caso, CANO MATA entiende que se produce una "quiebra del principio de igualdad", "La garantía constitucional de la igualdad constituye, en el ordenamiento jurídico español, un principio que tiene que ser respetado por cualquiera de los tributos que recaen sobre el sujeto contribuyente y por el conjunto del sistema fiscal", RDFHP núm. 202/1989, pág. 834.

aquellas que se fundamentan en los mandatos constitucionales⁷⁶⁸. Así, la objetividad y la razonabilidad de las desigualdades de trato deben justificarse en el intento de hacer realidad dichos mandatos⁷⁶⁹. El principio de igualdad, por tanto, aparece caracterizado desde una doble vertiente: negativa, entendido como "interdicción de la arbitrariedad"⁷⁷⁰; y positiva, expresado como la necesidad de hacer realidad la igualdad material, cuyo contenido aparece establecido en el texto constitucional.

En relación con el principio de igualdad, se exige, igualmente, un ulterior requisito, a saber: la proporcionalidad de la diferenciación realizada con el fin perseguido⁷⁷¹. Así, lo exige la doctrina del Tribunal Constitucional⁷⁷². De otra parte, no afecta al cumplimiento de las exigencias

⁷⁶⁸ Este planteamiento, creemos, se puede deducir *a sensu contrario* del pensamiento del Profesor PALAO TABOADA, cuando afirma que las discriminaciones no razonables o injustificadas son aquellas que son "contrarias a la conciencia jurídica de la colectividad", ("En torno a la jurisprudencia...", ob. cit., pág. 446); por tanto, las discriminaciones razonables y justificadas son aquellas acordes a la conciencia jurídica de la colectividad; en este sentido, no es difícil deducir que la conciencia jurídica de la colectividad se plasma, fundamentalmente, en la Constitución, como norma suprema del ordenamiento jurídico.

⁷⁶⁹ Así, la STC 180/85, de 19 de diciembre, dice que el legislador no podrá "establecer entre situaciones subjetivas semejantes diferencias que no se orienten a un fin constitucionalmente lícito" (F.J. 2º). Asimismo, las SSTC 19/88, de 16 de febrero, (F.J. 6º), 209/1988, de 10 de noviembre, (F.J. 6º). Por tanto, para el Tribunal Constitucional los preceptos constitucionales constituyen "una razón suficiente" para amparar la distinción, STC 180/85 (F.J. 2º). Vid. LOZANO SERRANO, C.: *Consecuencias de la jurisprudencia...*, ob. cit., pág. 29; el autor entiende que las desigualdades de trato deben encontrar respaldo en los criterios o principios acogidos por el ordenamiento jurídico, *ibidem*. En este contexto, se hacen ciertas las palabras de NEUMARK cuando afirmó que la desigualdad de trato puede venir exigida por un imperativo de justicia, *Los principios de la imposición*, ob. cit., pág. 129.

⁷⁷⁰ PALAO TABOADA, C.: "Apogeo y crisis del principio...", ob. cit., pág. 411; *Idem*: "En torno a la jurisprudencia...", ob. cit., pág. 446.

⁷⁷¹ Vid. LOZANO SERRANO, C.: *Consecuencias de la jurisprudencia...*, ob. cit., pág. 30. SUAY RINCON fundamenta la necesidad de adecuación, aptitud y proporcionalidad de la medida que introduce la desigualdad, en el principio de igualdad formal proclamado en el artículo 14 CE, "El principio de igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional", en *Estudios sobre la Constitución española. Homenaje al Profesor GARCIA DE ENTERRIA*, Vol. II, Civitas, Madrid, 1991; no obstante, el autor observa el problema que supone el no haberse fijado el criterio que determine cuando es necesario realizar el juicio de proporcionalidad, *ibidem*, pág. 864; modestamente, consideramos que dicho juicio debe acompañar siempre a las desigualdades arbitradas por el legislador con la finalidad de alcanzar el mandato de la igualdad real. Al respecto, señala MOSCHETTI que la inadecuación hace incurrir la desigualdad de trato en privilegio, *El principio de capacidad contributiva*, ob. cit., pág. 290.

⁷⁷² El Tribunal Constitucional exige que en las diferenciaciones de trato deben existir "una razonable relación de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida", SSTC 75/83, de 3 de agosto, (F.J. 2º), 209/88, de 10 de noviembre, (F.J. 6º).

del principio de igualdad "que el trato desigual sea el único, ni siquiera el mejor de los instrumentos imaginables"⁷⁷³. Esta circunstancia favorece la decisión política del legislador, que tan sólo estará limitado por el juicio de proporcionalidad, la objetividad y la razonabilidad de la desigualdad de trato.

El principio de igualdad se proyecta a través de las exigencias del principio de generalidad. Desde esta perspectiva, se exige que "Todos" contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos. En este sentido, el legislador deberá tipificar como hecho imponible de un tributo todas las situaciones que respondan a la idea de justicia que informa el establecimiento del mismo. Por ello, no será acorde con el principio de generalidad el hecho de que el legislador configure un tributo de acuerdo con la idea de justicia que se proyecta por exigencia de un principio jurídico, y no se extienda a todas las situaciones que son subsumibles en dicha idea de justicia, siempre que este hecho no se ampare en otros principios constitucionales. El principio de generalidad exige la extensión de la idea de justicia que informa la existencia de un tributo al resto de circunstancias y situaciones subsumibles en ella.

Además, el principio de igualdad tributaria, como proyección en el ámbito tributario del más general de igualdad, asume el contenido *supra* indicado⁷⁷⁴. En este sentido, el Tribunal Constitucional dice que es indispensable para el cumplimiento de dicho principio la producción de "una cierta desigualdad cualitativa"⁷⁷⁵, ya que:

⁷⁷³ STC 180/85, de 19 de diciembre, (F.J. 2º), el Tribunal Constitucional fundamenta su decisión en el hecho de que "no es función de este Tribunal formular juicios técnicos ni tampoco de mera oportunidad acerca de los actos y disposiciones del poder público", (F.J. 2º). Asimismo, en la STC 75/1983, de 3 de agosto, (Fs.Js. 2º y 7º).

⁷⁷⁴ STC 19/87, de 17 de febrero, (F.J. 3º). En la doctrina, *vid.* LOZANO SERRANO, C.: *Exenciones tributarias...* ob. cit., págs. 27-28. Esta circunstancia confirma, al decir de LOZANO SERRANO, que "la justicia tributaria no es distinta ni separable de la justicia en general, sino concreción de ésta, que es indivisible, en el ámbito tributario", *Consecuencias de la jurisprudencia...*, ob. cit., pág. 27. En Italia, *vid.* FICHERA, F.: *Imposizione ed extrafiscalità...*, ob. cit., pág. 105.

⁷⁷⁵ STC 27/81, de 20 de julio, (F.J. 4º); el Tribunal Constitucional fundamenta dicha interpretación del contenido del principio de igualdad tributaria en la conexión que se produce entre el principio de igualdad y los principios de capacidad económica y progresividad, ya que la misma impide una simple reconducción de aquél a los términos del artículo 14 CE, siendo indispensable para entender cumplido dicho principio "una cierta desigualdad cualitativa", (F.J. 4º). Asimismo, SSTC 45/89, de 20 de febrero, (F.J. 4º), 76/90, de 26 de abril, (F.J. 6º). En esta evolución del contenido del principio de igualdad tributaria hacia la exigencia de igualdad real, tiene mucho que ver, en opinión de los Profesores MARTIN QUERALT y LOZANO SERRANO, la "conexión entre la igualdad y progresividad en el ámbito tributario",

"La igualdad ante la ley -ante la ley tributaria, en este caso- resulta, pues, indisoluble de los principios (generalidad, capacidad, justicia y progresividad, en lo que ahora importa) que se enuncian en el último precepto constitucional citado [art. 31.1 CE]" (STC 209/88, de 10 de noviembre, F.J. 6º).

Esta situación presenta un notable interés, ya que la justicia tributaria debe imbuirse del contenido del principio de igualdad. Desde esta perspectiva, se conecta el deber de contribuir con la realización del valor superior igualdad. Así, el principio de igualdad tributaria va a exigir que la ley tributaria provoque desigualdades de trato, con la finalidad de hacer realidad la igualdad de hecho entre los ciudadanos, proclamada constitucionalmente⁷⁷⁶. Dichas desigualdades de trato, no obstante, han de fundarse en razones objetivas y razonables.

Ante esta formulación material del principio de igualdad, la doctrina adopta diversas posiciones. Por una parte, algunos autores entienden que el principio de igualdad se proyecta en el ámbito tributario a través del principio de capacidad económica; de modo que es éste el criterio objetivo, razonable, y sobre todo, exclusivo y excluyente, que justifica las desigualdades de trato. En este sentido, ante capacidades económicas iguales debe pagarse la misma cuota, y ante capacidades económicas distintas debe pagarse diversamente, siempre teniendo en cuenta las circunstancias que disminuyen la capacidad económica de los sujetos pasivos (número de hijos, discapacidad, etc...) ⁷⁷⁷. Por la otra, existe un sector doctrinal según el cual el principio de igualdad tributaria no agota su contenido en el principio de capacidad económica⁷⁷⁸. Así, el principio de igualdad ampararía discriminaciones ante capacidades económicas similares, "siempre que estuviesen objetivamente justificadas y

Curso de Derecho Financiero y Tributario, ob. cit., pág. 128; como por otra parte, se pone de manifiesto el ATC 230/84, de 11 de abril.

⁷⁷⁶ Vid. LEJEUNE VALCARCEL, E.: "Aproximación al principio...", ob. cit., pág. 177; MARTINEZ LAGO, M.A.: "Función motivadora...", ob. cit., pág. 615; *Idem*: "Los fines no fiscales de la imposición...", ob. cit., pág. 139; RODRIGUEZ BEREIJO, A.: "El sistema tributario en la Constitución", ob. cit., pág. 47.

⁷⁷⁷ Vid. BERLIRI, A.: *Curso Instituzionale...*, ob. cit., pág. 126; LASARTE ALVAREZ, J.: *El sistema tributario actual...*, ob. cit., pág. 15. En relación con el tema, PALAO TABOADA sostiene que "La razón fundamental del fracaso de las doctrinas de la capacidad contributiva, en sus formulaciones dogmáticas, es el intento, metodológicamente erróneo, de hallar en el concepto de capacidad contributiva un criterio exclusivo para determinar la igualdad o diversidad de las situaciones a efectos de imposición", "Apogeo y crisis...", ob. cit., pág. 410.

⁷⁷⁸ Vid. PALAO TABOADA, C.: *ibidem*, pág. 422; MARTIN DELGADO, J.M.: "Los principios...", ob. cit., pág. 69; MARTIN QUERALT, J., y LOZANO SERRANO, C.: *Curso de Derecho Financiero...*, ob. cit., pág. 126.

no pudiesen ser consideradas como infundadas o arbitrarias"⁷⁷⁹. Incluso fundamenta desigualdades de trato que amparen su objetividad y razonabilidad en criterios propios de otras ramas jurídicas del ordenamiento distintas a la disciplina jurídica de la norma en la que se produce dicha disparidad de trato, siempre que éstos estén amparados constitucionalmente⁷⁸⁰. Así, lo sostiene la STC 8/86, de 21 de enero⁷⁸¹.

⁷⁷⁹ PALAO TABOADA, C.: *ibidem*, pág. 422. En el mismo sentido, MARTIN DELGADO afirma que la "Constitución no dice que la igualdad o desigualdad de los sujetos ante el tributo debe medirse exclusivamente por sus disponibilidades económicas...", *ibidem*, pág. 69. Para HERRERA MOLINA "esa diversidad de tratamiento puede expresarse con un sólo término: solidaridad", "El principio de igualdad financiera y tributaria en la jurisprudencia constitucional", *REDF* núm. 67/1990, pág. 397. Así, lo reconoce el propio Tribunal Constitucional cuando afirma que "el principio de igualdad consagrado en el art. 14 de la Constitución no impide en modo alguno que el legislador, a efectos fiscales, dé un trato diferente a personas cuya condición social está diferenciada por razones objetivas atinentes a la fuente de sus ingresos o a la cuantía de éstos", Auto 230/84, de 11 de abril, (F.J. 2º).

Esta independencia del principio de igualdad tributaria respecto de las manifestaciones de capacidad económica a la hora de determinar la cuantía del deber de contribuir se puso de manifiesto, igualmente, en la doctrina italiana, así, MANZONI, I.: *Il principio...*, ob. cit., pág. 91; el autor entiende que el destino de la riqueza de un individuo, si se encamina al cumplimiento de mandatos constitucionales, concretados en la satisfacción de ciertas necesidades conectadas a su existencia y desarrollo ético-social (págs. 92-93), debe tenerse en cuenta a la hora de realizar el juicio de capacidad (pág. 91); desde esta perspectiva, el principio de igualdad se proyecta más satisfactoriamente, (pág. 91); LA ROSA, S.: *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, ob. cit., pág. 33; la justificación para este autor viene dada por el desplazamiento del principio de igualdad tributaria del ámbito de los tributos individuales a la esfera del sistema tributario, entendido globalmente, *ibidem*, pág. 34.

⁷⁸⁰ Vid. LOZANO SERRANO, C.: *Consecuencias de la jurisprudencia...*, ob. cit., pág. 29; MARTIN QUERALT, J., y LOZANO SERRANO, C.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, ob. cit., pág. 126. En este sentido, LOZANO SERRANO dice que "Sería, pues conforme con el principio de igualdad una norma tributaria que introdujera un distinto tratamiento entre sujetos que, si en el ámbito fiscal se encuentran en posiciones idénticas -por tener igual capacidad económica- registraran diversas situaciones a la luz de otros sectores jurídicos o de fines y principios integrados en otra rama del ordenamiento", *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, ob. cit., pág. 28. Desde esta posición, LOZANO SERRANO dice que la unidad del ordenamiento jurídico penetra en la configuración de cada una de las ramas jurídicas incorporando los objetivos generales propios del ordenamiento como conjunto al ámbito propio de las distintas ramas jurídicas, *Consecuencias de la jurisprudencia...*, ob. cit. pág. 30.

⁷⁸¹ El Tribunal Constitucional sostiene que "Se trata, por el contrario, de una desigualdad de hecho producida por la aplicación no discriminatoria de una norma jurídica cuyo contenido tampoco vulnera el derecho fundamental invocado", (F.J. 7º). En este caso, el criterio que fundamenta la desigualdad de trato tributaria entre los distintos contribuyentes se fundamenta, o mejor dicho, encuentra su justificación razonable en el hecho de que "tratándose de un municipio de dimensiones considerables, no carece de justificación razonable, habida cuenta de la normal limitación de los recursos administrativos, proceder a esa revisión en forma sucesiva, dividiendo al efecto el término municipal en varias zonas de actuación", (F.J. 7º). Entendemos que dicha formulación de los presupuestos, que fundamentan las diferencias de trato, justificadas objetiva y razonablemente, fue anticipada por el ATC 230/84, de 11 de abril, cuando el Tribunal Constitucional permite al legislador la introducción de "diferenciaci

Desde esta formulación del principio de igualdad, la realización de los mandatos constitucionales es una exigencia del sistema tributario⁷⁸². Éstos vienen a informar el principio de igualdad material; éste encuentra en aquéllos la justicia que debe hacer prevalecer. Estos mandatos constituyen la guía en su afán por "promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas" (art. 9.2 CE). De este modo, los mandatos constitucionales forman parte de la estructura lógica de los juicios de igualdad y se integran en la realización de la justicia del sistema tributario. El legislador actúa las exigencias del principio de igualdad a través de la articulación de normas jurídicas encaminadas a hacer realidad los mandatos constitucionales, siempre que las mismas respeten el resto de exigencias que comportan dicho principio jurídico. La doctrina constitucional acerca del principio de igualdad tributaria se recoge en la STC de 26 de abril de 1990:

"a) no toda desigualdad de trato en la ley supone una infracción del art. 14 de la Constitución, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una deferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable; b) el principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria y carezca de fundamento racional; c) el principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato sino sólo aquellas desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados; d) por último, para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resulten de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos" (F.J. 10º).

La justicia tributaria que informa la configuración jurídica de los tributos va a proyectar las exigencias de los fines constitucionales a través de la actuación del principio de igualdad tributaria. Este planteamiento tiene unas consecuencias precisas. En relación con el principio de capacidad económica, va a suponer la relevancia de los fines constitucionales en la

entre los contribuyentes, bien sea atendiendo a la cuantía de sus rentas, al origen de éstas o cualesquiera otra condición social que considere relevante para atender al fin de la justicia", (F.J. 1º), (la cursiva es nuestra).

⁷⁸² Vid. LOZANO SERRANO, C.: *Consecuencias de la jurisprudencia...*, ob. cit., pág. 25.

valoración de la fuerza económica que sirve de substrato a la imposición⁷⁸³. Así, la realización de la igualdad real puede exigir un mayor o menor gravamen de la potencia económica manifestada en virtud de los fines que informan la exacción tributaria⁷⁸⁴, siempre dentro de los límites impositivos que conforman la justicia del principio de capacidad económica. Por ello, la contribución al sostenimiento de los gastos públicos no se produce automáticamente por la existencia de manifestaciones de capacidad económica, sino que éstas han de ser valoradas, *además*, en virtud de los principios que informan el sistema tributario justo. De dicha valoración debe nacer la decisión de gravar o no la fuerza o potencia económica referida al sujeto pasivo, así como, y sobre todo, su cuantificación⁷⁸⁵.

Además de los principios enunciados, la Norma fundamental hace depender la justicia del sistema tributario de otros dos principios: el principio de progresividad y el de no confiscatoriedad. El primero se predica del sistema tributario⁷⁸⁶, lo que supone la concreción en el ámbito tributario del

⁷⁸³ Así, FICHERA afirma que una potencia económica puede considerarse apta o no para fundar un tributo en función de los fines que se pretenda alcanzar con dicho tributo, *Imposizione ed extrafiscalità...*, ob. cit., pág. 142 y 149. En España, sigue este planteamiento CASADO OLLERO, G.: "Los fines no fiscales de los tributos", ob. cit.; el autor dice que "una misma potencialidad económica que resulta gravable puede ser o no objeto de tributación según los fines fiscales o extrafiscales que se pretendan con el tributo. Lo cual nos previene, de pasada, sobre la relevancia que los fines del impuesto adquieren en el gravamen o en la exención de una manifestación de riqueza...", pág. 478. Desde la perspectiva del tributo ambiental, AMATUCCI pone de manifiesto la relevancia que puede adquirir los fines respecto de una manifestación económica, "Qualità della vita...", ob. cit., nota 131, pág. 412. En contra, BERLIRI, A.: *Corso Istituzionale...*, ob. cit.; el autor dice que "l'articolo 53 ha una funzione ben chiara: precisare che ciò che conta per stabilire l'obbligo di contribuire, il metro, per così dire, per accertare se due situazioni siano o meno uguali, è unicamente la capacità contributiva, con l'ulteriore conseguenza che qualsiasi elemento diverso dalla capacità contributiva non può essere assunto come qualificante del presupposto di fatto al fine di giustificare un trattamento tributario particolare" (pág. 129).

⁷⁸⁴ Vid. MANZONI, I.: *Il principio...*, ob. cit., págs. 104-105.

⁷⁸⁵ Vid. MARTIN DELGADO, J.M.: "Los principios de capacidad económica...", ob. cit., págs. 70 y 71. En este sentido, dice el autor que "Es posible concluir que de dos manifestaciones de riqueza una se someta a tributación y otra no cuando la excepción esté fundamentada en criterios de igualdad, según la justicia que configura al sistema tributario como «justo»", *ibidem*, pág. 70.

⁷⁸⁶ Así, lo entiende tanto el propio Tribunal Constitucional en su Sentencia de 20 de julio de 1981, (F.J. 4º), como la doctrina, vid. MARTIN DELGADO, J.M.: *ibidem*, pág. 73; ESCRIBANO LOPEZ, F.: *La configuración jurídica...*, ob. cit., pág. 264; SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho Financiero*, ob. cit., pág. 111; MARTIN QUERALT, J., y LOZANO SERRANO, C.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, ob. cit., pág. 130; PEREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario*, ob. cit., pág. 39; RODRIGUEZ BEREIJO, A.: "El sistema tributario en la Constitución", ob. cit., pág. 52; En la doctrina italiana, vid. FORTE, F.:

principio de igualdad en su vocación material⁷⁸⁷. Desde esta perspectiva, el principio de progresividad se conecta con el desempeño de la función redistributiva encomendada al conjunto del sistema tributario⁷⁸⁸. En estos términos, la progresividad del sistema tributario viene a actuar una de las vertientes más importantes del principio de solidaridad⁷⁸⁹. Se constituye en una de los instrumentos de penetración del principio de solidaridad, como criterio de imposición en el marco del sistema tributario. Del mismo modo, el principio de progresividad afecta a la concreción del principio de capacidad económica en la configuración de los tributos, ya que aquél va a cualificar la capacidad económica del sujeto pasivo en los casos en los que el tributo se configure de modo progresivo. No obstante, el principio de progresividad no agota los principios de capacidad económica e igualdad en materia tributaria, ya que el resto de mandatos constitucionales proyectan sus exigencias sobre éstos. De otra parte, el principio de no confiscatoriedad, fundado en el respeto

Voce "Imposte (Scienza delle Finanze)", *Noviss.Dig.It.*, Vol. VII, pág. 322; FICHERA,F.: *Imposizione ed extrafiscalità...*, ob. cit., pág. 146; MANZONI,I.: *Il principio...*, ob. cit., pág. 186; BERLIRI,A.: *Corso Istituzionale di Diritto Tributario*, I, ob. cit., pág. 126; PERRONE CAPANO,R.: "L'imposizione e l'ambiente", ob. cit., pág. 457. Esta circunstancia ampara, al decir de parte de la doctrina, la existencia de tributos regresivos, siempre que la progresividad del sistema quede a salvo; *vid.* SAINZ DE BUJANDA,F.: *ibidem*; en la doctrina italiana, MANZONI,I.: *Il principio...*, ob. cit., pág. 187; BERLIRI,A.: *Corso Istituzionale di Diritto Tributario*, ob. cit., pág. 129.

⁷⁸⁷ *Vid.* MARTIN DELGADO,J.M.: "Los principios...", ob. cit., pág. 72; MARTINEZ LAGO,M.A.: "Función motivadora...", ob. cit., pág. 616; SAINZ DE BUJANDA,F.: *ibidem*; PEREZ ROYO,F.: *Derecho Financiero y Tributario*, ob. cit., págs. 39-49; RODRIGUEZ BEREIJO,A.: "El sistema tributario en la Constitución", ob. cit., págs. 51-52; FICHERA,F.: *Imposizione ed extrafiscalità...*, ob. cit., pág. 143. PERRONE CAPANO dice al respecto que "Nel vigente ordinamento il principio di progressività è quello che qualifica la capacità contributiva come strumento per attuare nel prelievo i doveri di solidarietà e di eguaglianza stabiliti dagli artt. 2 e 3 Cost.", "L'imposizione e l'ambiente", ob. cit., pág. 458.

⁷⁸⁸ El principio de progresividad refleja la incorporación a nuestro Texto constitucional de los principios de la finanza funcional [FICHERA,F.: *Imposizione ed extrafiscalità...*, ob. cit., pág. 143]; así, "la progresividad es un fenómeno ligado al desarrollo de los sistemas tributarios contemporáneos, que asignan a la Hacienda Pública una función redistributiva", PEREZ ROYO,F.: *Derecho Financiero y Tributario...*, ob. cit., pág. 39; asimismo, MARTINEZ LAGO,M.A.: "Función motivadora...", ob. cit., pág. 616; PERRONE CAPANO,R.: *ibidem*, pág. 457. Además de ser uno de los objetivos del ordenamiento jurídico; así, lo dispone el artículo 40.1 CE: "los poderes públicos promoverán las condiciones favorables para el progreso social y económico y para una distribución de la renta regional y personal más equitativa"; *vid.* en este sentido, MARTIN QUERALT,J., y LOZANO SERRANO,C.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, ob. cit., pág. 130.

⁷⁸⁹ Así, el Tribunal Constitucional define como una de las exigencias esenciales del principio de solidaridad: "el sacrificio de los intereses de los más favorecidos frente a los más desamparados con independencia, incluso, de las consecuencias puramente económicas de esos sacrificios", STC 134/87, de 21 de julio, (F.J. 5º), asimismo, la STC 208/88, de 10 de noviembre, (F.J. 3º).

al principio de propiedad privada (art. 33.1 CE)⁷⁹⁰, exige la configuración del sistema tributario⁷⁹¹ conforme a la idea de justicia que inspira el mismo⁷⁹². Esta misma exigencia se proyecta sobre cada una de las figuras tributarias⁷⁹³.

En coherencia con lo afirmado, el deber de contribuir se configura conforme a las exigencias jurídicas derivadas de los principios de justicia tributaria. De este modo, la actuación del deber de contribuir supone la proyección de los valores superiores del ordenamiento jurídico: igualdad y justicia, ya que aquéllos no son más que expresión de éstos. En este sentido, dichos valores se proyectan en los mandatos constitucionales. Éstos son expresión de aquéllos y configuran el contenido de los valores superiores. Así, la realización de los fines del Estado supone progresar en la idea de justicia; avanzar en la consecución de la igualdad entre los ciudadanos. Coherentemente, el deber de contribuir se orienta a la realización de los mandatos constitucionales. Lleva a cabo su función configurándose

⁷⁹⁰ Así, PALAO TABOADA,C.: "La protección constitucional de la propiedad privada como límite al poder tributario", en *Hacienda y Constitución*, IEF, Madrid, 1979, pág. 319; también, MARTIN QUERALT,J., y LOZANO SERRANO,C.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, ob. cit., pág. 130; CASANA MERINO,F.: "El principio constitucional...", ob. cit., pág. 1099. PALAO TABOADA entiende que el principio de no confiscatoriedad "es inútil, pues no constituye más que una reiteración del principio de garantía de la propiedad suficientemente defendido ya por el artículo 33", *ibidem*. De otra parte, su conexión con dicho precepto constitucional (propiedad privada) impide que el sistema tributario atente contra el mismo, así, JIMENEZ AMBEL,F.: "El alcance confiscatorio como límite del sistema tributario español", *Palau* 14 núm. 7/1989, pág. 219; ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA,C.: "Los tributos con fines no financieros", ob. cit., pág. 90; LASARTE ALVAREZ,J.: *El sistema tributario actual...*, ob. cit., págs. 15-16.

⁷⁹¹ *Vid.* PALAO TABOADA,C.: "La protección constitucional de la propiedad privada como límite al poder tributario", ob. cit., pág. 319; RODRIGUEZ BEREIJO,A.: "El sistema tributario en la Constitución", ob. cit., pág. 53.

⁷⁹² En este sentido, AGULLO afirma que el principio de no confiscatoriedad es una especificación del sistema tributario justo, "Una reflexión en torno a la prohibición de confiscatoriedad del sistema tributario", *REDF* núm. 36/1982, pág. 561. Aunque existe un sector importante de la doctrina que entiende que las exigencias derivadas del principio de no confiscatoriedad se deducen suficientemente del principio de capacidad económica, *vid.* PEREZ ROYO,F.: *Derecho Financiero y Tributario*, ob. cit., pág. 40, o bien que se encamina a su defensa, así, MARTIN QUERALT,J., y LOZANO SERRANO,C.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, ob. cit., pág. 130.

⁷⁹³ Acertadamente, RODRIGUEZ BEREIJO afirma que el principio de no confiscatoriedad, analizado como exigencia sobre cada tributo, puede verse "como una concreción autónoma del principio de proporcionalidad inherente al Estado de Derecho, en cuanto prohibición o interdicción de la excesividad de la imposición, ... y, por tanto, consagración constitucional, con un matiz distinto del principio de igualdad, de la aspiración a un Derecho tributario justo", "El sistema tributario en la Constitución", ob. cit., pág. 54.

conforme a las exigencias de los principios de justicia tributaria, que deben de tener en cuenta la justicia que inspira el texto constitucional.

Estas afirmaciones nos revelan que la justicia del sistema tributario no agota su contenido en los principios de capacidad económica, igualdad tributaria o solidaridad, sino que exige la incorporación de principios de justicia inspirados en mandatos constitucionales, aunque no se prediquen directamente del deber de contribuir. Éstos se deducen de los mandatos que señalan los fines del Estado, y son expresión de los valores superiores del ordenamiento jurídico: igualdad y justicia. La configuración del deber de contribuir conforme a estos principios, deducidos de los mandatos constitucionales, se encamina a la realización de los valores superiores del ordenamiento jurídico⁷⁹⁴.

Los principios jurídicos inspirados en los mandatos constitucionales configuran el deber de contribuir a través de su conexión con los principios de justicia tributaria, en tanto que éstos son expresión de los valores superiores del ordenamiento jurídico. Aquéllos, en la configuración de determinados tributos, se proyectan a través de la justicia que se deduce de su contenido constitucional. Esta afirmación se fundamenta en dos razones. En primer lugar, el valor superior igualdad impone la necesidad de hacer realidad los mandatos constitucionales⁷⁹⁵. Éste se expresa en materia tributaria a través del principio de igualdad tributaria y éste informa la

⁷⁹⁴ Así, el Profesor LASARTE ALVAREZ afirma que "Las reglas enumeradas en el artículo 31.1 son una aplicación particular de principios constitucionales generales que deben conformar nuestro Derecho, la actuación de los poderes públicos y las múltiples facetas de la convivencia social", *El sistema tributario actual...*, ob. cit., pág. 15. Desde otra perspectiva, aquella que se fija en el principio de instrumentalidad del tributo, LEJEUNE VALCARCEL dice que la "revitalización funcional del tributo exige un cambio de parámetros para medir la justicia del mismo, o al menos la admisión, junto al principio de capacidad contributiva, de nuevos principios desde los cuales se pueda juzgar la justicia del tributo en función de las variadas funciones que le incumben por mandato mismo de la Constitución", "Aproximación...", ob. cit., pág. 121. En este caso, a nuestro juicio, la relación de causalidad es inversa, esto es, la conexión de la justicia tributaria con la justicia predicada del ordenamiento jurídico es la que permite defender la legitimidad del principio instrumental de los tributos.

⁷⁹⁵ El contenido de dichos mandatos constitucionales viene determinado, básicamente, por los principios rectores de la política social y económica; por ello, los principios del Capítulo III del Título I de la CE son expresión de los principios de justicia tributaria, MARTIN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C.: *Curso de Derecho Financiero...*, ob. cit., pág. 104. Para LOZANO SERRANO los principios rectores de la política social y económica se expresan en la CE "con un contenido redistributivo y con un fundamento de solidaridad que guarda evidentes relaciones con los propios principios tributarios", *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, ob. cit., pág. 32.

justicia tributaria. Por ello, el deber de contribuir debe informarse y concretarse en la realización de los mandatos constitucionales. Desde esta perspectiva, el deber de contribuir debe conectarse, ineludiblemente, con otras materias o ramas del ordenamiento jurídico en su afán por hacer realidad la igualdad tributaria. La consecuencia es clara: los principios propios de dichas materias van a informar la igualdad tributaria, y por elevación, el deber de contribuir. En este sentido, la realización de la igualdad tributaria, al proyectarse sobre una determinada materia constitucional, va a suponer la incorporación de los principios que inspiran la justicia en dichas materias al ordenamiento tributario y su consiguiente concreción, vía actuación del deber de contribuir.

En segundo lugar, el deber de contribuir se conecta con la idea de justicia que inspira el ordenamiento constitucional. De esta identidad surge la necesidad de que este deber se configure teniendo en cuenta los principios y valores constitucionales que informan el ordenamiento jurídico⁷⁹⁶. Éstos en el ámbito tributario se concretan en los principios de justicia, solidaridad⁷⁹⁷, igualdad tributaria y capacidad económica, aunque no de modo exclusivo ni excluyente. Así, la actuación del deber de contribuir conforme a dichos principios va a exigir la presencia de los criterios de justicia predicados de cada mandato constitucional en el caso de que se utilice el instrumento tributario para cumplir con dicho fin constitucional. Ésto supone la incorporación de los principios rectores de la política social y económica al conjunto de principios de justicia que pueden informar el deber de contribuir, al plasmarse como expresión de los principios de justicia tributaria⁷⁹⁸. Este planteamiento se entiende mejor desde la perspectiva de la

⁷⁹⁶ No en valde la Constitución establece "una jerarquía entre los valores superiores y los principios, ya que al configurar a los primeros como superiores de todo el ordenamiento jurídico deben ser el fundamento de todos los principios y reglas jurídicas", FREIXES, T., y REMOTTI, C.: "Los valores y principios en la interpretación constitucional", *REDC* núm. 35/1992, pág. 105. En este sentido, TESAURO sostiene que la constitucionalización del deber de contribuir se justifica en la necesidad de coordinar dicho deber con el resto de principios contemplados constitucionalmente, *Istituzioni di Diritto Tributario (Vol. I Parte Generale)*, ob. cit., pág. 39.

⁷⁹⁷ Vid. MARTIN QUERALT, J.: "La Constitución española y el Derecho Financiero", ob. cit., pág. 110; CASADO OLLERO, G.: "Aspectos constitucionales del Derecho Financiero: elementos axiológicos y valorativos del Derecho Financiero actual", *RDFHP* núm. 203/1989, pág. 1158. En este sentido, el principio de solidaridad "se erigirá en criterio rector de un determinado sistema, no de una específica categoría financiera", MARTIN QUERALT, J.: *ibidem*.

unidad del ordenamiento jurídico⁷⁹⁹. Ciertamente, los valores del ordenamiento jurídico que informan la justicia tributaria abren el espectro de principios que pueden conformar el sistema tributario justo. No hay que olvidar que los principios de igualdad y progresividad tan sólo "inspiran" el sistema tributario⁸⁰⁰.

Por ambas vías se llega a la misma conclusión: los criterios y principios jurídicos que informan la justicia del sistema tributario no se agotan en los establecidos expresamente en el artículo 31.1 CE, sino que se extienden al resto de principios inspirados en los mandatos constitucionales, sobre todo en el marco de aquellos tributos dirigidos a la consecución de los fines del Estado⁸⁰¹. Ahora bien, en ningún caso, los criterios y principios deducidos de

⁷⁹⁸ En este sentido, LOZANO SERRANO afirma, siguiendo lo establecido en la STC 19/87, que el sistema tributario debe orientarse hacia la solidaridad y los principios rectores de la política social y económica, *Consecuencias de la jurisprudencia...*, ob. cit., pág. 26. Asimismo, ORON MORATAL,G.: "Notas sobre el concepto de tributo...", ob. cit., págs. 1584 y 1586. "No obstante, una reinterpretación del artículo 4 LGT a la luz de la Constitución, plantea la necesidad de concebir el sistema tributario en relación no sólo con el principio de capacidad económica sino con otros objetivos constitucionales expresamente recogidos en los títulos I y VII de la Norma suprema", HERRERA MOLINA,P.M. y SERRANO ANTON,F.: "Aspectos constitucionales...", ob. cit., pág. 473.

⁷⁹⁹ STC 19/87, de 17 de febrero, (F.J. 4º). Aplicado a la tributación ambiental, "La unidad del ordenamiento y de los valores constitucionales nos obliga a relacionar la protección del medio (art. 45 CE), con los principios constitucionales de justicia financiera (art. 31 CE)", HERRERA MOLINA,P.M., y SERRANO ANTON,F.: "Aspectos constitucionales...", ob. cit., pág. 475.

⁸⁰⁰ En este sentido, CASADO OLLERO define la justicia tributaria, conforme se expresa en el artículo 31.1 CE, en relación con los principios de igualdad y progresividad, aunque desmiente "que naturalmente ello signifique que estos principios sean los dos únicos componentes que, de manera exclusiva, integren la noción de justicia", "El principio de capacidad... (I)", ob. cit., pág. 573. Al respecto, CAZORLA PRIETO afirma que el principio de justicia en el ámbito tributario está integrado por distintos principios, además de por el principio de igualdad, entre ellos los extrafiscales, "Los principios constitucional-financieros en el nuevo orden jurídico", ob. cit., pág. 524.

⁸⁰¹ En contra, CASADO OLLERO,G.: "Los fines no fiscales...", ob. cit.; para el autor "Una cosa es la vinculación y las exigencias que de los principios rectores de la política social y económica puedan derivarse para el tributo, como instituto que materializa el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, y la modulación que tales principios puedan introducir en la capacidad económica como criterio de contribución, y otra distinta pretender que las exigencias o el «entramado promocional» derivado de aquellos principios queden incorporados al deber de contribuir" (*ibidem*, págs. 491-492); así, -prosigue el autor- "tales fines no pueden, sin más, reconducirse al «deber de contribuir», ni todavía menos «beneficiarse», por extensión, de los mecanismos de protección y tutela («potestades específicas» y «limitaciones de los derechos individuales») propios del bien constitucionalmente sancionado en el artículo 31.1 de la CE", *ibidem*, pág. 493.

los fines del Estado deben ser ajenos al ordenamiento jurídico, e, incluso, siendo propios del ordenamiento jurídico su aplicación no puede ocasionar ninguna lesión de los principios de justicia tributaria expresamente contemplados en el artículo 31.1 CE. Éstos actúan como límites negativos en la configuración jurídica del deber de contribuir. La configuración jurídica del deber de contribuir conforme a dichos principios, inspirados en los fines del Estado, presupone su adecuación a las exigencias de los principios de justicia tributarios. Aquéllos deberán proyectarse como expresión de éstos; fundamentalmente, del principio de igualdad tributaria.

Finalmente, definido su fundamento y los criterios que inspiran el deber de contribuir, nos queda referirnos a su finalidad⁸⁰². El deber de contribuir, tal como hemos visto, se encamina a la realización de los valores superiores del ordenamiento jurídico. "En este sentido, el artículo 31.1 CE no agota su alcance en ordenar que las leyes financieras obedezcan a esos criterios de justicia material, sino que se erige en un auténtico precepto de resultados, en una exigencia de que la aplicación de aquéllas conduzca a la efectiva realización de la justicia"⁸⁰³. En nuestro ordenamiento jurídico-constitucional, la idea de justicia se plasma en el establecimiento del Estado social y democrático de Derecho, como concreción de los principios de justicia, solidaridad, igualdad y redistribución⁸⁰⁴. Desde esta perspectiva, el sistema tributario adquiere la función de hacer realidad los mandatos constitucionales a través de un reparto justo de las cargas tributarias. Esta exigencia incorpora la realización de la justicia a través de la propia imposición.

⁸⁰² Así, "Los principios de justicia financiera no sólo aparecen como criterios de ordenación y actuación de las normas, sino también como fines materiales que éstas han de conseguir", MARTIN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C.: *Curso de Derecho...*, ob. cit., pág. 136.

⁸⁰³ LOZANO SERRANO, C.: *Exenciones tributarias...*, ob. cit., pág. 45.

⁸⁰⁴ *Vid.* LOZANO SERRANO, C.: *Exenciones tributarias...*, ob. cit., pág. 45. En este sentido, LASARTE ALVAREZ afirma que el conjunto de funciones constitucionales atribuidas al Estado "condiciona la actividad del sector público y de modo especial la configuración y aplicación de los tributos y su valor como fuente de financiación de forma mucho más efectiva e inmediata, a nuestro entender, que la obediencia a los principios de justicia o que el límite teórico de la no confiscación", *El sistema tributario actual...*, ob. cit., pág. 41. Desde nuestro punto de vista, es precisamente la vigencia de los principios de justicia material tributaria la que exige una especial configuración de los tributos dirigida a cumplir los mandatos constitucionales. El artículo 31.1 CE se configura como precepto de resultados desde esta perspectiva, según ya hemos indicado.

II.3.3. Fundamento constitucional de la fiscalidad ambiental.

Realizada la configuración jurídica del deber de contribuir, estamos en disposición de afrontar la fundamentación constitucional de la fiscalidad ambiental; esto es, engazarla en el marco del deber de contribuir constitucionalizado⁸⁰⁵. La fiscalidad ambiental supone la articulación de instrumentos tributarios (tributos y exenciones) dirigidos al cumplimiento del mandato constitucional relativo a la preservación del medio. Nuestro estudio se dirige a la determinación de los principios y fundamentos que amparan el establecimiento de dichas medidas fiscales y a la realización de su anclaje constitucional.

La preservación del medio es un fin constitucional. Por esta razón, el deber de contribuir, en su afán por hacer realidad los mandatos constitucionales, se dirige al cumplimiento de tal fin. El artículo 45.2 CE impone a los poderes públicos llevar a cabo la política de defensa y

⁸⁰⁵ En torno a la fundamentación de los instrumentos tributarios utilizados en la preservación del medio, algunos autores la sitúan en los instrumentos jurídicos establecidos en el artículo 45.3 CE como garantía de cumplimiento de la política ambiental. Analizaremos dos teorías:

1) Las sanciones administrativas como fuente del establecimiento de instrumentos tributarios.

AMATUCCI afirma que el establecimiento de "sanciones financieras no penales" está implícito en el espíritu de la obligación de establecer sanciones administrativas para quienes violen lo establecido legalmente en defensa del medio -art. 45.3 CE-, ("La intervención de la norma financiera en la economía...", ob. cit., pág. 46). El autor se refiere, concretamente, al establecimiento de un gravamen sobre la utilización de los recursos naturales, (*ibidem*). El objetivo a cumplir con el establecimiento del mismo se centra, fundamentalmente, en desalentar la degradación de los recursos naturales, tanto los provocados por su sobreexplotación, como por la contaminación, (*ibidem*). No obstante, AMATUCCI sostiene que dichas imposiciones deben venir acompañada del establecimiento de beneficios tributarios, (*ibidem*). Ciertamente, estas medidas tributarias no se deducen del espíritu de la utilización de sanciones administrativas. Por tanto, el autor admite implícitamente otra fuente de inspiración de los instrumentos tributarios, distinta de la que representa el artículo 45.3 CE.

2.- La obligación de reparar el daño causado.

El artículo 45.3 CE, último inciso, habla de establecer "la obligación de reparar el daño causado" "Para quienes violen lo dispuesto en el apartado anterior, en los términos que la ley fije". Al respecto, MATEU IZTURIZ sostiene que dicha obligación tiene su fundamento en la teoría de la responsabilidad extracontractual, proponiendo al sistema fiscal como una de las fórmulas para el cumplimiento de la obligación de reparar el daño causado al medio ambiente. Entendemos desacertada dicha afirmación, ya que implica desconocer la naturaleza de obligación *ex lege* que tienen los tributos, al querer proponerlos como resarcimiento fruto de una responsabilidad extracontractual, si no hemos entendido mal, "La potestad tributaria de las CCAA...", ob. cit., págs. 1955-1956.

restauración del medio "apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva". Una de las proyecciones del principio de solidaridad es el establecimiento de medidas tributarias. Por tanto, la articulación de medidas fiscales ambientales supone uno de los instrumentos a través del cual el constituyente previó la preservación del medio. Un tributo o una exención ambiental supone, por un lado, una proyección del deber de contribuir; y, por el otro, el cumplimiento del mandato constitucional dirigido a preservar el medio. Estos instrumentos tributarios implican la actuación de ambos preceptos constitucionales. Por ello, la idea de justicia que los conforma debe informar la fiscalidad ambiental.

En estos casos, el deber de contribuir se articula con la finalidad de preservar el medio. Se encamina a la realización de un mandato constitucional. En consecuencia, la configuración jurídica del deber de contribuir no sólo se realiza exclusivamente de acuerdo a los principios de justicia tributaria, sino que debe tener en cuenta, también, los principios de justicia que se derivan de la constitucionalización de la preservación del medio. Esta situación exige una compatibilización de todos los principios presentes en la articulación técnica de las medidas fiscales ambientales. Así, los principios ambientales, por un lado, deben estar presentes en dicha configuración jurídica, y, por el otro, deben inspirar los principios de justicia tributaria a la hora de concretar la configuración del deber de contribuir orientado a la preservación del medio.

Ahora bien, ¿cuáles son esos principios que se constitucionalizan en el artículo 45, y proyectan la justicia en este campo? La respuesta exige el estudio del mandato constitucional relativo a la preservación del medio (art. 45 CE). No obstante, ésto supondría reproducir el análisis realizado en el Capítulo Iº, al cual nos remitimos. Por ello, basándonos en él, traeremos a colación sus conclusiones. La constitucionalización de la preservación del medio impone a los poderes públicos la obligación de defenderlo y restaurarlo (art. 45.2 CE). De su propia formulación constitucional deriva un "principio ambiental", general, cuyo contenido exige la adopción de medidas jurídicas, entre ellas las tributarias, encaminadas a preservar el medio. Se proyecta como expresión de los principios de igualdad y de justicia. El principio ambiental exige la contribución de todos a la protección de medio; la colaboración en el cumplimiento de un mandato constitucional que nos afecta a todos. Su cumplimiento nos acerca a la idea de igualdad material.

Igualmente, desde una perspectiva particular, aparece el principio "quien contamina, paga". Éste tiene un contenido más preciso. Presupone la preservación del medio a través de una fórmula específica: imputación de costes ambientales a los sujetos provocadores de los mismos. Este principio aparece recogido en el artículo 130 R 2 TUE. Su integración en el mandato constitucional se lleva a cabo mediante la idea de solidaridad como criterio de desarrollo de la política ambiental. El principio "quien contamina, paga" supone la expresión del principio de solidaridad⁸⁰⁶, ya que impone la contribución al sostenimiento de los gastos públicos -ambientales o no- de aquellos que han provocado costes sociales de naturaleza ambiental, con independencia de los beneficios obtenidos por su contribución tributaria. Ahora bien, no proyecta a éste en su vertiente redistributiva, como "sacrificio de los intereses de los más favorecidos frente a los más desamparados"⁸⁰⁷, o como contribución altruista a la satisfacción de los fines de interés colectivo⁸⁰⁸, sino en su vertiente equitativa⁸⁰⁹. En el marco del principio "quien contamina, paga", el principio de solidaridad se funda en razones de equidad⁸¹⁰. La contribución tributaria, fundada en el principio "quien

⁸⁰⁶ Vid. ROSEMBUJ,T.: "El tributo ambiental. Primeras reflexiones en torno a los principios comunitarios y constitucionales", *Impuesto* núm. 4/1994, pág. 7; HERRERA MOLINA y SERRANO ANTON: "Aspectos constitucionales...", ob. cit., pág. 468; HERRERA MOLINA,P.M.: "El principio «quien contamina, paga»...", ob. cit., pág. 82. BAENA AGUILAR,A.: "Protección impositiva del medio natural", ob. cit., pág. 14; PEREZ MORENO, A.: "Instrumentos de tutela ambiental", ob. cit., pág. 104.

⁸⁰⁷ SSTC 134/87, (F.J. 5º), 208/88, (F.J. 3º).

⁸⁰⁸ MOSCHETTI define el principio de solidaridad como la "cooperación altruista para fines de interés colectivo", *El principio...*, ob. cit., pág. 117.

⁸⁰⁹ Como acertadamente pone de manifiesto el Profesor MARTIN QUERALT el principio de solidaridad "está muy lejos de tener carácter unidimensional", "La Constitución española y el Derecho Financiero", ob. cit., pág. 110.

⁸¹⁰ En contra, HERRERA MOLINA,P.M., y SERRANO ANTON,F.: "Aspectos constitucionales...", ob. cit., pág. 476. El Profesor MOSCHETTI desgrana los elementos que integran el contenido del principio de solidaridad, a saber: "el sacrificio de un interés individual, la ausencia o irrelevancia de una contraprestación directa y la finalidad del interés colectivo", *El principio...*, ob. cit., pág. 124. Ciertamente, este meritorio análisis del contenido del principio de solidaridad define una de las vertientes de dicho principio, concretamente la redistributiva, tal como aparece definida por nuestro Tribunal Constitucional: sacrificio de los intereses de los más favorecidos respecto de aquellos de los más desamparados. No obstante, la solidaridad que proyecta el principio "quien contamina, paga" no es idéntica. Así, la realización del deber de contribuir conforme al principio "quien contamina, paga" supone una contribución a los gastos públicos, dirigida a la realización de un "interés colectivo", con independencia de la "contraprestación directa"; ahora bien, en ningún caso, puede hablarse

contamina, paga", se realiza en virtud de los perjuicios ambientales ocasionados a la sociedad. No hay, por tanto, contribución altruista, ni sacrificio de los intereses de los más favorecidos, sino, simple y llanamente, una responsabilidad económica ante la sociedad por el alejamiento de los mandatos constitucionales que su actividad provoca. El pago del tributo se justifica, pues, por razones de equidad. Es justo que aquellos que provocan un perjuicio ambiental a la sociedad contribuyan a compensar dichos costes originados a la misma⁸¹¹. Desde esta perspectiva jurídica es desde donde hay que explicar el principio de solidaridad, como fundamento del principio "quien contamina, paga".

de que en estos casos exista un "sacrificio de un interés individual", ya que el fundamento de su contribución, en virtud del principio "quien contamina, paga", es la provocación del coste social en el marco de una actividad económica. Por tanto, no se puede hablar del sacrificio de un interés individual, sino de la realización de la idea de justicia como consecuencia de la provocación del coste social.

⁸¹¹ Esta formulación no es desconocida en la doctrina tributaria española. Ya en 1967 PEREZ DE AYALA, J.L. ("Introducción a una teoría económica del coste social como fundamento de responsabilidades jurídico-privadas y de obligaciones tributarias", *RDFHP*, núm. 72/1967) se planteó la articulación de "un «nuevo» principio o fundamento del Impuesto: el llamado principio de imposición basado en la existencia de costes sociales de las actividades económicas" (pág. 1029). Para el autor "el concepto de coste social ofrece una fundamentación adicional para establecer obligaciones tributarias. Puede haber casos en los cuales es conveniente establecer un impuesto no en base a la existencia de una especial capacidad de pago o en un beneficio recibido del Estado, sino como medio de internalizar en las empresas gravadas los costes sociales que las mismas originan y que no computan pecuniariamente entre sus costes privados de producción" (pág. 1056). Por ello "el concepto de coste social se convierte en principio o fundamento de la imposición" (pág. 1031).

Este planteamiento se relaciona con el mantenido por SIMON ACOSTA para fundamentar las tasas ("Las tasas y precios públicos...", ob. cit., ya expresado en 1975 en su artículo "Reflexiones sobre las tasas de las Haciendas Locales", *HPE*, núm. 35/1975, pág. 261); para el autor "las tasas persiguen que quienes provocan especialmente un gasto o un perjuicio, económicamente evaluable, a la comunidad, contribuyen también especialmente al sostenimiento de las cargas públicas" (pág. 110).

El propio ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA ("los impuestos de ordenamiento económico", ob. cit.) caracterizando a "los impuestos de ordenamiento económico" dice que éstos "son gravámenes que se aplican como instrumento de la intervención del Estado en las diferencias de precios, de costes o de beneficios en determinadas áreas económicas. Son impuestos, en fin, que operan por vía de compensación, de igualación o de mera adición en los mercados, ya sea del lado de la producción, ya sea del lado del consumo, corrigiendo sus fallos y rescatando o neutralizando los efectos externos que aquellos generen" (pág. 24).

Específicamente, desde la perspectiva del tributo ecológico, NAVEIRA DE CASANOVA ("Las políticas comunitarias de medio ambiente y para la protección de los consumidores: su incidencia en el Derecho Comunitario Europeo", *RDFHP*, núm. 233/1994) establece como fundamento de éste el principio del "coste provocado". En este sentido, "Se paga..., porque se ha ocasionado una desventaja, un costo, una pérdida" (pág. 1014).

Tanto el principio ambiental, como el principio "quien contamina, paga", se deducen del contenido del mandato constitucional de preservación del medio. Su proyección jurídico-tributaria implica la defensa y restauración del medio, "apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva"⁸¹². Si bien, en el caso del principio "quien contamina, paga" nos encontramos ante una proyección del principio de solidaridad en su vertiente más primaria.

En este contexto, hay que reflexionar acerca de la virtualidad del principio ambiental y del principio "quien contamina, paga" como principios informadores del deber de contribuir. Fundamentalmente, nuestra investigación se centra en el análisis del principio "quien contamina, paga", ya que la información del deber de contribuir por parte del principio ambiental se deduce de su propia naturaleza de mandato constitucional, a cuya realización está obligado a orientarse.

El principio "quien contamina, paga" es uno de los principios de justicia ambiental⁸¹³. Ahora bien, su integración en el deber de contribuir es una cuestión compleja. El principio, aunque no se tenga del todo claro el alcance de sus prescripciones jurídicas⁸¹⁴, proyecta una idea de justicia en la imputación de los costes ambientales. Desde esta perspectiva, el principio se incardina en la idea de justicia como valor superior del ordenamiento jurídico (art. 1.1 CE). Del mismo modo, el principio "quien contamina, paga" se erige en un instrumento de preservación del medio. La consecución de dicho objetivo supone un avance en la exigencia de igualdad material entre los ciudadanos (art. 9.2 CE). Por tanto, la actuación de dicho principio supone una proyección de la igualdad como valor superior del ordenamiento jurídico. En definitiva, el principio "quien contamina, paga" se acomoda a las prescripciones jurídicas de ambos valores superiores. Además, la articulación de un tributo, fundado en el principio "quien contamina, paga", supone la proyección del principio de solidaridad en su vertiente equitativa. Desde esta

⁸¹² En el marco de un Estado social, la solidaridad se presenta "como principio base de la agregación social... y del consiguiente derecho de todos a desarrollarse en condiciones de verdadera igualdad", SPAGNUOLO VIGORITA, V.: *L'iniziativa economica privata nel diritto pubblico*, Jovene, Napoli, 1959, pág. 194.

⁸¹³ En este sentido, HERRERA MOLINA y SERRANO ANTON califican al principio "quien contamina, paga" "como principio rector de la política social y económica", "Aspectos constitucionales...", ob. cit., pág. 477.

⁸¹⁴ En este sentido, HERRERA MOLINA habla del principio afirmando que sus "contornos jurídicos son aún difusos", "El principio «quien contamina, paga»...", ob. cit., pág. 81.

perspectiva, el principio "quien contamina, paga" se integra plenamente en el deber de contribuir⁸¹⁵. El deber de contribuir, fundado en el principio "quien contamina, paga", se encamina a la realización de la justicia constitucional.

Esta plena integración del principio en cuestión en el marco del ordenamiento jurídico-tributario, como principio informador de la justicia en materia ambiental, tiene unas consecuencias precisas: el principio "quien contamina, paga" puede informar la configuración de los tributos ambientales⁸¹⁶. Esta misma situación se da también en relación con el principio ambiental, tal y como hemos manifestado. Los principios jurídico-ambientales, pues, tienen una concreta proyección sobre los instrumentos tributarios establecidos para hacer realidad el deber de contribuir y el mandato ambiental.

La conexión del principio ambiental con el deber de contribuir obliga al Estado a la adopción de medidas fiscales encaminadas a preservar el medio. Éstas pueden concretarse, tanto en el establecimiento de exenciones tributarias, como en la articulación de tributos. Los últimos se refieren a la articulación de tributos fundados en el principio de capacidad económica, cuya finalidad es la financiación de la política ambiental. Nos estamos refiriendo, tanto a la fundamentación última de cualquier tributo general, basado en el principio de capacidad económica (por ejemplo, el IRPF), como a la articulación expresa de un tributo basado en la capacidad económica y dirigido a financiar la política ambiental (por ejemplo, el establecimiento de un tributo sobre los inmuebles para financiar el servicio de recogida de residuos sólidos).

⁸¹⁵ En contra BAENA AGUILAR, A.: "Protección impositiva...", ob. cit.; para el autor la articulación de un tributo desincentivador de conductas perjudiciales para el medio tiene su fundamento "no en cumplimiento del deber de contribuir, sino del más amplio de solidaridad: como una manifestación más de la función social de la propiedad (art. 33.2 Ce) y de la subordinación de toda la riqueza del país al interés general (art. 128.1 Ce)" (pág. 15).

⁸¹⁶ Vid. PEREZ DE AYALA, J.L.: "La traslación jurídica...", ob. cit., pág. 93. Para HERRERA MOLINA y SERRANO ANTON el principio "quien contamina, paga" impone en el ordenamiento financiero "dos consecuencias relevantes: a) los sujetos que deterioran el ambiente deben someterse a una tributación que incentive la búsqueda de materiales y tecnologías limpias, y b) con ciertas excepciones, quedan prohibidas las ayudas estatales que harían recaer el coste de la prevención y saneamiento ecológico sobre todos los ciudadanos", "Aspectos constitucionales...", ob. cit., pág. 470.

Las exenciones tributarias se dirigen a incentivar los comportamientos positivos en relación con el medio. Suponen una concreción de los principios de igualdad y de solidaridad.

El establecimiento de una exención ambiental afecta, *a priori*, al principio de igualdad tributaria, ya que puede suponer un tratamiento dispar entre sujetos pasivos que manifiestan la misma capacidad económica, o bien que están llamados a contribuir por la misma idea de justicia. No obstante, como ya expusimos en su momento, el principio de igualdad tributaria admite desigualdades de trato entre capacidades económicas similares, siempre que se fundamenten en razones objetivas y razonables. Igualmente, se puede sostener dicha tesis en los casos en los que el deber de contribuir se articula en virtud de otro principio constitucional diferente al de capacidad económica. En el caso que nos ocupa, la razonabilidad y la objetividad vienen amparadas por la pretensión de realizar el mandato constitucional de protección del medio⁸¹⁷. Ciertamente, la exención "ecológica" no viene exigida por el principio de capacidad económica⁸¹⁸, sino por el principio de preservación del medio⁸¹⁹. Las exenciones ambientales, dada su específica

⁸¹⁷ Vid. MARTIN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C.: *Curso de Derecho Financiero...*, ob. cit., pág. 125; CASADO OLLERO, G.: "Los fines no fiscales de los tributos", ob. cit., págs. 477-478.

⁸¹⁸ Vid. MARTIN QUERALT, J., y LOZANO SERRANO, C.: *ibidem*, pág. 124. Cfr., al respecto, MOSCHETTI, F.: *El principio de capacidad contributiva*, ob. cit., pág. 289, para el autor la articulación de exenciones dirigidas al cumplimiento de fines constitucionales supone la realización del principio de capacidad contributiva en sentido solidario, *ibidem*. Asimismo, en "Profili generali", ob. cit., págs. 43-44.

⁸¹⁹ En opinión de MARTIN QUERALT y LOZANO SERRANO, los principios rectores de la política social y económica "legitiman plenamente la concesión de beneficios tributarios", *ibidem*, pág. 124. En este sentido, abundan los Profesores diciendo que "es evidente que la consecución de todos esos fines puede aconsejar en ocasiones que se habiliten los cauces precisos para su más rápida consecución y, entre ellos, ocupa un lugar importante la concesión de beneficios fiscales", *ibidem*. Los autores condicionan la legitimidad constitucional al hecho de que la exención suponga "un expediente para la consecución de objetivos que gozan de respaldo constitucional", [*ibidem*, pág. 125], como así ocurre con las exenciones dirigidas a la consecución del objetivo de preservación del medio. Siguiendo esta línea doctrinal, HERRERA MOLINA y SERRANO ANTON afirman la legitimidad constitucional de "la concesión de beneficios fiscales a aquellas empresas que destinen recursos a la protección del medio ambiente", "Aspectos constitucionales y comunitarios...", ob. cit., pág. 476, también, aunque de un modo genérico, admite la constitucionalidad de los beneficios fiscales con finalidad ecológica, pág. 477. Al respecto, Cfr. MOSCHETTI, F.: "Profili generali", ob. cit., pág. 44.

configuración en virtud del principio ambiental, tienen la consideración de exenciones extrafiscales. Éstas son expresión del deber de contribuir⁸²⁰.

A nuestro entender, el principio de igualdad tributaria fundamenta dichas medidas tributarias. La realización de la igualdad real impone a los poderes públicos la promoción de "las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integran sean reales y efectivas" (art. 9.2 CE)⁸²¹. En este caso se trata de preservar el medio. La articulación de una exención ambiental no sólo se fundamenta en la realización de la igualdad de hecho, sino en el principio de solidaridad⁸²². En este sentido, se exige a los poderes públicos una valoración positiva de aquellos comportamientos que se encaminen al cumplimiento de los mandatos constitucionales⁸²³. El legislador debe valorar este comportamiento solidario. La adquisición por parte del contribuyente de una depuradora favorece los intereses generales, es acorde con el principio de solidaridad. Por ello, la articulación de una exención que favorezca su adquisición es acorde con dicho principio de solidaridad.

820 Así, lo defiende LOZANO SERRANO, C.: *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, ob. cit., pág. 48; en este sentido, la exención aparece como "uno de los medios a través de los cuales ese deber [de contribuir] se concreta en los casos singulares, y si bien todos están sujetos a él, no todos lo están en la misma forma ni con la misma intensidad", *ibidem*.

821 *Vid.* MOSCHETTI, F.: "Profili generali", ob. cit., pág. 43.

822 En este caso, se hace realidad la idea de la exención tributaria como proyección "para supuestos determinados de los principios de justicia y del contenido que confiere al deber de contribuir", MARTIN QUERALT, J., y LOZANO SERRANO, C.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, ob. cit., págs. 268-269. Por su parte, el Profesor MOSCHETTI defiende que las normas constitucionales, entre las que se encuentran aquellas dirigidas a la protección del medio, "ben possono qualificare l'attitudine economica indicando una capacità contributiva diversa a parità di ammontare", *ibidem*, pág. 44.

823 LOZANO SERRANO defiende la legitimidad de los incentivos a la inversión en virtud de la realización de "los resultados de solidaridad e igualdad que se exigen al ordenamiento jurídico en general", [*Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, ob. cit., pág. 47] éstos resultados pueden concretarse en la exigencia de potenciar el cumplimiento de determinados fines constitucionales, como es la preservación del medio en el caso que nos ocupa. MOSCHETTI, por su parte, sitúa el principio de igualdad de hecho -art. 3.2 CI- en el fundamento de las exenciones ambientales, aunque dicho principio se proyecta a través de una cualificación del principio de capacidad económica, *ibidem*, págs. 43-44. Para HERRERA MOLINA y SERRANO ANTON, los incentivos establecidos en tributos no ambientales, encaminados a preservar el medio, son acordes con "las exigencias del principio de solidaridad: la carga tributaria disminuye en atención a una conducta que favorece los intereses generales", "Aspectos constitucionales...", ob. cit., pág. 476. Cfr., al respecto, CAZORLA PRIETO, L.M.: "Los principios constitucional-financieros...", ob. cit., pág. 524.

Un ulterior problema que acompaña el establecimiento de exenciones ambientales es su compatibilidad con el principio "quien contamina, paga". Este principio ha sido defendido en el campo económico como sinónimo de "principio de no subvención". Desde esta perspectiva, las exenciones ambientales, en tanto que gastos fiscales, no se muestran, *a priori*, acordes con dicho principio⁸²⁴. No obstante, esta circunstancia requiere una reflexión más detenida. El principio "quien contamina, paga", como principio de justicia tributaria, no es un principio absoluto⁸²⁵, ni siquiera lo fue en su formulación inicial en el marco de la Ciencia económica, ya que se admitían excepciones al mismo en función de los condicionamientos económicos que acompañan su aplicación, como tuvimos ocasión de señalar en los capítulos precedentes. Del mismo modo, en su proceso de juridificación se aceptaron las exenciones⁸²⁶. El principio "quien contamina, paga" nace en el marco de la política ambiental como criterio de justicia a la hora de proceder a la imputación de los costes ambientales; como tal accede a su condición de principio informador del deber de contribuir, cuando éste se relaciona con la preservación del medio. Ahora bien, no estamos ante un principio absoluto, es decir, dicho principio no se identifica de un modo exclusivo y excluyente con la justicia en materia ambiental. Los principios de igualdad y de solidaridad imponen tanto la aplicación del principio "quien contamina, paga", como del principio ambiental. Por tanto, los mismos principios de justicia que informan el deber de contribuir amparan ambas modalidades de intervención fiscal en el ambiente. Por ello, no se puede hablar de las exenciones ambientales como excepción al principio "quien contamina, paga", sino como proyección, en ambos casos, de los principios de igualdad real y solidaridad.

El carácter relativo del principio "quien contamina, paga" se conecta con la exigencia de compatibilidad entre los principios de justicia tributaria. La proyección tributaria de aquél debe acomodarse al resto de principios de

⁸²⁴ Vid. AMATUCCIA: "Qualità della vita,...", ob. cit., pág. 405, afirma el autor que dichas medidas hacen recaer los costes sociales sobre la colectividad, por lo que deben ser excepcionales, *ibidem*.

⁸²⁵ Como tampoco la aplicación del principio "quien contamina, paga" satisface del todo y de manera automática las exigencias de carácter equitativo, OSCULATI, F.: *La tassazione ambientale*, ob. cit., pág. 15.

⁸²⁶ Como ya tuvimos ocasión de comprobar en relación con el Derecho comunitario, al contemplarse excepciones a dicho principio.

justicia tributaria, fundamentalmente al principio de capacidad económica. Este principio evita que se articule un tributo, fundado en el principio "quien contamina, paga", sin que se conecte con manifestaciones de capacidad económica. Igualmente, impone el establecimiento de exenciones fiscales. El resto de mandatos constitucionales pueden concretarse vía exenciones extrafiscales a la hora de articular los tributos ambientales. Así, el legislador en su afán de hacer realidad otros mandatos constitucionales, o por lo menos, de no vulnerarlos, puede incluir, vía exenciones, las exigencias de justicia que se derivan de ellos en los tributos ambientales. En este sentido, pueden contemplarse los mandatos del pleno empleo o el progreso económico (art. 40. 1 CE).

El principio "quien contamina, paga" impone la contribución al sostenimiento de los gastos públicos de los sujetos contaminadores en virtud de los costes ambientales generados. Esta contribución se realiza con independencia de los beneficios que obtenga el obligado tributario de la intervención pública ambiental, ya que ésta se dirige a la preservación de un bien público: el medio, que beneficia a toda la colectividad. El tributo ambiental impone la participación exclusiva de los sujetos contaminadores en la tarea de soportar las cargas públicas requeridas para la preservación del medio⁸²⁷. La realización de actividades económicas que degraden el medio ambiente, aún cuando sean lícitas, suponen un alejamiento de la sociedad de los mandatos constitucionales.

En este sentido, aquellos que alejan a la sociedad de los mandatos constitucionales, forzándola al empleo de un plus de recursos para mantener las condiciones de vida adecuadas, deben contribuir en mayor medida que aquellos que no perjudican de dicha manera a la sociedad, o que la beneficia con su actitud, siempre dentro de los márgenes de los principios de justicia tributaria.

El principio "quien contamina, paga" no realiza una justicia distributiva. Las cargas públicas soportadas por los contribuyentes se encaminan a compensar los costes ambientales provocados. Por ello, en estos casos, no se puede hablar de contribuciones redistributivas, sino de contribuciones conmutativas.

⁸²⁷ Cfr. PERRONE CAPANO,R.: "L'imposizione e l'ambiente", ob. cit., pág. 458.

El principio "quien contamina, paga" se concreta en la articulación de un tributo dirigido a preservar el medio. Este tributo ambiental no obedece a la existencia de una determinada capacidad económica. No es el principio de capacidad económica el principio que inspira dicho deber de contribuir.

A nuestro entender, dicho tributo es una exigencia del principio de igualdad tributaria en su vertiente material, proyectada a través de la realización del principio "quien contamina, paga", como expresión de la idea de solidaridad equitativa⁸²⁸. Desde esta perspectiva, el tributo ambiental se incardina entre aquellos instrumentos dirigidos a promover las condiciones que permitan hacer realidad la igualdad material⁸²⁹ entre todos los ciudadanos. La igualdad real se concreta, en este caso, en la existencia de un ambiente en unas condiciones aceptables para todos⁸³⁰. Así, la conformación

⁸²⁸ El principio de igualdad tributaria se presenta "como un valor a promover con medidas fiscales que tiendan a corregir las desigualdades realmente existentes en la sociedad y que el propio texto constitucional valora negativamente", PEREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero...*, ob. cit., pág. 38, aunque el autor entiende que la proyección "más clara" de esta vertiente del principio de igualdad es el principio de progresividad, [*ibidem*], nosotros apelamos a su proyección a través de la realización de un fin constitucional: la preservación del medio -art. 45 CE-. Así, el tributo ambiental, articulado con base en el principio "quien contamina, paga" coadyuva a la preservación del medio, a la materialización, en definitiva, de la igualdad real entre todos los ciudadanos. Para MOSCHETTI, el principio de igualdad real también fundamenta los tributos ambientales, aunque su razonamiento es diverso al expresado por nosotros, ya que para él dicho principio impone deberes de solidaridad que cualifican el principio de capacidad contributiva en sentido redistributivo, permitiendo el mayor gravamen de consumos "de lujo" o directamente dañinos del ambiente, "Profili generali", ob. cit., pág. 45; para el autor el tratamiento gravoso se justifica en una valoración negativa que se realiza de aquellas potencias económicas no utilizadas en la dirección de justicia marcada en los preceptos constitucionales, con la finalidad de alcanzar objetivos económicos y sociales, *ibidem*, pág. 46. Finalmente, ALONSO GONZALEZ justifica el establecimiento del tributo ambiental en el principio de igualdad en su vertiente formal, con la finalidad de restituir la igualdad entre los distintos agentes contaminadores, *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*, Marcial Pons, Madrid, 1995, págs. 42-43. Esta posición, a nuestro entender, es criticable, ya que no tiene en cuenta las distintas situaciones de hecho (distinto desarrollo económico, técnico, tecnológico, etc...) sobre las que va a recaer el tributo. Éstas crean entre los agentes económicos situaciones de desigualdad que impiden aplicar un planteamiento de uniformidad.

⁸²⁹ Vid. PERRONE CAPANO, R.: "L'imposizione e l'ambiente", ob. cit., pág. 481.

⁸³⁰ MOSCHETTI ("Profili generali", ob. cit. págs. 42-45) fundamenta la posibilidad de que el tributo se oriente a la preservación del medio desde la perspectiva general. El autor parte del mandato de igualdad de hecho (art. 3.2 C.I.). Dicho precepto impone remover los obstáculos para que la igualdad sea efectiva y se conecta con los principios rectores de la política social y económica. Así, por una parte impone deberes de solidaridad a quien más tiene, pudiéndose llegar al gravamen de los consumos más dañinos con el medio, y por la otra, exenciones de aquellas manifestaciones de fuerza económica encaminadas a la tutela o promoción de bienes jurídicos amparados constitucionalmente.

de los tributos ambientales a la justicia tributaria que inspira el deber de contribuir se basa en la misma idea que fundamenta la existencia de exenciones ambientales, salvo que en su sentido opuesto⁸³¹.

De todo lo anteriormente expresado, se deduce que la protección fiscal del medio puede articularse mediante el establecimiento de distintos instrumentos tributarios como reflejo de diversas ideas de justicia. Este planteamiento lo realizamos desde dos perspectivas diferentes: por un lado, la relativa al establecimiento de tributos; por el otro, la relativa al establecimiento de exenciones.

En lo referente a los tributos, la protección fiscal del medio puede, por un lado, basarse en el principio "quien contamina, paga" como expresión de solidaridad equitativa; por otro, puede fundarse en el principio de capacidad económica como expresión de solidaridad redistributiva.

La protección del medio es un servicio esencial para la comunidad. A pesar de ello, su financiación no se realiza, generalmente, vía presupuestos, sino que los costes de dicha política se imputan a los sujetos provocadores de la degradación ambiental en virtud de la misma. Es decir, la protección fiscal del medio se articula con base en el principio "quien contamina, paga", como expresión de una justicia conmutativa. Esta fórmula de financiación no responde a la verdadera naturaleza del servicio prestado⁸³². Esto supone un contrasentido. No obstante, tiene su explicación. El problema ambiental se manifiesta como tal recientemente. Ello tiene dos consecuencias precisas. La primera se refiere al desequilibrio económico que acarrea para la Hacienda Pública en sus distintos niveles territoriales el hecho de asumir la política de preservación del medio. La asunción de nuevas competencias por parte de una Hacienda siempre deficitaria explica la imputación de los costes a los sujetos contaminantes⁸³³.

831 MOSCHETTI habla de "la otra cara de la misma medalla", *ibidem*, pág. 45.

832 *Vid.* MARTIN QUERALT, J.: "Reflexiones entorno a la adecuación de las tasas a la Constitución", *Palau 14, RVHP*, núm. 4/1988, pág. 17.

833 En este sentido, MARTIN QUERALT dice (*ibidem*) que "en los últimos años, el incesante aumento del gasto público de una parte y la necesidad de buscar nuevas fuentes de financiación a los distintos entes territoriales en que se ha estructurado el Estado, de otra parte, han tenido como consecuencia una agravamiento de las tensiones suscitadas a la hora de tipificar hechos imponibles generadores de obligaciones tributarias. Si a ello le añadimos la creciente asunción por entes públicos de determinados servicios, nos encontramos, en definitiva,

La segunda alude a la escasa colaboración de los agentes económicos a la hora de preservar el medio. El exiguo compromiso de las industrias en la preservación del medio ha desencadenado una realidad ambiental descarnada. Esta situación ha creado una conciencia social que identifica el problema ambiental con determinados sujetos, como responsables de dicha degradación ambiental. En este contexto, la financiación de la preservación del medio con base en el principio de capacidad económica es impensable⁸³⁴. Por contra, el principio "quien contamina, paga" se presenta como un criterio aceptable y aceptado. Y ello por varias razones: a) la articulación de un tributo con base en este principio permite identificar a los causantes del perjuicio e imputarles los costes de su actuación. Esta sectorialización facilita su legitimación social. Idea que se conecta con la afectación de lo recaudado a la política de preservar el medio. Este hecho hace referencia a una justicia primaria, poco evolucionada, acorde con las circunstancias en las que se desarrolla; b) en este clima de incumplimiento generalizado y de escasa conciencia, las técnicas jurídicas de intervención deben basarse, a nuestro entender, por una parte, en el establecimiento de estándares administrativos mínimos, poco exigentes; por el otro, en la articulación de instrumentos tributarios con gran potencialidad incentivadora y de aplicación progresiva, ya que el establecimiento de medidas rígidas inducen a su incumplimiento. El objetivo de estas medidas se encamina a la concienciación de los agentes económicos respecto de los costes de una política ambiental. La articulación de un tributo fundado en el principio "quien contamina, paga" se muestra como el instrumento más idóneo para desincentivar los comportamientos contaminantes, ya que el gravamen está en función de la degradación ambiental realizada.

ante la difícil búsqueda de un lugar al sol para las distintas fórmulas conforme a las cuales financiar determinados servicios", pág. 16. Desde una perspectiva estrictamente ambiental, *vid.*, CRUZ AMOROS, M.: "El papel de las tasas en la financiación de los servicios públicos. La Ley de Tasas y Precios Públicos: una oportunidad perdida?", *CT.*, núm. 72/1994, pág. 7. El autor advierte que el "crecimiento del déficit público...la caída de los ingresos públicos tradicionales y la convicción de que la presión fiscal individual normativa ha tocado techo en España por el momento, ha orientado las actuaciones de política tributaria hacia figuras alejadas del centro neurálgico del sistema generalmente aplicado, caso de: -los impuestos especiales. -los nuevos tributos medioambientales...", *ibidem*, pág. 8.

⁸³⁴ En este sentido, "No ayuda nada el preparar el más hermoso programa de los deberes del Estado, si esto significa pedirle que haga algo que la estructura social dada no permita hacer", GOLDSCHIED, R.: "Estado, Presupuesto y Sociedad, un enfoque sociológico de los problemas de la Hacienda Pública", *HPE* núm. 2/1970, pág. 173. En el caso concreto que tratamos, CRUZ AMOROS considera "más aceptable subjetivamente la cesión de recursos al sector público en base al principio de equivalencia que al de capacidad contributiva", *ibidem*, pág. 9.

Con el tiempo, cuando realmente el cumplimiento de las normas de protección ambiental sea mayor, como reflejo de una verdadera conciencia social, y la sociedad esté dispuesta a asumir los costes de la degradación ambiental, como expresión del grado de desarrollo económico que ésta quiere tener⁸³⁵, se estará en disposición de superar este criterio primario de justicia y asumir otro más acorde con la esencialidad del fin a alcanzar⁸³⁶. En este sentido, el más indicado es el principio de capacidad económica⁸³⁷. La financiación de la política ambiental en función de dicho principio refleja una solidaridad redistributiva⁸³⁸ y una colaboración altruista a la satisfacción de los intereses comunes, de un sacrificio de los intereses de lo más favorecidos frente a los más desamparados. En este caso, la proyección del principio "quien contamina, paga" se realizaría a través de las normas administrativas, que estarían en disposición de ser mucho más exigentes. Esta formulación del deber de contribuir, orientado a la protección del medio, es más acorde con las exigencias jurídicas del texto constitucional. Se muestra más cercana a los principios de justicia que propugna la Constitución española. Supone una configuración de los tributos conforme a principios de justicia más evolucionados y próximos a los valores superiores del ordenamiento jurídico.

⁸³⁵ En este caso la contaminación será acorde con el desarrollo económico deseado por la sociedad. Será expresión del desarrollo económico alcanzado en ese punto. Se corresponderá con los beneficios obtenidos por la sociedad.

⁸³⁶ Esta posición se ubica en el marco de la tesis defendida por GARCIA DE ENTERRIA ("Sobre la naturaleza de la tasa y las tarifas de los servicios públicos", *RAP*, nº. 12/1953) acerca del carácter político de la decisión de financiar determinados servicios con determinadas figuras tributarias (pág. 140).

⁸³⁷ Así, MARTIN QUERALT ("Reflexiones...", ob. cit., págs. 11 y 16) defiende la progresiva generalización del principio de capacidad económica como criterio fundador de impuestos que vayan desplazando la financiación de servicios mediante tasas, como expresión del principio del beneficio. Este pensamiento puede conectarse con el manifestado por LOZANO SERRANO ("La financiación de servicios públicos mediante tasas: cuestiones", *CT*, núm. 43/1982, pág. 296) al decir que "la evolución de los sistemas tributarios muestra esta «convertibilidad» progresiva de tasas en impuestos, conforme se generaliza en la conciencia social la creencia en el carácter inexcusable y esencial de ciertos servicios". En contra, SIMON ACOSTA, E.: "Las tasas y precios públicos...", ob. cit., págs. 115-116. Al respecto, AMATUCCI afirma que "La capacidad contributiva prevista por el artículo 31.1 de la Constitución constituye, por ello, también una vía adecuada para participar en los costes sociales de la tutela del ambiente", "La intervención de la norma financiera...", ob. cit., pág. 46.

⁸³⁸ Hoy día, la justicia distributiva constituye uno de los motores de actuación más importante de los poderes públicos en su intento de hacer realidad la igualdad sustancial, CASSESE, S.: "La finanza come strumento di azione dei poteri pubblici", *RDFSFS*, 1990, I, pág. 230.

No obstante, debemos rechazar las soluciones intermedias. O bien, introducimos la fórmula del principio "quién contamina, paga", que nos aporta una idea primaria de justicia. O bien, trascendemos a una fórmula mucho más evolucionada, basada en el principio de capacidad económica. Pero, en ningún caso, podemos acudir al expediente consistente en gravar exclusivamente a los sujetos contaminadores en función de su capacidad económica, ya que esta construcción jurídico-tributaria desvirtúa la justicia que proyecta cada uno de los dos principios que configuran dicho tributo. Si el presupuesto de hecho se configura en función del principio "quien contamina, paga" la cuantificación del tributo debe hacerse conforme a este principio. En ningún caso, conforme al principio de capacidad económica, pues éste desvirtuaría la idea de justicia empleada en la articulación del presupuesto de hecho. Por contra, si se pretendiese la configuración de un tributo conforme al principio de capacidad económica, éste no sólo debería fundamentar la cuantificación, sino también el presupuesto de hecho.

En lo referente a las exenciones la evolución es similar. En un primer momento, su articulación se encamina a coadyuvar el cumplimiento por parte de los sujetos contaminadores de las obligaciones establecidas. La evolución posterior conllevará la articulación de exenciones dirigidas a la innovación tecnológica en materia ambiental. En un contexto como el descrito arriba: política tributaria ambiental fundada en el principio de capacidad económica, las posibilidades de incentivación de aquellos comportamientos que supongan un avance en la relación del hombre con el medio, pasan por el establecimiento de exenciones, fundadas en el principio ambiental.

II.3.4. Las técnicas tributarias de intervención ambiental.

Las técnicas tributarias de intervención ambiental pueden realizar, bien una función preventiva, desde esta perspectiva, las medidas fiscales tratan de anteponerse a la producción del perjuicio, incentivando comportamientos acordes con el medio o disuadiendo de los contrarios⁸³⁹; bien una función de

⁸³⁹ El objetivo de la fiscalidad ambiental en este campo es orientar "el comportamiento de los productores y consumidores en el sentido del interés general", CAÑADA GARMENDIA, J. "Fiscalidad y contaminación", ob. cit., pág. 70. Nos dice MARTIN MATEO en este sentido que "Se trata de utilizar los efectos patrimoniales del impuesto en un sentido orientador que

restauración del medio, desde esta perspectiva, el tributo contribuye a la preservación del medio a través de la financiación de actividades de restauración, redistribuyendo, generalmente, los costes que ocasionan dichas medidas entre los sujetos contaminadores. Ahora bien, esta distinción conceptual, si bien tiene virtualidad a efectos expositivos y teóricos, no aparece de forma perfecta en la realidad jurídica, ya que los instrumentos tributarios llamados a obtener recursos no dejan por ello de incidir en la modificación de los comportamientos; mientras que los llamados a modificar comportamientos se actúan a través de la recaudación de dinero⁸⁴⁰. Así, un mismo tributo puede ser utilizado a la vez para recaudar e incentivar o desincentivar; esto es, para prevenir daños ambientales y para restaurar los producidos⁸⁴¹.

beneficie a la tutela ambiental, incidiendo en las actuaciones de los sujetos afectados, bien disuadiéndoles de continuar en determinadas líneas de acción, o bien estimulándoles en la adopción de otras", *Tratado...*, Vol. I, ob. cit., pág. 241.

⁸⁴⁰ En este sentido, *vid.* OSCULATI, F.: *La tassazione ambientale*, ob. cit., pág. 35; el autor afirma que los tributos redistributivos llevan a cabo funciones incentivadoras nada despreciables, *ibidem*. En la Relazione sullo stato dell'ambiente se afirma que los tributos redistributivos; esto es, los encaminados a recuperar los costes ambientales entre los sujetos contaminantes, pueden desempeñar una función extrafiscal más relevante, cuanto mayor sea el importe del tributo por la carga contaminante, ob. cit., pág. 691. Una visión particular, es aquella que tan sólo remarca la visión disuasora como relevante, infravalorando la financiera, en este sentido, *vid.* FERGOLA, C.: "L'introduzione di «imposte ecologiche»...", ob. cit., pág. 1436. De otra parte, DE MIGUEL GARCIA habla del "establecimiento de un gravamen sobre aquellos factores que inciden de forma negativa en el medio ambiente, con la finalidad de, por una parte, desalentar su utilización e incitar al empleo de otros elementos de menor o nula contaminación y, por la otra obtener unos recursos monetarios que permitan hacer frente a la restauración de los daños causados al medio", "El principio «quien contamina, paga»", ob. cit., pág. 124. En este sentido, PERRONE CAPANO afirma que la distinción que se realiza dentro de los tributos ambientales entre tributos redistributivos y incentivadores se fundamenta en los efectos que provocan dichos tributos, sin tener en cuenta los otros efectos que provocan, por tanto, es una mera distinción a efectos descriptivo, "L'imposizione e l'ambiente", ob. cit., págs. 481-482. Parece que el autor, a nuestro entender, habla de tributos ambientales que pueden orientarse hacia una u otra función, pero sin descartar la otra; por ello, nos inclinamos a entender que el autor trata de reflejar las funciones principales como cualificadoras del tributo, pero sin que esta cualificación anule la posibilidad de que el tributo ambiental desempeñe otras funciones. De otra parte, y tan sólo referido al establecimiento de tributos ambientales, por tanto, excluido las medidas tributarias, el Documento "L'introduzione di tasse ambientali e il suo significato", elaborado por el Ufficio del consigliere economico del ministero dell'ambiente, alude a la distinción entre los aspectos incentivadores y los aspectos redistributivos, pero ambos referidos al mismo tributo ambiental, *RDFSF*, 1989, I, pág. 613. En la misma línea.

⁸⁴¹ En la propia Recomendación 75/436/Euratom, CEEA, CEE de 3 de marzo de 1975 relativa a la imputación de costes y a la intervención de los poderes públicos en materia de medio ambiente -artículo 4.b)- se contempla la posibilidad de que ambas funciones (de estímulo y de redistribución) sean objeto de un mismo tributo. Ésto se deduce del establecimiento de las conjunciones "y/o" para unir ambas funciones que pueden desarrollar el canon ambiental propuesto en la misma. En el mismo sentido, TARANTINI, G.: "Il principio «chi inquina

Las técnicas tributarias de intervención ambiental se concretan bien a través del establecimiento de tributos, bien mediante la articulación de exenciones, aunque, en este último caso, su aplicación no implica la obtención de recursos, sino todo lo contrario.

Históricamente, la fiscalidad ambiental se ha fundado en el intento de obtener recursos pecuniarios de los sujetos contaminadores para hacer frente a los gastos ambientales del Estado. El contaminador pagaba en función de las cantidad y calidad de los vertidos emitidos. Esta circunstancia suponía, al mismo tiempo, el establecimiento de un incentivo para no contaminar, que era más importante conforme se incrementaba la cuantía de la degradación. Esta técnica de intervención ambiental se aprovecha del efecto económico del tributo como precio añadido a las operaciones sobre las que recae, reflejando así los costes ambientales que las actividades de producción o consumo de dicho producto conllevan⁸⁴². Posteriormente, se introducirían las medidas de desgravación fiscal como técnica de intervención ambiental⁸⁴³.

Plantearemos sistemáticamente el tema en virtud de las diferentes funciones que el tributo o las medidas tributarias insertas en él pueden desarrollar. Así, más que hablar de tributos "preventivos o restauradores", hablaremos de los instrumentos tributarios (tributos o medidas tributarias) capaces de desenvolver una actividad de incentivo o de financiación.

paga»...", ob. cit., pág. 743; OPSCHOOR, J.B. y VOS, H.B.: *Instruments économiques pour la protection et l'environnement*, OCDE, París, 1989 (nota tomada de *La fiscalidad y el medio ambiente...*, ob. cit., págs. 29-30. En contra, FERGOLA, C.: "L'introduzione di «imposte ecologiche»...", ob. cit., pág. 1435-1436; para la autora ambas finalidades, esto es, la de desalentar los comportamientos y financiar al Estado son incompatibles, *ibidem*. En este mismo sentido, STEVE ve difícil integrar un incremento notable de los tributos con funciones ambientales en un sistema en el que se aspira también a una justa distribución de las cargas, por lo que se hace necesario una compatibilización entre dichos objetivos, aunque no es nada fácil, el autor afirma que se podría dar menos peso a los vínculos distributivos en las decisiones de política ambiental, "Considerazioni di sintesi", ob. cit., pág. 168. Por su parte, HERRERA MOLINA y SERRANO ANTON hablan de gravámenes ecológicos incentivadores y gravámenes ecológicos redistributivos y no de meras funciones de los tributos, "Aspectos constitucionales...", ob. cit., pág. 480.

⁸⁴² Vid. MAGADAN DIAZ, M.: "La fiscalidad aplicada al medio ambiente", *RDFHP* núm. 234/1994, pág. 1245. Así, en el 5º Programa de Acción Ambiental comunitario se aboga por el hecho de que los costes ambientales que conlleva las actividades de producción o consumo se reflejen en el precio de los productos, ob. cit., pág. 70; también, GERELLI, E.: "Gli aspetti ambientali...", ob. cit., pág. 13.

⁸⁴³ RUFFOLO, G.: *Nota adjunta a la Relazione sullo stato dell'ambiente in Italia 1989*, ob. cit., págs. 691-692.

Hablaremos, pues, de la función redistributiva y de la función incentivadora o disuasora de los instrumentos fiscales.

II.3.4.1. Función redistributiva de los tributos ambientales.

Los poderes públicos tienen encomendado el mandato constitucional de preservar el medio (art. 45.2 CE). Esta obligación constitucional implica la realización de unos gastos públicos⁸⁴⁴. Éstos se producen tanto si se lleva a cabo una política preventiva, esto es, dirigida a financiar la incorporación a las actividades contaminantes de tecnología «limpia» (subvenciones, exenciones tributarias, etc...), como si se adopta una política restauradora del medio (instalación de depuradoras colectivas, política de reforestación, política de residuos o de vertidos pública etc)⁸⁴⁵.

La alternativa a una política de gasto público puede ser una política preventiva que evite la producción de cualquier alteración del medio. Esta política hace innecesarios los gastos de restauración ambiental. Sin embargo, la política ambiental de naturaleza preventiva tiene sus limitaciones. Existen actividades contaminantes relacionadas con la existencia humana (residuos sólidos urbanos, aguas residuales, etc.). En estos casos, la política de prevención es poco o nada operativa, mientras que la política de corrección es necesaria. Además, en la práctica, y referida a aquellas situaciones de degradación que son fruto de la civilización, la sociedad está aún muy lejos siquiera de plantearse la posibilidad de erradicar todas las situaciones que provocan perjuicios ambientales. En la sociedad se dan determinadas situaciones en las que, por necesidad o comodidad, se produce una degradación del medio aceptada legalmente. En estos casos, la política posible no es la preventiva, sino la restauradora, esto es, la basada en la política de gasto por parte de los poderes públicos.

Éstos para atender estas exigencias constitucionales pueden establecer tributos. La función esencial de los tributos es la de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 CE). Desde esta perspectiva,

⁸⁴⁴ Vid. FERNANDEZ JUNQUERA, M.: ¿Un impuesto municipal...?, ob. cit., págs. 1254-1255.

⁸⁴⁵ Cfr. MARTIN MATEO, R.: *Tratado de Derecho Ambiental*, Vol. I, ob. cit., pág. 119.

todos los tributos aportan recursos que sirven para subvenir los fines del Estado, entre los que se encuentra la preservación del medio. Todos los tributos, en mayor o menor medida, contribuyen a la preservación del medio. No obstante, esta línea de estudio nos llevaría a un análisis genérico del tributo. Y, ciertamente, dicho examen no presenta una sustantividad propia distinta de la que se deriva del examen de los fundamentos jurídicos del tributo en general. Sin embargo, dentro de los tributos establecidos con la finalidad de financiar el gasto público, existen determinados tributos que presentan conexiones con la protección del medio (impuestos especiales, canon de vertidos, etc.). Éstos se engloban dentro de lo que se denomina tributos ambientales, ya que vienen fundados en el mandato de preservar el medio⁸⁴⁶. Esta circunstancia los diferencia del resto de tributos orientados a la obtención de recursos, pero no fundados en la protección del medio. Los tributos ambientales se caracterizan por dos circunstancias: su fundamento y su fin. Así, el fundamento de su establecimiento viene constituido por la conexión entre el deber de contribuir y la obligación de los poderes públicos de proteger el medio; mientras que su fin es el de redistribuir los costes ambientales entre los sujetos implicados en la degradación del mismo.

La función redistributiva realizada por el tributo ambiental⁸⁴⁷ va a depender del criterio en virtud del cual se articule el mismo. Por ello, la distribución o imputación de los costes ambientales entre los sujetos implicados puede llevarse a cabo, bien en virtud del principio "quien contamina, paga", bien en virtud del principio de capacidad económica. La

⁸⁴⁶ Vid. MARTIN MATEO,R.: *ibidem*, pág. 240; afirma el autor que "El objetivo principal de la tributación ambiental es conseguir recursos suficientes para eliminar residuos generados o evitar que éstos se produzcan", *ibidem*. En el 5º Programa de medio ambiente comunitario se nos dice que dichos tributos "Se crearon primordialmente para obtener los fondos necesarios para operaciones de limpieza e infraestructura tales como las plantas de tratamiento de aguas, y seguirán teniendo importancia para tales fines y otros similares, como la eliminación de residuos", ob. cit., pág. 71. OSCULATI pone de manifiesto como los ingresos de los tributos redistributivos están orientados a la financiación de la intervención ambiental, *La tassazione ambientale*, ob. cit., págs. 35 y 108. Para PERRONE CAPANO los tributos redistributivos "hanno lo scopo di assicurare il finanziamento di interventi di salvaguardia ambientale", "L'imposizione e l'ambiente", ob. cit., pág. 482. En este sentido, FERGOLA niega que los "imposte ecologiche" puedan realizar al mismo tiempo una función disuasora de productos y actividades contaminantes y una función financiera, "L'introduzione di «imposte ecologiche»...", ob. cit., págs. 1435-1436.

⁸⁴⁷ Vid. MARTIN MATEO,R.: *Tratado...* Vol. I, ob. cit., pág. 240; PERRONE CAPANO,R.: "L'imposizione e l'ambiente", ob. cit., pág. 482.

elección de una u otra fórmula de financiación puede presentarse, en último extremo, como un ejercicio de opción política.

La configuración del tributo ambiental, encaminado a la redistribución, se realiza con independencia de la afectación o no de los recursos obtenidos. Estos tributos aportan recursos monetarios a la Hacienda Pública. Así, en unos casos, dichos recursos aportados financiarán genéricamente los gastos públicos; en otros, financiarán gastos públicos de naturaleza ambiental.

Estos tributos son muy comunes en los sistemas tributarios de los países occidentales⁸⁴⁸. Su fundamento no plantea problema alguno. Se subsume en los planteamientos acerca de la proyección tributaria del mandato constitucional de preservación del medio. No obstante, el problema se suscita a la hora de determinar el criterio a utilizar para redistribuir los costes ambientales entre los sujetos implicados.

En la lógica del momento, el principio "quien contamina, paga" debe estructurar el tributo ambiental dirigido a redistribuir⁸⁴⁹ los costes ambientales entre los sujetos provocadores de los mismos. No obstante, el tributo ambiental puede estructurarse, fundamentalmente su cuantificación, en función del principio de capacidad económica⁸⁵⁰. En estos casos, la articulación del tributo suele conectarse con la degradación del medio realizada en el marco de actividades personales, diversas al ejercicio de actividades económicas. En este supuesto, tan sólo cabría tener en cuenta el principio "quien contamina, paga" a partir de determinados niveles de

⁸⁴⁸ Vid. OSCULATI, F.: *La tassazione ambientale*, ob. cit., pág. 108; PERRONE CAPANO, R.: *ibidem*, pág. 482; la razón que alega el autor es el hecho de que son percibidas por los sujetos pasivos como menos penalizadoras que aquellos tributos que desempeñan fundamentalmente una función incentivadora, *ibidem*.

⁸⁴⁹ En este caso, el término redistribuir lo empleamos en un sentido económico, no jurídico, referido a la imputación de costes entre los sujetos contaminadores.

⁸⁵⁰ Nos dice al respecto DE MIGUEL GARCIA, "Solamente en casos especiales puede considerarse justificado el recurso a mecanismos de financiación colectiva. Tal sucedería cuando el contaminador no resultara identificado o fuese insolvente, cuando la contaminación tuviera su causa en eventos eximentes de responsabilidad; cuando alguien viniera obligado a soportar individualmente cargas excesivas, impuestas en razón al interés general; o cuando los costes sociales fueran originados por la propia Sociedad", "El principio «quien contamina, paga»", ob. cit., pág. 126. En este sentido, DIEZ NICOLAS afirma que la responsabilidad de afrontar los costes de la degradación "podría exigirse de forma solidaria cuando no sea posible determinar el grado de participación de varios sujetos contaminadores", "Aproximación sociológica...", ob. cit., pág. 25.

degradación para desincentivar el despilfarro de recursos naturales. En el caso del tributo ambiental fundado en el principio de capacidad económica la redistribución de los costes ambientales ocasionados se produce en función de la riqueza del sujeto implicado, y no en virtud de su provocación de costes.

Los tributos ambientales pueden estructurarse en función del principio "quien contamina, paga". Éstos suelen conectarse con las situaciones de degradación realizadas en el marco de actividades económicas, de producción o consumo. En estos casos, la redistribución de los costes ambientales se va a producir entre aquellos sujetos que provocan la contaminación y en virtud de su contribución a la degradación ambiental⁸⁵¹. El gravamen se articulará en función de la cantidad y cualidad de las emisiones contaminantes⁸⁵². Estos tributos son, para algún sector doctrinal, "necesariamente" afectado⁸⁵³.

Los tributos ambientales pueden, a su vez, diferenciarse en virtud de que el fundamento ambiental del tributo determine o no una intervención directa de los poderes públicos. Así, por un lado, existen casos en los que la Administración lleva a cabo una prestación de servicios o la realización de obras públicas, dirigidas a restaurar el medio o a prevenir los problemas ambientales⁸⁵⁴. Estas actuaciones administrativas fundamentan el

851 En este sentido, afirma MARTIN MATEO que "La efectividad de este principio implica desde luego que quien causa un daño a otros sujetos o a la comunidad, debe abonar las sumas necesarias para su resarcimiento", *Tratado...* Vol I, ob. cit., pág. 239. En la doctrina italiana, SALVIA dice, en relación con el principio "quien contamina, paga", que "In virtù di esso gli oneri del inquinamento non gravano sulla «collettività», ma sugli stessi «inquinatori»", "Gli strumenti giuridici della tutela ambientale", ob. cit., pág. 215. En esta línea, SIMON ACOSTA,E.: "Consideraciones...", ob. cit., pág. 608.

852 *Vid.* DIEZ NICOLAS,J: "Aproximación sociológica al concepto de calidad de vida", ob. cit., pág. 25; MARTIN MATEO,R.: *Tratado...*, Vol. I, ob. cit., pág. 240. En el Informe de la OCDE: *Fiscalidad y medio ambiente...* estos tributos se contemplan con la denominación "Impuestos sobre emisiones medidas", ob. cit., pág. 34. Nos dice OSCULATI que esta modalidad tributaria se encuentra presente entre los instrumentos articulados en la lucha contra la contaminación en los distintos países occidentales, *La tassazione ambientale*, ob. cit., pág. 1. Asimismo, *vid.* OCDE: *Politique de l'environnement...*, ob. cit., pág. 16.

853 *Vid.* PERRONE CAPANO,R.: "L'imposizione e l'ambiente", ob. cit., pág. 482. En contra, POTIER,M.: "La fiscalité au service des politiques de l'environnement", *RFFP*, 1983, 1, pág. 153.

854 En el Informe de la OCDE: *Politique de l'environnement...*, ob. cit., se le denomina "redevances pour service rendu" y se dirigen a la obtención de recursos para financiar los costes administrativos en esta materia, pág. 16.

establecimiento de un tributo. Desde esta composición se asimilan a las tasas⁸⁵⁵ o, en su caso, a las contribuciones especiales. Ciertamente, el establecimiento del tributo se dirige a la redistribución de los costes que conlleva dicha intervención pública. El hecho de que exista una intervención administrativa en materia ambiental, y que ésta constituya el fundamento del tributo, tiene unos efectos precisos a la hora de cuantificar el mismo.

Por el otro, existen casos en los que la Administración hace frente a costes ambientales genéricos (por ejemplo, la política de reforestación, los costes sanitarios originados por agentes contaminantes, etc). La Administración soporta una serie de gastos relacionados con la degradación del ambiente, pero con la particularidad de que no tienen un origen claro. Así, genéricamente, se dice que vienen provocados por los costes sociales derivados de la degradación del medio⁸⁵⁶. El origen último de estos gastos se encuentra en todas las actividades degradantes del medio. Esta circunstancia impide a la Administración una intervención directa ante el problema ambiental, ya que desconoce sus contornos precisos. Por ello, ésta procede al gravamen de situaciones que se conectan, especialmente, con la degradación ambiental, aunque sin que exista una relación directa entre la degradación que fundamenta el tributo y la intervención administrativa que ocasiona el gasto⁸⁵⁷.

⁸⁵⁵ PERRONE CAPANO afirma que el rendimiento obtenido con el establecimiento de un tributo ambiental redistributivo se puede asimilar a "una tariffa corrisposta per un servizio pubblico", "L'imposizione e l'ambiente", ob. cit., pág. 482.

⁸⁵⁶ En este sentido, afirma FERNANDEZ JUNQUERA que si "el Estado tiene entre sus objetivos el restablecimiento del equilibrio ecológico a las condiciones más acordes posibles con su estado natural, así como la eliminación o la reducción al menos de otras situaciones que también dañasen a los ciudadanos, como son, por ejemplo, los ruidos, no hay duda que el cumplimiento de estos objetivos origina un gasto. Pero aun cuando este objetivo no exista, es indudable que la contaminación sobre todo en alguna de sus variantes, ocasiona costes sociales. Es decir, que realmente existe un gasto público que tiene su causa es la contaminación", "¿Un impuesto municipal...?", ob. cit., págs. 1254-1255.

⁸⁵⁷ Nos dice SIMON ACOSTA que "A nivel teórico no existe inconveniente jurídico alguno que se oponga al establecimiento de gravámenes con los que la colectividad pretenda resarcirse de los efectos externos negativos derivados de la producción por las empresas", "Consideraciones acerca...", ob. cit., pág. 608. Vid. FERNANDEZ JUNQUERA, M.: *ibidem*, pág. 1255. El Tribunal Supremo Federal en su Sentencia de 10 de diciembre de 1987, relativa a los perjuicios ocasionados en el rendimiento forestal por la contaminación, afirma que "es misión de los legisladores crear disposiciones normativas para compensar los perjuicios que causan a la propiedad, que por razones superiores son inevitables y que tienen que soportar los titulares forestales...", afirmando, igualmente, que corresponde al legislador parlamentario adoptar las soluciones pertinentes (ALBIEZ DOHRMANN: "La protección del medio ambiente...", ob. cit., pág. 1224). Ante el problema suscitado por la existencia de unos daños ambientales,

Los tributos ambientales articulados para redistribuir los costes ambientales pueden plasmarse en el establecimiento de tasas o impuestos e, incluso, contribuciones especiales⁸⁵⁸. Habrá que analizar caso por caso, como veremos posteriormente, para decantarnos acerca de su naturaleza jurídica.

Una de las características de estos tributos es su función recaudatoria⁸⁵⁹. Al ser tributos que se proponen como finalidad la obtención de recursos para afrontar la financiación de los gastos ambientales, provoca un incremento de la presión fiscal sobre los ciudadanos, lo cual suscita cierto rechazo en la doctrina⁸⁶⁰. No obstante, estos tributos pueden presentar la ventaja de que su efecto recaudatorio permite reducir otras fuentes de ingresos perniciosas para el desarrollo económico⁸⁶¹.

Desde la Unión Europea se refiere la necesidad de su adaptación a las nuevas exigencias del principio "quien contamina, paga". Así, se dice que dichos tributos⁸⁶² "deberían adaptarse progresivamente para disuadir de la contaminación en la fuente y fomentar unos procesos de producción limpios mediante reacciones adecuadas del mercado"⁸⁶³. A nuestro entender, en el seno de la Unión Europea se entiende que la función redistributiva debe perder protagonismo en virtud de la función incentivadora. En aquellos casos en los que sea posible. Ciertamente, es una tendencia acertada, ya que se

sin que se puedan identificar, claramente, a los autores, ALBIEZ DOHRMANN habla de la creación de un fondo común para financiar la reparación de los daños ambientales, mediante el establecimiento de un impuesto verde, *ibidem*, pág. 1233.

⁸⁵⁸ Vid. Vº Programa comunitario de política y actuación en materia de medio ambiente y desarrollo sostenible, "Hacia un desarrollo sostenible" Resolución del Consejo y de los representantes de los gobiernos de los Estados miembros, reunidos en el seno del Consejo de 1 de febrero de 1993, (93/C 138/01), pág. 71.

⁸⁵⁹ Vid. CALERO GALLEGO, J.M.: Conferencia "Principios constitucionales, extrajurisdicción y preservación del medio", ob. cit.

⁸⁶⁰ Vid. PERRONE CAPANO, R.: "L'imposizione e l'ambiente", ob. cit., pág. 481.

⁸⁶¹ Vid. GERELLI, E.: "Gli aspetti ambientali...", ob. cit., pág. 14. Asimismo, OCDE: *La fiscalidad y el medio ambiente...*, ob. cit., pág. 111.

⁸⁶² En la versión española se utiliza el término "tasas", a nuestro entender se utiliza de modo genérico y equívoco, sin atender a su verdadero sentido, como se puede advertir por el hecho de que al inicio habla de impuestos y tasas; por ello, consideramos que se utiliza como sinónimo de tributo.

⁸⁶³ Vº Programa de Acción Ambiental "Hacia un desarrollo sostenible", ob. cit., pág. 71.

encamina a la eliminación del perjuicio ambiental en la fuente. Ésta es la línea a seguir.

II.3.4.2. Función de estímulo y ambiente.

Las técnicas tributarias de intervención estatal pueden realizar, igualmente, una función estimuladora de aquellos comportamientos acordes con el medio⁸⁶⁴. En estos casos, las medidas fiscales van a servir al cumplimiento del mandato constitucional de protección del medio, bien a través del establecimiento de un tributo, sin necesidad de utilizar su producto, bien disminuyendo, total o parcialmente, los recursos que proporciona el establecimiento de un tributo⁸⁶⁵ a través del establecimiento de exenciones. El legislador es plenamente consciente de la importancia de las medidas fiscales en orden a estimular conductas tanto en el desarrollo de sus actividades de consumo, como productoras⁸⁶⁶. Por ello, cuenta con dichos instrumentos tributarios a la hora de estimular conductas plenamente respetuosas con el medio y desincentivar aquellas contrarias a éste⁸⁶⁷.

⁸⁶⁴ Vid. 5º Programa de Acción Ambiental "Hacia un desarrollo sostenible", ob. cit., pág. 71. En opinión de PERRONE CAPANO "Le tasse ecologiche di tipo incentivante...; si prestano quindi meglio delle tasse redistributrici ad orientare in senso ambientale la politica fiscale del paese", "L'imposizione e l'ambiente", ob. cit., pág. 482.

⁸⁶⁵ Así, OSCULATI, F.: *La tassazione ambientale*, ob. cit., pág. 35. En estos casos, "el tributo puede conseguir directa y autónomamente (sin atravesar el ciclo tradicional de ingreso-presupuesto-gasto) la realización de los fines del Ordenamiento constitucional", CASADO OLLERO, G.: "Los fines no fiscales de los tributos", ob. cit., pág. 467.

⁸⁶⁶ Desde una perspectiva general, vid. LASARTE ALVAREZ, J.: *El sistema tributario actual...*, ob. cit., pág. 42. En este sentido, STEVE pone de manifiesto las posibilidades de los tributos en orden a modular los comportamientos económicos y consumistas; así dice que "È comunque un dato di fatto che le funzioni extrafiscali, o regolatrici, dell'imposta hanno un posto sempre maggiore nella finanza moderna. Agli scopi protettivi tradizionali, si sono aggiunti gli scopi di redistribuzione della ricchezza; di stimolo e di freno agli investimenti e ai consumi, con o senza funzioni selettive tra investimenti e tra consumi; di stimolo alle esportazioni; e l'elenco potrebbe continuare", *Lezioni di scienza delle finanze*, ob. cit., pág. 258.

⁸⁶⁷ SOAVE, P.: "Lo sviluppo sostenibile nella prospettiva...", ob. cit., pág. 763. Nos dice, en este sentido, MARTIN MATEO que "La fiscalidad funciona así no como instrumento recaudatorio, o no sólo como tal, sino como motivador de conductas", *Tratado...*, Vol. I, ob. cit., pág. 241. Asimismo, señala POTIER que el origen de los perjuicios ambientales está en el comportamiento de los agentes económicos, ya sean como productores o como consumidores, así, como la modificación de los mismos en un sentido acorde con la protección del medio no se va a realizar de modo espontáneo, es necesario acudir a determinados instrumentos, entre los cuales se encuentra los tributos, "La fiscalité...", ob. cit., pág. 151.

Desde esta perspectiva, las medidas fiscales desarrollan una función de "intervención direccional"⁸⁶⁸, una función motivadora⁸⁶⁹. La dirección y la motivación, en el caso que nos ocupa, viene determinada por el mandato constitucional de protección del medio (art. 45.2 CE)⁸⁷⁰. Así, las distintas medidas fiscales articuladas en este sentido se dirigen al cumplimiento de dicho precepto constitucional.

Actualmente, la degradación del medio aparece, en algunos casos, como algo necesario, inherente a nuestra existencia. Sin embargo, en otros, se presenta como algo opcional, determinado bien por las ventajas económicas que proporcionan dichos procesos productivos perjudiciales para el medio o la utilización de dichos recursos naturales, bien por simples modas o preferencias consumistas. Estas actitudes son rechazables, ya que se alejan del cumplimiento del mandato constitucional de protección del medio. Ahora bien, no es la protección del medio el único mandato que deben tener en cuenta los poderes públicos a la hora de intervenir en la realidad. Esta circunstancia exige una cierta compatibilización de todos los contenidos jurídicos protegibles constitucionalmente. Dicho respeto al conjunto de mandatos constitucionales dificulta la adopción por parte de los poderes públicos de medidas rígidas. Por ello, se favorece la adopción de medidas flexibles, fácilmente amoldables al respeto a todas las decisiones económicas de los sujetos de derecho. En este contexto, las técnicas tributarias de estímulo tienen una perfecta cabida.

Esta situación nos conduce al análisis de las funciones estimuladoras que permiten a la Hacienda plantearse la protección ambiental. Dichas funciones susceptibles de incidir en las decisiones económicas son dos: la primera, disuasora⁸⁷¹ de aquellas actividades contrarias al medio; la segunda, incentivadora de los comportamientos acordes con él. Todas se incardinan

⁸⁶⁸ GARCIA AÑOVEROS,J.: "Hacienda y patrimonio cultural", *REDF* núm. 68/1990, pág. 477.

⁸⁶⁹ MARTINEZ LAGO,M.A.: "Función motivadora de la norma tributaria...", ob. cit., pág. 623.

⁸⁷⁰ Desde una perspectiva general, MARTINEZ LAGO afirma que la "función motivadora encuentra su razón de ser en los fines que la norma tributaria se fije alcanzar", *ibidem*, pág. 624.

⁸⁷¹ Esta calificación atiende al efecto provocado sobre su objeto principal de intervención, prescindiendo de los efectos incentivadores en relación con otros objetos secundarios, sobre los que indirectamente incide.

dentro de la degradación ambiental permitida⁸⁷². Éste es su ámbito de operación.

Las técnicas tributarias para realizar dichas funciones se concretan en el establecimiento de tributos y de exenciones tributarias. Por una parte, el tributo puede establecerse con la función de disuadir la realización de determinadas actividades económicas, de consumo o producción, que perjudican el medio⁸⁷³, o de desincentivar la utilización de determinados recursos naturales, o su utilización por encima de ciertos niveles⁸⁷⁴. La técnica, en este caso, se concreta en el establecimiento de una carga fiscal sobre aquellas actividades que se quieren desincentivar⁸⁷⁵. El objetivo es conseguir una agravación fiscal de aquellas actividades económicas que perjudican al medio. Estas actividades deben soportar una presión fiscal mayor que otra actividad de la misma naturaleza que sea respetuosa con el éste. El instrumento tributario se dirige a instaurar una diferenciación de cargas tributarias entre aquellas actividades económicas de la misma naturaleza que incidan de modo desigual sobre el medio, unas afectándolo negativamente, otras favoreciendo su protección⁸⁷⁶. Dicha técnica fiscal se instrumenta a

872 Vid. MARTIN MATEO,R.: *Tratado...* Vol. I, ob. cit., pág. 241.

873 En este sentido, vid. FERNANDEZ JUNQUERA,M.: "¿Un impuesto municipal...", ob. cit., pág. 1253; AMATUCCI,A.: *L'Ordinamento Giuridico Finanziario*, ob. cit., pág. 495; desde una perspectiva general, vid. MANZONI,I.: *Il principio...*, ob. cit., pág. 99; LASARTE,J.: *El sistema tributario actual...*, ob. cit., pág. 42.

874 Vid. AMATUCCI,A.: *ibidem*, págs. 487-488.

875 Vid. AMATUCCI,A.: "Qualità della vita...", ob. cit., pág. 403; *Idem*: "La intervención de la norma financiera en la economía", ob. cit., pág. 46; *Idem*: *L'Ordinamento Giuridico Finanziario*, ob. cit., págs. 487-488; LAMPREAVE; "La Hacienda Pública y el medio ambiente", ob. cit., pág. 314; MARTINEZ LAGO,M.A.: "Función motivadora...", ob. cit., pág. 624; MINISTERO DELL'AMBIENTE: "L'introduzione di tasse ambientali e il suo significato", ob. cit., pág. 614; CARBAJO VASCO,D.; "Los impuestos ecológicos en la Comunidad Económica Europea", *Noticias/CEE*, núm. 71/1990, pág. 42; CALERO GALLEGO,J.M.: "Principios constitucionales, extrafiscalidad y preservación del medio", ob. cit.; SALVIA,F.: "Gli strumenti giuridici della tutela ambientale", ob. cit., pág. 215; ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA,C.: "Los tributos con fines no-financieros", ob. cit., pág. 96. De otra parte, PERRONE CAPANO afirma que los tributos ecológicos de carácter incentivador son más cercano a los impuestos que a las tasas, "L'imposizione e l'ambiente", ob. cit., pág. 482.

876 Vid. 5º Programa de Acción Ambiental "Hacia un desarrollo sostenible", ob. cit., pág. 71; OCDE:*Fiscalidad y medio ambiente...*, ob. cit., pág. 35.

través de la articulación de un tributo, de un recargo e incluso mediante la supresión de las exenciones concedidas⁸⁷⁷.

Sobre el conjunto de las actividades económicas recaen una serie de cargas fiscales. Éstas, generalmente, gravan las manifestaciones de capacidad económica que tienen lugar en su seno. El establecimiento de un nuevo tributo, o cualquiera de los instrumentos previamente señalado, sobre las mismas ocasiona una "sobreimposición" sobre dichas actividades económicas. Ésta se produce en virtud de su relación negativa con el medio. Esta situación coloca la realización de dichas actividades o la adquisición de dichos productos en desventaja económica con respecto a aquellas que mantienen una relación positiva con el medio. El efecto propio de dicha articulación tributaria, como parece lógico, es el de desanimar la realización de dichas actividades, ya que la obligación de pagar ese plus de carga fiscal "obstaculiza" su realización⁸⁷⁸. A su vez, produce un efecto positivo: incentiva la innovación tecnológica⁸⁷⁹, ya que la presión tributaria ejercida orienta los comportamientos a la no degradación. Ésta puede conseguirse de dos formas: bien produciendo menos, bien introduciendo cambios tecnológicos que permitan producir lo mismo, pero con un menor coste ambiental. Ciertamente, el efecto incentivador cambia cualitativamente en virtud el principio que articule el tributo. En este sentido, el principio "quien contamina, paga" desincentiva las actividades contaminantes, no así el principio de capacidad económica. En fin, las actividades gravadas deben ser aquellas contrarias a la protección del medio (por ejemplo, las actividades industriales contaminantes, los productos cuya producción o consumo originen contaminación, el consumo de recursos naturales escasos, etc.). Dicha técnica de intervención tributaria ambiental presupone una incidencia selectiva en las situaciones sobre las que recae⁸⁸⁰.

⁸⁷⁷ Vid. OCDE: *Politique de l'environnement:...*, ob. cit., págs. 15-16.

⁸⁷⁸ Vid. PERRONE CAPANO,R.: "L'imposizione e l'ambiente", ob. cit., pág. 482.

⁸⁷⁹ Vid. Recomendación 75/436/Euratom, CECA, CEE, artículo 4.b); AMATUCCI,A.: *L'Ordinamento Giuridico Finanziario*, ob. cit., pág. 488; RUFFOLO,G.: *Nota adjunta a la Relazione 1989' sullo stato dell'ambiente in Italia*, ob. cit., pág. 691; PERRONE CAPANO,R.: "L'imposizione e l'ambiente", ob. cit., pág. 483.

⁸⁸⁰ Vid. SALVIA,F.: "Gli strumenti...", ob. cit., pág. 215.

De otra parte, el instrumento tributario puede orientarse a la incentivación de aquellas conductas, comportamientos o actitudes acordes con la protección del medio⁸⁸¹. La técnica se concreta en la provocación de un efecto desgravatorio, total o parcial, respecto de los tributos establecidos⁸⁸². Dicho efecto se condiciona a la realización de aquellos comportamientos que se quieren estimular. De esta manera, se promueve su realización⁸⁸³. La medida tributaria básicamente articulada para procurar dicho efecto es la exención tributaria⁸⁸⁴. Su finalidad es incentivar la incorporación de

881 Vid. AMATUCCI,A.: "Qualità della vita...", ob. cit., pág. 403; *Idem*: *L'Ordinamento Giuridico Finanziario*, ob. cit., págs. 491 y 495.

882 Nos dice la OCDE en su informe *Fiscalidad y medio ambiente. Políticas complementarias* que "las ayudas financieras pueden incentivar a reducir la contaminación de forma similar a un impuesto o canon", ob. cit., pág. 31. Ambas medidas se incluyen dentro de lo que la doctrina denomina "instrumentos económicos", vid. MARTIN MATEO,R.: *Tratado...*, Vol. I, ob. cit., pág. 121. El autor las caracteriza como medidas "que tienen en común el propósito de corregir indirectamente las disfunciones ambientales del sistema de precios sin imponer directamente determinadas conductas"; para ello "utilizan los mecanismos de mercado, incidiendo en los costes y ventajas de las diferentes líneas de conducta de los agentes económicos teniendo, por tanto, cierta influencia sobre los comportamientos en un sentido favorable para el medio ambiente", *ibidem* págs. 121 y 122, respectivamente. En el informe de la OCDE se expresan "cuatro diferencias principales entre la utilización de las ayudas financieras, como mecanismos de incentivación para reducir la contaminación y el uso de los impuestos y cánones", así, en primer lugar, cita la "Definición de la referencia del cálculo de la ayuda financiera"; en segundo lugar, su incidencia en "el nivel de beneficios realizados por los contaminadores"; en tercer lugar, "las ayudas financieras hacen más pesado el gasto público, lo que exige el cobro de otros impuestos para financiarlo, mientras que los impuestos medioambientales contribuyen a incrementar los ingresos fiscales, permitiendo así, como contrapartida, reducir otros impuestos"; en cuarto lugar, finalmente, la posibilidad de que las ayudas, a largo plazo, se conviertan en una forma de protección encubierta de los sectores que afectan negativamente al medio ambiente, al no ser acorde su establecimiento con el principio "quien contamina, paga", ob. cit., págs. 31-32.

883 Vid. DE MIGUEL GARCIA,P.: "El principio «quien contamina, paga»", ob. cit., pág. 125; MARTINEZ LAGO,M.A.: "Función motivadora...", ob. cit., pág. 624; MARTIN MATEO,R.: *Tratado...*, Vol. I, ob. cit., págs. 120-121; ARRIETA MARTINEZ DE PISON,J.: *Régimen fiscal de las aguas*, ob. cit., nota 44, pág. 45; SALVIA,F.: "Gli strumenti giuridici della tutela ambientale", ob. cit., pág. 216; OCDE: *Fiscalidad y medio ambiente...*, ob. cit., pág. 30; CELLERINO,R.: *Oltre la tassazione ambientale*, ob. cit., pág. 209; PERRONE CAPANO,R.: "L'imposizione e l'ambiente", ob. cit., pág. 477. En este sentido, dice AMATUCCI que "parecen más adecuado los incentivos que no presupongan el derecho a contaminar el ambiente, sino sólo el interés del ciudadano a ejercitar otros derechos para recibir el incentivo", "La intervención...", ob. cit., pág. 46. De otra parte, TOLEDO JAUDENES pone en duda la eficacia de las ayudas en la política de protección del medio, "El principio «quien contamina, paga»...", ob. cit., pág. 308.

884 Al respecto, AMATUCCI señala que la función instrumental de la finanza pública en relación con la tutela del medio no se agotan con el establecimiento de tributos, sino que admite la utilización de exenciones, *L'Ordinamento Giuridico Finanziario*, ob. cit., pág. 491. También

tecnología "limpia", mecanismos de depuración, etc...⁸⁸⁵. Están especialmente indicadas para los casos en los que los costes a asumir por los sujetos contaminadores son muy gravosos⁸⁸⁶, o se trata de ayudar a la industria nacional⁸⁸⁷, o bien, se trata de cubrir incentivar la investigación tecnológica ambiental⁸⁸⁸.

Otra de las funciones incentivadoras posibles es aquella que se concreta en el establecimiento de una diferenciación de precios entre productos de similares características como consecuencia de la distinta incidencia de las medidas fiscales sobre los mismos. Esta función incentivadora⁸⁸⁹ presenta dificultades a la hora de calificarla, ya que, de la misma manera, puede considerarse desincentivadora respecto del producto más gravado o menos favorecido fiscalmente. En este sentido, puede ocurrir que el producto gravado no presente alternativa, esto es, no exista un producto "ecológico" que pueda utilizarse alternativamente a aquél gravado. Incluso, puede ocurrir que el bien en cuestión tenga una demanda bastante rígida e inelástica. En estos casos, ciertamente, la función disuasoria parece poco efectiva. No obstante, el establecimiento de dicho tributo ambiental tampoco dejaría de servir al mandato constitucional de preservación del medio, ya que se actuaría su función redistributiva, concretada en la obtención de recursos monetarios, que vendrían a compensar los costes ambientales que afronta

se proponen otras fórmulas de estímulo, como la amortización acelerada, OCDE:*ibidem*, págs. 30 y 35. Sobre los "incentivos ambientales", *vid.* CELERINO,R.: *ibidem*, págs. 203 a 240.

⁸⁸⁵ *Vid.* 5º Programa de Acción Ambiental "Hacia un desarrollo sostenible", *ob. cit.*, pág. 71; OCDE: *ibidem*, pág. 31.

⁸⁸⁶ *Vid.* DE MIGUEL GARCIA,P.: "El principio «quien contamina, paga»", *ob. cit.*, pág. 126.

⁸⁸⁷ *Vid.*, en este sentido, DE MIGUEL GARCIA, P.: *ibidem*, págs. 126-127; MARTIN MATEO,R.: *Tratado...*, Vol. I, *ob. cit.*, pág. 121. En el 5º Programa de Acción Ambiental "Hacia un desarrollo sostenible" aluden a su eficacia en aquellos casos en los que se trata de "acelerar la introducción de equipos «limpios» y deberían estimularse para facilitar la transición crítica hacia el desarrollo sostenible", pág. 72.

⁸⁸⁸ *Vid.* DOMINGO SOLANS,E.: "A la búsqueda del nivel óptimo de contaminación", *ob. cit.*, pág. 99; OCDE:*Fiscalidad y medio ambiente...*, , *ob. cit.*, pág. 32, desde una perspectiva genérica *idem:Politique de l'environnement:...*, *ob. cit.*, pág. 15; CELERINO,R.: *Oltre la tassazione ambientale*, *ob. cit.*, págs. 9, 210 y 226.

⁸⁸⁹ PERRONE CAPANO dice, acertadamente, que la eficacia de las medidas estimuladoras se condicionan a la existencia de medidas alternativas no contaminantes, "L'imposizione e l'ambiente", *ob. cit.*, pág. 477.

con gastos públicos las distintas administraciones públicas⁸⁹⁰. Las técnicas tributarias a través de las cuales puede conseguirse esta diferenciación de precios son, por un lado, el establecimiento de exenciones que disminuyan el precio final de un producto ecológico; por el otro, y fundamentalmente, el establecimiento de tributos que agraven la realización de determinadas actividades. Por ello, esta función puede realizarse a través de las dos técnicas.

Ambas técnicas tributarias se informan en el mandato constitucional de protección del medio, y, en consecuencia, se dirigen a la tutela de dicho bien jurídico constitucional⁸⁹¹. A la hora de articular dichas medidas fiscales, los criterios, principios o mandatos constitucionales que las informan son distintos, según nos refiramos a los instrumentos disuasorios o a los instrumentos estimuladores. La configuración de los instrumentos disuasores se lleva a cabo, fundamentalmente, en virtud del principio "quien contamina, paga"⁸⁹². También existe la posibilidad de que un tributo, articulado en función del principio de capacidad económica, desincentive las actividades sobre las que recaiga, aunque este efecto es muy escaso. La articulación de las técnicas estimuladoras de comportamientos protectores del medio no se configuran en virtud del principio "quien contamina, paga"⁸⁹³. Éstas se inspiran directamente en el principio ambiental.

⁸⁹⁰ En este sentido, *vid.* RUFFOLO, G.: "Conclusioni", en *Tassazione consumo ambiente*, Franco Angeli, Milano, 1990, pág. 203. Aunque, como dice OSCULATI, el fruto de los tributos incentivadores no tiene por que ser afectado, *La tassazione ambientale*, ob. cit., pág. 35; asimismo, PERRONE CAPANO, R.: "L'imposizione e l'ambiente", ob. cit., pág. 482.

⁸⁹¹ *Vid.* AMATUCCI, A.: "Qualità della vita...", ob. cit., pág. 403.

⁸⁹² *Vid.* FERNANDEZ JUNQUERA, M.: "¿Un impuesto municipal...?", ob. cit., pág. 1254; CARBAJO VASCO, D.: "Los impuestos ecológicos...", ob. cit., pág. 42; MARTIN MATEO, R.: *Tratado...*, Vol. I, ob. cit., pág. 240; SALVIA, F.: "Gli strumenti...", ob. cit., pág. 215. Al respecto, señala MARTIN MATEO que el establecimiento de medidas tributarias con una finalidad disuasoria se fundamentan en el principio "quien contamina, paga", "pero si el rendimiento de tales gravámenes no se aplica a eliminar las causas de la contaminación, es más que dudoso que por estas vías se haga efectivamente justicia a tal principio, y en realidad lo que se introducen son estímulos negativos para el remedio de la situación, porque si estos tributos no tienen la suficiente entidad para impulsar el cambio de conductas, a la postre, como se ha señalado insistentemente por la doctrina, se habría producido efectos contrarios, al otorgarse de hecho una licencia para contaminar", *ibidem*, págs. 118-119.

⁸⁹³ *Vid.* OCDE: *Politique de l'environnement...*, ob. cit., pág. 15; CELLERINO, R.: *Oltre la tassazione ambientale*, ob. cit., págs. 9 y 203. Por contra, los costes de una política ambiental basada en el empleo de exenciones recaen sobre la colectividad, así, AMATUCCI, A.: "Qualità della vita, interessi diffusi e capacità contributiva", ob. cit., pág. 403; también en su obra: *L'Ordinamento Giuridico Finanziario*, ob. cit., pág. 492. En este sentido, nos dice DE MIGUEL que hay que tener cuidado a la hora de aplicar dichos instrumentos, ya que "puede representar

Así configurados, éstos instrumentos tributarios producen efectos incentivadores y desincentivadores de determinados comportamiento ambientales. Estas funciones han sido contempladas y aceptadas por la doctrina⁸⁹⁴, aunque no exentas de críticas⁸⁹⁵. La doctrina constitucional ha legitimado ambas direcciones⁸⁹⁶.

la inversión radical de los términos del Principio «Quien contamina, paga». La carga de la protección del medio recae aquí sobre el Presupuesto del Estado, o lo que es lo mismo, sobre la Sociedad en su conjunto.", "El principio «quien contamina, paga»", ob. cit., pág. 125. Esta circunstancia es la que lleva a PERRONE CAPANO a afirmar que dichas medidas no se prestan a un empleo generalizado, ya que los costes de dichas medidas lo soporta la colectividad, "L'imposizione e l'ambiente", ob. cit., pág. 477.

⁸⁹⁴ En este sentido, *vid.* FORTE, F.: *Il sistema tributario e la politica fiscale italiana* (Vol. I), Coop. Lib. Univ. Turinese, Turín, 1962, pág. 74; MANZONI, L.: *Il principio...*, ob. cit.; nos dice el autor que en los casos en los que el tributo persigue alcanzar directamente otras finalidades, distintas a la recaudatoria, utiliza técnicas de incentivación o restricción de ciertas actividades o ciertos consumos, pág. 99; GIANNINI, A. D.: *Istituzioni di Diritto Tributario*, ob. cit., pág. 76; STEVE, S.: *Lezioni di Scienza delle Finanza*, ob. cit., pág. 12, el autor refiere expresamente las técnicas tributarias a la protección de los recursos naturales escasos; MARTÍNEZ LAGO, M. A.: "Función motivadora...", ob. cit., el autor se refiere a la "técnica de alentamiento" (con el objetivo de promover los comportamientos queridos), y a la "técnica de desalentamiento" (dirigida a reprimir los comportamientos no queridos), págs. 621 y 624; *Idem*: "Los fines no fiscales...", ob. cit., pág. 155; NEUMARK, F.: *Los principios de la imposición*, ob. cit., pág. 275 y 278; MARTÍN MATEO, R.: *Tratado...*, Vol. I, ob. cit., pág. 241; FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: "¿Un impuesto municipal...", ob. cit., pág. 1255; CALERO GALLEGO, J. M.: "Principios constitucionales, extrafiscalidad y preservación del medio", ob. cit., pág. 8; PERRONE CAPANO, R.: "L'imposizione e l'ambiente", ob. cit., pág. 476. Mucho más explícito y completo es el Profesor CASADO OLLERO al poner de manifiesto la posibilidad de utilización extrafiscal del instrumento tributario a través de las dos siguientes técnicas de actuación: bien como mecanismo de aliento, promoción, incentivo o estímulo a través de normas tributarias en las que se establezcan exenciones, bonificaciones, créditos de impuestos o, en general, medidas de favor fiscal o efecto desgravatorio; o bien, como instrumento de limitación, freno desincentivo, disuasión o sanción, a través de la creación de normas impositivas (creación de tributos o establecimiento de hechos impositivos cuya primordial finalidad sea extrarrecaudatoria) o de efecto agravatorio de prestaciones tributarias ya establecidas, entre las que el autor cita los recargos, negación, reducción o pérdida de exenciones, bonificaciones, etc, "Los fines...", ob. cit., pág. 485; un antecedente de esta afirmación, aunque menos completa, la encontramos ya en su obra *El sistema impositivo de las Comunidades Autónomas*, ob. cit., pág. 94-95.

⁸⁹⁵ Así, se muestra reticente a la admisión de tributos que tengan efectos penalizadores, *vid.* CHECA GONZÁLEZ, C.: "El Impuesto sobre tierras infrautilizadas...", ob. cit., pág. 671. En este sentido, ante esta posición del Tribunal Constitucional, GARCÍA LUIS muestra su crítica al calificar de "afirmaciones discutibles" "la irrelevancia de la dirección extrafiscal (estimuladora, penalizadora)", *Impuesto sobre Sociedades: Desgravaciones...*, ob. cit., pág. 133. Por su parte, RODRÍGUEZ BEREIJO contempla ambas técnicas, pero se muestra reticente a la utilización del tributo como instrumento de desincentivación, "La Constitución de 1978...", ob. cit., págs. 85-86. El Profesor RODRÍGUEZ BEREIJO en un escrito posterior ("El sistema tributario en la Constitución", ob. cit.,) incardina su concepción del Derecho financiero dentro de lo que BOBBIO denomina *función distributiva y función promocional del Derecho*, y desde esta perspectiva afirma que "la función del Derecho financiero delineada no es tanto (aunque también contenga normas de este tipo) prevenir y reprimir los comportamientos desviantes o la

De otra parte, el sector más directamente implicado en la política ambiental presiona para la utilización de los mecanismos fiscales favorecedores, esto es, basados en las ayudas fiscales (exenciones tributarias). Rechazan el establecimiento de tributos disuasores, por el incremento de la presión fiscal que supone⁸⁹⁷.

Hoy día, el mayor peso de la política tributaria ambiental recae sobre la aplicación del principio "quien contamina, paga". No obstante, no debemos insistir en el hecho de que éste no agota la justicia en materia ambiental. Por ello, la articulación de exenciones ambientales es un excelente camino para alcanzar "un medio ambiente adecuado", ya que el establecimiento de exenciones ambientales ayuda a aliviar la presión fiscal existente, incrementada por el establecimiento de tributos ambientales, además de favorecer el desarrollo económico en una dirección de respeto al medio⁸⁹⁸. La

de impedir el nacimiento de conflictos y facilitar su arreglo después de surgidos, como repartir los recursos (y no sólo económicos) disponibles para influir en las condiciones de vida de la sociedad; estimular, incentivar y promover los comportamientos de individuos y grupos sociales considerados económicamente ventajosos (v.gr., exenciones y bonificaciones fiscales,...)", *ibidem*, págs. 17-18.

⁸⁹⁶ El Tribunal Constitucional se ha manifestado expresamente admitiendo la constitucionalidad de ambas modalidades de articulación del tributo, dirigida a la modificación de comportamientos, con la finalidad de alcanzar el cumplimiento de mandatos constitucionales. Así, en la STC 49/1984, de 5 de abril, se contempla el establecimiento, por un lado, de "técnicas de fomento" a través de estímulos fiscales, "mediante estímulos positivos desgravatorios, esto es, mediante exenciones tributarias de carácter objetivo"; y, por el otro, "de medidas negativas desestimuladoras de una actividad", articulándose para ello "presiones fiscales, a través de una exacción parafiscal (art. 2) y agravación de un impuesto (art. 4)", (F.J. 4º). Por su parte, la STC 37/1987, de 26 de marzo, en relación con la articulación de medidas disuasorias, proclama su constitucionalidad, afirmando que "la *intentio legis* del tributo... es... disuadir a los titulares de propiedades o de empresas agrícolas del incumplimiento de las obligaciones inherentes a la función social de la propiedad de la tierra que la propia Ley define o, dicho en términos positivo, estimular a aquéllos para que obtengan de sus propiedades los rendimientos económicos y sociales que le son legalmente exigibles", (F.J. 13º); en los mismos términos, se pronuncia la STC 186/1993, de 5 de julio, en la que se afirma que el «Impuesto de dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento» se ha configurado por el legislador autonómico con la finalidad de "coadyuvar a disuadir a los titulares de esas propiedades del incumplimiento de las obligaciones inherentes a la función social de la propiedad de la tierra", (F.J. 4º). Esta dirección de los tributos, que se concreta en la actividad disuasoria, es contemplada por el propio Tribunal Supremo, en su sentencia de 25 de diciembre de 1989.

⁸⁹⁷ *Vid.* PERRONE CAPANO,R.: "L'imposizione e l'ambiente", ob. cit., pág. 476.

⁸⁹⁸ La exención es un instrumento tributario especialmente indicado para fomentar la inversión y colaborar en el desarrollo económico (así, ESTEBAN PAUL: "Incentivos fiscales...", ob. cit., pág. 418). Desde esta perspectiva, además de cumplir con el mandato de protección del medio, coadyuva al cumplimiento del mandato de progreso económico -art. 40.1 CE-. Hoy día, el desarrollo de una política preventiva supone adelantarse a la producción del daño

articulación de exenciones favorece la aceptación de la política ambiental por parte de los sujetos contaminadores⁸⁹⁹, sin contradecir los principios de justicia o exigencias constitucionales que informan la intervención ambiental. Con la progresiva sustitución del principio "quien contamina, paga" por el principio de capacidad económica a la hora de asumir la política tributaria ambiental, uno de los efectos negativos es la pérdida del efecto incentivador. Este hecho puede superarse con la promoción de exenciones.

Por último, nos queda por apuntar el hecho de que ambas figuras tributarias colaboran en la protección del medio mediante la provocación de efectos preventivos⁹⁰⁰. En este sentido, constituyen unos excelentes instrumentos para cumplir con el mandato constitucional, ya que tratan de evitar que se produzca el perjuicio ambiental mediante la modificación de los comportamientos, bien a través del estímulo de comportamientos acordes

ambiental; esto es, evitar que se deteriore el ambiente. Esta circunstancia, requiere la adopción de muchas y variadas medidas. Algunas de las cuales se concretan en la instalación de tecnología ecológica. Esta exigencia impone, como nos dice VAZQUEZ LOSADA, una "industria paralela" -calificada de "ecoindustria"- que sea "capaz de suministrar los bienes y servicios necesarios" para que el resto de industrias y demás actividades puedan cumplir con las exigencias medioambientales que se avecinan ("Presente y futuro de la ecoindustria española en el contexto europeo", *Noticias/CEE*, núm. 86/1992, pág. 63). Ante la situación planteada: una gran demanda de bienes de equipos y servicios en sectores ambientales (gestión de residuos sólidos; tratamiento de gases contaminantes e instalaciones de combustión, tratamiento de aguas residuales, etc) (sobre el particular, *vid.* VAZQUEZ LOSADA: *ibidem*, págs. 64-67, se establecen las principales líneas de demanda a la que debe responder la ecoindustria española), y la realidad de la industria española: "las empresas españolas no tiene, hoy por hoy, capacidad suficiente para cubrir dicha demanda" (*ibidem*, pág. 67), "se hace imprescindible una política financiera basada en la concesión de ayudas económicas que ayuden a los industriales en el camino hacia una Europa y una España más limpia" (*ibidem*). Esta política financiera puede articularse a través del establecimiento de exenciones extrafiscales que favorezca no sólo a la ecoindustria, sino que del mismo modo, y con mayor razón, a las empresas, públicas o privadas, para que lleven a cabo su instalación. Y esto no sólo por razones medioambientales, que son ya suficientes, sino por la importancia en orden al desarrollo de la industria y la creación de empleo. En este sentido, VAZQUEZ LOSADA habla de la generación en la industria medioambiental de un volumen de negocios del orden de unos cien mil millones de pesetas en los próximos tres o cuatro años, *ibidem*, pág. 68.

⁸⁹⁹ *Vid.* CELERINO,R.: *Oltre la tassazione ambientale*, ob. cit., pág. 210. Incluso, se puede afectar los recursos obtenido por el establecimiento de tributos ambientales que incorporen la función redistributiva a la financiación de las medidas estimuladoras, como las exenciones; desde esta perspectiva, además de conseguir la integración de ambas medidas de política tributaria ambiental, se consigue un mejor aceptación de aquéllos, *ibidem*, pág. 227.

⁹⁰⁰ En relación con las medidas estimuladoras, *vid.* MARTIN MATEO,R.: *Tratado...*, Vol. I, ob. cit., pág. 121.

con el medio, bien a través del desaliento de aquéllos contrarios, mediante su modificación ⁹⁰¹.

II. 4.- LOS LIMITES DE LA FISCALIDAD AMBIENTAL.

II.4.1. Introducción.

La fiscalidad ambiental tiene su fundamento en el deber de contribuir y, por supuesto, también encuentra en él sus límites⁹⁰². De la configuración jurídica del deber de contribuir, a *sensu* contrario, se pueden deducir los límites que determinan la configuración jurídica de las medidas fiscales ambientales. El desarrollo de este epígrafe se fundará en lo afirmado *supra* en relación con la configuración jurídica del deber de contribuir. Esta circunstancia nos exime de reproducir lo anteriormente apuntado en relación con el tema.

Algunos de los límites tratados en este epígrafe han sido apuntados con antelación, o lo serán con posterioridad al tratar los problemas técnicos de articulación de los instrumentos tributarios ambientales. No obstante, esta circunstancia no nos exime de su tratamiento, ya que existen problemas específicos de límites relacionados con la tributación ambiental que merecen, por su significación, un tratamiento destacado, independientemente de que se hayan tratado y/o se vayan a reafirmar con posterioridad. Analizaremos el

⁹⁰¹ Vid. RODRIGUEZ RAMOS,L.: "Instrumentos jurídicos preventivos y represivos...", ob. cit.; MARTIN MATEO,R.: *Tratado de Derecho ambiental...*, Vol. I, ob. cit., pág. 240; SALVIA,F.: "Gli strumenti...", ob. cit., pág. 215.

⁹⁰² Referido genéricamente a los tributos con fines extrafiscales, *vid.* SCAILTEUR,C.: "I fini extrafiscali dell'imposta", ob. cit., pág. 237; FICHERA,F.: *Imposizione ed extrafiscalità...*, ob. cit., pág. 141; MOSCHETTI,F.: *El principio de capacidad contributiva*, ob. cit., pág. 287 y 291; MARTINEZ LAGO,M.A.: "Función motivadora de la norma tributaria...", ob. cit., pág. 624; CASADO OLLERO,G.: "Los fines no fiscales de los tributos", ob. cit., pág. 473; este autor dice, al respecto, que "por notable que sea la versatilidad del tributo como instrumento de intervención pública y su aptitud para la producción de efectos económicos, no serán, en cambio, ilimitadas las opciones y posibilidades de utilización extrafiscal del mecanismo tributario, sino que ésta habrá de mantenerse siempre dentro de lo que razonablemente permita la naturaleza de un instituto financiero, cuyo núcleo esencial o contenido mínimo habrá de respetar, en todo caso, el legislador", *ibidem*, pág. 480. Como señala LASARTE ALVAREZ: "Un tributo es ante todo un tributo. Podrá y deberá ser usado para fines ajenos a la recaudación con toda la flexibilidad que sea necesaria, pero no podemos convertirlo en un instrumento contra los principios de justicia fiscal", *El sistema tributario actual...*, ob. cit., pág. 48.

marcado carácter regresivo de los tributos ambientales, su pretendida condición de sanción, las exigencias del principio de capacidad económica, etc...

La fiscalidad ambiental se concreta, básicamente, en tributos y exenciones extrafiscales. Por ello, los límites predicados respecto de la tributación extrafiscal pueden ser aplicados, con alguna excepción, a la fiscalidad ambiental. El objeto de este epígrafe son los límites jurídicos contemplados específicamente respecto de la fiscalidad ambiental.

II.4.2. El principio de capacidad económica como límite de la imposición.

El primer límite, y, además, el más importante, viene establecido por el principio de capacidad económica. Éste dista mucho de tener una proyección unitaria, esto es, de imponer una sola prescripción jurídica. Por el contrario, su proyección jurídica es compleja. Así, su aplicación afecta a múltiples aspectos de la tributación. Veámoslo.

La fiscalidad ambiental se dirige a proteger el ambiente mediante la actuación del deber de contribuir. Esta circunstancia reivindica el respeto a las exigencias de justicia establecidas por el principio de capacidad económica, como principio de justicia tributaria. Ciertamente, éste no es el criterio fundamental que informa el establecimiento de las medidas fiscales ambientales⁹⁰³. No obstante, ésto no significa que el legislador pueda prescindir del mismo a la hora de establecer un tributo. El principio de capacidad económica impone sus exigencias jurídicas a la hora de configurar el deber de contribuir. Una construcción jurídico-tributaria que prescinda de las exigencias de justicia predicadas respecto del deber de contribuir plantea el riesgo de la desnaturalización del instituto tributario⁹⁰⁴.

⁹⁰³ Desde una perspectiva general, MARTIN DELGADO dice que en los tributos extrafiscales "Se gravan manifestaciones mínimas de riqueza atendiendo a imperativos de política económica", "Los principios...", ob. cit., pág. 85.

⁹⁰⁴ Al respecto, CASADO OLLERO critica como en el marco de la Hacienda funcional "se corre el riesgo de desnaturalizar la esencia misma de la imposición, aplicando -al amparo de que no importa que objetivos- las reglas propias de los tributos a deducciones patrimoniales que de tributo conservan únicamente el nombre", "Extrafiscalidad e incentivos...", ob. cit., pág. 334; también el mismo autor incide en el tema en su obra "Los fines no fiscales de los tributos", ob. cit., pág. 473. Por su parte, CHECA GONZALEZ estima que, si bien el tributo es un instituto constitucional, y, por tanto, apto para la consecución de los objetivos que la Constitución ordena,

La actuación del deber de contribuir conforme a las exigencias del principio de capacidad económica (art. 31.1 CE) exige la conexión del tributo con manifestaciones subjetivas de fuerza o potencia económica. El tributo tiene una naturaleza contributiva, esto es, se concreta siempre en una detracción coactiva patrimonial. Esta circunstancia demanda del sujeto pasivo, ineludiblemente, la posesión de una capacidad económica para hacer frente a dicha exacción⁹⁰⁵. Así, el Tribunal Constitucional define el principio de capacidad económica, en el marco del deber de contribuir, "como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra"⁹⁰⁶. El principio de capacidad económica se configura, pues, como sustrato de toda imposición⁹⁰⁷. Éste exige la conexión del tributo con situaciones o hechos que denoten fuerza económica en el sujeto pasivo⁹⁰⁸. Esta configuración jurídica del principio de capacidad económica, como fuerza económica, fuente de toda imposición, impuesta por las exigencias de la lógica, desempeña una función garantista del derecho del ciudadano a no ser obligado a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos por encima de sus posibilidades económicas.

En los tributos con fines extrafiscales, el Tribunal Constitucional considera que:

"es constitucionalmente admisible que el Estado, y las Comunidades Autónomas en el ámbito de sus competencias, establezcan impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica o de pago, respondan principalmente a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de interés públicos que la Constitución preconiza o garantiza"⁹⁰⁹.

dicha función no puede llevar a desvirtuar dicho instituto, sino que la realización de las mismas se deben sujetar a diversos límites, de modo que no vulnere los principios de justicia tributaria, "El Impuesto sobre tierras...", ob. cit., pág. 671.

⁹⁰⁵ Vid. MANZONI,I.: *Il principio...*, ob. cit., pág. 13; MOSCHETTI,F.: *El principio de capacidad contributiva*, ob. cit., pág. 415; MARTIN DELGADO,J.M.: "Los principios de capacidad económica...", ob. cit., pág. 66; DE MITA,E.: *Appunti di diritto tributario (I)*, ob. cit., pág. 87; CASADO OLLERO,G.: "Los fines no fiscales de los tributos", ob. cit., pág. 476.

⁹⁰⁶ STC 27/81, de 20 de julio, (F.J. 4º).

⁹⁰⁷ STC 150/90, de 4 de octubre, (F.J. 9º).

⁹⁰⁸ En este sentido, "el contenido jurídicamente necesario de la capacidad económica -entendida ahora como *fuente* o *sustrato* de la imposición- es que ésta habrá de basarse siempre en la fuerza o potencialidad económica del sujeto pasivo", CASADO OLLERO,G.: "Los fines no fiscales de los tributos", ob. cit., págs. 475-476.

⁹⁰⁹ STC 37/87, de 26 de marzo, (F.J. 13º), la cursiva es nuestra.

De las palabras del Tribunal Constitucional podemos deducir la confirmación de la doctrina constitucional acerca del principio de capacidad económica como sustrato exigible de toda imposición. Así lo entiende la doctrina, al configurar jurídicamente el principio de capacidad económica como "límite mínimo que el legislador fiscal ha de respetar en todo caso"⁹¹⁰. Ahora bien, ¿cómo se concreta en la realidad jurídica el principio de capacidad económica como exigencia lógica y fuente de toda imposición?. Según el Tribunal Constitucional:

"Basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo"⁹¹¹.

Con estas palabras, el Tribunal fija el alcance y significado del principio de capacidad económica. El Tribunal Constitucional entiende que el principio de capacidad económica queda salvado siempre que exista capacidad económica, materializada, ya sea como riqueza o renta real, ya como riqueza o renta potencial. Ningún problema plantea la exigencia de una riqueza o renta real como soporte de toda imposición, ya que ésta es, en sí misma, manifestación de capacidad económica, esto es, manifestación de una aptitud efectiva del sujeto pasivo para contribuir al sostenimiento de las cargas públicas. Sin embargo, mayores problemas suscita el hecho de que el Tribunal Constitucional legitime la imposición de un gravamen sobre riquezas o rentas potenciales, es decir, sobre una riqueza o renta "que tiene o encierra en

⁹¹⁰ PALAO TABOADA, C.: "En torno a la jurisprudencia reciente...", ob. cit., pág. 446. Así, la capacidad económica como sustrato de la imposición supone "el *mínimo lógico exigible* para eludir la arbitrariedad o el abuso del legislador fiscal"; concretándose éste límite mínimo en la exigencia "de gravar situaciones que demuestren aptitud e idoneidad para la tributación"; CASADO OLLERO, G.: "Los fines no fiscales...", ob. cit., pág. 476. En este sentido, PALAO TABOADA sostiene que "el legislador tributario incurre seguramente en arbitrariedad cuando desconoce radicalmente la capacidad económica como criterio básico de la imposición. Por tanto, cuando el fin extrafiscal respeta este mínimo esencial y está además adecuadamente justificado, el tributo en cuestión es plenamente legítimo desde el punto de vista constitucional", *ibidem*. Asimismo, ARRIETA, J.: *Régimen fiscal de las aguas*, ob. cit., págs. 41-42; el autor considera que en aquellos tributos cuya finalidad no sea la recaudatoria "basta con que exista una leve manifestación de capacidad contributiva para que el tributo no sea discriminatorio e injusto y se cumpla así con dicho principio", la cita es de la pág. 42. Continúa manifestando el autor que "La mínima manifestación de capacidad contributiva o su intensidad, obvio es decirlo, corresponde determinarla igualmente al legislador que es el único que está legitimado para establecer el «grado» de capacidad económica, *ibidem*, pág. 42, nota 41. En relación con el «Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas» afirma DELGADO que "el principio de capacidad económica no se configura como fundamento del tributo sino como límite...", "La sentencia...", ob. cit. pág. 92.

⁹¹¹ SSTC 37/1987, (F.J. 13.º). Asimismo, STC 186/1993, (F.J. 4.º).

sí potencia⁹¹², esto es, "virtud para ...producir un efecto"⁹¹³, en el caso que nos ocupa: virtud para convertirse en renta o riqueza real, pero que, en el momento del devengo, no es real, efectiva, ni cierta.

Ante esta posición, la mayoría de la doctrina se manifiesta en contra, considerándola errónea y no ajustada a la Constitución española. Su postura es la siguiente: el principio de capacidad económica exige el gravamen de capacidades económicas reales y efectivas⁹¹⁴. Por contra, LASARTE mantiene una posición favorable a la tesis del Tribunal Constitucional⁹¹⁵. Nosotros vamos a tratar de exponer nuestra posición al respecto.

912 Voz POTENCIAL. *Diccionario de la Lengua Española*, de la Real Academia Española, Decimonovena Edición, 1970.

913 Voz POTENCIA. *Diccionario de la Lengua Española*, de la Real Academia Española, ob. cit.

914 Vid. MOSCHETTI, F.: *El principio...*, ob. cit., pág. 303, el autor defiende que "...el concepto de "capacidad" se refiere necesariamente a una aptitud efectiva y, por tanto, existente en concreto, cierta y actual, el principio de capacidad contributiva requiere que sean gravadas manifestaciones económicas reales y no meramente ficticias", *ibidem*. Sobre el tema, debemos citar a TOSI, L.: "Il requisito di effettività", en *La capacità contributiva*, a cura di MOSCHETTI, F., ob. cit., págs. 101-157; el autor, del análisis de la posición de la Corte Costituzionale, afirma que "per «capacità» deve intendersi un' idoneità effettiva: l'attitudine a contribuire cioè non può essere meramente fittizia", *ibidem*, pág. 102. Asimismo, en la doctrina española, CASADO OLLERO, G.: "Los fines no fiscales...", ob. cit., pág. 480, el autor entiende que "el presupuesto que determina el establecimiento de una detracción coactiva de riqueza en concepto de tributo, sea fiscal o extrafiscal, siempre habrá de reflejar una efectiva manifestación de capacidad económica, como exigencia lógica y caracterizadora de toda imposición", *ibidem*. Igualmente, con motivo del análisis del Impuesto sobre Tierras Infrutilizadas, CHECA GONZALEZ dice que "un recto entendimiento del principio de capacidad contributiva conlleva que sólo puedan someterse a gravamen manifestaciones de riqueza reales y efectivas y no meramente potenciales o presumibles, como sucede en el caso que nos ocupa, en el que lo que se sujeta a imposición es una capacidad económica aún no verificada, todavía no explicitada", "El Impuesto sobre tierras...", ob. cit., pág. 670. DELGADO entiende que el Tribunal utiliza una visión forzada del principio de capacidad económica, "La sentencia...", ob. pág. 92. MARTINEZ LAGO parte de la efectividad de la capacidad económica como uno de los límites a la utilización extrafiscal de los tributos; en consecuencia, dice que "quizá no sea muy adecuada la referencia que el tribunal Constitucional hace no sólo a la riqueza o renta real, sino también a la potencial, como índice de capacidad económica"; entiende el autor que el Tribunal contradice la doctrina expuesta por él en la sentencia 20/1981 donde defendía que "capacidad económica, a los efectos de contribuir a los gastos públicos, tanto significa como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra", de dónde se puede entender -advierte el autor- una posición del Tribunal más cercana a la capacidad económica entendida como exigencia de que se graven manifestaciones de riqueza efectiva, que como mera renta o riqueza presunta, "Función motivadora...", ob. cit., pág. 643.

915 El Profesor de Sevilla coincide con el Tribunal Constitucional en la apreciación de que "el tributo queda legitimado por la existencia de una capacidad económica real o potencial, de manera que si el sujeto pasivo tiene la titularidad de fuentes teóricas de ingresos no obtenidos a

A nuestro entender, las palabras del Tribunal Constitucional hay que enmarcarlas dentro del contexto de aquella corriente doctrinal que define el principio de capacidad económica como cualidad subjetiva del obligado tributario⁹¹⁶. En este marco de referencia, el Tribunal Constitucional dice: "Basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta... potencial..., para que aquel principio constitucional quede a salvo" (STC 37/87, F.J. 13º). A nuestro entender, el Tribunal afirma que no es necesario que el hecho imponible del tributo recaiga sobre actos, hechos o situaciones indicativos de capacidad económica. En este sentido, el principio de capacidad económica no exige que el presupuesto de hecho del tributo recaiga sobre manifestaciones de capacidad económica. De hecho, este dato lo contempla el propio Tribunal Constitucional al afirmar que el principio de capacidad económica "no impide que el legislador pueda configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones extrafiscales" (STC 37/87, F.J. 13º). Por tanto, nuestra posición no vendría sino a confirmar su tesis. Ahora bien, el cumplimiento de dicho principio exige que dicha configuración del presupuesto de hecho revele la posesión de fuerza o potencia económica en el sujeto pasivo. En síntesis, cuando el Tribunal Constitucional alude a la necesidad de que exista, al menos, una capacidad económica potencial, se refiere al hecho de que es suficiente para entender salvado el principio de capacidad económica que el presupuesto de hecho del tributo sea revelador de una aptitud por parte del sujeto pasivo para

causa de su conducta, no existe fundamento para presentar oposición a su sometimiento a gravamen" en su obra, junto a los Profesores RAMIREZ y AGUALLO, *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria (1981-1989)*, Tecnos, Madrid, 1990, pág. 91. Esta posición se acerca bastante a la defendida por la Corte Costituzionale en su sentencia de 31 de marzo de 1965, n. 16 (RDFSE, 1965, vol. II, p. 315, con nota de AMATO, Normativa ministeriale in materia tributaria e art. 23 della costituzione), donde afirmaba que "cuando objeto del impuesto es una cosa productiva, la base para la imposición viene dada (y la capacidad del contribuyente es manifestada) por la aptitud del bien para producir una renta económica y no por la renta que de él obtiene su poseedor, por la *productividad* y no por el producto real: y es justo que sea así, porque el impuesto constituye también un *incentivo* para una adecuada utilización del bien, y favorece, entre otras cosas, un mejor cumplimiento de los deberes de solidaridad económica y una más amplia contribución al progreso material del país (artículos 3.º y 4.º de la Constitución)". Ante esta sentencia afirma MOSCHETTI, del cual hemos obtenido la cita, que este criterio de la mera potencialidad económica refleja sólo una primera fase interpretativa de la Corte Costituzionale, hoy superada por una doctrina que incide en la conexión entre principio de capacidad económica y situación económica efectiva (Corte Costituzionale en la sentencia de 26 de junio de 1965, n. 50 (en *Giur. cost.*, 1965, p. 681), y también en la sentencia n. 109 de 1967 (en *Giur. cost.* 1967, p. 1199), *El principio...*, ob. cit., pág. 397.

916 Vid. LOZANO SERRANO, C.: *Consecuencias...*, ob. cit., pág. 23.

contribuir a los gastos públicos⁹¹⁷. Ésta debe deducirse del conjunto del sistema tributario que grava al sujeto⁹¹⁸.

El principio de capacidad económica se refiere a la fuerza o potencia económica del sujeto pasivo. Ahora bien, no toda fuerza o potencia económica es susceptible de ser gravada. Así, hay que excluir aquella parte de la riqueza que se destina a la atención de las necesidades vitales del sujeto y de los miembros familiares que dependen de él. Esta situación da lugar a la constitución de un límite mínimo a la hora de gravar capacidades económicas. En este sentido, CASADO OLLERO afirma que "El mínimo no susceptible de imposición vendrá genéricamente establecido en el nivel necesario para la existencia, según el esquema de derechos económicos y sociales garantizados en la Constitución"⁹¹⁹.

Del mismo modo, el principio de capacidad económica tiene otras proyecciones; una de ellas viene referida a la imposibilidad de que el tributo agote la riqueza imponible sobre la que recae⁹²⁰. Esta situación viene

⁹¹⁷ En contra, MOSCHETTI, F.: "Profili generali", ob. cit., págs. 30-31.

⁹¹⁸ Vid. LOZANO SERRANO, C.: *Consecuencias...*, ob. cit. pág., 23. En relación con el caso concreto que maneja la STC 37/87, la actitud de un individuo que deja de explotar fuentes teóricas de ingresos -infrautilización-, es reveladora, por sí sola, de la posesión de una determinada riqueza por parte del sujeto pasivo. En el caso que nos ocupa, la infrautilización de la tierra, además de ser una actitud económica valorada negativamente por parte de la Constitución, por ser contraria al principio de solidaridad y, a su fundamento, el principio de igualdad, denota la existencia de una riqueza cierta por parte del sujeto pasivo que permite afrontar el pago del tributo, y que guarda con el presupuesto de hecho una relación directa: la posesión de la finca, como manifestación de patrimonio por parte del sujeto pasivo (Vid. LASARTE ALVAREZ, J., RAMIREZ, S., AGUALLO, A.: *Jurisprudencia...*, ob. cit., pág. 91.). Ciertamente, cuando el Tribunal habla de "riqueza o renta... potencial" alude, tácitamente, a realidades que son manifestaciones de riqueza, ya que éstas son las únicas que encierran en sí virtualidad para generar riqueza o renta reales. Esta situación nos delimita, aún más, el significado y alcance del principio de capacidad económica como sustrato de toda imposición. Así, en el caso de los tributos extrafiscales, como es el caso, básicamente, de los tributos ambientales, el principio de capacidad económica se entiende salvado siempre que el presupuesto de hecho, independientemente de que recaiga o no sobre una manifestación de capacidad económica, revele la posesión de una fuerza económica en el sujeto pasivo apta para afrontar el pago del tributo.

⁹¹⁹ "Los fines no fiscales de los tributos", ob. cit., pág. 477. Este límite al principio de capacidad económica viene determinado -en palabras de MARTIN DELGADO- "por la no imposición sobre la riqueza destinada a la satisfacción de las necesidades elementales del individuo", "Los principios de capacidad...", ob. cit., pág. 70.

⁹²⁰ En la doctrina italiana se defiende -MOSCHETTI- que el artículo 53 CI vincula al legislador tributario en relación con el montante máximo del tributo, *El principio...*, ob. cit., pág. 296. MOSCHETTI justifica esta afirmación en el inciso "en razón" -art. 53 CI-, que para el

repudiada, también, por el principio de no confiscatoriedad (art. 31.1. CE)⁹²¹.

La STC 150/90, de 4 de octubre, entiende que:

"la prohibición de confiscatoriedad (del art. 31.1 de la C.E.) supone incorporar otra exigencia lógica que obliga a no agotar la riqueza imponible - sustrato, base o exigencia de toda imposición- so pretexto del deber de contribuir; de ahí que el límite máximo de la imposición venga cifrado constitucionalmente en la prohibición de su alcance confiscatorio", (F.J. 9º).

Desde esta perspectiva, el principio de no confiscatoriedad se erige en el "máximo imponible", concretándose en "la prohibición de que el gravamen fiscal tenga alcance confiscatorio"⁹²². No obstante, el contenido del principio de no confiscatoriedad se subsume en el del principio de capacidad económica⁹²³.

La creación de nuevos tributos supone un incremento de la presión fiscal. Ésta no puede ser incrementada indefinidamente⁹²⁴, ya que el sistema tributario justo no admite cualquier nivel de presión fiscal. Un nivel alto sería contrario a los principios de capacidad económica y de no

mencionado autor "comporta que el tributo puede detraer sólo una parte de la capacidad, sin llegar al agotamiento de ésta", *ibidem*. El autor confirma su doctrina en su obra "Profilo general", ob. cit.; al afirmar que la capacidad contributiva condiciona "la *misura massima* del tributo", pág. 26.

⁹²¹ *Vid.*, en este sentido, MARTIN QUERALT,J. y LOZANO SERRANO,C.: *Curso de Financiero y Tributario*, ob. cit., pág. 130; PEREZ ROYO,F.: *Derecho Financiero y Tributario...*, ob. cit., pág. 40. Así, para RODRIGUEZ BEREIJO, el principio de no confiscatoriedad, referido a cada figura tributaria, impone la "interdicción de la excesividad de la imposición", "El sistema tributario en la Constitución", ob. cit., pág. 34.

⁹²² CASADO OLLERO,G.: "Los fines no fiscales de los tributos", ob. cit., pág. 477. Asimismo, MARTINEZ LAGO,M.A.: "Función motivadora...", ob. cit., pág. 636. En este último caso, la capacidad económica se manifestaría como límite máximo de toda imposición, por encima del cual se estima que la capacidad económica no tiene aptitud para contribuir.

⁹²³ El Tribunal Constitucional (Sentencia 37/87, de 26 de marzo) sostiene la exclusión del "pretendido carácter confiscatorio del tributo", basándose en el cumplimiento por parte del Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas de las exigencias impuestas por el principio de capacidad económica, (F.J. 13º).

⁹²⁴ En relación con este tema, se advierte la posibilidad de que los instrumentos tributarios ambientales mermen las posibilidades de desarrollo industrial, AMATUCCI,A.: "Qualità della vita...", ob. cit., pág. 404; así, se señala que la tributación ambiental penaliza determinados sectores industriales, "L'introduzione di tasse ambientali e il suo significato", Documento técnico del Ufficio del consigliere economico del ministero dell'ambiente, ob. cit., pág. 616.

confiscatoriedad⁹²⁵. En este sentido, el principio de capacidad económica impone una determinada configuración del sistema tributario para que éste pueda ser considerado justo⁹²⁶; en los mismos términos podemos referirnos al principio de no confiscatoriedad⁹²⁷. En este sentido, el principio de capacidad económica se proyecta como límite respecto del sistema tributario globalmente considerado.

El establecimiento de nuevos tributos puede afectar al máximo imponible del obligado tributario al suponer un incremento de la presión fiscal. Las exigencias tributarias ambientales pueden llegar a afectar al máximo imponible del sujeto. Esta circunstancia, con independencia de que su criterio inspirador no sea el principio de capacidad económica, debe ser tomada en cuenta, ya que el incremento de la presión fiscal puede ocasionar la vulneración del principio de capacidad económica. La solución está en la reducción cuantitativa de otros tributos y la articulación de exenciones en los casos de menor capacidad económica -neutralidad fiscal-.

El deber de contribuir se debe enmarcar dentro de los márgenes que hemos delineado. Éstos suponen una acotación del mismo⁹²⁸. Por ello, al fundarse la fiscalidad ambiental en este deber, la precisa configuración jurídica del principio de capacidad económica delimitará la conformación de los instrumentos tributario ambientales.

⁹²⁵ El Tribunal Constitucional ha afirmado que "el sistema fiscal tendría dicho efecto [alcance confiscatorio] si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades", STC 150/90, de 4 de octubre.

⁹²⁶ La configuración de la capacidad económica como cualidad subjetiva del obligado tributario implica que la incidencia del sistema tributario sobre su riqueza se acomode a su capacidad económica global, *vid.* LOZANO SERRANO, C.: *Consecuencias ...*, ob. cit., pág. 23.

⁹²⁷ Así, AGULLO, A.: "Una reflexión en torno a la prohibición...", ob. cit., pág. 560. Hay que poner de relieve las dificultades técnicas que implica concretar su significado de modo operativo, así, SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho Financiero*, ob. cit., pág. 111. En la conformación de esta idea de justicia tiene una influencia decisiva aspectos externos al sistema tributario, como son los derechos y libertades reconocidos constitucionalmente, concretamente el derecho de propiedad privada -art. 33 CE-, la libertad de empresa y el establecimiento de una economía de mercado -art. 38 CE- *Vid.* SAINZ DE BUJANDA, F.: *ibidem*; RODRIGUEZ BEREJO, A.: "El sistema tributario en la Constitución", ob. cit., pág. 53.

⁹²⁸ *Vid.* CASADO OLLERO, G.: "Los fines no fiscales...", ob. cit., págs. 477-478.

II.4.3. La libertad económica como límite al poder de imposición.

Los instrumentos tributarios ambientales se proyectan, unas veces, como incentivos de determinados comportamientos, considerados acordes con el medio, y otras, como desincentivos de aquéllos que degradan el medio. La técnica tributaria se concreta en la creación de ventajas o desventajas económicas respecto de determinadas conductas de relevancia económica. Así, el establecimiento de un tributo ambiental sobre una actividad contaminante agrava su realización, ya que se incrementan sus costes. De la misma manera, la articulación de una exención, cuyo presupuesto de hecho contemple un comportamiento acorde con el medio, produce un incentivo a su realización, ya que comporta una disminución de las cargas fiscales del obligado tributario. En este sentido, las medidas fiscales hacen más o menos atractivos determinados comportamientos y actividades humanas de carácter económico; encauzan las actitudes humanas de acuerdo con lo mandatos constitucionales. Esta función de los instrumentos tributarios les convierte en un instrumento de dirección de la vida económica⁹²⁹. El legislador tiene la posibilidad de intervenir en la vida económica. Esta actuación, contemplada constitucionalmente, tiene unos límites. Éstos son los que hay que determinar. Es necesario compatibilizar la intervención económica de los poderes públicos, plenamente legítima y constitucional, con los derechos y libertades constitucionales reconocidos a los ciudadanos: la propia libertad, como valor superior del ordenamiento jurídico (art. 1.1 CE), y una de sus concreciones en el campo económico, la libertad de empresa en el marco de una economía de mercado (art. 38 CE), etc...⁹³⁰.

¿En qué punto se entiende que una decisión tributaria orienta las decisiones económicas y en qué punto las sustituye vulnerando la libertad económica del ciudadano? Se necesita conocer ese momento en el que el tributo deja de orientar la vida económica de los obligados tributarios para vulnerar la libertad constitucionalmente reconocida. Con el establecimiento de un tributo se puede tender a "orientar las elecciones económicas

⁹²⁹ En este sentido, MARTIN MATEO indica que los instrumentos utilizados en la protección del medio, entre los que se encuentra los tributarios, "adquieren una mayor energía en cuanto al constreñimiento de las voluntades sobre las que incide", *Tratado...*, Vol. I, ob. cit., pág. 111.

⁹³⁰ La articulación de tributos con la finalidad de desincentivar conductas perjudiciales "invade el ámbito general de libertad", BAENA AGUILAR, A.: "Protección impositiva...", ob. cit., pág. 15.

individuales, pero no a sustituirlas"⁹³¹. En este sentido, es preciso ser consciente del hecho de "que lo que es libre jurídicamente puede ser económicamente inevitable y, en consecuencia, determinado desde fuera, es decir, por el Estado"⁹³².

La cuestión, por tanto, es un problema de límites. A nuestro entender, de dos fundamentalmente: por un lado, el respeto a los mandatos constitucionales; esto es, la actividad de incentivación debe enmarcarse dentro de los fines del Estado, contemplados constitucionalmente; por el otro, el respeto al principio de capacidad económica. El legislador a la hora de articular un tributo cuya finalidad sea la de incentivar o desincentivar determinados comportamientos debe orientar éstos por la senda constitucional. Esta exigencia limita las posibilidades de los instrumentos tributarios en este ámbito. Además, y esto es lo importante, la hace objetiva. En este sentido, no se podrá intervenir sobre los comportamientos económicos para orientar éstos por caminos ajenos a las directrices constitucionales. Ahora bien, este primer límite debe complementarse con el respeto al principio de capacidad económica, ya que aquél, por sí sólo, no garantiza el cumplimiento de las exigencias constitucionales derivadas del valor superior libertad. Así, puede ocurrir que se trate de desincentivar comportamientos perjudiciales para el medio y se incurra en vulneración de la libertad de empresa, al abocar, ineludiblemente, al empresario a la realización de un determinado comportamiento.

La realización de la actividad de incentivación dentro de los parámetros que marca el principio de capacidad económica garantiza el respeto a los otros principios propugnados constitucionalmente. En este sentido, el instrumento tributario configurado acorde con las exigencias del principio de capacidad económica presupone, como mínimo, en el obligado tributario la posesión de una fuerza económica suficiente para afrontar el pago, sin que peligre su subsistencia (mínimo vital). Este hecho garantiza su independencia vital. Por ello, el tributo orientará su comportamiento, pero, en ningún caso, lo

⁹³¹ MARTIN DELGADO,J.M.: "Los principios constitucionales...", ob. cit., pág. 83; asimismo, MOSCHETTI afirma que dichas intervenciones "se tornarán, ..., ilegítimas si tuvieran como consecuencia la imposibilidad práctica de emprender o mantener determinadas actividades", *El principio...*, ob. cit., pág. 241; PEREZ DE AYALA,J.L.: "Las cargas públicas...", ob. cit., pág. 112.

⁹³² *Vid.* VOGEL,K.: "La Hacienda Pública y el Derecho constitucional", *HPE* núm. 59/1978, pág. 19; .

sustituirá. De este modo, no sólo se respeta la libertad jurídica, sino también la económica, ya que el obligado tributario conserva parte de su riqueza para hacer frente a sus necesidades. En síntesis, si los instrumentos tributarios se acomodan a ambos límites, en ningún caso puede sostenerse que un instrumento tributario incentivador vulnera la libertad económica de los obligados tributarios.

II.4.4. El pretendido carácter sancionador de los tributos ambientales.

En el marco de la fiscalidad ambiental, los tributos ambientales, fundados en el principio "quien contamina, paga", presentan como una de sus funciones la desincentivación de determinados comportamientos. En determinados casos, esta función puede adquirir el protagonismo a la hora de configurarlos. Éstos tratan de alcanzar sus objetivos constitucionales a través del establecimiento de un gravamen sobre determinados actos, hechos o situaciones degradantes del medio y reveladores de fuerza económica en el sujeto pasivo, con la finalidad de provocar un efecto disuasorio sobre las mismas.

El tributo ambiental trata de desincentivar un comportamiento contrario a la protección del medio. El criterio ordenador del tributo no es el principio de capacidad económica, sino el principio "quien contamina, paga". Este hecho lleva a la doctrina a calificar a los tributos ambientales desincentivadores como sanción⁹³³. Con mayor motivo cuando el principio informador del tributo es el principio "quien contamina, paga"⁹³⁴.

⁹³³ Así, FERNANDEZ JUNQUERA, en relación con el establecimiento de un tributo sobre empresas contaminantes, afirma que éste "obedece, en principio, al aforismo de «quien contamina, paga»,..., y bajo tal perspectiva aparece como una alternativa de la multa. Así considerado el impuesto se convierte en un ejemplo típico de tributo con fin no fiscal, de naturaleza claramente sancionatoria, lo que hace dudar con todo rigor de su propia naturaleza tributaria", "¿Un impuesto municipal...?", ob. cit., pág. 1254.

⁹³⁴ En este sentido, BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH remarcan del principio "quien contamina, paga" "su carácter veladamente sancionador"; además, apuntan que "Estas connotaciones suponen, sin embargo, la absoluta desvirtuación del carácter impositivo de la figura -si es que alguna vez lo tuvo- y produce una deformación y manipulación de la figura del tributo para conseguir otros fines distintos de los estrictamente tributarios", "Gasto público y medio ambiente" ob. cit., pág. 29.

Esta situación no es novedosa. Tradicionalmente, en relación con los tributos extrafiscales se han vertido opiniones respecto de su carácter sancionador⁹³⁵.

Los distintos autores que imputan un carácter sancionador a los tributos extrafiscales, de modo general, y a los tributos ambientales, de modo particular, parten de una idea concreta: éstos no respetan las exigencias establecidas por el principio de capacidad económica⁹³⁶. Así, nos encontraríamos ante exacciones coactivas formalmente tributarias que no se configuran conforme a los principios jurídico-tributarios; estaríamos, pues, ante una exacción pública de carácter coactivo, pero no ante un tributo. Así, éste, al dirigirse a modular comportamientos, presentaría una cierta analogía funcional con las sanciones⁹³⁷.

⁹³⁵ Vid. ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C.: "Los impuestos de ordenamiento económico", ob. cit., pág. 24; CASADO OLLERO, G.: "Los fines no fiscales...", ob. cit., pág. 485. En relación con el Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas, CHECA GONZALEZ dice "que si lo que se pretende es reprimir determinadas conductas que implican una no adecuada utilización de la propiedad, lo que se debe hacer es imponer las pertinentes sanciones, pero nunca y en ningún caso emplear la vía impositiva para este fin", "El impuesto sobre tierras infrautilizadas...", ob. cit., pág. 671. Igualmente, prosigue el autor "...lo que sucede precisamente... es que se está utilizando el nombre de impuesto, y todo el ropaje jurídico que esa denominación comporta, para penalizar la no adecuada utilización de la tierra, lo cual evidentemente es un deseo loable..., pero no es, desde luego, el impuesto el cauce para conseguirlo, ya que éste responde a otras necesidades y a otros objetivos que los sancionatorios", *ibidem*. Asimismo, DELGADO, A.: "La Sentencia del Tribunal Constitucional...", ob. cit., pág. 88 y 91.

⁹³⁶ Vid. BERLIRI, A.: *Corso Istituzionale di Diritto Tributario*, ob. cit., pág. 51; ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C.: "Los impuestos de ordenamiento económico", ob. cit., pág. 34; DE MITA, E.: "I limiti costituzionali della tassazione", ob. cit., pág. 1044, en este último caso se afirma que son inconstitucionales "tutte quelle disposizioni che hanno una mera funzione sanzinatoria impropria consistente nell'alterare il *quantum* dell'imposta rispetto alla sua specifica capacità contributiva rivelata dal presupposto", *ibidem*. Desde esta perspectiva, los tributos ambientales se contemplan como sanciones impropias, al no corresponder su exacción con la capacidad económica manifestada en el presupuesto de hecho del tributo; de ahí su duda acerca de su constitucionalidad; sobre el tema, desde una visión general, *vid.* MOSCHETTI, F.: *Voce*, "Capacità contributiva", ob. cit., pág. 14; FANTOZZI, A.: *Diritto Tributario*, UTET, Torino, 1991, pág. 451; SANCHEZ PEDROCHE, J.A.: "Un problema de alcance constitucional, la tributación sobre la renta efectiva o la renta presunta, medio o normal", *REDF* núm. 78, 1993, págs. 193 y ss.

⁹³⁷ Vid. ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C.: "Los tributos con fines no-financieros", ob. cit., pág. 96. En contra, BAENA AGUILAR, A.: "Protección impositiva del medio natural" ob. cit.; el autor, brillantemente, argumenta que "un impuesto con finalidad desincentivadora no resucita «el viejo prejuicio de la odiosidad del tributo»" (pág. 16); en definitiva niega que el impuesto ecológico desincentivador tenga naturaleza sancionatoria. El Profesor BAENA AGUILAR afirma la identidad en la función de prevención general que comparte tanto la pena como el tributo desincentivador. A partir de ahí, apunta tres sustantivas diferenciaciones: en primer lugar, su fundamento. En el caso de la imposición de una pena, éste es la ptestad

Ante esta posición, nuestra opinión es clara: la pretendida naturaleza sancionadora de los tributos ambientales se fundamenta en la vulneración del principio de capacidad económica. Por ello, si dichos tributos se configuraran acorde con el principio de capacidad económica decaería el argumento jurídico de peso a la hora de sostener dicha afirmación. A nuestro entender, como ya hemos mantenido *supra*, los tributos ambientales son expresión del deber de contribuir, encaminados a alcanzar el valor superior igualdad a través de la preservación del medio. En consecuencia, son plenamente respetuosos con el principio de capacidad económica como sustrato de toda imposición.

Esta posición es defendida por el Tribunal Constitucional (SSTC 37/87; 186/93). En este sentido, el Tribunal, en relación con el ITI, dice que "la *intentio legis* del tributo... es... disuadir a los titulares de propiedades o de empresas agrícolas del incumplimiento de las obligaciones inherentes a la función social de la propiedad de la tierra..." (F.J. 13º). En el mismo sentido, se pronuncia la STC 186/98 en relación con el Impuesto sobre las Dehesas (F.J. 4º). Para el Tribunal, dicha orientación tributaria es compatible con el principio de capacidad económica, como hemos tenido ocasión de ver. En definitiva, la propia posición del Tribunal Constitucional contempla la configuración del tributo con una finalidad desincentivadora.

Y ésto con independencia de que el criterio de configuración jurídica del tributo sea el principio "quien contamina, paga", ya que, como apuntamos anteriormente, dicho principio responde a la idea de equidad. Su aplicación viene exigida por el principio de igualdad tributaria en su afán por hacer realidad un medio ambiente adecuado del cual puedan gozar la generalidad de los ciudadanos, como concreción de la idea de igualdad de hecho, a cuya consecución deben aspirar los poderes públicos. Esta circunstancia descarta,

represora del Estado; en el caso que dicha conducta perjudicial se tipifique como presupuesto de hecho de un tributo, el fundamento, dice el autor, no será el deber de contribuir, sino el deber de solidaridad, (pág. 15). En segundo lugar, su fin. El tributo no comparte con la pena su función de prevención especial, (pág. 15). En tercer lugar, su medida. "La reacción punitiva de una conducta antijurídica implica (...) la anulación o expropiación del beneficio obtenido por el infractor, pues el ordenamiento no debe permitir ninguna ventaja derivada de una conducta ilícita". Por su parte, "El tributo, por definición, revierte a la colectividad una parte de la ganancia privada, nunca su integridad: no sólo porque la lógica y la Constitución prohíban su alcance confiscatorio, sino además porque su función no es reprimir conductas ilícitas" (pág. 16). Por todo ello, el autor concluye afirmando que "El matiz entre la elección de una medida represiva o tributaria desincentivadora puede pasar desapercibido para el lenguaje coloquial (donde «penalizar» y «gravar» pueden ser sinónimos) e incluso para la ciencia económica, pero no para la ciencia jurídica" (pág. 16).

por supuesto, el carácter sancionador tanto de los tributos ambientales⁹³⁸, como del propio principio "quien contamina, paga"⁹³⁹. Y, con base en dicho argumento negamos el pretendido carácter sancionador de los tributos ambientales desincentivadores.

II.4.5. Los límites del principio "quien contamina, paga".

La configuración jurídica del tributo ambiental se acomoda al conjunto de principios de justicia que informan el deber de contribuir. No obstante, hoy día, el criterio fundamental de ordenación de dichos tributos es el principio "quien contamina, paga". Éste impone sus exigencias de justicia a la hora de configurar el tributo, siempre que no sea incompatible con los otros principios de justicia tributaria, ya que el principio "quien contamina, paga" no es un principio absoluto, ni siquiera en materia de tributación ambiental. No obstante, hoy día, se ha revelado como un criterio de justicia importante; hasta el punto de que se ha juridificado. De ahí, su notable influencia a la hora de configurar la fiscalidad ambiental.

Esta circunstancia afecta a la posible articulación de exenciones ambientales. Éstas responden al principio ambiental. Su finalidad es preservar el medio a través de la incentivación de comportamientos acordes con éste. Desde esta perspectiva, la exención ambiental se produce como expresión del deber de contribuir, teniendo su fundamento en los principios de igualdad y de solidaridad: "la carga tributaria disminuye en atención a una conducta que favorece los intereses generales"⁹⁴⁰. No obstante, este tipo de medidas tributarias suponen una traslación importante de los costes de preservación del medio a la colectividad. Este resultado es completamente contrario a las exigencias del principio "quien contamina, paga", sobre todo en su formulación económica como "principio de no subvención". Sin embargo, su juridificación se produce con base en la idea de equidad. Los

⁹³⁸ Vid. ARRIETA MARTINEZ DE PISON,J.: *Régimen fiscal de las aguas*, ob. cit., pág. 43.

⁹³⁹ Vid. HERRERA MOLINA,P.M.: "El principio "quien contamina, paga...", ob. cit., pág. 84.

⁹⁴⁰ Vid. HERRERA MOLINA,P.M., y SERRANO ANTON,F.: "Aspectos constitucionales...", ob. cit., pág. 476.

principios de igualdad y de solidaridad son el fundamento, tanto del principio "quien contamina, paga", como de la exención ambiental. Por ello, ambos son expresión del deber de contribuir y compatibles.

Esta compatibilidad se fragua con base en los principios de igualdad y de solidaridad, en el marco del deber de contribuir y del mandato constitucional de preservación del medio. Por ello, la exención ambiental que no se articule dentro de estos parámetros es contraria a las exigencias constitucionales en materia ambiental.

En este sentido, la exención ambiental debe acoger como presupuesto de hecho un comportamiento dirigido a preservar el medio. Además, ésta debe suponer para el sujeto responsable de la degradación ambiental la asunción de parte de los costes que conlleva la preservación del medio. Éste sería el caso del establecimiento de exenciones tributarias que favorezcan la inversión en bienes y procesos productivos dirigidos a mejorar la relación de la actividad económica con el medio. Desde esta perspectiva, la colectividad tan sólo contribuirá en parte a la preservación del medio, mientras que el sujeto responsable de la degradación soportará la otra parte de los costes de la lucha contra la contaminación, a través de la inversión en bienes de equipo o cualquier otra actividad favorecedora del medio. Esta exención ambiental se muestra perfectamente coherente con el principio de solidaridad⁹⁴¹.

Por contra, en ningún caso, es compatible con el principio "quien contamina, paga" el establecimiento de exenciones que no imponga al sujeto responsable de la contaminación la asunción de comportamientos encaminados a la protección del medio. La articulación de esta modalidad de exención ambiental, cercana a una "subvención a fondo perdido", hace recaer los costes de la lucha contra la contaminación sobre la colectividad, sin la menor colaboración del obligado tributario en la consecución de los intereses generales. Esta actitud insolidaria no es compatible, ni con el deber de contribuir, ni con el mandato constitucional de preservación del medio. Por tanto, estas medidas tributarias son plenamente contrarias al principio "quien contamina, paga". Además, son plenamente contrarias al principio de solidaridad⁹⁴², ya que los sujetos beneficiados por la sociedad no colaboran al

⁹⁴¹ *Ibidem*, pág. 476.

⁹⁴² *Ibidem*, pág. 477.

interés general, más allá de su propia actividad económica. No obstante, ésta no es, por sí mismo, susceptible de ser favorecida con reducciones de su cuota por el mero hecho de realizar una actividad contraria a los intereses generales. El principio de solidaridad, así como el principio "quien contamina, paga" exigen un comportamiento adicional en relación con la preservación del medio.

II.4.6. El tributo ambiental: una amenaza regresiva.

Los tributos ambientales, básicamente, no se configuran conforme al principio de capacidad económica; tan sólo se acomodan a sus exigencias como sustrato de toda imposición. El criterio inspirador de su estructura jurídica es, generalmente, el principio "quien contamina, paga". Éste imputa las cargas tributarias en función de los costes ambientales provocados, y no en virtud de la capacidad económica del obligado tributario. Por ello, estos tributos no tienen efectos redistributivos⁹⁴³, en sentido jurídico. Así, aunque con ellos se contribuya a la protección del medio, produciendo un efecto de bienestar general para toda la sociedad⁹⁴⁴, no se realiza una redistribución de rentas de los sujetos contaminadores respecto de los no contaminadores, ya que la degradación ambiental provocada por aquéllos "da origen a una redistribución adicional de la renta real de la que disfruta cada individuo" en sentido negativo⁹⁴⁵. Por ello, el pago del tributo vendrá a compensar los costes previamente provocados. Caso contrario sería el de aquellos tributos ambientales cuya cuantificación se realizara conforme al principio de capacidad económica. En estos casos, sí existe una redistribución de rentas, aunque a costa de perder su gran poder desincentivador.

De otra parte, los tributos ambientales que recaen sobre el consumo, así como aquellos que gravan actividades económicas contaminantes, dando

⁹⁴³ Así, dos sociedades con iguales beneficios netos pueden ser llamadas a contribuir por un tributo ambiental de manera distinta. Incluso, pueden llegar a contribuir en función inversamente proporcional a los beneficios obtenidos, si la primera obtiene gran cantidad de beneficios apenas sin contaminar, mientras que la segunda obtiene pocos a costa de contaminar bastante.

⁹⁴⁴ Vid. RUFFOLO, G.: *Nota adjunta a la "Relazione sullo stato dell'ambiente"*, ob. cit., pág. 643.

⁹⁴⁵ VIÑAS, A.: "Medio ambiente y calidad de vida", ob. cit., pág. 18.

lugar a una traslación económica de la cuota, pueden provocar efectos regresivos⁹⁴⁶. En el primer caso, estos tributos gravan en función de la potencialidad contaminadora del producto. Además, recaen sobre manifestaciones indirectas de capacidad económica; por ello no tienen en cuenta la capacidad económica del sujeto pasivo, tan sólo aquella que se manifiesta de forma indirecta con la realización del gasto de una renta. Esta circunstancia configura tributos regresivos; sobre todo en relación con aquellos bienes más básicos, ya que el coste de la protección ambiental recae más que proporcionalmente sobre las personas con menores posibilidades económicas⁹⁴⁷. Esto mismo sucede en el segundo caso: en aquellos tributos que gravan actividades económicas y se produce traslación económica de las cuotas⁹⁴⁸. El efecto económico es el mismo: el tributo, a través de la traslación económica de su cuota, se concreta en un incremento de los precios de los bienes sobre los que recae. Esta situación, referida a bienes con amplia incidencia sobre las economías domésticas, produce una pérdida de poder adquisitivo de los sujetos afectados. Ahora bien, ésta tendrá un efecto pernicioso en las familias de bajo nivel de rentas; y no tanto en los de mayor nivel. Por ello, en los hogares con escasos recursos, el impacto de la tributación ambiental produce importantes efectos regresivos⁹⁴⁹. Éstos serían los casos de los tributos sobre la energía y el consumo de agua⁹⁵⁰.

Esta situación, tal como ha sido expuesta, es contraria a todo intento de construir un sistema tributario justo. El principio más directamente afectado es el principio de progresividad. Éste se predica del sistema tributario. Esta circunstancia permite la existencia de tributos proporcionales e incluso regresivos. Ahora bien, éstos no podrán invertir la progresividad del sistema, ya que es contrario a las exigencias de justicia predicadas por éste. Ello exige que el establecimiento de estos tributos deba realizarse con cautela, siempre

946 Vid. OCDE: *La fiscalidad y el medio ambiente...*, ob. cit., págs. 73-74 y 105.

947 HERRERA MOLINA alude a los tributos ambientales como regresivos "en el sentido de que proporcionalmente tienen mayor incidencia sobre aquellos contribuyentes con menor capacidad económica", "El principio «quien contamina, paga»...", ob. cit., nota 9 pág. 82.

948 *Ibidem*, pág. 82.

949 Vid. SERRANO MORENO, J.L.: *Ecología y Derecho*, ob. cit., pág. 239.

950 Vid. OCDE: *La fiscalidad y el medio ambiente...* ob. cit., págs. 70 y 71; REBOTTLI, L.: "L'incidenza della politica fiscale per l'energia sulla distribuzione funzionale del reddito", *RDFSF*, 1985, I, págs. 321 y 345-346.

analizando la incidencia que tienen sobre el conjunto del sistema tributario⁹⁵¹.

La fuerza económica necesaria para garantizar dicho mínimo vital no es susceptible de imposición. Por ello, el legislador, al establecer un tributo ambiental con incidencia sobre productos de consumo básicos para la existencia humana y sobre la economía familiar, deberá tener en cuenta el efecto del mismo sobre la capacidad económica de los sujetos pasivos, sobre todo la de aquellos con menores niveles de renta. Y, en su caso, si fuera necesario, deberá acompañar el establecimiento de dicho tributo de medidas que proyecten la idea de justicia, exigida constitucionalmente. Éstas pueden afectar al propio tributo (exenciones para los niveles de renta más bajo), o al sistema en su conjunto (reducción de otros tributos que incidan sobre los niveles de renta mínimos)⁹⁵². Se trata de garantizar el respeto a la idea de justicia que informa el deber de contribuir.

⁹⁵¹ Así, ante este peligro, la OCDE afirma que "los poderes públicos deberán procurar elaborar esquemas de compensación para resolver estos problemas de equidad, evitando que haya unos perdedores, claramente identificados por la introducción de los impuestos medioambientales", *La fiscalidad y el medio ambiente...*, ob. cit., pág. 105.

⁹⁵² Así, SERRANO MORENO, J.L.: *Ecología y Derecho*, ob. cit., nota 203, pág. 179; OCDE: *La fiscalidad y el medio ambiente...*, ob. cit., pág. 73. En este sentido, HERRERA MOLINA, consciente de los posibles efectos regresivos provocados por la traslación económica de los impuestos ecológicos, dice que "En consecuencia, el principio "quien contamina, paga" como manifestación del principio de solidaridad exige acompañar el establecimiento de ciertos impuestos ecológicos con otras medidas correctoras"; en consecuencia, dice que "los impuestos ecológicos «regresivos» deben completarse con una modificación del sistema tributario (v. gr., reducción de otros impuestos indirectos) que alivie la carga tributaria de los contribuyentes con menor capacidad económica", "El principio «quien contamina, paga»...", ob. cit., pág. 82. Aunque estemos de acuerdo con el planteamiento general realizado por el autor, descartamos que el fundamento se encuentre en las exigencias del principio "quien contamina, paga", ya que dicho principio aparece cumplido fielmente con el establecimiento de dichos tributos ecológicos, sino que al contrario es la idea de justicia que informa el sistema tributario quien exige la adopción de dichas medidas, en aquellos casos en los que la incidencia de estos tributos sea negativa respecto de la renta de las personas más desfavorecidas. Ciertamente, en la conformación de dicha idea de justicia influye el resto de principios de justicia tributaria, señaladamente, el principio de capacidad económica y el de progresividad. No debemos olvidar el hecho de que el principio "quien contamina, paga" a la hora de configurar un tributo ambiental se integra en la idea de justicia del sistema tributario. Por ello, la configuración jurídica de un tributo no es proyección exclusiva del principio en cuestión, sino del conjunto de principios de justicia tributaria; entre los que aparece el principio "quien contamina, paga", a través de las exigencias del principio de igualdad tributaria.

II. 5. PROBLEMAS TÉCNICOS DE ARTICULACIÓN DE LA FISCALIDAD AMBIENTAL.

II.5.1. Introducción.

La articulación técnica de los instrumentos tributarios ambientales tropieza con problemas dogmáticos de primer orden. El planteamiento del tema es distinto según defendamos la articulación de un sólo instrumento tributario como respuesta del Derecho tributario a los problemas ambientales, o bien propugnemos el establecimiento de una diversidad de medidas fiscales, dirigidas a dar respuesta, dentro de los márgenes del deber de contribuir, al problema ambiental. Nosotros nos inclinamos por la segunda. Y ésto por dos razones: a) los problemas ambientales, como ya se refirió, afectan a diversos elementos naturales (agua, aire, suelo), además, dentro de cada uno de ellos, la degradación del medio incide de diversa forma. Es decir, los problemas ambientales no se caracterizan, precisamente, por su uniformidad. La articulación de un tributo único, dirigido a preservar el medio, aporta tan sólo un elemento unificador: la obtención de recursos públicos suficientes para poder afrontar una política ambiental. Esta circunstancia restringe las funciones susceptibles de ser desarrollada por el instrumento tributario, ya que dificulta la posibilidad de que el tributo lleve a cabo una labor de incentivación. Parece muy difícil que el tributo pueda incentivar tantos comportamientos diversos al mismo tiempo. Aunque siempre cabría la posibilidad de articular un hecho imponible complejo, así como una diversidad de elementos de cuantificación, pero esta fórmula sería similar a la articulación de diversos instrumentos tributarios, e incluso peor, ya que ignoraría la articulación de exenciones ambientales fuera de lo que sería dicho tributo ambiental único; b) la opción dirigida a la articulación de distintos tributos ambientales tiene la ventaja de la adaptabilidad de las diversas respuestas fiscales a los distintos problemas ambientales. Éstos presentan diversidad de situaciones, y ante éstas, el instrumento tributario articulado no puede ser similar, ya que no en todos los casos existe, o es viable, dicha solución técnica. Por ello, es necesario la configuración de diversas respuestas fiscales. Éstas se adoptarán, en parte, en función de las exigencias técnicas que presenten los problemas ambientales. Esta posición se

ve corroborada por la gran versatilidad que muestra la articulación de los instrumentos tributarios ambientales⁹⁵³.

Por todo ello, descartamos la opción de orientar nuestra investigación a la configuración de un tributo ambiental único como respuesta del Derecho tributario a los numerosos problemas ambientales. En consecuencia, optamos por la articulación de diversos instrumentos tributarios. Éstos se configurarán teniendo en cuenta el problema ambiental sobre el que va a recaer. Es decir, los tributos ambientales se articularán de acuerdo con el principio "quien contamina, paga". De este modo, se acomodarán técnicamente a las múltiples exigencias que tiene la degradación ambiental⁹⁵⁴.

No obstante, esta opción no va a influir en el planteamiento metodológico de este epígrafe. El tratamiento de los problemas técnicos de articulación de éstos instrumentos jurídicos lo abordaremos genéricamente sin entrar en las posibles figuras tributarias afectadas. Nos centraremos en el análisis de los problemas técnicos de articulación más relevantes que se suscitan en el ámbito de la fiscalidad ambiental. Analizaremos estos problemas de articulación a través de un recorrido por los distintos elementos del tributo: presupuesto de hecho, obligados tributarios y elementos de cuantificación. En este sentido, el análisis del elemento del tributo en cuestión se convertirá en el pretexto para el estudio de los distintos problemas técnicos que se revelen en relación con el mismo.

Desde esta perspectiva, tendremos la ocasión de referirnos a los distintos problemas técnicos que acompañan el establecimiento de los instrumentos tributarios ambientales. Como es lógico, esta labor implicará la plasmación de lo anteriormente establecido en relación con los fundamentos y los límites de la fiscalidad ambiental.

953 Vid. PEREZ DE AYALA, J.L.: "La traslación jurídica de la cuota...", ob. cit., pág. 93.

954 En este sentido, CASTELLANO REAL en su *Introducción a la obra Nuevos Impuestos* afirma que el impuesto ambiental "Mas que un impuesto es una multiplicidad de impuestos diversos, pero bajo el denominador común de la lucha contra la contaminación. En la práctica adopta diversas formas: impuesto sobre los coches de turismo, impuesto sobre las aguas residuales, etc.", ob. cit., pág. 62.

II.5.2. La configuración del presupuesto de hecho en los instrumentos tributarios ambientales.

II.5.2.1. La definición del aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible del tributo ambiental. Su trascendencia jurídica.

El legislador a la hora de configurar un tributo ambiental se encuentra, en primer lugar, con el problema de determinar qué acto, hecho o situación establece como presupuesto de hecho del mismo. Tradicionalmente, se ha sostenido que el hecho imponible debe recaer sobre un acto, hecho o situación expresivo de fuerza o potencia económica⁹⁵⁵. Ahora bien, el tributo ambiental muestra algunas particularidades en este aspecto: por un lado, no se configura jurídicamente en función del principio de capacidad económica; por el otro, el principio "quien contamina, paga" se presenta como el criterio de justicia informador de su estructura jurídica.

La articulación del tributo con base en el principio "quien contamina, paga" se acomoda, hoy día, a la *ratio legis* del tributo ambiental. Éste se encamina a la protección del medio a través de su establecimiento, bien desincentivando comportamientos económicos degradantes del medio, bien redistribuyendo costes entre los provocadores de dicha degradación. Por ello, la configuración del hecho imponible debe ser coherente con la consecución de dichos objetivos. Esta coherencia tan sólo se alcanza configurando el presupuesto de hecho del tributo ambiental de acuerdo con las exigencias derivadas del principio "quien contamina, paga". En consecuencia, el presupuesto de hecho debe recaer sobre aquellos actos, hechos, situaciones o actividades que se conecten con la degradación del medio⁹⁵⁶. Esta

⁹⁵⁵ Vid. CASADO OLLERO, G.: "Los fines no fiscales de los tributos...", ob. cit., págs. 476 y 480, en esta última cita, el autor dice que "el presupuesto que determina el establecimiento de una detención coactiva de riqueza..., siempre habrá de reflejar una efectiva manifestación de capacidad económica, como exigencia lógica y caracterizadora de toda imposición", *ibidem*, pág. 480.

⁹⁵⁶ Vid. AMATUCCI, A.: "Qualità della vita...", ob. cit., pág. 415. Así, se dice que "Sul piano dei principi, le tasse ambientali dovrebbero colpire le emissioni, gli scarichi e i rifiuti in ragione del danno che arrecano all'ambiente", "L'introduzione di tasse ambientali e il suo significato", ob. cit., pág. 617. Asimismo, BAENA AGUILAR, A.: "Protección impositiva del medio natural", ob. cit., pág. 17.

construcción jurídica del presupuesto de hecho responde, igualmente, a exigencias de justicia que informan el deber de contribuir.

Este diseño del presupuesto de hecho del tributo ambiental se aparta, claramente, de la concepción clásica. Sin embargo, el Tribunal Constitucional considera constitucional esta configuración jurídica del presupuesto de hecho. Afirma que la utilización del tributo como instrumento "para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados" permite "que el legislador pueda configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones extrafiscales" (STC 37/1987, F.J. 13.⁹). Actualmente, el principio de capacidad económica no impone un límite infranqueable a la hora de configurar el presupuesto de hecho del tributo⁹⁵⁷. Esta situación, hoy reconocida por el máximo interprete de la Constitución, fue anticipada en la doctrina por MARTIN DELGADO. El autor considera "que es posible concebir hechos imponible en cuya definición el legislador no incluya el elemento que indica la capacidad económica"⁹⁵⁸.

No obstante, la configuración jurídica del presupuesto de hecho puede realizarse de acuerdo con el principio de capacidad económica; esto es, el hecho imponible puede recaer sobre manifestaciones de capacidad económica. En este caso, la calificación de tributo ambiental pierde todo su sentido, ya que la articulación del mismo no se diferencia de cualquier tributo general. Además, el tributo así articulado pierde toda su función de

⁹⁵⁷ En este sentido, LOZANO SERRANO afirma que "el Tribunal, partiendo de la concepción subjetiva de la capacidad económica, permite que en la selección de los hechos imponibles operen otros fines y criterios ajenos al estricto ámbito tributario", *Consecuencias...*, ob. cit., pág. 33. En contra se manifiesta MOSCHETTI, F.: "Profili generali", ob. cit., pág. 30; para el autor el principio de capacidad contributiva se viola "se vengono assoggettate a tassazione fattispecie non indicative di tale forza economica", *ibidem*. El Profesor de Padova rechaza la cualificación subjetiva del hecho imponible, al menos así lo entendemos nosotros, cuando afirma que "Il fatto che il soggetto sia ora prescelto in quanto «homo economicus» (imprenditore, professionista, etc.), non toglie l'enorme iato esistente tra la qualifica soggettiva e la realtà economica", *ibidem*, pág. 31.

⁹⁵⁸ "Los principios de capacidad económica e igualdad...", ob. cit., pág. 88. El autor basa esta afirmación en el hecho de que es el tributo, y no el hecho imponible "el que debe respetar y realizar" el principio de capacidad económica, *ibidem*, pág. 87. "No dudo -dice el autor- que cuando el hecho imponible contiene en su definición el elemento que indica la capacidad económica gravada, ese tributo en cuestión realiza el principio constitucional. Lo que discuto es es que para que un tributo realice el mandato constitucional en torno a la capacidad económica tenga necesariamente que incluir en la definición de su presupuesto el elemento que la manifiesta", *ibidem*.

incentivación en relación con el medio, ya que el pago de éste se relaciona con la obtención de rendimiento o la posesión de patrimonio, pero, en ningún caso, con la degradación del medio⁹⁵⁹. En este sentido, no se produce una incidencia incentivadora del tributo de modo selectivo sobre aquellos sujetos que provocan en mayor medida el perjuicio ambiental. Así, su función desincentivadora se proyecta sobre el desarrollo económico, genéricamente considerado, al incrementarse la presión fiscal que recae sobre él, sin tener en cuenta su incidencia real sobre el medio. Esta hipotética configuración del tributo ambiental es constitucional, ya que se ubica en el ámbito de la capacidad económica como sustrato de toda imposición en su límite máximo. No obstante es criticable, ya que, por una parte, no tiene sentido su denominación de tributo ambiental; por otra, no supone un desarrollo de los mandatos constitucionales, acerca del progreso económico (art. 40.1 CE).

El establecimiento de dicho tributo acarrearía un incremento de los recursos patrimoniales obtenidos por la Hacienda Pública. Esta circunstancia favorecería el sostenimiento de los gastos públicos, entre ellos, los ambientales. Por tanto, este hecho es beneficioso. Sin embargo, esta determinada configuración del presupuesto de hecho no se ajusta a las exigencias actuales de preservación del medio. En este caso, estaríamos ante un tributo normal, encaminado al sostenimiento de los gastos públicos de un modo genérico. Eso sí, conectado de una manera indirecta a la preservación del medio; sobre todo, desde una perspectiva legitimadora ante la opinión pública.

La utilización, hoy día, del principio de capacidad económica puede ser necesaria en relación con los tributos ambientales, pero su proyección se conecta con la cuantificación del tributo, y no con su hecho imponible.

La realización de actividades contaminantes en el curso de la vida diaria es muy común. Desde la respiración humana, los humos producidos por los vehículos de motor, las emisiones contaminantes de una gran industria, los vertidos contaminantes a las aguas, hasta los ruidos, etc.... Y no todas son

⁹⁵⁹ En este sentido, BAENA AGUILAR dice que "Los impuestos que recaen sobre la renta o el patrimonio del agente contaminante son, en mi opinión, los menos apropiados al fin ecológico. Y ello por una razón sencilla: los índices renta y patrimonio son demasiados objetivos (en el peor de sentido del término, el tributario) para evaluar el daño ambiental causado por sus titulares", "Protección impositiva del medio natural", ob. cit., pág. 16.

susceptibles de gravamen. No cabe la articulación de un tributo ambiental en todos los casos. Este tema requiere una delimitación. Los tributos ambientales son un instrumento más dentro de la gama de medidas jurídicas susceptibles de ser empleadas por el legislador a la hora de articular una política ambiental. Esta idea debe marcar la intervención tributaria en materia ambiental.

Desde esta perspectiva, por un lado, el establecimiento del tributo se enmarca en los parámetros diseñado por las normas administrativas⁹⁶⁰. Así, existen determinadas actividades contaminantes, o bien para ser precisos, actividades contaminantes realizadas con determinada intensidad que están prohibidas. Las normas fijan un límite máximo que no se puede sobrepasar. Por encima de este límite estamos ante actividades muy perjudiciales para el entorno. No son tolerables, de ninguna de las maneras, ni siquiera estableciendo un gravamen por su realización. Igualmente, existen actividades que producen contaminación con una intensidad mínima, o bien una contaminación que se ve compensada por las enormes ventajas que proporciona dicha actividad. Estos casos no son relevantes para la ley. Por ello, el tributo ambiental debe desarrollar sus efectos en el espacio diseñado por ambos límites. La fijación de los mismos constituye un ejemplo de opción legislativa. Constitucionalmente remite al concepto de "medio ambiente adecuado". Dicho concepto está jurídicamente indeterminado. No obstante, existen determinados parámetros que influyen en su configuración: la necesidad de garantizar la pervivencia del mismo, la obligación de realizar una utilización racional del medio, etc... En fin, podemos decir que el aspecto material del hecho imponible debe configurarse en el marco de la actividad contaminante permitida.

El tributo no es, exclusivamente, un instrumento diseñado constitucionalmente para preservar el medio, sino un instrumento jurídico-constitucional susceptible de ser empleado en la preservación del medio. En este sentido, el tributo como expresión del deber de contribuir responde a exigencias de justicia. Por tanto, no cabe cualquier articulación técnica que se realice, sino sólo aquella que se atenga a las exigencias de justicia establecidas en el artículo 31.1 CE.

⁹⁶⁰ Es lo que MATEU IZTURIZ denomina "principio de no contaminación" ("La potestad tributaria de las CCAA...", ob. cit., pág. 1960), el autor lo refiere a la contaminación de las aguas. Nosotros lo consideramos extensible a cualquier tipo de contaminación.

En este sentido, el tributo ambiental debe respetar el principio de capacidad económica como sustrato de toda imposición⁹⁶¹. La superación de la concepción del principio de capacidad económica como cualidad objetiva del presupuesto de hecho no supone acabar con las exigencias de este principio como límite mínimo de toda imposición⁹⁶². Así lo contempla el propio Tribunal Constitucional cuando afirma que los tributos extrafiscales no podrán "desconocer o contradecir el principio de capacidad económica"⁹⁶³. El principio de capacidad económica se proyecta, no obstante, como cualidad subjetiva del obligado tributario, esto es, el presupuesto de hecho debe reflejar la idoneidad del sujeto pasivo para contribuir al sostenimiento de las cargas públicas. Esta delimitación del principio se amolda a la configuración de un presupuesto de hecho acorde con el principio "quien contamina, paga". Es decir, diseñado teniendo en cuenta consideraciones extrafiscales.

Así, con independencia de la configuración jurídica que se haga del presupuesto de hecho del tributo ambiental, éste debe reflejar la aptitud del sujeto pasivo para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Esta circunstancia no exige, desde luego, que el presupuesto de hecho recaiga sobre manifestaciones de capacidad económica, pero tampoco permite que se puedan tipificar como hecho imponible situaciones que no revelen la idoneidad del sujeto pasivo para afrontar económicamente el pago del tributo. Por ello, el hecho imponible debe tipificar en su seno actividades,

⁹⁶¹ CASADO OLLERO dice al respecto que "los fines no fiscales no podrán desconocer ni quebrar la relación constitucionalmente exigida entre imposición y capacidad económica", "Los fines no fiscales de los tributos...", ob. cit., pág. 480.

⁹⁶² Ya que no existe "justificación posible para la arbitrariedad que supone el gravamen -extrafiscal o no- de una situación económica no enmarcada en los límites de la imposición o que no demuestre capacidad económica alguna", CASADO OLLERO, G.: "Los fines no fiscales...", ob. cit., pág. 478. Esta circunstancia es la que hace a PERRONE CAPANO decir que "Il problema dunque è quello di vedere se..., l'imposizione ambientale possa assumere un ruolo più ampio, attraverso l'individuazione di nuove manifestazioni di capacità contributiva idonee ad istituire imposte ambientali a carattere generale"; así, para el autor "L'individuazione di manifestazioni di capacità contributiva collegate alla fruizione dell'ambiente, consente quindi di introdurre nel sistema nuovi strumenti impositivi, finalizzati alla tutela dell'ecosistema, che rispondono a precise motivazioni extrafiscali di ordine costituzionale", "L'imposizione e l'ambiente", ob. cit., pág. 481.

⁹⁶³ STC 37/1987; de 26 de marzo. (F.J. 13.º). En relación con la tributación ambiental, AMATUCCI exige que el presupuesto de hecho del tributo ambiental debe respetar las exigencias del principio de capacidad económica, "Qualità della vita...", ob. cit., pág. 415.

hechos o actos, de los que se deduzcan la existencia de capacidad económica subjetiva apta para soportar la obligación tributaria.

En el caso que nos ocupa, esta exigencia se concreta de la siguiente manera: la configuración como presupuesto de hecho de situaciones degradadoras del medio (el vertido de aguas residuales, la emisión de gases contaminantes, la producción de ruido, etc...) no pone de manifiesto, por sí misma, una capacidad económica del sujeto realizador de las mismas, ya que no son manifestaciones de su fuerza económica. Por tanto, el respeto al principio de capacidad económica exige la conexión de dichos hechos con realidades económicas que denoten aptitud subjetiva para afrontar el pago del tributo. Esta situación demanda incardinar dichos actos o hechos, que degradan el medio, en el seno de actividades o bienes económicos, ya que de lo contrario, el presupuesto de hecho definido de tal guisa no denotaría la idoneidad del sujeto pasivo para cumplir con el deber de contribuir⁹⁶⁴. Consecuentemente, el presupuesto de hecho de un tributo ambiental, por ejemplo, puede ser el vertido de residuos realizado por una empresa. Ciertamente, el hecho imponible, en sí mismo considerado (vertido contaminante), no manifiesta capacidad económica subjetiva. No obstante,

⁹⁶⁴ En este sentido, HERRERA MOLINA y SERRANO ANTON dicen que "el deterioro del medio ambiente como consecuencia de actividades productivas supone un índice -al menos potencial- de capacidad económica, de manera que los tributos ecológicos no entran en contradicción abierta con dicho principio. En realidad, el deterioro del medio ambiente en los procesos industriales supone una manifestación de capacidad económica", "Aspectos constitucionales y comunitarios...", ob. cit., pág. 475. En este sentido, BAENA AGUILAR dice que "es posible crear un tributo sobre la realización de una actividad económica contaminante o sobre la renta obtenida de la misma, sobre la posesión de un patrimonio contaminante o sobre el consumo o circulación de productos contaminantes, pues todas las conductas citadas manifiestan, en principio, una cierta capacidad económica susceptible de imposición, "Protección impositiva del medio natural", ob. cit., pág. 13. En contra, MOSCHETTI, F.: "Profili generali", ob. cit., pág. 31; para el autor "Queste imposte recenti collegate al solo fatto... di esercitare un 'attività (...), sono forme di prelievo «capitarie» che richiamano sotto «mutate spoglie» l'imposta sui celibi: anche in questi più moderni casi, infatti, si colpisce un soggetto in quanto tale e si prescinde dal collegamento con la reale disponibilità economica del contribuente", *ibidem*. MOSCHETTI considera que dicha configuración del presupuesto de hecho no refleja la verdadera fuerza económica del sujeto pasivo, por ello dicha configuración jurídica de los presupuestos de hechos violan los principios de justicia tributaria, concretamente el principio de igualdad tributaria y capacidad contributiva, ya que, si no hemos entendido mal al autor, aunque el legislador configure presupuestos de hechos similares para todos los sujetos pasivos que se subsuman en los mismos, al no reflejar éstos la verdadera capacidad contributiva del sujeto obligado al pago del mismo, se produce un tratamiento similar de sujetos con distinta capacidad contributiva, *ibidem*, págs. 31-32. En definitiva, para el autor dicha configuración del presupuesto de hecho se realiza conforme a unos índices de riqueza algo toscos, no compatibles con un sistema tributario que conecta el deber de contribuir con la capacidad económica del sujeto pasivo, *ibidem*, pág. 32.

su realización en el seno de una actividad económica, denota fuerza económica en el sujeto pasivo, bien a través de la posesión de los elementos patrimoniales que conforman la actividad económica, bien a través de la obtención de renta fruto de dicha actividad⁹⁶⁵.

La situación jurídica se complica en el caso de que el vertido o el residuo contaminante se realice en el ámbito de una actividad particular, no económica. El establecimiento de un tributo sobre dichas situaciones no refleja una fuerza económica en el obligado tributario. Por ello, su articulación exige la conexión con una manifestación de riqueza, ya que de lo contrario sería inconstitucional por no ajustarse a los principios de justicia tributaria. En este caso, la realidad económica que ampara dicha contribución es el hecho de que ésta actividad debe realizarse en el seno de un inmueble. Por tanto, el pago del tributo por realizar el vertido contaminante se conecta con la titularidad de un elemento patrimonial, un inmueble, desde donde se realiza la actividad contaminante. En este sentido, la titularidad de esta manifestación de riqueza deberá soportar determinados costes, y entre ellos están los demandados por las exigencias de higiene del mismo.

La articulación del presupuesto de hecho, teniendo en cuenta la degradación ambiental, es plenamente constitucional, siempre que la configuración jurídica del tributo refleje la idoneidad económica del sujeto pasivo para cumplir con el deber de contribuir.

Hasta el momento, hemos analizado el aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible del tributo ambiental a la luz de los principios "quien contamina, paga" y capacidad económica. No obstante, existen otros principios de justicia que informan el deber de contribuir. Desde la exigencia de aquéllos, el tributo ambiental se muestra como un tributo selectivo, ya que recae, exclusivamente, sobre aquellos hechos económicos que inciden negativamente sobre el medio. En consecuencia, el tributo ambiental puede gravar una actividad económica y puede no gravar otra, siendo los rendimientos y su patrimonio neto similares. Igualmente, puede ocurrir que estas empresas contribuyan con distinta intensidad en virtud del tributo

⁹⁶⁵ En este sentido, aunque referido exclusivamente al impuesto con fin ecológico, BAENA AGUILAR dice que éste "puede recaer, al menos idealmente, sobre índices directos de riqueza (básicamente, la obtención de renta o la titularidad un patrimonio) que sean el resultado -renta- o el medio necesario -patrimonio- de la realización de una actividad contaminante", "Protección impositiva del medio natural", ob. cit., pág. 16.

ambiental. El criterio diferenciador es la distinta relación que ambas mantienen con el medio. Este trato desigual de similares fuerzas económicas puede vulnerar, *a priori*, el principio de igualdad tributaria. Ahora bien, ésto no sucedería si dicha desigualdad de trato estuviese justificada objetiva y razonablemente. Por contra, dicha situación podría considerarse vulneradora del principio de igualdad cuando su fundamento pudiera considerarse arbitrario e irracional. En el caso que nos ocupa, el fundamento legitimador de la desigualdad de trato realizada por el tributo ambiental es la preservación del medio como expresión de un mandato constitucional. Ciertamente, dicho fundamento es objetivo y razonable.

En este sentido, la desigualdad de trato entre dos potencias económicas similares viene justificada por el intento de hacer realidad el mandato constitucional de protección del medio. Por tanto, no se podría hablar de dos actividades económicas similares, sino de dos actividades económicas que afectan al desarrollo social, querido constitucionalmente, de manera dispar; así, una ocasionaría perjuicios sociales, mientras que la otra no. Por ello, estamos ante actividades económicas valoradas muy distintamente por el legislador fiscal en su afán por hacer realidad la justicia que inspira el Texto constitucional. Similar posición manifestó el Tribunal Constitucional en relación con el "Impuesto de dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento". Consideramos plenamente aplicable al caso que comentamos lo allí manifestado. Éste se planteó la vulneración del principio de igualdad tributaria al analizar el trato discriminatorio dado por dicho impuesto, por un lado, a las dehesas y, por el otro, al resto de fincas rústicas. Para el Alto Órgano:

"ese tratamiento diferenciado se justifica, dentro de los márgenes de apreciación que es preciso reconocer al legislador, *en las propias características de esas fincas*, que son justamente las que merecen la calificación de dehesas susceptibles de ser sometidas a los correspondientes planes de aprovechamiento y mejora"⁹⁶⁶.

En este caso, el Tribunal Constitucional se vale, por un lado, de características ajenas al estricto ámbito tributario para justificar un trato discriminatorio entre riquezas similares, y, por el otro, del mandato constitucional de función social de la propiedad (art. 33.2 CE). Este mismo esquema explicativo de las desigualdades de trato es el que hemos acogido a

⁹⁶⁶ F.J. 4º, la cursiva es nuestra.

la hora de explicar nuestro caso. Por tanto, los tributos ambientales no vulneran el principio de igualdad tributaria por el hecho de que graven realidades económicas y otras no en función de su virtualidad contaminadora, ya que el criterio que ampara la desigualdad de trato está plenamente justificado desde una perspectiva constitucional.

Podría plantearse la exigencia, en virtud del principio de igualdad tributaria, de gravar todas aquellas situaciones que provoquen degradación ambiental. El fundamento de la tributación ambiental viene constituido por la existencia de actividades contaminantes, contrarias al mandato constitucional, que se realizan en el marco de actividades económicas o desde elementos patrimoniales. Por ello, parece contrario al principio de igualdad tributaria limitar la definición del aspecto material de los tributos ambientales a determinados hechos, actos o situaciones relacionadas con la degradación ambiental, mientras que otras situaciones de similares características, aunque en otros sectores económicos, no se gravan.

No obstante, este planteamiento es impropio desde la perspectiva del principio de igualdad, ya que la aplicación de dicho principio exige identidad de situaciones. En el caso que nos ocupa, la característica común es la diversidad. Por ello, no cabe exigir un juicio de igualdad entre distintos sectores, ni, incluso, en el marco de la protección de un mismo elemento natural cabe hablar de sectores idénticos. Por ejemplo, entre los sectores económicos que afectan la degradación de la atmósfera puede existir un diverso desarrollo tecnológico que impida un tratamiento tributario similar, aunque en ambos casos se degrade la atmósfera. En fin, si no es posible encontrar identidad de situaciones tampoco procede la realización de un juicio de igualdad sobre las mismas.

II.5.2.2. El aspecto espacial del presupuesto de hecho.

El aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible tiene, irremediadamente, una dimensión espacial. Es decir, el hecho, acto o situación objeto del aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible debe realizarse siempre en un determinado espacio físico. El aspecto espacial del elemento objetivo del hecho imponible nos indica el lugar en el que éste se entiende realizado, así como el poder tributario al que

se sujeta. Nuestro objetivo en este apartado no se centra, genéricamente, en la determinación del aspecto espacial del tributo ambiental, sino en el tratamiento de las cuestiones más relevantes respecto de este tema.

La determinación del aspecto espacial del elemento objetivo del hecho imponible exige una labor previa de especificación del objeto del tributo. Hay que señalar, adelantándonos a su tratamiento posterior, que éste en los tributos ambientales viene constituido por distintos elementos y situaciones económicas: la actividad económica o industrial, el patrimonio concreto, el gasto, el tráfico de bienes. Esta circunstancia deja entrever su naturaleza real. Esta configuración del objeto del tributo alude al empleo del principio de territorialidad (art. 21 LGT) como criterio de determinación del aspecto espacial del elemento objetivo de hecho imponible. Así, el lugar en el que se desarrolle la actividad económica o industrial, esté ubicado el elemento patrimonial, o se realice la operación de consumo, es donde se entiende realizado el hecho imponible. Por tanto, el punto de conexión con el ordenamiento tributario será el territorio en el que se realice la actividad. Éste es el criterio que determina la extensión de la ley en el espacio.

La justificación del tratamiento de la extensión de la ley en el espacio se explica por el hecho de que la actividad contaminante no se grava por la actividad económica en sí, sino por el efecto degradador que produce. Éste constituye el fundamento de la existencia del tributo ambiental. Así, la fuente de contaminación (fabrica, operación de consumo, etc...) puede encontrarse en un territorio concreto, y, en consecuencia, sometida al poder tributario vigente en el mismo. No obstante, los efectos contaminantes de la misma, que, por otra parte, motivan la existencia del tributo, pueden dejarse sentir en un territorio vecino, fuera del ámbito territorial propio de ese poder tributario. La articulación del aspecto espacial del elemento objetivo del hecho imponible podría verse afectada por la finalidad del tributo. De este modo, si su pretensión es la de incentivar la reducción de la actividad económica contaminadora, el criterio debe ser el indicado *supra*. Ahora bien, si el objetivo es la redistribución de los costes de la lucha contra la contaminación, el criterio debería aludir al espacio físico en el cual se produce el efecto contaminador. La configuración de tributos ambientales obedece, generalmente, a ambas finalidades. Esta circunstancia, unida a la complejidad técnica que acarrea la consideración del espacio físico en el que se produce la degradación ambiental, hacen impensable una configuración del aspecto

espacial de este tenor. Esta decisión se ve amparada por el hecho de la delimitación del aspecto material del hecho imponible. Éste viene constituido por la actividad degradante del medio y, en ningún caso, por el efecto contaminante.

Lo cierto es que, con independencia del lugar en el que se graven las actividades (allí donde radique el foco emisor) y el ente público que obtenga el recurso patrimonial en el que se concrete el tributo, el efecto se extiende, o tiene potencialidad para ello, por un territorio superior, afectando al territorio de otros entes públicos. Éstos percibirán el perjuicio ambiental sin posibilidad de incidir en el problema, ni obtener los recursos monetarios necesarios para restaurar el medio. Esta circunstancia revela la dimensión internacional que tiene la protección ambiental en muchos de sus temas.

La contaminación transfronteriza plantea problemas que requieren un tratamiento supranacional. En este sentido SAINZ DE BUJANDA pone en evidencia como en los últimos años "merced al proceso de integración, fundamentalmente europeo, están viendo la luz fórmulas distintas, mucho más avanzadas que las meras limitaciones del poder tributario de cada Estado y que pueden ser reconducidas a un molde nuevo: el ejercicio en común del poder tributario por varios Estados"⁹⁶⁷. Esta tendencia actual es muy recomendable para la regulación de muchos de los problemas ambientales con potencialidad para incidir en otros Estados⁹⁶⁸. En este sentido, la Unión Europea se muestra como un marco ideal para el florecimiento de la intervención tributaria ambiental.

Esta fórmula jurídica de proyección del poder tributario estatal no sólo es plausible y positiva, sino que en materia ambiental es, en muchos casos, necesaria. Pensemos que, en ocasiones, el problema ambiental tiene una localización concreta y determinada. Ésta puede extenderse sobre el territorio de varios Estados, y la solución a dicho problema exige una incidencia global sobre el mismo. Esta realidad impone a los poderes públicos su colaboración en su resolución. Si uno de los instrumentos de intervención es el tributo, su articulación exigirá el ejercicio común del poder tributario por parte de todos

⁹⁶⁷ SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho Financiero*, ob. cit., pág. 58.

⁹⁶⁸ Hay que tener en cuenta, también, la interconexión económica internacional que puede desvirtuar una política ambiental.

los Estados implicados. De ahí la importancia de esta fórmula en materia ambiental.

II.5.2.3. El aspecto temporal del tributo ambiental.

Del mismo modo que en el caso anterior, el aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible tiene una dimensión temporal. Esto es, el hecho, acto o situación en que consiste el aspecto material del hecho imponible se realiza en un determinado tiempo. A este momento se le denomina devengo, que alude a la secuencia temporal en la que se entiende realizado plenamente el hecho imponible. La determinación del devengo en los tributos ambientales es una cuestión compleja. Para su determinación, primeramente, hay que diferenciar las distintas configuraciones del aspecto material del elemento objetivo del tributo ambiental. Así, en relación con los tributos articulados con base en actividades y servicios de la administración, el criterio de determinación del devengo entraña escasa dificultad, ya que el dato de referencia es cierto y conocido. En el caso de aquellos tributos que recaigan sobre el consumo de productos, la determinación del devengo remite a lo establecido en relación con los impuestos indirectos, especialmente, los impuestos especiales (momento de la salida de los productos de la fábrica o depósito fiscal o en el momento de su autoconsumo-art. 7 Ley de Impuestos Especiales-). En relación con los tributos ambientales cuyo aspecto material lo constituye una actividad de degradación del medio, la determinación del devengo es ya una cuestión más dificultosa.

Ciertamente, el aspecto material viene constituido por la actividad económica contaminante. Por tanto, no sólo por la actividad económica, sino también por la contaminación producida. Así lo impone el principio "quien contamina, paga". Por ello, el aspecto material viene determinado por la producción de la actividad degradante. Ésta, por su propia naturaleza, se prolonga en el tiempo. Así, la producción de residuos sólidos urbanos, de vertidos industriales, de generación de ruidos, implican una continuidad en el tiempo. Aunque la producción de dicha contaminación se realice de forma discontinua en el tiempo, la actividad, en sí, debe presentar una potencialidad contaminadora desarrollada con continuidad en el tiempo. Esta circunstancia configura a dichos tributos como tributos periódicos. Así, deben señalarse períodos impositivos anuales. El devengo se establecerá

normalmente al final del mismo, cuando se conozca el aspecto cuantitativo del elemento material del elemento objetivo. Aunque siempre cabe la posibilidad de establecerlo al inicio del periodo impositivo, si se conoce con antelación la dimensión cuantitativa del aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible.

II.5.2.4. El presupuesto de hecho y su repercusión sobre la naturaleza jurídica de los tributos ambientales.

Otra de las cuestiones a tratar en relación con el presupuesto de hecho es la específica configuración del mismo. La cuestión se suscita con base en los problemas técnicos que presenta una u otra configuración jurídica del presupuesto de hecho. Esta circunstancia tiene una directa implicación en la categoría tributaria en la que se plasme el tributo ambiental. Ciertamente, una articulación del hecho imponible ajustada a los principios actuales de justicia tributaria en materia de tributación ambiental exige que éste se configure acorde con la degradación ambiental que se produce⁹⁶⁹. Esta configuración del hecho imponible se ajusta plenamente a las exigencias del principio "quien contamina, paga", ya que, por un lado, la contribución a los gastos públicos se realiza en virtud de la degradación ambiental provocada; por el otro, el poder desincentivador está en relación directa con la dimensión de aquélla.

Ahora bien, existen casos en los que esta exigencia no se puede cumplir, o, por lo menos, no con toda su intensidad⁹⁷⁰. Así, no es posible, en todas las ocasiones, la configuración de un presupuesto de hecho que recaiga sobre la actividad degradante; o bien, puede ser técnicamente factible, pero ser

⁹⁶⁹ Así, nos dice el Informe de la OCDE: *La fiscalidad y el medio ambiente* que "en este caso el impuesto está ligado directamente a las emisiones contaminantes", ob. cit., pág. 55.

⁹⁷⁰ Vid. MINISTERO DELL'AMBIENTE: "L'introduzione di tasse ambientali e il suo significato", ob. cit., pág. 617, en este documento técnico preliminar, elaborado por el Ufficio del consigliere economico del ministero dell'ambiente, se dice que "In realtà, forse, la tassazione, direttamente, delle attività inquinanti può venire effettuata appropriatamente solo con riferimento a talune attività caratterizzanti ad un tempo per relativamente ridotto numero degli operatori coinvolti, elevata dannosità specifica, e più agevole individuabilità e misurabilità", *ibidem*.

inaplicable en la práctica por su elevado coste⁹⁷¹. Por ejemplo, puede ser muy ajustado a los principios de justicia tributaria el gravamen de la contaminación atmosférica producida por una determinada actividad industrial. Sin embargo, es prácticamente imposible la articulación técnica de un tributo con base en la contaminación atmosférica, ya que la determinación de su base imponible resulta muy compleja. La solución pasa, bien por la determinación de la base imponible en virtud de métodos objetivos, bien por una configuración del presupuesto de hecho distinta. Si existe una dificultad o imposibilidad técnica de configurar el presupuesto de hecho conforme a unas directrices, habrá que acudir a la articulación de otro presupuesto de hecho. Así, por ejemplo, se puede optar por gravar el consumo de aquellos productos que provocan el efecto contaminante de la actividad industrial⁹⁷². Esta concreta configuración jurídica del presupuesto de hecho facilita la articulación técnica del tributo⁹⁷³. No obstante, las posibilidades de configurar hechos imponibles alternativos para superar las dificultades técnicas no son ilimitadas. Éstas se enmarcan dentro de la justicia tributaria que define la configuración jurídica del deber de contribuir. Fuera de ella, la solución, aunque muy efectiva, no será tributaria, sino otra cosa bien distinta.

El caso que hemos comentado, como alternativa a la configuración del presupuesto de hecho que recae sobre las emisiones contaminantes a la atmósfera en el ámbito de una actividad industrial, se ajusta plenamente a la justicia que debe enmarcar el deber de contribuir. Por un lado, el tributo va a gravar el consumo de determinados productos. De esta forma, va a recaer sobre un hecho económico que refleja una capacidad económica, aunque sea de manera indirecta. Desde esta perspectiva, el principio de capacidad

⁹⁷¹ Así, el Informe de la OCDE: *La fiscalidad y el medio ambiente*, dice que "En numerosos casos, los impuestos medioambientales fundados sobre las emisiones medidas conllevan costes administrativos más elevados que los impuestos asentados sobre otra base", ob. cit., pág. 56.

⁹⁷² En este sentido, MINISTERO DELL'AMBIENTE: "L'introduzione di tasse ambientali e il suo significato", ob. cit., pág. 617, en el texto se dice que "la tassazione delle attività inquinanti può essere effettuata indirettamente, in via di approssimazione, mediante il prelievo di tasse su fattori, processi e prodotti che nei due momenti della produzione o dell'utilizzazione danno luogo ad effetti di inquinamento", *ibidem*.

⁹⁷³ En este caso, el tributo se conecta con la actividad contaminante de forma indirecta, OCDE: *La fiscalidad y el medio ambiente*, ob. cit., pág. 55.

económica es respetado. Por el otro, el gravamen de productos contaminantes se ajusta a las directrices del principio "quien contamina, paga". De igual modo, la configuración jurídica del presupuesto de hecho puede recaer sobre productos contaminantes, cuando éstos sean los responsables de la degradación ambiental. La constitucionalidad de esta precisa articulación técnica ha quedado *supra* demostrada. En este caso, dicha articulación no se establecería como alternativa, sino como específica configuración ante la virtualidad contaminadora del consumo de algunos productos.

Ahora, estamos en disposición de plantearnos la siguiente cuestión: ¿el gravamen de productos no contaminantes, cuyo proceso productivo sí que lo es, es ajustado a los principios de justicia tributaria que informan el deber de contribuir? La respuesta, a nuestro entender, es negativa. No cabe la articulación de un tributo que grave productos "ecológicos", cuya producción es contaminante⁹⁷⁴. El principio "quien contamina, paga" no permite la configuración de un tributo ambiental que grave actividades económicas que no degraden el medio (consumo de un producto "ecológico"). No obstante, el consumo de dichos productos es indirectamente el provocador de dicha producción contaminante. Esta circunstancia tiene, indudablemente, su consecuencia, aunque ésta no puede concretarse en el establecimiento de un tributo sobre dichos consumos no contaminantes. Entonces, ¿cómo se concreta su responsabilidad indirecta en la provocación de la degradación ambiental? A nuestro entender, ésta se actúa en la adquisición de dichos productos a un precio superior a aquel que tendrían éstos si su producción no fuese contaminante. Ahora bien, esta fórmula no se articularía mediante el establecimiento de un tributo que recaiga sobre dichos consumos, sino a través de un tributo que se establezca sobre la actividad industrial contaminante. Ésta es la provocadora del perjuicio ambiental. Además, el productor es el que contamina, y no el consumidor. Aquél es el único que tiene medios directos para adoptar medidas que reconduzcan la actividad económica a una relación acorde con el ambiente. En ningún caso, el consumidor puede mejorar la relación actividad industrial-medio, tan sólo puede renunciar al consumo de dichos productos. El gravamen aconsejado se concretará en un incremento del precio del producto. Así, el consumidor

⁹⁷⁴ En contra, BAENA AGUILAR, A.: "Protección impositiva del medio natural", ob. cit., pág. 17.

soportará las consecuencias económicas de la aplicación del tributo, pero estará ajeno a la relación jurídico-tributaria. De este modo, la configuración jurídica del presupuesto de hecho del tributo se ajusta a los designios del principio "quien contamina, paga".

Por último, la configuración jurídica del presupuesto de hecho de un tributo ambiental puede recaer sobre actividades o servicios realizados por la Administración. Generalmente, éstos vienen referidos a la recogida y tratamiento de residuos sólidos y líquidos. No obstante, en determinados casos, el tributo puede establecerse conectándose a actividades de la Administración relacionadas con la protección ambiental, aunque se traten de actividades ambientales de menor relevancia, como pueden ser el control de la actividad contaminante o la autorización de la misma⁹⁷⁵. El cumplimiento de los principios de justicia tributaria directamente implicados se realiza plenamente, aunque no está exento de particularidades. Así, en virtud del principio "quien contamina, paga" se grava la realización de actividades contaminantes, pero no por ellas, sino por la actividad o el servicio realizado por la Administración. Así, el hecho imponible no viene configurado por la actividad contaminante, sino por la intervención de la Administración. Esta circunstancia no impide que el tributo en cuestión se configure conforme al principio "quien contamina, paga", aunque también cabe la posibilidad de que se configure de acuerdo con el principio de capacidad económica.

Estas modalidades de tributación, tanto aquella que recae sobre actividades contaminantes, sobre productos, como sobre actividades o prestaciones de servicios de la Administración, son opciones válidas del legislador fiscal. Éste podrá articular cualquiera de ellas⁹⁷⁶. Ahora bien, los

⁹⁷⁵ Vid. MINISTERO DELL'AMBIENTE: "L'introduzione di tasse ambientali e il suo significato", ob. cit., pág. 618, en dicho informe técnico se le da poca importancia a estas modalidades impositivas, ya que sólo son susceptibles de utilizarse en casos específicos y de escasa importancia y, además, tienen poca capacidad de incentivación, *ibidem*.

⁹⁷⁶ La clave vendrá dada por la "parzialità di soluzioni", "L'introduzione di tasse ambientali...", *ibidem*, esto es, se debe adoptar las distintas medidas tributarias en virtud de los distintos problemas técnicos que se susciten, de modo que se vayan estableciendo cada modalidad tributaria en virtud de su perfecto encaje en en el ámbito de los principios de justicia tributaria y los concretos problemas prácticos suscitados. PEREZ DE AYALA reconoce esta circunstancia. El autor pone de manifiesto "la variedad que pueden tomar los presupuestos de hecho de los tributos «ecológicos»: Pueden someterse, así, a imposición directa, los comportamientos contaminantes, por vertidos de residuos, ó emanados por la transformación de

criterios de elección no son, por supuesto, discrecionales, ya que, en primer lugar, éste deberá configurar un tributo ambiental conforme a los principios de justicia tributaria. En segundo lugar, las exigencias técnicas podrán imponer una determinada configuración del tributo, pero éstas no podrán desvirtuar la directrices de los principios de justicia tributaria que fundamentan su existencia. Éstos podrán ceder parte de sus exigencias como conformadores de la justicia tributaria, pero no hasta el punto de perder su significación como principios de justicia tributaria. En fin, salvado el ineludible cumplimiento de las exigencias establecidas por los principios de justicia tributaria, el establecimiento de un determinado presupuesto de hecho u otro depende, a nuestro entender, por un lado, de los problemas técnicos de articulación del tributo, por otro, de la voluntad política de articular una u otra categoría tributaria. Este criterio se conecta, además, con los costes que para la Administración tiene la gestión de un determinado modelo u otro⁹⁷⁷.

La elección de un presupuesto de hecho o de otro tiene repercusión en la específica categoría tributaria en la que el tributo se va a concretar. Así, las distintas articulaciones de uno u otro hecho imponible, como acto legitimador del tributo, dan lugar a la configuración de una u otra categoría tributaria. El tributo ambiental que grava la realización de actividades económicas degradantes del medio se articula como un impuesto directo⁹⁷⁸. No obstante, si el tributo ambiental se concreta en el gravamen del consumo de productos contaminantes, éste se articula, básicamente, como un impuesto

materias primas plásticas al fuego, en procesos productivos industriales con efectos de deterioro medioambiental; se pueden gravar en lugar de estos hechos contaminantes -en sí mismos- los productos obtenidos de tales procesos, por impuestos sobre bienes y servicios específicos. Se pueden establecer impuestos sobre el consumo o uso contaminante", "La traslación económica...", ob. cit., pág. 93.

⁹⁷⁷ Así, se pronuncia el Informe OCDE: *La fiscalidad y el medio ambiente*, ob. cit., pág. 56; en dicho Informe, además de considerar "el coste administrativo" como uno de los criterios de elección, menciona el «vinculo» como el otro criterio del que se hace depender la elección del legislador, *ibidem*. Estos datos se concretan, sobre todo, a la hora de las posibilidades técnicas de cuantificar el tributo.

⁹⁷⁸ Esta afirmación la realizamos desde una perspectiva económica. Así, aludimos a impuesto indirecto por el hecho de que se grava la capacidad económica desde una perspectiva indirecta. Somos conscientes de que esta clasificación desde una perspectiva jurídica exigiría conocer la posibilidad legal de repercusión o no de la cuota tributaria por parte del obligado tributario.

indirecto⁹⁷⁹. Otra circunstancia puede venir constituida por la configuración de un hecho imponible con base en la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de Derecho público por parte de la Administración; en este caso estaríamos ante una tasa, siempre que "concurran las dos siguientes circunstancias: a) Que sean de solicitud o recepción obligatoria por los administrados. b) Que no puedan prestarse o realizarse por el sector privado, por cuanto impliquen intervención en la actuación de los particulares o cualquier otra manifestación del ejercicio de autoridad o porque, en relación a dichos servicios, esté establecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente" (art. 6 LTPP). Finalmente, cuando el presupuesto generador del tributo lo constituye el beneficio o el incremento de sus bienes como consecuencias de la realización de obras públicas ambientales o del establecimiento o ampliación de servicios públicos relacionados con el medio, el tributo se concretará en una contribución especial⁹⁸⁰. La cuestión se centra en conocer cuál será el criterio que determine la articulación de una u otra categoría tributaria. La solución reproduce lo anteriormente afirmado en relación con el establecimiento de un modelo u otro de presupuesto de hecho.

II.5.2.6. La supuesta naturaleza de precio público de algunos de los instrumentos fiscales ambientales.

En relación con la naturaleza jurídica de los instrumentos fiscales ambientales, y directamente conectado con el tema de las categorías tributarias, aunque fuera de ellas, se ha suscitado la polémica acerca de la condición de precio público de aquéllos, o mejor de algunos de ellos.

Toda actividad contaminante supone en sí misma una utilización privativa del dominio público o, cuanto menos, un aprovechamiento especial de éste, ya que los vertidos, emanaciones, ruidos o residuos van a

⁹⁷⁹ Para BAENA AGUILAR esta modalidad impositiva es la más plausible, "Protección impositiva del medio natural", ob. cit., pág. 18.

⁹⁸⁰ Para BAENA AGUILAR "el consenso sobre la posibilidad de... que las demás especies tributarias [tasa y contribución especial] tengan como presupuesto generador una actividad pública de relevancia ambiental puede considerarse hoy generalizado", *ibidem*, pág. 12. El autor dice que estas figuras, así como los precios públicos "plantan «a priori», menores problemas de de justicia que los impuestos ambientales", *ibidem*.

parar al espacio físico, y acaban invadiendo el espacio público que nos pertenece a todos. De esta forma, el dominio público se presenta como un elemento más de la actividad económica de producción o consumo, al permitirse que el productor o consumidor se desentiendan de los restos de su actividad de producción o consumo. Éste remite el problema a la sociedad en su conjunto. En dicha apreciación coincide la doctrina que se ha interesado por el tema⁹⁸¹.

Esta situación de hecho se subsume perfectamente en el presupuesto de hecho del precio público: "Tendrán la consideración de precios públicos... a) La utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público" (art. 24.1 a) LTPP). Por tanto, la calificación no ofrece ningún género de dudas: aquellas actividades contaminantes pueden ser susceptibles del establecimiento de un precio público por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público⁹⁸².

El establecimiento de un precio público por la realización de actividades contaminantes no presenta, *a priori*, inconveniente para articularse como un

⁹⁸¹ Vid. FERNANDEZ JUNQUERA, M.: ¿Un impuesto municipal...?, ob. cit., págs. 1258 y 1263; ARRIETA MARTINEZ DE PISON, J.: *Régimen fiscal de las Aguas*, ob. cit., págs. 47, 50, 52 y 109; TOLEDO JAUDENES, J.: "El principio «quien contamina, paga»...", ob. cit., pág. 321; MATEU IZTURIZ, J.F.: "La potestad tributaria de las CCAA...", ob. cit., págs. 1968 y 1975. En este sentido, son expresivas las palabras de ARRIETA cuando dice que "El canon de vertidos implica una «utilización del dominio público», ya que el uso que se hace al verter materias contaminantes, supone una utilización -degradación- privativa y especial del demanio, y en cierta forma también una ocupación, pues impide el uso normal y prístino de las aguas de dominio publico", *ibidem*, pág. 47.

⁹⁸² Esta cuestión, a nuestro entender, no es susceptible de suscitarse en relación con la prestación de servicios o la realización de actividades administrativas que puedan calificarse de precios públicos: artículo 24.1 c) LTPP, ya que, en los casos en los que la protección pública del medio se encauza a través de una prestación de servicios por parte de la Administración o mediante la realización de actividades administrativas, nos encontramos, *a priori*, ante el presupuesto de hecho de tasas, al ser dichas actividades y servicios, por un lado, de "recepción obligatoria por lo ciudadanos" (así lo evidencia el hecho de que en aquellos casos en los que se puede suscitar el conflicto la prestación del servicio, o la realización de la actividad administrativa, éstos vienen exigidos legalmente, por lo que se concretan como actuaciones administrativas de recepción obligatoria para los administrados; así, por ejemplo, el artículo 26.1 LRBRL, (tampoco cabe entender otra cosa en el marco de un ordenamiento constitucional que establece, por un lado, el derecho al medio ambiente y el deber de los ciudadanos de conservarlo; y, por el otro, la obligación de los poderes públicos de velar por él -art. 45 CE-), y, por el otro, estar reservados "a favor del sector público conforme a la normativa vigente" -art. 24.1 c) LTPP- (como se deduce de su regulación legal, ya que en la misma se confiere la obligación de su prestación a entes públicos -art. 26.1 LRBRL-). No obstante, será necesario realizar un análisis caso por caso para certificar lo anteriormente manifestado, dada la poca sustantividad y complejidad de los criterios adoptados por la LTPP.

instrumento jurídico ajustado para preservar el medio. En este sentido, el sujeto contaminador paga un precio público por contaminar el dominio público, a través de la utilización privativa o aprovechamiento especial del mismo. Igual planteamiento cabe hacer acerca de la virtualidad para preservar el medio de los precios públicos, cuyo presupuesto de hecho se concrete en la "prestación de servicios o realización de actividades efectuadas en régimen de Derecho público cuando concorra alguna de las circunstancias siguientes: -Que los servicios o las actividades no sean de solicitud o recepción obligatoria por los administrados. -Que los servicios o las actividades sean susceptibles de ser prestados o realizados por el sector privado, por no implicar intervención en la actuación de los particulares o cualquier otra manifestación de autoridad, o bien por no tratarse de servicios en los que esté declarada la reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente." (art. 24 LTPP). Estos ingresos patrimoniales son expresión de una justicia conmutativa⁹⁸³.

Desde esta perspectiva, la preservación del medio a través de la articulación de precios públicos se equipara a la establecida con base en las distintas categorías tributarias. ahora bien, esta figura tal como está diseñada hoy día en ningún momento podrá llegar a ser expresión de una idea de justicia redistributiva.

II.5.2.7. El objeto del tributo.

"Por materia imponible u objeto del tributo debe entenderse toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición, realidad que pertenece al plano de lo fáctico" (STC 37/87, de 26 de marzo, F.J. 14º). En el caso de los tributos ambientales, el objeto del tributo, generalmente, viene constituido por una actividad económica, la posesión de un patrimonio concreto o la realización de un gasto. Estas manifestaciones de riqueza, al aparecer conectadas a situaciones de degradación ambiental, son elegidas por el legislador para soportar las cargas tributarias en las que se concreta los tributos ambientales.

⁹⁸³ MARTIN QUERALT,J. y LOZANO SERRANO,C.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, ob. cit., pág. 99.

En éstos, el objeto del tributo, generalmente, no aparece definido en su presupuesto de hecho⁹⁸⁴. El hecho imponible suele configurarse teniendo en cuenta consideraciones extrafiscales (acto, hecho, situación o actividad degradante). Por tanto, no suele incluir en su definición normativa manifestaciones de capacidad económica. El objeto del tributo puede no aparecer definido en su presupuesto de hecho⁹⁸⁵. En esta tesitura, MARTIN DELGADO dice que dicha construcción tributaria no produce una distorsión del sistema tributario, sino que al contrario "es perfectamente lógica en sentido formal y material, ya que se consigue que el tributo se adecúe a la capacidad económica"⁹⁸⁶. A nuestro entender, dicha disfunción entre el objeto del tributo y la definición normativa del presupuesto de hecho de éste es plenamente coherente con la concepción del principio de capacidad económica como cualidad subjetiva del obligado tributario. Desde esta perspectiva, el objeto del tributo se conecta con la estructura del tributo a través de la figura del contribuyente, como poseedor o realizador de la actividad o del hecho económico fuente de la imposición.

II.5.2.8. Los supuestos de no sujeción.

El tratamiento de los supuestos de no sujeción no es siempre pertinente. A nuestro entender, tan sólo es apropiado su tratamiento en relación con los gravámenes de actividades industriales, ya que plantear la existencia de supuestos de no sujeción en relación con las otras hipotéticas modalidades tributarias, tanto la que hace recaer el tributo sobre determinados consumos, como la que grava las prestaciones de servicios públicos, parece poco

⁹⁸⁴ Para CARBAJO VASCO esta distinción jurídica entre objeto del tributo y hecho imponible "permite la creación de tributos «verdes» sobre productos, instalaciones, actividades, etc., que se entienden perniciosas para el medio ambiente", "La imposición ecológica en España. El caso de la fiscalidad de las aguas", *Impuestos* núm. 21/1993, pág. 12.

⁹⁸⁵ *Vid.* MARTIN DELGADO, J.M.: "Los principios de capacidad económica...", *ob. cit.*, pág. 89; MARTIN QUERALT, J., y LOZANO SERRANO, C.: *Curso de Derecho...*, *ob. cit.*, pág. 261. Así, STC 37/87, de 26 de marzo, (F.J. 14º). En contra, RAMALLO MASSANET, J.: "Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria", *REDF* núm. 20/1978, para el autor "La desvinculación entre objeto del tributo y presupuesto de hecho produce una distorsión en el sistema tributario", pág. 624.

⁹⁸⁶ "Los principios de capacidad económica...", *ob. cit.*, nota 75, pág. 89.

necesario a la vista de la claridad de los hechos imponibles, aunque esta circunstancia no impide su establecimiento.

La articulación de un tributo sobre actividades industriales contaminantes se caracteriza, como de su propia denominación cabe deducir, por recaer sobre actividades económicas que inciden negativamente sobre el ambiente. La degradación del medio se convierte así en su elemento cualificador; hasta el punto de que pasa a formar parte de la estructura jurídica del tributo. Define su presupuesto de hecho. En este sentido, el presupuesto de hecho viene constituido no por la realización de una actividad industrial, sino por la realización de una actividad contaminante en el marco de una actividad económica. En consecuencia, la realización de actividades industriales que no produzcan efectos contaminantes, bien por la posesión de un proceso tecnológico más avanzado y menos contaminante, bien por la incorporación a su proceso productivo de bienes de equipo de depuración, se configuran como supuestos de no sujeción⁹⁸⁷.

Esta precisa articulación del tributo ambiental sobre actividades contaminantes se ajusta, a nuestro entender, a las consignas exigidas por los principios de justicia tributaria que inspiran el tributo ambiental. Así, el supuesto de no sujeción se atiene con exactitud a las exigencias del principio "quien contamina, paga", en su versión: "quien no contamina, no paga". Esta circunstancia confirma que el principio de capacidad económica no es el criterio de configuración de dicho tributo, ya que los supuestos contemplados como no sujetos denotan la misma capacidad económica que los sometidos al tributo.

II.5.3. La exención tributaria.

Los problemas de articulación técnica de la exención tributaria en materia ambiental son complejos. Éstos se presentan desde una doble perspectiva: por un lado, los relativos a las exenciones articuladas en el seno de tributos ambientales con el objetivo de ajustar su configuración jurídica a los principios de justicia que lo inspiran; por el otro, los referidos, propiamente, a la articulación de exenciones "ambientales", tanto en el

⁹⁸⁷ Vid. FERNANDEZ JUNQUERA, M.: "¿Un impuesto municipal...?", ob. cit., pág. 1253.

ámbito de tributos ambientales, como en aquellos establecidos con carácter general. A nadie escapan las múltiples conexiones que presentan ambos enfoques. Así, podemos citar, brevemente, además del hecho de que ambos tratamientos se enmarcan en el ámbito de la fiscalidad ambiental, el protagonismo que adquiere la exención ambiental, ya que su tratamiento se realizará en el seno de las dos líneas de trabajo.

En primer lugar, comenzaremos nuestro estudio acerca de los problemas de articulación técnica de las exenciones tributarias tomando como punto de referencia el tributo ambiental. Éste proyecta los principios de justicia tributaria en su afán de coadyuvar a la protección del medio. En este sentido, actúa el deber de contribuir a través de la materialización de los principios de justicia que informan su estructura jurídica. Su ajuste a la idea de justicia que informa el deber de contribuir depende del grado de perfección alcanzado en su adecuación a los principios de justicia que lo inspiran. El tributo ambiental se inspira, básicamente, en el principio "quien contamina, paga", así como, en menor medida, en el principio de capacidad económica. Su articulación conforme a estos principios no garantiza, en todos los casos, una perfecta proyección de la idea de justicia que lo inspira, ya que la generalidad de la ley evita su total amoldamiento a la rica casuística que se presenta en la aplicación del tributo⁹⁸⁸. Desde esta perspectiva, el establecimiento de exenciones tributarias se presenta como una exigencia de los principios de justicia que inspiran el tributo ambiental. Así, la articulación de exenciones tributarias en el seno de éste viene a codefinir su hecho imponible⁹⁸⁹, a través de una mejor proyección de los principios que lo informan. La articulación de exenciones supone un mayor perfeccionamiento de la justicia material que configura el tributo.

Ya hemos comentado que el tributo ambiental se inspira, fundamentalmente, en el principio "quien contamina, paga". Esta circunstancia le convierte en el criterio básico a la hora de configurar jurídicamente a aquél. Hasta el punto de que su articulación técnica se

⁹⁸⁸ Al respecto, LOZANO SERRANO dice que "la exención... incorpora en muchas ocasiones un contenido positivo, un contenido propio de justicia que se proyecta en la configuración del hecho imponible, matizando la obligación tributaria en los supuestos en que una excesiva uniformidad de la misma pudiera conducir a tratamientos contrarios a la equidad y a la propia justicia", *Exenciones tributarias...* ob. cit., pág. 38.

⁹⁸⁹ *Ibidem.*

encamina a la proyección de dicho principio sobre las situaciones en las que incide. El objetivo del legislador a la hora de configurar un tributo ambiental es conseguir que la actuación del mismo suponga la realización de la justicia que conlleva el principio "quien contamina, paga". Por ello, son importantes la articulación de exenciones que traten de proyectar dicho principio con perfección en su estructura jurídica. Éste implica la equidad en la imputación de los costes sociales provocados por la contaminación. Por ello, la idea de equidad puede ser la fuente de inspiración de algunas exenciones en los tributos ambientales. Pensemos, por ejemplo, en la posibilidad de articular un "mínimo ambiental", esto es, el establecimiento de un límite de contaminación por debajo del cual no se genere la obligación de pagar el tributo que grava cualquiera de las emisiones contaminantes. El principio "quien contamina, paga" exige, como se deduce de su propio tenor literal, que aquel que contamine, pague un tributo. No obstante, hay que ser conscientes de que la naturaleza tiene capacidad de autoregeneración, limitada eso sí, que permite absorber una cantidad pequeña de las emisiones contaminantes realizadas. El problema ambiental proviene del exceso de contaminación que impide dicha capacidad de autoregeneración. Por ello, si se consiguiera estabilizar los niveles de emisiones sólidos, líquidos o gaseosos, en unos mínimos, la aplicación del principio no tendría sentido. De ahí que defendamos que, en ciertos casos, las emisiones contaminantes por debajo de dicho "mínimo ambiental" pueden declararse exentas del hipotético tributo que las grava. El fundamento de las mismas se equipara con el del establecimiento del propio tributo: la protección del medio.

Se pueden citar otros ejemplos de exenciones ambientales, susceptibles de ser establecidas en el marco de tributos ambientales. Así, por ejemplo, se pueden declarar exentas las emisiones contaminantes, o parte de las mismas, que se realicen en un determinado espacio geográfico, caracterizado por su escasa actividad contaminante. El fundamento, igualmente, se ajusta al principio "quien contamina, paga", aunque parezca una paradoja. La explicación es la siguiente: las exigencias del principio están clara. Ahora bien, no produce el mismo efecto contaminante los humos o vertidos, por citar dos ejemplos, realizados en un área de concentración de industrias contaminantes, que otros realizados en un área que no tenga dicho índice de concentración, ya que, como advertimos anteriormente, hay que contar con la capacidad de autoregeneración de la naturaleza, así como con el alcance de los efectos producidos. Por ello, una dispersión geográfica de los focos de

contaminación produce un menor efecto contaminante; y, en la lógica del principio, debe provocar un menor coste y, en consecuencia, una menor cuota tributaria. Igualmente, cabe pensar en una actividad contaminante que se declare exenta, total o parcialmente, por dilatar temporalmente sus emisiones, de modo que se eviten concentraciones contaminantes, que son las que perjudican seriamente al medio. De modo que la conclusión, en este caso, es similar a la anterior. En definitiva, todas estas exenciones ambientales, y otras más, pueden ser establecidas por el legislador en el marco de tributos que se inspiren en el principio "quien contamina, paga", con la finalidad de ajustar su estructura jurídica a dicho principio.

También el principio de capacidad económica inspira la configuración jurídica del tributo ambiental, aunque no como criterio principal, sino como límite negativo. Esta circunstancia impide que en el seno de los tributos ambientales puedan abundar exenciones fundadas en dicho principio. No obstante, cabe la posibilidad de articular alguna exención basada en el principio en cuestión, dirigida, fundamentalmente, a asegurar su funcionamiento como límite mínimo infranqueable para el legislador. Así, en aquellos sectores económicos con bajos niveles de beneficios generalizados, con respecto a aquellos ciudadanos con bajos niveles de renta o en aquellos productos de primera necesidad⁹⁹⁰, el tributo ambiental debe reducir su cuantía con la finalidad de ajustarse a las exigencias de dicho principio. La ausencia de un nivel adecuado de capacidad económica merma la cuantía de la obligación tributaria. El principio de capacidad económica demanda el establecimiento de exenciones que traten de proyectar su justicia a los casos sobre los que se aplica.

En segundo lugar, una vez centrados, exclusivamente, en las exenciones ambientales, trataremos de analizar su régimen jurídico. Éstas pueden articularse bien en el marco de tributos ambientales, bien en el seno de tributos tradicionales. Las exenciones ambientales citadas anteriormente ("mínimo ambiental", las dirigidas a conseguir la dispersión geográfica o dispersión temporal) son ejemplos de este modo de ser del tributo, integrados en el seno de tributos ambientales. Del mismo modo, cabe la posibilidad técnica de articular exenciones ambientales en el seno de tributos dirigidos a hacer realidad el principio de capacidad económica. Ciertamente, ambas

⁹⁹⁰ Vid. BAENA AGUILAR, A.: "Protección impositiva...", ob. cit., pág. 18.

modalidades de exención tributaria tienen el mismo fundamento: la protección del medio, cumpliendo, así, con el mandato establecido en el artículo 45.2 CE⁹⁹¹. Éstas muestran una notable diferencia jurídico-tributaria: así, mientras que las exenciones, insertas en tributos ambientales, son expresión del criterio de justicia que informa el tributo en cuyo seno se regulan, las establecidas en el marco de los tributos tradicionales son expresión de un mandato constitucional encaminado a proteger el medio. Por tanto, su regulación obedece a un criterio jurídico distinto de aquel que inspira los elementos del tributo.

Ahora bien, incluso cabe la posibilidad de que se establezcan en tributos ambientales exenciones ambientales que no obedezcan a las directrices del principio "quien contamina, paga", aunque se orienten a la protección del medio. En este caso, dicha exención ambiental, no ajustada al principio inspirador del tributo ambiental, se asimila en su estructura jurídica a aquellas exenciones ambientales establecidas en el marco de un tributo inspirado por el principio de capacidad económica. El nexo viene constituido por el hecho de no ajustarse en su configuración jurídica al principio inspirador del tributo en cuyo seno se establece. Así, por ejemplo, se puede establecer una exención, que incida sobre la cuantificación de un tributo, reduciéndolo, en los casos en los que el contribuyente invierta en bienes de equipo que mejoren la relación de su actividad económica con el medio. Esta exención puede establecerse bien en el seno de un tributo dirigido a obtener recursos de acuerdo con la capacidad económica del sujeto, bien en el seno de un tributo dirigido a obtener recursos en virtud de la actividad contaminante del contribuyente. En ambos casos, el fundamento de la exención es el mismo: el principio ambiental. Igualmente, en ambos casos, se apartan del principio inspirador de la configuración jurídica del tributo en los que se insertan.

Esta situación tiene reflejo en la estructura jurídica de la exención ambiental. Así, en atención a la configuración jurídica de su presupuesto de hecho (lo que el Profesor LOZANO SERRANO denomina "hecho exento"⁹⁹²),

⁹⁹¹ Sobre todo incidiendo en el establecimiento de una política ambiental preventiva.

⁹⁹² Que como afirma el propio autor, no supone un hecho "antitético del hecho imponible", sino "contenido del mismo", *Exenciones tributarias...*, ob. cit., pág. 53; en

podemos hablar de dos modalidades de exención: por un lado, aquellas que presentan un presupuesto de hecho simple; por el otro, aquellas con presupuesto de hecho complejo. Para profundizar en su régimen jurídico nos basaremos en los ejemplos utilizados a lo largo de la explicación. Así, por un lado, nos centraremos en el análisis de aquellas exenciones articuladas con el objetivo de perfeccionar los principios de justicia que inspiran el tributo (en este caso, el principio "quien contamina, paga"). Estos tributos aparecen articulados técnicamente conforme al principio "quien contamina, paga". De modo que el aspecto material de su elemento objetivo viene configurado de acuerdo con las directrices jurídicas del mismo: la realización de una actividad contaminante. Su realización provoca la obligación de pagar una determinada cantidad en concepto de tributo. La articulación de una exención estableciendo un "mínimo ambiental" presupone el establecimiento de un hecho exento. Éste se identifica con el elemento objetivo del hecho imponible del tributo, salvo en lo relativo al aspecto cuantitativo -realización de una actividad contaminante por debajo de un cierto nivel de contaminación- que es diferente. El hecho exento, cuando se produce, hace nacer, en vez de la obligación tributaria, el supuesto de exención con las consecuencias jurídicas que el legislador haya previsto en este caso⁹⁹³. La exención, por tanto, se cualifica con respecto al hecho imponible en la diferencia en lo relativo al aspecto cuantitativo del elemento objetivo del tributo ambiental. Esta es la circunstancia que diferencia el supuesto de exención de la realización del hecho imponible normal del tributo.

La producción de dicho supuesto exento provoca la sujeción del sujeto realizador al tributo, pero no la obligación de pagar el tributo, o por lo menos no totalmente. Dicha exención tiene un presupuesto de hecho de estructura simple, ya que se integra en el presupuesto de hecho del tributo, identificándose plenamente con él, salvo en su aspecto cuantitativo, que presenta la individualidad del supuesto de exención. Así, en el caso de que se dé en la realidad el supuesto de exención, el presupuesto de hecho del tributo se realiza en su totalidad, salvo en lo referente a la cuantía en la que se actúa el aspecto material del elemento objetivo. Esta identidad, entre el hecho imponible del tributo y el hecho exento, es casi total, hasta el punto de que se

definitiva, el autor concibe el hecho exento "como un supuesto integrante, delimitador y codefinidor, junto a los supuestos gravados, del hecho imponible del tributo", *ibidem*, pág. 54.

⁹⁹³ *Ibidem*, pág. 55.

puede hablar de un mismo hecho imponible con distintos supuestos de realización⁹⁹⁴. Ésta es fruto de la inspiración de ambos supuestos en el principio "quien contamina, paga", como tuvimos ocasión de comentar *supra*.

Un planteamiento similar exige la explicación de las exenciones comentadas en relación con el tema, tanto la referida al supuesto de dispersión geográfica de la actividad contaminante, como la relativa a la dispersión temporal de dicha actividad. En ambos casos, el hecho exento se integra en el hecho imponible del tributo, así como, el principio inspirador es el mismo: "quien contamina, paga", con la única variante que proporciona la distinta realización del aspecto espacial, en el primer caso, o del aspecto temporal, en el segundo. La actualización de estas circunstancias produce la realización de las consecuencias previstas en la exención tributaria.

Por otro lado, es preciso referirse a las exenciones ambientales fundadas en principios de justicia o mandatos constitucionales distintos a los que inspiran, básicamente, la articulación del tributo, en cuyo seno se insertan. Esta circunstancia configura al hecho exento conforme a unos principios de justicia o mandatos constitucionales distintos a aquel que informa principalmente al tributo. Esta especial configuración jurídica del hecho exento le confiere una especial individualidad en el seno del tributo, hasta el punto que legitima la exención conforme a unos principios distintos a los que estructuran el tributo. Así, al supuesto de exención se le denomina "hecho legitimador"⁹⁹⁵. Desde esta perspectiva, el hecho legitimador configura el hecho exento, ya que define el supuesto que va a suponer el nacimiento de la exención. Este hecho legitimador, si bien no se inspira en el principio de justicia que informan el tributo, fundamentalmente el principio "quien contamina, paga", lo que no puede hacer es ser contrario al mismo. Por ello, de ningún modo, cabe la articulación de hechos legitimadores que sean contrarios a los principios de justicia tributaria.

El hecho exento se encuentra inmerso en el hecho imponible del tributo. Aparece como codefinidor del mismo, aunque tanto el hecho imponible del tributo como el hecho legitimador de la exención obedezcan a principios

⁹⁹⁴ *Ibidem*, pág. 58.

⁹⁹⁵ *Ibidem*.

distintos, que no opuestos. Por ello, estamos ante exenciones con presupuesto de hecho complejo. El hecho exento presenta una estructura compleja: por un lado, nos encontramos al hecho imponible del tributo, que viene inspirado en el principio "quien contamina, paga"; mientras que, por el otro, el hecho legitimador de la exención se inspira en otro criterio de justicia o mandato constitucional distinto al anterior, como, por ejemplo, puede ser el principio ambiental, valorando positivamente el esfuerzo económico que realiza un sujeto pasivo para eliminar, en todo o en parte, la contaminación generada por su actividad económica. La exención vendría constituida, tanto por el hecho imponible del tributo, como por el hecho legitimador, debiendo darse ambos en la realidad para considerar realizado el hecho imponible en su modalidad exenta.

Por tanto, estamos hablando de una norma única, inspirada en los principios de justicia tributaria, o por extensión constitucionales, que configuran su presupuesto de hecho de modo complejo. Esto permite, en virtud de la realización de uno u otro supuesto recogido en el tributo e inspirado en dichos principios, una específica configuración del deber de contribuir. Esta determinada configuración jurídica de la exención tributaria puede predicarse, salvo en lo relativo a la estructura de su presupuesto de hecho, simple o complejo, tanto de esta modalidad de exenciones ambientales -presupuesto de hecho complejo-, como de las citadas con anterioridad -presupuesto de hecho simple-⁹⁹⁶.

II.5.4. Los sujetos tributarios.

En el marco de desarrollo de la función tributaria ocupan un lugar destacado la gama de sujetos que se ven inmersos en ella. Por un lado, cabe mencionar al sujeto activo; por el otro, al conjunto de sujetos que se encuentran sometidos a las potestades que se derivan de dicha función pública, englobados genéricamente bajo la denominación de obligados tributarios. Nuestra intención en este epígrafe es su estudio en el marco de la fiscalidad ambiental.

⁹⁹⁶ *Ibidem*, pág. 49.

II.5.4.1. El sujeto activo.

Dada la enorme variedad de tributos ambientales, su establecimiento afectará a los distintos entes públicos con poder tributario (Estado, Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales -art. 133 CE-). Así, nos encontraremos con tributos de esta naturaleza en el ámbito estatal, autonómico y local. Estos entes públicos titulares del poder financiero tienen aptitud para ser los sujetos activos de la función tributaria. Sin embargo, en el campo de la fiscalidad ambiental el tema del sujeto activo se conecta con dos cuestiones: la primera relativa al hecho de que dicho elemento de la función tributaria suele ser, aunque no siempre, un ente público distinto al que ostenta la potestad financiera; la segunda, indirectamente conectada con el tema del sujeto activo, se refiere a la afectación de lo recaudado al órgano gestor del tributo con la finalidad de destinarlo al fin que fundamenta su establecimiento.

Así, por un lado, una característica acusada en el ámbito de la fiscalidad ambiental es la relativa a la designación del sujeto activo. Éste suele ser un ente público ("Corporaciones y Entidades de Derecho Público" -art. 5 LGT-) creado por la ley que establece el tributo ambiental, dotándole de las potestades de gestión tributaria para hacer realidad la prestación tributaria en la que se concreta dicho tributo. La explicación de esta situación se relaciona, a nuestro entender, con la especificidad de los sectores sobre los que recae el tributo. Dichos tributos se aplican, generalmente, en el marco de sectores de la realidad bien determinados: las aguas, los residuos, etc... Esta especificidad aconseja una gestión individualizada del tributo, incardinado en dicho ámbito, como instrumento jurídico para la gestión de dichos sectores. Si el tributo ambiental se articula con el objetivo de coadyuvar a la consecución de determinados fines ambientales en el marco de distintos sectores ambientales, y éstos son objeto de una gestión administrativa individualizada, es bastante coherente que el tributo, y más concretamente su gestión, sea asumido por el órgano administrativo que desempeña dicha función administrativa. Además, esta explicación se conecta con la siguiente.

Por el otro, los tributos ambientales suelen venir caracterizados por la afectación de lo recaudado a las funciones públicas que fundamentan su

establecimiento⁹⁹⁷. Sin que esta circunstancia sea exigible para la fundamentación del establecimiento de tributos ambientales⁹⁹⁸. Esta situación convierte al sujeto activo, en muchas ocasiones, en el destinatario de su rendimiento. Éste lo afecta a la gestión de dicha función administrativa de la que es sujeto. Esta característica, sin ser general, si está extendida en esta modalidad tributaria, y destaca por su relevancia social⁹⁹⁹. A nuestro entender, la afectación de lo recaudado al desarrollo de la política de protección en cuyo ámbito cobra sentido el establecimiento del tributo ambiental se ajusta a las exigencias del principio "quien contamina, paga"¹⁰⁰⁰. Éste, ante todo, es un criterio de imputación de costes que trata de introducir la idea de equidad a la hora de resolver el problema de la degradación ambiental, pero, sobre todo, es un criterio dirigido a la resolución del problema ambiental; no es su función sancionar al que contamina, sino resolver el problema ambiental, entre otros caminos a través del establecimiento de tributos guiados por la idea de equidad. Por ello, exige el destino de lo recaudado a la protección del medio. Hay que ser conscientes del hecho de que la existencia de tributos ambientales se justifica, exclusivamente, en la idea de protección del medio, y, en ningún caso, en una función recaudadora, con independencia de que para la protección del medio se lleve a cabo dicha función. Por tanto, el sentido de la recaudación se conecta directamente con el desarrollo de la política de protección del medio. De ahí, la coherencia de la afectación de la recaudación de los tributos ambientales al fundamento de su existencia.

Esta precisa configuración del tributo ambiental convierte al sujeto activo en destinatario de los recursos pecuniarios en los que se concreta el

⁹⁹⁷ Así, la OCDE dice que "En la práctica,..., ha sido muy corriente el «preafectar» los ingresos de los impuestos medioambientales a gastos implicados en las medidas de política medioambiental, o bien el utilizarles (*sic*) para crear ingresos para los fondos o agencias del medio ambiente", *La fiscalidad y el medio ambiente*, ob. cit., pág. 73.

⁹⁹⁸ *Vid.* MINISTERO DELL'AMBIENTE: "L'introduzione di tasse ambientali e il suo significato", ob. cit., pág. 614; OCDE: *La fiscalidad y el medio ambiente*, ob. cit., pág. 73.

⁹⁹⁹ Así, nos dice la OCDE que "La afectación de un nuevo impuesto medioambiental a gastos populares puede constituir una estrategia para suscitar un mayor apoyo político a la medida, que si los ingresos vinieran simplemente a añadirse a los recursos generales del Estado", *ibidem*, pág. 74.

¹⁰⁰⁰ *Vid.* BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, M.T.: "Gasto público y medio ambiente", ob. cit., pág. 25.

tributo. Ahora bien, éste deberá ser consciente a la hora de afectar dichos recursos a la política de protección del medio de que no podrá financiar medidas contrarias al principio "quien contamina, paga"¹⁰⁰¹, como podría ser una línea de subvención a las industrias para que no contaminen, sino que habrá que conectarse a la adopción de medidas coherentes con la protección del medio como la financiación de exenciones para aquellos sujetos que incorporen tecnología "limpia".

II.5.4.2. Los obligados tributarios.

En el marco de la estructura del hecho imponible, vamos a analizar el elemento subjetivo. Dentro del conjunto de sujetos que se encuentran obligados frente a la Administración tributaria, nos interesa, especialmente, el análisis del contribuyente, por ser éste el realizador del hecho imponible. Aludiremos a la persona que mantiene con el elemento objetivo la relación tipificada para ser considerada como su realizador. Hemos delimitado los distintos aspectos materiales del elemento objetivo del hecho imponible de los tributos ambientales. En unos casos, éste viene constituido por una actividad de degradación del medio, en otros, por un consumo de productos contaminantes; o, en fin, por una actividad administrativa de descontaminación. La determinación del elemento subjetivo debe partir de dicha configuración del aspecto material del tributo ambiental, ya que hemos afirmado que es en éste donde se manifiestan los principios de justicia tributaria que informan los tributos ambientales, fundamentalmente, el principio "quien contamina, paga". Así, el contribuyente será el realizador del elemento objetivo del tributo¹⁰⁰².

De este modo, en aquellos tributos cuyo aspecto material está configurado por actividades económicas, básicamente industriales, que ocasionan degradación ambiental, el elemento subjetivo viene constituido por la realización de la actividad económica que ocasiona el perjuicio ambiental. De esta forma, el realizador de dicha actividad contaminante se

¹⁰⁰¹ Así, MINISTERO DELL'AMBIENTE: "L'introduzione di tasse ambientali e il suo significato", ob. cit., pág. 614.

¹⁰⁰² Así, PEREZ DE AYALA, J.L.: "La traslación jurídica de la cuota...", ob. cit., págs. 93, 94 y 95.

convierte en el contribuyente, ya que es el que lleva a cabo el elemento objetivo del hecho imponible. Esta configuración de la estructura del hecho imponible es plenamente coherente con el principio "quien contamina, paga", como criterio de imputación de costes, ya que una de sus proyecciones jurídicas se encamina a la señalización del sujeto contaminador, imponiendo sobre el mismo el pago de la cuota tributaria¹⁰⁰³. En este caso, la actividad contaminante desarrollada es imputable al realizador de la actividad. Sobre dicho sujeto debe recaer el gravamen.

Igualmente, en aquellos tributos cuyo aspecto material sea la prestación de un servicio o la realización de una actividad administrativa relacionados con la preservación del medio, el elemento subjetivo viene constituido, siguiendo la misma lógica, por la referencia o afectación de dicha actividad administrativa a determinados sujetos. Éstos se sitúan en la posición subjetiva diseñada por el hecho imponible del tributo, adquiriendo la condición de contribuyentes del mismo. En este caso, igual que en el anterior, aquellos sujetos que provocan el gasto de la administración, esto es, quienes contaminan, están obligados al pago del tributo. Dicha configuración se ajusta al principio "quien contamina, paga". En fin, en aquellos tributos cuyo elemento objetivo es el consumo de productos contaminantes, la determinación del elemento subjetivo, así como la del aspecto material, presenta problemas de articulación técnica.

Nadie duda del hecho de que el objeto del tributo lo constituye el consumo de productos (gasto), y que el sujeto que realiza la actividad contaminante, o con potencialidad para ello, es el consumidor del mismo. No obstante, la articulación técnica de estos tributos suele acotar como elemento objetivo la fabricación de dichos productos. De esta forma, se conecta, en buena lógica, el elemento subjetivo del hecho imponible al realizador de la explotación económica en la que se fabrica dicho producto; esto es, el empresario o productor. Esta circunstancia viene impuesta por los problemas técnicos que acarrea la configuración del consumo como aspecto

¹⁰⁰³ En este sentido, no podemos olvidar que el principio "quien contamina, paga", como criterio de imputación de costes a los causantes de la contaminación, "responde a criterios de eficiencia y equidad", (la cursiva es nuestra), Art. 1 Recomendación del Consejo 75/436/Euratom, CECA, CEE de 3 de mayo de 1975. Asimismo, PEREZ DE AYALA dice que el principio "quien contamina, paga" exige "que se grave al sujeto que es jurídicamente responsable, frente a la sociedad, del comportamiento contaminante", *ibidem*, pág. 97.

material del hecho imponible. La configuración jurídica de un tributo de este tenor supondría una gestión imposible¹⁰⁰⁴.

Por otra parte, dicha configuración jurídica presenta una contradicción¹⁰⁰⁵: el sujeto pasivo formal no se ajusta a los principios de justicia que informan dicho tributos. Aquí nos encontramos con uno de los puntos centrales de la subjetividad tributaria, sobre todo en el ámbito de los tributos ambientales. Esta razón nos permite realizar un tratamiento autónomo. Por ello, remitimos su tratamiento a un momento posterior.

En el marco de la fiscalidad ambiental, el sujeto gravado adquiere una extraordinaria importancia; y ello, pese al hecho de que el elemento objetivo se configura sobre situaciones que para nada requieren la presencia de un sujeto como aglutinador de dicho aspecto material. Así, en el caso de que éste venga constituido bien por una actividad económica contaminante, bien por la realización de una operación de consumo de un producto contaminante, bien por una actividad de la Administración, el elemento subjetivo del

¹⁰⁰⁴ Una configuración jurídica del tributo ambiental acorde con las exigencias de su aplicación demanda un diseño jurídico basado en la sencillez de su estructura jurídica (*Vid.* OCDE: *La fiscalidad y el medio ambiente...*, ob. cit., págs. 111 y 112). Este diseño refuerza su eficacia (*ibidem* pág. 111). Igualmente, el legislador debe tender a una articulación técnica que implique escasos costes en su aplicación (*ibidem*, pág. 113). De hecho, los costes administrativos pueden "constituir una razón para no aplicar impuestos que de otra manera parecerían ideales" (*ibidem*, pág. 56). En este sentido, "La utilización de estructuras existentes para administrar y recaudar los impuestos puede reducir considerablemente los costes y la complejidad", (*ibidem* pág. 113).

No obstante, estas exigencias, acerca de la precisa configuración de los tributos ambientales, no está exenta de problemas. El principal deriva del hecho de que, en ocasiones, una configuración jurídica del tributo ambiental acorde con las demandas de sencillez y simplicidad en su aplicación, implica un apartamiento de las exigencias del principio "quien contamina, paga". La cuestión se plantea en los siguientes términos: un tributo ambiental configurado de acuerdo a las estrictas directrices del principio en cuestión puede provocar, debido a su complejidad, unas dificultades importantes de aplicación (*ibidem*, pág. 112.), mientras que un tributo ambiental de estructura sencilla, puede implicar un alejamiento de las exigencias del principio "quien contamina, paga".

A nuestro entender, el tributo ambiental debe configurarse de modo sencillo. De modo que sea fácilmente comprendido por los agentes sujetos al tributo. Ahora bien, esta configuración jurídica *posible* debe ser lo más ajustado que permita las exigencias técnicas a las directrices del principio "quien contamina, paga". Además, en ningún caso, puede admitirse una configuración jurídica, por muy sencilla y eficaz que sea, si contradice las exigencias del principio "quien contamina, paga". Estas líneas son, en nuestra opinión, el marco dentro del cual se debe mover la configuración jurídica del tributo en orden a conseguir una aplicación eficaz del mismo.

¹⁰⁰⁵ Así, PEREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario...*, ob. cit., pág. 140.

hecho imponible, aunque existente, aparece como intrascendente en la producción del hecho imponible. La explicación proviene de la naturaleza extrafiscal del tributo ambiental y de su configuración con base en el principio "quien contamina, paga". Éste es, ante todo, un tributo encaminado a hacer que los que contaminen, en el marco de una actividad económica o elemento patrimonial, alejando a la sociedad de sus objetivos constitucionales, contribuyan más que normalmente. De esta manera, se orienta el comportamiento del sujeto contaminador en una dirección acorde con el mandato constitucional de defensa del medio. Lo mismo sucede en el caso de la articulación de exenciones, aunque a la inversa. Este objetivo convierte al contribuyente en un elemento de primer orden en el diseño del tributo. Por ello, en la articulación técnica del tributo ambiental la preocupación en torno al contribuyente es que dicha figura recaiga sobre el sujeto que realiza la actividad contaminante, el consumo contaminante, o sea el provocador de la contaminación, ya que éstos son los ajustados a las exigencias del principio "quien contamina, paga" para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

No obstante, el contribuyente debe reunir la doble condición de realizador de la actividad contaminante y titular de la fuerza económica implicada en dicha actividad. De esta manera, si no concurren ambas cualidades en el obligado tributario no se puede hablar de contribuyente. Si un sujeto realiza una actividad contaminante, pero no la realiza en el marco de una actividad económica, o como consecuencia de la posesión de un patrimonio, no hay lugar a considerarlo contribuyente de un tributo ambiental. Del mismo modo, como es obvio, si en el marco de una actividad económica no se realiza ninguna degradación del medio, no se puede obligar a contribuir al titular de la explotación económica en concepto de tributación ambiental.

Ahora bien, ¿los entes públicos que realicen el aspecto material del tributo ambiental en cuestión adquirirán la condición de contribuyente del mismo? La peculiaridad de esta sujeción al tributo deriva de la posibilidad de que el sujeto activo coincida con el contribuyente. Para la resolución de esta cuestión hay que recordar el hecho de que el fundamento de la existencia de dichos tributos es la protección del medio. Para su consecución se establecen tributos que incorporan dos finalidades: incentivar comportamientos y redistribuir costes. El pago del tributo por parte de los entes públicos debe

acomodarse, tanto al fundamento del tributo como a las finalidades que dichos tributos están llamados a realizar. El cumplimiento del principio "quien contamina, paga" exige la sujeción de los entes públicos como responsables de la degradación ambiental. Igualmente el cumplimiento de las finalidades del tributo ambiental lo aconsejan. Así, por un lado, el establecimiento de una exención subjetiva, respecto de los entes públicos, permitiría que existiesen sujetos, propietarios de patrimonios, no motivados para desarrollar un comportamiento más acorde con el medio; por el otro, al existir sujetos que ocasionan perjuicios ambientales y no contribuyen a los gastos originados por ellos, provocan que lo que no pagan ellos, debiéndolo pagar, lo tendrá que pagar el resto de la colectividad.

Ahora bien, esta cuestión requiere una reflexión más detenida; sobre todo porque dentro del concepto de ente público se incluyen una pluralidad de sujetos de derechos "dotados de personalidad jurídica diferenciada"¹⁰⁰⁶. En este sentido, hay que cuestionarse la sujeción a un tributo ambiental de los entes públicos no integrados en el nivel territorial del ente público titular del poder financiero. A nuestro entender, la respuesta es afirmativa, ya que así se deduce de lo anteriormente afirmado para fundamentar la cualidad de contribuyente de los entes públicos. Además, "en el actual marco constitucional español, a cada nivel territorial se le reconocen sus *respectivos intereses* como base de su autonomía y hasta de su propia existencia"¹⁰⁰⁷. Esta configuración es plenamente coherente con el principio "quien contamina, paga". Ahora bien, en el caso de las empresas públicas esta cuestión ni siquiera se plantea, ya que una solución contraria supondría la desvirtuación de las reglas del mercado, además del ya mencionado incumplimiento del principio "quien contamina, paga".

Siguiendo con el análisis de las posiciones jurídicas subjetivas de los tributos ambientales, llegamos al estudio del sustituto del contribuyente, aunque pasaremos sobre ella sin apenas detenernos. Esta posición jurídica subjetiva adquiere relevancia como técnica de gestión en el marco de los tributos ambientales. Este instrumento técnico facilita enormemente la gestión de los tributos ambientales. También cabe citar la figura del

¹⁰⁰⁶ Vid. MARTIN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C.: *Curso de Derecho Financiero...*, ob. cit., pág. 294.

¹⁰⁰⁷ *Ibidem*, pág. 295.

responsable como integrante de dichas posiciones subjetivas del tributo. En relación con el tema cabe aludir a la responsabilidad subsidiaria con respecto a las deudas tributarias del adquirente *inter vivos* de una explotación económica¹⁰⁰⁸.

II.5.4.3. El realizador de la degradación ambiental como contribuyente del tributo.

El principio "quien contamina, paga" exige que la cualidad de contribuyente en los tributos ambientales recaiga sobre la persona física o jurídica, pública o privada, que realiza la actividad degradante. Y ésto no sólo por razones de eficacia incentivadora, sino, sobre todo, por razones de justicia tributaria. No debemos olvidar que en la realización de una actividad económica degradante o en la realización de una actividad degradante desde elementos patrimoniales, existe un comportamiento del sujeto que provoca una serie de costes sociales. La sociedad debe soportarlos. Además, éstos alejan a aquélla de sus objetivos constitucionales. Esta situación es valorada negativamente por la Constitución española. Se traduce en la obligación de pagar un tributo. Esta obligación corresponde, en justicia, al responsable de la degradación ambiental, realizada en el marco de una actividad económica o en el ámbito del disfrute de un patrimonio. Éste es el realizador de dicha situación perjudicial para la sociedad. Además, es el único con poder para alterarla de modo positivo para el medio. El sujeto contaminante aparece, desde una perspectiva ideal, plenamente identificado con el productor de actividades contaminantes, el consumidor de productos contaminantes o el titular de los bienes patrimoniales desde los cuales se realiza la actividad contaminante.

No obstante, esta configuración ideal del sujeto obligado a asumir el pago de la deuda tributaria no siempre es posible técnicamente, ya que no siempre es factible articular como elemento objetivo del tributo una actividad degradante del medio. En este sentido, vamos a analizar tres situaciones que nos parecen pertinentes: en primer lugar, el gravamen de las producciones contaminantes que den lugar a productos no contaminantes; en segundo lugar, el gravamen de los consumos contaminantes cuyo origen

¹⁰⁰⁸ Vid. PEREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario...*, ob. cit., pág. 148.

se encuentra en un proceso productivo no contaminante; en tercer lugar, el gravamen de aquellos casos en los que existe un proceso productivo contaminante que da lugar a productos contaminantes. Ciertamente, pueden ser objeto de estudio otras situaciones relacionadas con la articulación de los tributos ambientales, pero éstas son, a nuestro entender, las más relevantes en orden a constatar los problemas de coordinación entre la articulación técnica del contribuyente y los principios de justicia que informan dicha construcción jurídica en la que se concreta el deber de contribuir. Estudiaremos, pues, tres cuestiones acerca de la subjetividad tributaria en el marco de la fiscalidad ambiental.

En el primero de los casos, la construcción teórica del tributo no presenta problemas a la hora de designar al contribuyente. Así, tendrá dicha condición el realizador de la actividad económica que produce contaminación. Por ello, el contribuyente es el responsable de la actividad económica contaminante. De modo que, éste se acomoda, perfectamente, a las exigencias de los principios de justicia tributaria; principalmente, al principio "quien contamina, paga". Ahora bien, el problema que se suscita en estos casos se relaciona con la traslación económica de la cuota¹⁰⁰⁹ por parte del contribuyente de derecho a los consumidores de dichos productos - contribuyentes de hecho-. Así, mientras que la construcción jurídica del tributo en cuestión se ajusta, perfectamente, a las exigencias de los principios jurídicos que se proyectan en su configuración, los efectos económicos reales del tributo son otros bien distintos.

Esta circunstancia exige plantearse lo ajustado de su articulación técnica, ya que el tributo acaban soportándolo los consumidores. Éstos no participan, al menos de manera directa, en la actividad económica contaminante. En ningún caso, su participación en la generación del problema ambiental puede

¹⁰⁰⁹ Nos dice SARTORIO ALBALAT que "la traslación es el proceso mediante el cual el contribuyente gravado por el impuesto tiende, ayudándose de algunas fuerzas económicas, a rechazar parte o la totalidad de la cuota tributaria pagada sobre otro contribuyente, el cual, a su vez, se vale del mismo proceso para transferir la carga a otro, hasta que se llega a un último contribuyente que soporta efectivamente el impuesto", "Traslación económica y obligados tributarios", *RDFHP*, núm. 204/1989, pág. 1506. Desde una perspectiva general, *vid.* SARTORIO ALBALAT, S.: *La repercusión de las cuotas tributarias en el ordenamiento jurídico español*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1992.

equipararse con la del productor¹⁰¹⁰. Esta situación real, producida por la traslación económica de la cuota, vía precio del producto, no se ajusta a la espiritualidad que trata de proyectar el principio "quien contamina, paga". Ahora bien, el tema exige un análisis más profundo.

No hablamos de traslación jurídica de la cuota, ya que dicha articulación técnica no es acorde con los principios de justicia tributaria que informan dichos tributos. Si el provocador de la contaminación es el productor, no cabe construir técnicamente un tributo que haga recaer el peso del mismo sobre el consumidor, ya que esta construcción no se acomoda al principio "quien contamina, paga"¹⁰¹¹. Además, dicha articulación técnica tampoco se ajusta a la finalidad incentivadora a la que responde, parcialmente, el tributo, ya que ésta se conecta con la incidencia directa de la carga tributaria sobre el realizador de la contaminación. Por ello, si se permite la traslación jurídica de la cuota, el tributo pierde la razón de su existencia, ya que no vendría amparado por los principios de justicia que legitiman su articulación.

El problema sigue planteado: ¿afecta a la articulación técnica del tributo la existencia de una disfunción entre el contribuyente (de derecho) y los sujetos que de hecho soportan el gravamen tributario? La respuesta es clara: contribuyente es el realizador del hecho imponible. En buena lógica, si el hecho imponible es la realización de una actividad económica contaminante,

¹⁰¹⁰ No obstante, existen autores que defienden la traslación económica del tributo como algo justo, ya que se dice que con la repercusión del tributo en el precio de venta "también se consigue que el consumidor de bienes, cuya producción es causa de contaminación, pague por ello, como lógica contrapartida del beneficio recibido de la contaminación que de esta forma queda internalizado", DOMINGO SOLANS,E.: "a la búsqueda...", ob. cit., pág. 96. Desde una posición jurídica defiende esta posición, BAENA AGUILAR,A.: "Protección impositiva del medio natural", ob. cit., pág. 17; el autor, si no lo hemos entendido mal, parte del hecho de que la causa de la producción contaminante es el consumo de los productos fruto de dicha producción; por ello, el consumidor es el responsable; en consecuencia, parece admitir la articulación de un impuesto indirecto que haga recaer sobre los consumidores el peso de la tributación ambiental; aunque el autor admite la posibilidad de articular un impuesto directo para gravar la producción contaminante, sobre todo, desde la perspectiva de la justicia, se inclina a defender el impuesto indirecto por razones de "buena técnica impositiva", *ibidem*. Nuestra posición es contraria, ya que defendemos la prevalencia de los principios de justicia sobre la técnica impositiva, que debe ser una consecuencia de aquéllos.

¹⁰¹¹ Así, FERNANDEZ JUNQUERA,M.: "¿Un impuesto municipal...", ob. cit., pág. 1256; la autora, expresivamente, dice que "el impuesto que tratamos, no debería ser repercutible (...) jurídicamente, y desde un punto de vista tributario, la repercusión no debe permitirse puesto que el legislador no trata de gravar el consumo de determinados bienes, sino la forma de su fabricación, que es cabalmente la que origina el daño ecológico que, al menos en parte, puede ser evitado", *ibidem*.

el contribuyente es su realizador; esto es, el productor. Así, lo refiere, expresamente, el artículo 31.2 LGT: "Nunca perderá su condición de contribuyente quien, según la Ley, deba soportar la carga tributaria, aunque realice su traslación a otras personas". A efectos jurídico-tributarios el contribuyente viene determinado en la Ley como realizador del hecho imponible, sin que quepa otro tipo de valoraciones jurídicas en torno a los sujetos que soportan de hecho la carga tributaria, ya que dicho proceso se realiza desde una perspectiva económica, permaneciendo los "contribuyentes de hecho" totalmente ausentes de la relación tributaria¹⁰¹². No debemos olvidar que el legislador califica como contribuyente al que en realidad quiere gravar, esto es, al realizador de la actividad contaminante, sin que exista intencionalidad jurídica de que el contribuyente traslade la carga a sus clientes. Esta articulación técnica cumple, plenamente, con las exigencias del principio "quien contamina, paga".

Sin embargo, dicha configuración jurídica del tributo ambiental, ajustada a la legalidad tributaria, hace recaer, generalmente, el peso del gravamen sobre el consumidor, sin ser éste el realizador de la producción contaminante. Esta circunstancia se opone, como hemos comentado, al espíritu del principio "quien contamina, paga". Ahora bien, los problemas se suscitan en relación con una operación económica ajena a la función tributaria: la traslación económica de la cuota a los consumidores. Por tanto, el principio jurídico no puede alcanzar a condicionar dicha actividad económica, sin peligro de vulnerar la libertad de empresa, amparada constitucionalmente. Así, tendrá que ser la propia respuesta del mercado la que conteste a la traslación económica del tributo (vía incremento de los precios) por parte del productor. Esta respuesta deberá concretarse a través de una menor demanda de dichos productos. Por ello, ante la operación económica del contribuyente, la respuesta será, igualmente, económica.

¹⁰¹² En este sentido afirma SAINZ DE BUJANDA que en "términos jurídicos..., sujetos pasivos son las personas que asumen una posición deudora en el seno de la obligación tributaria..., sin perjuicio de que por posteriores procesos de la vida económica, ajenos al ordenamiento jurídico, obtengan el resarcimiento de las sumas satisfechas, poniendo éstas a cargo de otras personas, que son, a su vez, ajenas al *vinculum iuris* en que consiste la obligación tributaria", *Lecciones de Derecho financiero*, ob. cit., pág. 213. Asimismo, CORTES DOMINGUEZ, M.: *Ordenamiento tributario español*, ob. cit., pág. 311; MARTIN QUERALT, J., y LOZANO SERRANO, C.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, ob. cit., pág. 285.

En el caso que analizamos, el contribuyente es el realizador de la actividad económica contaminante, con independencia de que se pueda hablar de la existencia de "contribuyentes de hecho". No obstante, dicha articulación técnica se ajusta, plenamente, a la función incentivadora del tributo. Así, ante el gravamen establecido sobre el realizador de la actividad contaminante, éste, por una parte, puede optar por asumir dicho coste, quitándolo de sus beneficios, con el consiguiente incentivo personal para reducir la contaminación; por la otra, puede optar por incluir el tributo en el precio de venta del producto. En buena lógica, la pérdida de competencia empresarial acabará repercutiendo sobre sus beneficios, con lo que el incentivo permanecerá intacto. Por otra parte, el "contribuyente de hecho" tendrá la oportunidad de enfrentarse a su responsabilidad indirecta en la existencia de dicha producción contaminante, aunque sea económicamente.

El segundo de los temas a tratar es el relativo a los problemas de articulación técnica que suscita la determinación del contribuyente en el marco de los tributos ambientales que se establecen sobre productos contaminantes, producidos en el marco de un proceso industrial "ecológico". El objeto del tributo está claramente delimitado: el consumo de un producto (gasto). En la misma línea, la configuración del hecho imponible debería recaer sobre la operación de consumo final, ya que el consumo del producto contaminante es la situación que se ajusta a los principios de justicia tributaria: "quien contamina, paga" y capacidad económica. Consecuentemente, el contribuyente debería ser, en buena lógica, el consumidor final, ya que éste es el que realiza la operación degradante del medio, además de manifestar, aunque sea de forma indirecta, la fuerza económica gravada.

No obstante, existe, generalmente, una imposibilidad técnica de configurar un tributo que grave directamente el consumo, ya que es muy difícil de identificar y controlar las situaciones gravadas, así como a sus realizadores. La solución pasa por exigir su gravamen desde posiciones económicas que ofrezcan mayores posibilidades de control¹⁰¹³, como ocurre con la fabricación e importación de dichos productos. Por tanto, el tributo, dirigido a gravar el consumo, debe establecerse, por exigencias técnicas, sobre las actividades de fabricación de dichos productos contaminantes. Estas

1013 Vid. SARTORIO ALBALAT,S.: "Traslación económica...", ob. cit., pág. 1507.

situaciones deben definir su elemento objetivo. Desde esta configuración jurídica, la cualidad de contribuyente corresponde al fabricante de los mismos. El aspecto material del hecho imponible -fabricación de productos contaminantes- no aparece informado por el principio "quien contamina, paga", sino que las directrices marcadas por éste deberían llevar al gravamen del consumo del producto, ya que es en dicha operación en la que se produce la actividad contaminante que se quiere gravar, además de manifestarse la fuerza económica. Del mismo modo, el contribuyente es el fabricante, mientras que la provocación del perjuicio ambiental corresponde al consumidor, que es el sujeto que, además de manifestar la fuerza económica, realiza la actividad degradante para el medio¹⁰¹⁴. La estructura jurídica del tributo, tal como la hemos presentado, no aparece informada por los principios de justicia tributaria¹⁰¹⁵.

Las exigencias técnicas dan lugar a una disfunción de gran trascendencia en relación con los principios que informan los tributos ambientales¹⁰¹⁶. Así, el principio "quien contamina, paga" exige el gravamen del consumidor. La solución jurídica requiere medidas más allá de la confianza en la fuerza del mercado, ya que esa circunstancia queda fuera de las exigencias de los principios jurídicos. Por ello, la solución pasa por una medida jurídica que garantice el gravamen efectivo del realizador de la actividad contaminante, esto es, del consumidor. Exige, pues, una configuración jurídica ajustada a los principios de justicia que informan los tributos ambientales. La clave para superar la disfunción producida es la técnica de la traslación jurídica de la cuota tributaria¹⁰¹⁷. Así, aunque el contribuyente sea el fabricante o importador y, en ningún caso, el consumidor, se garantiza *jurídicamente* que éste acabará siendo gravado, como imponen las exigencias de justicia

1014 Por ello, PEREZ DE AYALA afirma, expresivamente, que en estos tributos ambientales "Paga quien no contamina y por actividad no contaminante", "Traslación jurídica de la cuota...", ob. cit., pág. 95.

1015 *Vid.* en relación con el principio "quien contamina, paga", PEREZ DE AYALA, J.L.: *ibidem*..

1016 En este sentido, PEREZ DE AYALA dice que la configuración de estos tributos no se acomoda a la *ratio legis* que informa estos tributos: el principio "quien contamina, paga", *ibidem*, pág. 94.

1017 Para SARTORIO ALBALAT, en estos casos, habría que hablar de repercusión, "Traslación económica...", ob. cit., pág. 1509.

establecidas por los principios "quien contamina, paga"¹⁰¹⁸ y de capacidad económica. Desde esta perspectiva, la traslación jurídica de la cuota alcanza una importancia inusitada¹⁰¹⁹ en la proyección de la justicia del tributo ambiental sobre el consumo¹⁰²⁰, hasta el punto de hacer depender de ella la conformación del tributo ambiental al deber de contribuir¹⁰²¹.

No obstante, puede ocurrir que dicha configuración se realice sin establecer la traslación jurídica de la cuota tributaria. En estos casos, se confía a las fuerzas del mercado el cumplimiento de dicho principio como informador de la estructura del tributo. Una configuración jurídica de este tenor no se ajusta a las exigencias de los principios de justicia tributaria. Por tanto, no podríamos hablar de un tributo ambiental. Además, ni siquiera desde una perspectiva económica se garantiza el cumplimiento del principio, ya que, salvo en situaciones de monopolio, no existe una garantía de que la traslación económica alcance al realizador de la degradación ambiental. Puede ocurrir, por ejemplo, que un eslabón intermedio en la cadena económica internalice dicho incremento de precio en la que se traduce el establecimiento de un gravamen sobre la producción de dicho bien. En este caso, el causante del perjuicio ambiental no se vería afectado por el establecimiento del mismo. Esta circunstancia desvirtúa hasta los efectos desincentivadores que acompañan la existencia del tributo. Por ello, el tributo

¹⁰¹⁸ Este planteamiento que hacemos no es original, sino que goza de una cierta raigambre en la dogmática tributaria, aunque el principio que ha servido para fundar dicha argumentación ha sido, básicamente, el principio de capacidad económica. Así, MARTIN DELGADO, J.M.: "Los principios de capacidad económica...", ob. cit., págs. 89-90; el autor dice que en situaciones de disfunción como las descritas en el texto (en las que el contribuyente no sea el indicado por las exigencias del principio jurídico que informa la estructura jurídica del tributo), aunque referidas al principio de capacidad económica, "debe concederse a dicho sujeto un derecho de traslación -...- para que la carga tributaria llegue a su destinatario" [*ibidem*, pág. 90], hasta el punto que sin su existencia, el tributo sería inconstitucional, *ibidem*, pág. 91.

¹⁰¹⁹ Vid. PEREZ DE AYALA, J.L.: "Traslación jurídica de la cuota...", ob. cit., pág. 95.

¹⁰²⁰ Vid. MARTIN DELGADO, J.M.: "Los principios de capacidad económica...", ob. cit., pág. 92. Esta interpretación es plenamente acorde con la idea de MANZONI en el sentido de que los principios constitucionales, referido básicamente al principio de capacidad contributiva, se contemplan como exigencias de resultados en la configuración jurídica del tributo, y no sólo como principios que imponen una mera coherencia formal en éstos, "Imposizione fiscale, diritti di libertà e garanzie costituzionali", GC, 1987, I, págs. 2320-2322.

¹⁰²¹ Así, PEREZ DE AYALA dice que la "repercusión legal obligatoria" es el elemento que recoge "a nivel normativo" la "ratio iuris" del Impuesto; convirtiéndose "en elemento jurídico esencial del tributo desde la propia "ratio iuris" del Impuesto", "Traslación jurídica de la cuota...", ob. cit., pág. 95, también, pág. 96.

ambiental que grave el consumo debe, por exigencias técnicas, definir su presupuesto de hecho como fabricación o importación del producto (contribuyente de derecho sería el productor o importador) y establecer, ineludiblemente, la traslación jurídica de la cuota, como exigencia de justicia tributaria. El tributo debe recaer sobre el consumo contaminante, así como sobre el consumidor que origina la contaminación.

En fin, el tercero de los problemas planteados es el relativo al gravamen de las situaciones que impliquen una producción contaminante que de lugar a productos cuyo consumo sea degradante para el medio. Centrándonos en la determinación ideal y *a priori* del contribuyente: ésta debería recaer tanto sobre el productor como sobre el consumidor, ya que ambos son responsables de degradación ambiental. Tanto el comportamiento de uno, como del otro, producen degradación ambiental. Esta articulación sería la acorde con el principio "quien contamina, paga". Ahora bien, debemos comenzar por configurar técnicamente este tributo, con la finalidad de determinar con certeza al contribuyente. En nuestra opinión, el aspecto material del hecho imponible vendría definido por la fabricación de dichos productos. La razón es doble, por un lado, se ajusta a las exigencias del principio "quien contamina, paga", aunque sea parcialmente; por el otro, viene exigido por imperativos de técnica legislativa. Con esta articulación jurídica, el contribuyente es el productor.

Ahora bien, esta configuración jurídica del tributo ambiental no se ajusta con plenitud a las exigencias del principio "quien contamina, paga", ya que se excluye el gravamen de una situación de degradación ambiental: el consumo contaminante, y al sujeto provocador de la misma: el consumidor. Por tanto, esta articulación exige modificaciones.

La clave está en la técnica de la traslación jurídica de la cuota tributaria, ya que ésta permite que el gravamen recaiga sobre los consumos contaminantes, y sobre el consumidor, como realizador de contaminación. Sin embargo, esta articulación incurre en el problema que antes denunciábamos, pero a la inversa: otorga al productor el derecho a la repercusión de la cuota. Éste quedaría liberado de la carga tributaria. El tributo sería neutral para él. Y esta situación no sólo produce un incumplimiento del principio de "quien contamina, paga", sino de la expectativa incentivadora del tributo, respecto del comportamiento del productor.

Por tanto, la solución, a nuestro entender, se concreta en el reconocimiento al productor como contribuyente de un derecho de traslación jurídica de la cuota, pero sólo parcial, no de la totalidad de la cuota del tributo. De esta manera, la cuota tributaria se compartiría entre los dos provocadores de la contaminación. Esta configuración jurídica del tributo ambiental grava ambas situaciones, como exigen los principios de justicia tributaria, ya que situaciones son contrarias al medio. Así, el productor cargaría con el gravamen correspondiente a la contaminación producida por la fabricación, mientras que el consumidor lo haría con la correspondiente al consumo¹⁰²². No necesitamos extendernos sobre la articulación de este tributo, ya que su técnica se subsume en lo anteriormente explicado con respecto a las otras posibilidades de tributos ambientales.

II. 5.5. Los elementos de cuantificación del tributo.

El tributo es un instrumento fundamental para hacer realidad el proyecto de sociedad, plasmado constitucionalmente. Éste cumple su función a través de una doble técnica: por un lado, permite la obtención de recursos patrimoniales por parte de los entes públicos; por el otro, encamina el comportamiento de los ciudadanos por los cauces determinados constitucionalmente. En ambos casos, el elemento cuantitativo es básico, ya que el importe de la prestación tributaria va a determinar la cuantía de recursos patrimoniales que obtiene el ente público en cuestión, así como la importancia del incentivo tributario. Esta circunstancia exige un análisis detenido de los elementos de cuantificación del tributo.

¹⁰²² Otra solución es la aportada por el Profesor BAENA AGUILAR al proponer el gravamen de los productos o prestaciones de servicios contaminantes, imponiendo la traslación jurídica obligatoria, de modo que el precio del producto pueda "reflejar tanto el efecto contaminante generado para su producción como el generado por su empleo y/o su desecho", "Traslación jurídica de la cuota...", ob. cit., pág. 18. A nuestro modesto entender, esta articulación técnica se muestra contraria al principio "quien contamina, paga", al imputar totalmente la responsabilidad de la degradación al consumidor, sin tener en cuenta que existe una responsabilidad del productor, por lo que dicha configuración se muestra contraria a la equidad que patrocina el principio "quien contamina, paga"; provocando, al mismo tiempo, el incumplimiento del principio de igualdad tributaria. En esta línea, se manifiesta OSCULATI, F.: "Note su alcune proposte...", ob. cit.; el autor dice, ante el planteamiento de un impuesto sobre los consumos finales que exprese los costes de contaminación tanto de producción, como de consumo, que "i consumatori non possono essere ritenuti direttamente responsabili materiali dell'inquinamento causato dal processo produttivo e che non possono adottare gli accorgimenti idonei a ridurlo o ad eliminarlo", pág. 471.

La determinación de la cuantía de la prestación tributaria es el objeto de la cuantificación del tributo. El importe de la prestación tributaria supone la medida del deber de contribuir en cada caso concreto¹⁰²³. Por ello, su cuantificación es fruto de la evaluación de los principios de justicia tributaria que fundamentan el establecimiento del tributo. Éstos conforman jurídicamente el tributo y, por tanto, también su cuantificación. Ello reclama la sumisión no sólo de los elementos de cuantificación, sino del proceso de cuantificación, a las exigencias de los principios de justicia tributaria. Ahora bien, respecto de esta construcción ideal surgen algunas preguntas: ¿cuáles son los principios de justicia tributaria que informan la cuantificación del tributo?, ¿a través de qué técnica se va a cuantificar éste para ajustarlo a las exigencias de los principios de justicia?, ¿de qué modo los principios de justicia van a informar los distintos elementos de cuantificación?, ¿cuál es el grado de adaptación de los instrumentos cuantificadores a los principios materiales de justicia? La respuesta a estas preguntas, así como a otras que irán surgiendo a la luz de la resolución de éstas, constituye el objeto de este epígrafe.

Las técnicas de cuantificación de un tributo son variadas, así como su distinta adaptación a los principios de justicia que informan su establecimiento. La determinación de la cuantía de la prestación tributaria corresponde al legislador (art. 10 LGT). Éste puede optar bien por determinarla directamente: tributos de cuota fija (surge cada vez que se realiza el hecho imponible); bien por fijarla indirectamente: tributos de cuota variable (se fijan los criterios de determinabilidad: base imponible y tipo de gravamen). La articulación de los tributos ambientales como tributos de cuota fija presenta la enorme simplicidad técnica de su cuantificación. De manera que la realización de una actividad económica contaminante daría lugar al nacimiento de una obligación tributaria cuya cuantía -cuota tributaria- vendría determinada previamente en la ley. Esta situación presupone que el legislador debe determinar con antelación a la realización del hecho imponible la cuantía de la prestación tributaria. Ésta debe ajustarse a los principios materiales de justicia que informan el tributo. Ahora bien, las posibilidades técnicas de adaptación de una cuota fija a la medición de los principios de justicia que justifican la exacción tributaria son muy escasas, ya

¹⁰²³ Vid. MARTIN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C.: *Curso de Derecho...*, ob. cit., pág. 330.

que aquélla es rígida, esto es, no tiene posibilidades de adaptarse a la intensidad con que dichos principios se dan en la realidad. Esta circunstancia es especialmente grave en relación con los tributos ambientales, ya que éstos tienen un fundamento preciso: la protección del medio; y para su consecución es imprescindible que se actúe la justicia implícita en el principio "quien contamina, paga". Y ésto sólo es posible si la prestación tributaria que nace de la realización del presupuesto de hecho del tributo ambiental se cuantifica en orden a la intensidad con la que se degrada el medio. Esta exigencia no puede ser realizada por un tributo de cuota fija, ya que éste parte de una determinación de la cuantía de la prestación tributaria con antelación a la realización del supuesto hecho definido por el hecho imponible.

Esta circunstancia resta posibilidades a una concepción del tributo ambiental como tributo de cuota fija. Además, esta articulación técnica no responde a ninguna de las dos funciones que el tributo ambiental está llamado a cumplir. Así, por un lado, su función de incentivo queda desvirtuada desde el momento en el que la cuota tributaria no se acomoda a la intensidad con la que el sujeto pasivo realiza el hecho imponible¹⁰²⁴. Por tanto, el tributo de cuota fija ocasiona un incentivo genérico; esto es, el tributo de cuota fija supone un incentivo de la misma magnitud para todos los sujetos que realicen el presupuesto de hecho del tributo ambiental, independientemente de la intensidad con la que degradan el medio, de la intensidad con la que realizan el hecho imponible, de la intensidad, en definitiva, con la que se actúan los principios de justicia tributaria. Igualmente, por otro lado, la función redistributiva de los costes de la contaminación entre los sujetos contaminadores queda seriamente mermada, ya que el tributo ambiental de cuota fija da lugar a una redistribución de los costes ambientales no fundada en los principios de justicia que inspiran la existencia del mismo.

El tributo ambiental, como tributo de cuota fija, no se acomoda a los principios de justicia tributaria que informan su existencia. De modo que su establecimiento es difícilmente justificable desde la perspectiva del principio "quien contamina, paga". El nexo jurídico entre un tributo ambiental de cuota fija y los principios que fundamentan su existencia son escasos. Más

1024 Cfr. RAMALLO MASSANETJ.: "Hecho imponible...", ob. cit., págs. 607-609.

bien, el tributo ambiental, así configurado, parece claramente abocado al desempeño de una función meramente recaudatoria. Y esta caracterización debe ser plenamente descartada, ya que esta función exige una articulación en virtud del principio de capacidad económica y no del principio "quien contamina, paga".

Esto nos aboca al estudio del tributo ambiental como tributo de cuota variable, por tanto de sus elementos de cuantificación: la base imponible y el tipo de gravamen. De la conjunción de ambos va a surgir la cuantía de la prestación tributaria. Ésta se encuentra conectada a los principios de justicia tributaria que definen el presupuesto de hecho. Por tanto, los instrumentos de cuantificación, como elementos jurídicos de determinación de la prestación tributaria en virtud de la intensidad con la que se realiza el hecho imponible, deben adecuarse a dichos principios materiales de justicia.

Comenzamos analizando la base imponible. Ésta supone la magnitud del hecho imponible, aunque, en determinadas ocasiones, mida sólo algunos de sus elementos¹⁰²⁵. Cuantifica la proyección de los principios de justicia tributaria que definen el presupuesto de hecho del tributo ambiental. Esta circunstancia conecta de modo lógico el hecho y la base imponible. Así, la cuantificación de la base imponible debe informarse en los mismos principios de justicia tributaria. De modo que se consiga la congruencia lógica entre ambos elementos tributarios, ya que, de otro modo, se desvirtuaría el cumplimiento de los principios de justicia que justifican el establecimiento del tributo, y que se plasman en su presupuesto de hecho.

Ahora debemos centrarnos, concretamente, en la base imponible del tributo ambiental. Hay que poner de manifiesto los distintos presupuestos de hechos que hemos contemplado a la hora de configurar tributos ambientales, ya que, la base imponible deberá conformarse en virtud de la precisa configuración de éstos¹⁰²⁶. Cuando analizamos el hecho imponible del tributo ambiental apuntamos tres presupuestos de hecho distintos, en virtud de las distintas actividades económicas contaminantes, de las dificultades

¹⁰²⁵ Vid. MARTIN QUERALT,J. y LOZANO SERRANO,C.: *Curso de Derecho...*, ob. cit., pág. 331.

¹⁰²⁶ No gratuitamente, RAMALLO dijo, en su día, que "los problemas de cuantificación de las prestaciones, y en particular de la base imponible, son problemas que se arrastran y arrancan del hecho imponible", "Hecho imponible...", ob. cit., pág. 606.

técnicas, o, simplemente, de la opción política. El presupuesto de hecho más característico es aquel que parte del gravamen de la actividad económica contaminante. El principio de justicia que informa su configuración jurídica es el principio "quien contamina, paga". Además, están presentes en la configuración de dicho presupuesto de hecho los principios de capacidad económica, que impide que el tributo recaiga sobre actividades no reveladoras de fuerza económica, y el principio de igualdad tributaria que se proyecta a través del cumplimiento del principio "quien contamina, paga".

De modo que aquellos que realicen una actividad económica contaminante deben enfrentarse al pago del tributo. Ahora bien, no todos los comportamientos actúan del mismo modo el principio "quien contamina, paga", sino que el presupuesto de hecho es susceptible de realizarse con diversa intensidad. En buena lógica, la base imponible debe medir la intensidad con la que se realiza dicho presupuesto de hecho¹⁰²⁷. Cuantifica la concreción en cada caso del principio "quien contamina, paga"¹⁰²⁸. La base imponible debe configurarse jurídicamente de acuerdo con dicho

¹⁰²⁷ Desde esta perspectiva, "La base es así el presupuesto de hecho en la concreción real de cada caso", CORTES DOMINGUEZ, M.: "El principio de capacidad económica...", ob. cit., pág. 1041.

¹⁰²⁸ Cambia el principio de justicia que informa la estructura jurídica del tributo ("quien contamina, paga"), pero no la técnica en virtud de la cual se configura éste. Así, creemos pertinente citar las palabras de CORTES DOMINGUEZ cuando afirma que "la justicia del tributo exige no sólo una acertada elección de los hechos imposables, sino también una adecuada cuantificación de la obligación tributaria que acerque la contribución de cada contribuyente a la cuota ideal y justa, que de acuerdo con su capacidad contributiva, le corresponda satisfacer al Estado y a los demás entes públicos", (*ibidem* págs. 1037-1038); en el caso que nos ocupa, el principio que informa la justicia es el principio "quien contamina, paga"; por ello, su justicia no sólo debe informar la articulación del hecho imponible, sino su cuantificación, en definitiva toda su estructura jurídica.

principio¹⁰²⁹. El fundamento de dicha configuración se encuentra en la exigencia de congruencia entre la base imponible y el hecho imponible¹⁰³⁰.

Esta articulación técnica del tributo la podemos considerar amparada por la doctrina constitucional. Y esto por dos razones: a) Si el Tribunal Constitucional considera adecuado al principio de capacidad económica la configuración del presupuesto de hecho de los tributos extrafiscales de acuerdo con consideraciones extrafiscales (STC 37/1987, de 26 de marzo, -F.J. 13º-), en buena lógica, la base imponible de dicho tributo debe medir la plasmación en la realidad de dichos principios extrafiscales que informan el presupuesto de hecho del tributo en cuestión, ya que de otra manera daría lugar a una incongruencia entre hecho imponible y base imponible. Esta construcción desvirtuaría el fundamento que informa la existencia del tributo. b) La doctrina constitucional corrobora la afirmación anterior de modo expreso al decir, en relación con el Impuesto sobre Dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento, que:

"el hecho de que el impuesto recaiga sobre la utilización insuficiente o la obtención de rendimientos inferiores al óptimo legalmente señalado para determinados fines rústicos, es un dato de significado social y económicamente negativo que, ..., revela..., la titularidad de una renta virtual cuya dimensión mayor o menor determina la mayor o menor cuantía del impuesto" (STC 186/1993, -F.J. 4º-).

¹⁰²⁹ CASADO OLLERO afirma que "el mandato de contribuir «de acuerdo con la capacidad económica» significa que los institutos jurídicos que hagan posible la *contribución* al sostenimiento de los gastos públicos, como deber de solidaridad social, deben resultar esencialmente concebidos así en la *ratio* informadora de la estructura, cuantía y, en fin, de todo el régimen jurídico del tributo", "Los fines no fiscales...", ob. cit., pág. 474; aquí el autor se refiere al principio de capacidad económica como criterio de contribución. Ahora bien, para el autor el contenido del principio de capacidad económica no se agota en esta explicación, sino que admite excepciones a la misma, afirmando que "las excepciones a esta regla general tendrán que justificarse en virtud de otras exigencias o principios constitucionales que también deban ser atendidas con la imposición. Y esto es lo que sucede cuando el tributo se instrumenta con fines extrafiscales", *ibidem*, pág. 475.

¹⁰³⁰ Así, RAMALLO MASSANET,J.: "Hecho imponible...", ob. cit., pág. 614; para el autor la congruencia "depende de que en dicha definición de la base se aplique el mismo criterio que le llevó a definir el hecho imponible, y que se fundamenta en una razón lógica: que la base es uno de los elementos para pasar del hecho imponible (que dio lugar a la existencia de la obligación) a la cuota (que posibilita la extinción de la obligación)", *ibidem*. Así, el autor abunda en el comentario, diciendo que "La relación entre hecho imponible y base imponible es una petición de principio: si se paga una deuda tributaria cuya cuantía deriva de la base imponible y cuya existencia deriva del hecho imponible, aquella base debe referirse a este hecho", *ibidem*, pág. 622.

Ahora bien, en determinados casos, existen dificultades técnicas para medir la realización del presupuesto de hecho por parte del obligado tributario, o bien su cuantificación comporta un coste desmesurado¹⁰³¹. La formulación ideal de la base imponible sigue en pie, pero es muy difícil de llevar a cabo. Ante esta situación, las opciones son dos: bien se renuncia a gravar dicha realidad contaminante; bien se grava, pero a sabiendas de que su cuantificación no se va a ajustar fielmente al principio "quien contamina, paga", por las dificultades manifestadas. En estos casos, el presupuesto de hecho se configuraría conforme al principio "quien contamina, paga", y la base imponible supondría la evaluación de dicho presupuesto de hecho, pero de forma indirecta¹⁰³². En estos casos, en vez de cuantificar, por ejemplo, el vertido contaminante, como exige la congruencia lógica entre hecho imponible (realización de una actividad contaminante) y base imponible, se cuantificaría el volumen de agua consumido, como forma indirecta de saber la contaminación producida¹⁰³³. Esta configuración jurídica del tributo, aunque no suponga una adaptación ideal a las directrices del principio "quien contamina, paga", se acomoda a éste de modo indirecto, y, sobre todo, y esto es lo importante, no lo contradice. La alternativa si supondría su

1031 Puede ocurrir que tributos configurados técnicamente perfectos, acordes con los principios de justicia tributaria que informan el tributo no se apliquen por el excesivo coste administrativo, OCDE.: *La fiscalidad y el medio ambiente...*, ob. cit., pág. 56. Así, "En numerosos casos, los impuestos medioambientales fundados sobre las emisiones medidas conllevan costes administrativos más elevados que los impuestos asentados sobre otra base", *ibidem*.

1032 En este sentido, MARTIN DELGADO contempla "la posibilidad de que la magnitud elegida como base sólo remotamente guarde relación con el hecho imponible de suerte que pueda predicarse la desvinculación entre ambos elementos", "Los principios...", ob. cit., pág. 89. "La elección entre un impuesto directamente ligado a las cantidades de emisiones contaminantes y otro, ligado más indirectamente a la contaminación contra la que se intenta luchar, depende de dos órdenes de consideraciones: el coste administrativo y el «vínculo»", OCDE.: *La fiscalidad y el medio ambiente...*, ob. cit., pág. 56. Cuando el Informe citado nombra el "vínculo", se refiere a la ligazón existente entre la cuantificación del tributo y la contaminación efectivamente producida por la situación gravada por el tributo; de manera que sobre esta base se distingue entre "los impuestos que revisten la forma de pagos directamente ligados a las emisiones contaminantes, y los impuestos cuyo montante se vincula de forma indirecta al problema ambiental sobre el que se suponen actúan, *ibidem*, pág. 55. E incluso, existen autores que, ante las dificultades de cuantificación de los tributos ambientales, optan por la elección de otros instrumentos de protección del medio, como las medidas administrativas o penales, SERRANO MORENO, J.L.: *Ecología y derecho...*, ob. cit., pág. 176.

1033 En relación con el tema, HERBER afirma que ante la imposibilidad de cuantificar la atmósfera como base imponible, hay que acudir a medir "la entrada de los contaminantes en la atmósfera" y utilizar dichos "contaminantes como «proxis» para las bases fiscales reguladoras", "Impuestos medioambientales en un marco global", *HPE*, núm. 119, pág. 14.

vulneración, ya que implicaría el no gravamen de actividades económicas contaminantes por razones meramente técnicas, y no jurídicas. No obstante, su mala articulación técnica influye en su potencialidad incentivadora, reduciéndola¹⁰³⁴.

El segundo de los presupuestos de hecho sugeridos recae sobre la fabricación o importación de productos contaminantes. Esta configuración abre el debate acerca de la congruencia jurídica entre objeto del tributo, hecho imponible y base imponible. Ciertamente, es preferible una congruencia entre ellos¹⁰³⁵, pero los tributos ambientales implican, generalmente, una definición del hecho imponible desconectada del objeto del tributo, ya que aquél responde al principio "quien contamina, paga". Por tanto, en coherencia con dicho principio, la base imponible debe medirse en virtud del hecho imponible y no del objeto del tributo, ya que, el principio "quien contamina, paga" es el que informa el tributo. Este es el caso que analizaremos: el presupuesto de hecho responde al principio "quien contamina, paga". La justicia que inspira la existencia del tributo -principio "quien contamina, paga"- exige que la cuantificación se realice de acuerdo con dicho principio. De este modo, la cuantía de la prestación se ajustará al principio que fundamenta la existencia del tributo. La base imponible medirá los componentes contaminantes que conforman cada producto fabricado o importado. El presupuesto de hecho, no sólo se define en función de la fabricación de productos, sino de productos contaminantes. Por ello, la base imponible mediría la carga contaminante de dicha fabricación o importación.

Existe otras soluciones técnicas. Una de ellas es configurar la base imponible en función del valor o del número de los bienes fabricados. Esta configuración jurídica hace perder al principio "quien contamina, paga" parte de su virtualidad jurídica. Hay una exigencia clara: si el principio "quien contamina, paga" informa la existencia del tributo, la cuantía de la prestación debe ajustarse al mismo, ya que de lo contrario su existencia no tendría

¹⁰³⁴ OCDE.: *La fiscalidad y el medio ambiente...*, ob. cit., pág. 55. A diferencia de aquellos tributos cuya base imponible recaiga sobre la contaminación efectivamente producida, cuyo incentivo será mayor, *ibidem*, pág. 56. Así, "Cuando es débil el vínculo entre la base imponible del impuesto y los daños producidos al medio ambiente, el impuesto corre el riesgo de no ejercer el impacto deseado en éste y, paralelamente, de introducir distorsiones inútiles y costosas en las decisiones de producción y consumo", *ibidem*, pág. 58.

¹⁰³⁵ Vid. RAMALLO MASANET,J.: "Hecho imponible...", ob. cit., pág. 623.

sentido¹⁰³⁶, al vulnerarse el principio de igualdad tributaria en conexión con el principio "quien contamina, paga". Esta construcción jurídica provocaría que en el primer caso no todos aquellos que contaminan con la misma intensidad pagasen igual y viceversa, ya que la determinación de la carga tributaria se realizaría en función del valor del bien, y éste no tiene por que reflejar su efecto degradante, y que, en el segundo caso, la proyección del principio "quien contamina, paga" se trasladará a la determinación del tipo de gravamen. Igualmente, dicha configuración jurídica hace perder parte del efecto incentivador del tributo, pues su cuota no se relaciona con la actividad contaminante.

El tercero de los presupuestos de hecho apuntados es el constituido por la prestación de servicios por parte de la Administración que afecte, se refiera o beneficie al sujeto pasivo.

La base imponible viene constituida por la carga contaminante emitida por el sujeto en un período de tiempo dado, generalmente el año natural. Así, la base imponible mide las unidades físicas de contaminación que cada sujeto pasivo arroja al exterior. La congruencia entre el presupuesto de hecho -prestación de un servicio por parte de la Administración que afecta y viene motivado indirectamente por el sujeto pasivo- y la base imponible -magnitud de los componentes contaminantes expulsados al exterior por el sujeto- se produce de un modo indirecto, a través del importe total del coste del servicio prestado por la Administración, ya que éste viene determinado directamente por la cantidad y calidad de los componentes contaminantes que se arrojan al exterior por parte de los obligados tributarios. Este criterio de medida de la base imponible se ajusta plenamente al principio "quien contamina, paga", pues esta configuración de la base imponible mide la actividad contaminante que realiza cada obligado tributario. De modo que cuando se aplique sobre ella el tipo de gravamen, la cuota estará en función de su actividad contaminante. Y esta circunstancia es posible gracias a la específica configuración de la base imponible.

¹⁰³⁶ En este sentido, el Informe de la OCDE.: *La fiscalidad y el medio ambiente...*, ob. cit., dice que "el vínculo es más evidente si el impuesto se calcula sobre cantidades que sobre valores, puesto que, normalmente, la contaminación resultante de la producción o consumo de un bien dado es función de la cantidad y no del valor del producto", (pág. 59).

Ahora bien, existen determinados casos en los que la solución dada anteriormente parece desaconsejable, teniendo en cuenta los principios de justicia tributaria. Hablamos de aquéllos en los que el servicio de la Administración viene motivado por la realización de una actividad contaminante en el marco de la existencia humana. El caso típico es el del servicio de recogida de residuos sólidos urbanos. En estos casos, y en otros que se puedan presentar de similares características, la articulación de la fórmula anterior presenta, a nuestro modo de ver, dos dificultades insuperables. La primera viene constituida por las exigencias del principio de capacidad económica. Éste reclama que el tributo se conecte con situaciones que denoten fuerza económica en el sujeto pasivo, aunque sea mínima. Ciertamente, el depósito en un contenedor de residuos sólidos urbanos tan sólo significa en la mayoría de los casos que se tiene fuerza económica para vivir, pero poco más. Gravar actividades conectadas, sin más, a la existencia humana repugnan al principio de capacidad económica.

La segunda de las dificultades es de carácter técnico. Resulta imposible, o por lo menos de un coste elevadísimo, cuantificar la carga contaminante de cada uno de los depósitos de residuos sólidos realizados por los sujetos pasivos. Esta imposibilidad técnica es superable a través de una cuantificación objetiva, esto es, en virtud de datos que indirectamente reflejen la actividad contaminante del sujeto. Pero implica la renuncia a un conocimiento exacto de la actividad contaminante. Ni las posibilidades técnicas, ni, fundamentalmente, las exigencias del principio de capacidad económica, aconsejan en estos casos una formulación de la base imponible de acuerdo con las directrices del principio "quien contamina, paga".

En estos casos, los principios de justicia tributaria exigen que la articulación de estos tributos se realice conforme a las exigencias del principio de capacidad económica. Estamos hablando de actividades contaminantes relacionadas con la existencia humana. Una articulación diversa, esto es conforme al principio "quien contamina, paga" sólo es posible en algunos casos a partir de unos límites mínimos y con el objetivo de evitar el despilfarro.

Los problemas de articulación técnica, originados por el principio de capacidad económica, cambian radicalmente si la prestación del servicio por parte de la Administración, y más concretamente su importe particularizado, se conecta no a la actividad contaminante, sino al elemento patrimonial en el

que se genera dicha actividad. En este caso, la configuración de la base imponible se configura en función del principio de capacidad económica. Ciertamente, esta articulación de la base imponible no se ajusta al principio "quien contamina, paga", ya que los sujetos afectados por el tributo no van a contribuir en virtud de su actividad contaminante, sino en función del valor de su patrimonio; y éste no guarda una relación directa y general con la actividad contaminante. Sin embargo, la configuración jurídica de la base imponible conforme al principio de capacidad económica proyecta dicho principio a todo el tributo, y, en ningún caso, se puede hablar de contradicción en relación con el presupuesto de hecho, ya que éste acaba integrándose, a efectos de principios jurídicos, en la base imponible. La configuración de la base imponible provocará que todo aquel poseedor de un inmueble, independientemente de la cantidad de residuos sólidos que genere, contribuirá al sostenimiento de los gastos públicos en virtud de dicho tributo. Por ello, el principio de capacidad económica informará, en su totalidad, el tributo, con independencia de que el presupuesto de hecho responda a las exigencias del principio "quien contamina, paga".

La razón que justifica esta determinada configuración de la base imponible es la realización de la idea de solidaridad redistributiva en materia de protección del medio, ya que nos referimos a actividades realizadas por la mera existencia humana. Este es un campo adecuado para proyectar esta idea de justicia constitucional evolucionada. Por ello, la financiación de estos servicios debe realizarse conforme al principio de capacidad económica.

De otra parte, profundizando en los problemas de articulación técnica de la base imponible, hay que ser conscientes de las enormes dificultades que plantea la reducción a una magnitud de la degradación ambiental que produce una determinada situación, de producción o consumo, sujeta a gravamen¹⁰³⁷. Y esto por una razón simple: existe una imposibilidad técnica de conocer con exactitud la degradación ambiental producida por cualquier actividad. Esta circunstancia obliga, de partida, a una cierta renuncia al conocimiento exacto de la degradación ambiental que implica cada actividad contaminante. Ahora bien, ello tampoco supone la negación de la posibilidad técnica de cuantificar el efecto contaminante de las distintas actividades. Por

¹⁰³⁷ Vid. DE MIGUEL GARCIA,P.: "El principio «quien contamina, paga»", ob. cit., pág. 125; OSCULATI,F.: *La tassazione ambientale*, ob. cit., pág. 130; SERRANO MORENO,J.L.: *Ecología y Derecho...*, ob. cit., págs. 174-175.

tanto, no renunciamos al diseño de la base imponible de acuerdo con el principio "quien contamina, paga". El cumplimiento de este objetivo depende de la concreta configuración de la base imponible normativa¹⁰³⁸. Ésta debe medir la degradación ambiental provocada por el sujeto al realizar el hecho imponible. El presupuesto de hecho recoge actos, hechos, actividades o situaciones que, generalmente, dan lugar a perjuicios ambientales. Ahora bien, como éstos son susceptibles de producirse en la realidad con distinta intensidad, la base imponible se presenta como la magnitud de la degradación ambiental que en cada caso se produce por el comportamiento del obligado tributario. Al medir el grado de degradación ambiental, la base imponible se ajusta, perfectamente, a las demandas de dicho principio¹⁰³⁹. Además, su efecto incentivador alcanza el mayor grado¹⁰⁴⁰.

Ahora bien, ¿cómo se mide el grado de degradación ambiental producido en cada actuación del obligado tributario? La solución reclama la medida de los distintos aspectos jurídicos del hecho imponible. No es suficiente la medida del aspecto material del elemento objetivo. No basta con medir la cantidad y calidad de la degradación ambiental, sino que es necesario tener en cuenta, también, el espacio y el tiempo en el que se realiza. Los tres aspectos jurídicos del elemento objetivo deben teóricamente medirse por parte de la base imponible en su afán por evaluar la realización del hecho

¹⁰³⁸ En este sentido, OSCULATI, partiendo de la experiencia de aquellos países en los que operan instrumentos económicos de tutela del ambiente, dice que su eficacia exige el establecimiento de bases imponibles que respondan a los siguientes criterios: a) representatividad: la base imponible debe recaer sobre los elementos contaminantes más significativos, los más frecuentes o aquellos más responsables del deterioro ambiental. Del mismo modo existen elementos que difícilmente podrán ser gravados, bien por su escasa significación, bien por su no homogeneidad en las emisiones; b) simplicidad: la base imponible debe ser fácil de medir; por ello se debe alcanzar un término medio entre medidas muy perfectas de los efectos contaminantes, pero muy costosas, y medidas aproximadas de aquéllos, pero simples. En la realidad suelen combinarse ambas; c) aceptabilidad: la base imponible debe ser aceptada tanto por los contaminadores como por aquellos que sufren sus consecuencias, *La tassazione ambientale*, ob. cit., págs. 131-133.

¹⁰³⁹ En este sentido, el MINISTERO DELL'AMBINETE: "L'introduzione di tasse ambientali e il suo significato", ob. cit., contiene la siguiente idea: "Sul piano dei principi, le tasse ambientali dovrebbero colpire le emissioni, gli scarichi e i rifiuti in ragione del danno che arrecano all'ambiente: dunque in ragione, in primo luogo della composizione e delle modalità di smaltimento; ma anche, in secondo luogo, delle rilevanti circostanze di tempo, di spazio e di clima", (pág. 617).

¹⁰⁴⁰ Así, OCDE.: *La fiscalidad y el medio ambiente...*, ob. cit., pág. 58.

imponible¹⁰⁴¹. El principio "quien contamina, paga" exige una contribución al Tesoro público en función de la contaminación producida por cada sujeto en cada acto, hecho o negocio, sujeto a gravamen. Para cumplir con sus exigencias es necesario conocer la cuantía de la contaminación producida por el sujeto en cada caso, y ésto sólo es posible si se tienen en cuenta los aspectos temporal, espacial y, por supuesto, material del hecho imponible.

Sin embargo, no siempre es factible una configuración jurídica de un tributo tan ajustada al principio de justicia tributaria que lo informa, ya que las dificultades técnicas pueden impedir dicho diseño jurídico, eso sin tener en cuenta las dificultades científicas que uná cuantificación de ese tenor exige. Así, si bien el aspecto temporal es tenido en cuenta en la medición del hecho imponible al delimitar el lapso temporal de realización del aspecto material del hecho imponible, y el aspecto espacial es tenido en cuenta al delimitar las actividades contaminantes sujetas a la norma tributaria por conexión con el territorio en el que rige ésta, no siempre es posible tener dichos aspectos en cuenta en relación con la determinación de la contaminación efectivamente producida. La base imponible no siempre puede medir ambos aspectos. Por ello, lo general es que ésta evalúe, exclusivamente, el aspecto material del hecho imponible del tributo ambiental.

Esta configuración jurídica se despega algo de las exigencias del principio "quien contamina, paga", pero, en ningún caso, se opone al mismo, ya que las características fundamentales de la contaminación vienen determinada en el aspecto material. Desde esta perspectiva, la base imponible cuantifica la actividad degradante. Determina la cantidad y calidad de los elementos contaminantes producidos por la actividad gravada¹⁰⁴². Por ello, viene expresada en unidades físicas¹⁰⁴³. Esta precisa configuración de la base imponible, además de ajustarse plenamente al principio "quien contamina,

1041 Cfr. RAMALLO MASSANET,J.: "Hecho imponible...", ob. cit., pág. 632.

1042 Al respecto, GONZALEZ FAJARDO dice que "Para la operatividad de un programa de impuestos o gravámenes por unidad de contaminación hay una presunción implícita: es necesario medir la cantidad o calidad de los vertidos o emisiones que realice el contaminador", "Estrategias reguladoras de política ambiental...", ob. cit., pág. 175.

1043 Vid. AMATUCCI,A.: *L'Ordinamento...*, ob. cit., pág. 501.

paga", es adecuada para el desempeño de la función de incentivo, propia del tributo ambiental¹⁰⁴⁴.

En nuestro análisis, hemos obviado un dato: los métodos de determinación de la base imponible, a través de los cuales se determina la magnitud que constituye la base imponible. Su elección tiene una enorme trascendencia, ya que un mal método de determinación de la misma puede desvirtuar una construcción jurídica plenamente ajustada al deber de contribuir. El principio "quien contamina, paga" exige una evaluación directa y cierta de los componentes contaminantes, de forma que la cuantía del tributo se conecte directamente con la degradación ambiental producida por el obligado tributario en cada caso concreto. El principio "quien contamina, paga" se proyecta sobre el método de determinación de la base imponible¹⁰⁴⁵, imponiendo un método de estimación directa de la actividad contaminante producida. En el marco de una estimación directa (art. 48 LGT), la base imponible debe reflejar fielmente la intensidad con la que el contribuyente ha realizado el hecho imponible. Desde esta perspectiva, la base imponible debe determinarse con base en datos reales. Éstos pueden ir desde el análisis de los vertidos emitidos al exterior hasta el análisis de los componentes contaminantes de los distintos bienes consumidos. Esta es la única manera de garantizar que la cuantía del tributo se ajuste al fundamento del tributo ambiental. La consecuencia será que cada uno pagará en virtud de lo que contamine.

Ahora bien, existen importantes dificultades a la hora de verificar la degradación ambiental producida por los distintos hechos, actos o actividades contaminantes. De hecho, en muchos supuestos, la específica configuración jurídica del tributo ambiental supone una concesión a la imposibilidad técnica de conocer de modo directo la degradación ambiental. Existen otros casos, y no pocos, en los que el legislador al configurar la norma tributaria, que establece el tributo (art. 47.1 LGT), abdica de la pretensión de medir el hecho imponible conforme a datos ciertos, y acude a estimaciones objetivas. Así, por ejemplo, se determina el vertido de aguas residuales en virtud del

¹⁰⁴⁴ *Ibidem*, pág. 502.

¹⁰⁴⁵ Al respecto, RAMALLO MASANET dice que "La estimación no supone abandono de los criterios establecidos por las normas para conocer la base imponible fáctica de un contribuyente", "Hecho imponible...", ob. cit., pág. 638.

consumo de agua producido. Ciertamente, el consumo de agua nos proporciona un dato aproximado acerca del volumen de agua residual vertido, pero no certero, ya que pueden concurrir múltiples factores que provoquen la ruptura de la relación cuasidirecta que se presupone entre consumo de agua y vertido residual de la misma. Dicha renuncia al conocimiento de los datos reales de la contaminación producida viene determinada por imperativos técnicos. Este método de determinación de la base imponible no se acomoda plenamente a las exigencias del principio "quien contamina, paga". No obstante, la alternativa implica prescindir por completo de datos conectados con la contaminación producida. Y esta circunstancia sí supone una vulneración del principio en cuestión. Además, la estimación objetiva de la base imponible no se muestra contraria a las exigencias del principio "quien contamina, paga". Ahora bien, la determinación de los criterios objetivos de cuantificación deberán guardar relación con la actuación degradante, ya que, de otro modo, el tributo ambiental no tendría sentido.

En último término, puede ocurrir que la Administración se encuentre ante una imposibilidad material de realizar la determinación de la base imponible del tributo ambiental. Ésto puede ocurrir por diferentes motivos. Entre ellos alcanzamos a aventurar dos: a) la ocultación a la Administración de los datos técnicos necesarios para la determinación de la base imponible; b) la resistencia, excusa o negativa a la actuación inspectora (art. 50 LGT). En estos casos, se debe proceder a la estimación indirecta de la base imponible (art. 50 LGT). No obstante, se debe actuar con las debidas cautelas a la hora de proceder a la determinación de la base imponible, partiendo de dicho método, ya que una estimación alejada de los datos ciertos, además de no tener en cuenta el principio "quien contamina, paga", hace perder el significado a la existencia del tributo. La justificación está clara: la alternativa supondría dejar de gravar a estos sujetos que dificultan la realización del deber de contribuir. En estos casos, el alejamiento que se produce entre la configuración del hecho imponible y la magnitud que se establece como medida de éste es tal que exige presentar dicha solución con las debidas cautelas.

Llegado el caso, esto es, ante la imposibilidad de conocer la base imponible del contribuyente, la estimación indirecta prevé la utilización de diferentes medios con la finalidad de solventar con la mejor y más justa técnica jurídica el desconocimiento real de los datos acerca de la intensidad

con la que el hecho imponible se ha producido. Entre ellos, cabe destacar, en relación con el caso que nos ocupa, los siguientes: a) los datos y antecedentes disponibles que sean relevantes al efecto; b) los datos del sector en el que se desarrolla la actividad; c) los signos, índices o módulos propios de la actividad afectada por la aplicación del método de estimación indirecta (art. 50 LGT). Se trata de superar una situación anormal del modo más ajustado a los principios que inspiran el establecimiento del tributo. Por ello, no debe perderse de vista el hecho de que todos los medios, indiciarios (art. 65 RGIT) o no, deben acomodarse al intento de conocer con la mayor certeza posible la degradación ambiental producida en el marco de dicha actividad.

Una vez determinada la base imponible, como medida del hecho imponible, está en disposición de cumplir con su función propia: la de servir de elemento de cuantificación del tributo. Sobre la misma se aplica el tipo de gravamen. Aunque existen ocasiones en las que éste no se aplica sobre aquélla, sino sobre la base liquidable. La configuración de ésta presenta un notable interés, ya que permite la intervención moduladora de los principios de justicia tributaria en la cuantificación del tributo. No debemos olvidar la importancia que tiene su adaptación a los principios de justicia tributaria que informan el establecimiento del mismo.

Además, el establecimiento de los tributos suele responder a las exigencias de distintos principios tributarios, aunque siempre existe un principio que informa de modo principal su estructura jurídica. Por ello, la configuración de la base liquidable puede ser aprovechada para la concreción y perfeccionamiento de los principios que informan su establecimiento. Así, por ejemplo, se pueden establecer exenciones -reducciones de la base imponible-, en virtud de la realización por parte del sujeto pasivo de inversiones en innovación tecnológica acordes con la protección del medio. Del mismo modo, el interés del legislador en salvaguardar las exigencias del principio de capacidad económica puede ser proyectado, en los casos en los que sea factible, para establecer exenciones sobre la base imponible que acomoden la cuantía del tributo a la capacidad económica del contribuyente.

El tipo de gravamen es el elemento del tributo encargado de transformar la degradación ambiental actuada -base imponible- en una cantidad de dinero -cuota tributaria-. Ahí radica su importancia. La base imponible viene expresada, generalmente, en unidades físicas. La cuota tributaria se cuantifica monetariamente. Por ello, el tipo de gravamen debe venir constituido por

una determinada cantidad de dinero. La determinación del importe del tipo de gravamen es una operación compleja, ya que se desconoce, generalmente, el coste de la degradación ambiental producida en cada caso. Esta circunstancia obliga a funcionar por aproximación¹⁰⁴⁶, utilizando la técnica del tanteo¹⁰⁴⁷. Los criterios que el legislador tendrá en cuenta para su determinación son variados. Éste debe conducir su actitud en este tema en virtud del principio "quien contamina, paga"; de modo que el importe del tipo de gravamen debe acomodar la cuota tributaria a las exigencias de dicho principio. Así, deberá tener en cuenta las funciones en las que se concreta: la función redistributiva de los costes ambientales producidos y la función de incentivo de aquellos comportamientos acordes con el medio. La consecución de una u otra función, o de ambas, debe iluminar al legislador a la hora de cuantificar al tipo de gravamen. No obstante, el legislador tendrá en cuenta igualmente datos ajenos a la valoración de la degradación ambiental, pero directamente relacionados con datos económicos provocados por el establecimiento del tributo, como son los relativos al comportamiento de los agentes económicos, el impacto sobre el desarrollo industrial, la situación económica general, etc... Su aplicación suele implicar una desvirtuación de su naturaleza ambiental, y, por lo tanto, del principio que lo fundamenta. Pero su justificación, a nuestro entender es doble: por un lado, el legislador no tiene en el principio "quien contamina, paga" una referencia cierta que le permita determinar con exactitud el importe del tipo de gravamen; por el otro, la preservación del medio no es el único mandato constitucional. Por ello, el tributo, aunque tenga un fundamento ambiental, debe integrarse en el marco de un sistema económico constitucional con unas exigencias constitucionales precisas, que no pueden ser desdibujadas en aras de alcanzar un fin constitucional. No obstante, sería preferible traducir estas exigencias constitucionales en forma de desgravaciones en la

¹⁰⁴⁶ En este sentido, DE MIGUEL GARCIA dice que "La cuantificación tendrá que hacerse un tanto por aproximación a la vista de los resultados que se desean alcanzar, corriendo el riesgo de que si es demasiado alto produzca efectos sancionadores injustificados y si es demasiado baja su impacto sea insuficiente; pero éste es un problema que existe siempre que se intenta asignar un precio a un bien social", "El principio «quien contamina, paga»", ob. cit., pág. 125. Abundando en el tema, hay que decir que "no se dispone aún de una información suficiente a la que confiar el establecimiento de los gravámenes óptimos, ni es probable que se pueda disponer de esa información en un futuro próximo", FREEMAN III, A. y HAVEMAN, R.H.: "Los incentivos económicos...", ob. cit., pág. 497.

¹⁰⁴⁷ Vid. Capítulo Introductorio, relativo al análisis económico del problema ambiental.

configuración de la cuota líquida; de modo que se evite una pérdida de claridad a la hora de configurar el tipo de gravamen.

El legislador, a la hora de establecer el tipo de gravamen, deberá tener en cuenta el principio de capacidad económica como límite máximo infranqueable por el tributo ambiental. Por ello, en ningún caso, su cuantía puede dar lugar a una cuota tributaria que vulnere dicho principio jurídico. Igualmente, el principio de capacidad económica proyecta, en algunos casos, su influencia en la determinación de los tipos de gravámenes en relación con los bienes básicos para la existencia humana. Éstos no deben ser gravados o serlo de modo reducido¹⁰⁴⁸.

Relacionado con el tema, existe un caso en el que se conoce el importe total de la degradación ambiental. Es el relativo al presupuesto de hecho constituido por la prestación de un servicio por parte de la Administración que afecta, se refiere o beneficia al sujeto pasivo. En este caso, se parte de un dato cierto, o por lo menos fijo: el coste de la degradación ambiental. Éste es igual al coste del servicio prestado por la Administración para restaurar el medio. Por tanto, la cuota tributaria total vendrá determinada, como máximo, por el importe del coste real o previsible del servicio que preste la Administración¹⁰⁴⁹. Con este dato fijo, y la base imponible configurada, según los casos, en función de la actividad contaminante, o el patrimonio del sujeto pasivo, el tipo de gravamen nace de ambos datos. En el primer caso, será un tipo de gravamen específico o gradual. En el segundo, será una alícuota.

La relevancia de este elemento de cuantificación en el ámbito de los tributos ambientales se ve influida por la función que esté llamado a desempeñar dicho tributo. Así, si éste se plantea prioritariamente una función incentivadora, el tipo de gravamen adquiere gran importancia. De su

¹⁰⁴⁸ Así, BAENA AGUILAR, A.: "Protección impositiva del medio natural", ob. cit., pág. 18.

¹⁰⁴⁹ Para la determinación de dicho coste "se tomarán en consideración los gastos directos o indirectos que contribuyen a la formación del coste total del servicio..., incluso los de carácter financiero, amortización de inmovilizado y generales que sean de aplicación" -art. 19.2 LTPP-. El artículo 4 Recomendación del Consejo 75/436/Euratom, CECA, CEE de 3 de marzo de 1975, dice que en los casos en los que el canon responda a una función de redistribución, "el importe global del canon sea igual a la suma de los gastos colectivos derivados de la eliminación de las perturbaciones".

concreta determinación va a depender el cumplimiento de la función que inspira su establecimiento. Su importe lo determinará el legislador en virtud de la función incentivadora encomendada al tributo. Desde esta perspectiva, su determinación supone una proyección del principio "quien contamina, paga" en su faceta preventiva. La finalidad es conseguir modificar el comportamiento del contribuyente. Ahora bien, la articulación del tipo de gravamen no es totalmente libre, sino que el legislador debe tener en cuenta el límite establecido por el máximo imponible, ya que por muy loable y amparado constitucionalmente, que sea, o esté, la protección del medio, no se puede olvidar las exigencias establecidas por los principios de capacidad económica y de no confiscatoriedad a la hora de configurar un tributo. Toda superación de dicho máximo imponible supondrá su inconstitucionalidad. Ahora bien, si el tributo se establece con la intención de redistribuir costes, el tipo de gravamen, sin dejar de ser importante, deja de ocupar un papel protagonista entre los elementos de cuantificación. No obstante, el problema radica en el hecho de que, generalmente, todos los tributos ambientales incorporan ambas finalidades en su configuración jurídica.

A la hora de articular el tipo de gravamen, lo propio será el establecimiento de un tipo de gravamen específico. Éste permite traducir monetariamente en la cuota tributaria la diferente intensidad de realización del hecho imponible, ya que esta circunstancia aparece reflejada en la base imponible. El problema que presenta la articulación de tipos de gravámenes específicos es su efecto regresivo sobre los sujetos de rentas bajas. No obstante, para declarar vulnerado el principio de progresividad habrá que examinar si dicho tributo invierte la progresividad del sistema tributario. No obstante, cabe, igualmente, la posibilidad de articular un tipo gradual. El sentido de dicha propuesta radica, por una parte, en limitar el derroche de recursos públicos; por la otra, en incrementar el carácter incentivador del tributo sobre los volúmenes de contaminación superiores. La técnica consiste en establecer tipos de gravámenes bajos para las actividades y consumos normales, e ir incrementando dicho tipo de gravamen conforme la actividad o el consumo abandona los márgenes de racionalidad, y cae en el despilfarro.

El fruto de aplicar el tipo de gravamen sobre la base imponible es la obtención de la cuota tributaria -íntegra-¹⁰⁵⁰. Esta magnitud es el resultado de la proyección de los principios de justicia tributaria, plasmados en el presupuesto de hecho, sobre la realización del hecho imponible por parte del contribuyente¹⁰⁵¹. Ahora bien, ésta puede modularse, de modo más acabado, tanto por la proyección de los principios plasmados en el presupuesto de hecho del tributo, como por otros principios o mandatos constitucionales no contemplados en éste. El resultado de la aplicación de estos principios sobre la cuota íntegra es la obtención de la cuota líquida. Ésta se presenta, en muchos casos, como un instrumento de cuantificación imprescindible para ajustar la carga tributaria, en la que se concreta el deber de contribuir, a los principios de justicia tributaria que fundamentan su legitimidad constitucional. En este sentido, el principio ambiental puede imponer por ejemplo, una exención -desgravación, deducción- en virtud de la inversión realizada por el contribuyente en la mejora de los medios técnicos que producen la degradación ambiental. Desde esta perspectiva, la cuota líquida, resultante de aplicar sobre la cuota íntegra las deducciones contempladas, supone una proyección más cercana a las exigencias del principio ambiental.

Igualmente, el establecimiento de medidas desgravatorias pueden dirigirse a la subjetivación del gravamen. Siempre con la finalidad de que la carga tributaria tenga en cuenta la verdadera fuerza económica del sujeto pasivo¹⁰⁵². El principio de capacidad económica como límite negativo a la tributación impone sus exigencias a la hora de cuantificar el tributo ambiental. No exige el acomodo de la cuota tributaria de un tributo ambiental a la capacidad económica del contribuyente, pero excluye la contribución por tributación ambiental de aquellos sujetos cuya capacidad

¹⁰⁵⁰ En este sentido, "la cuota tributaria debe reflejar, de la manera más exacta, la relación existentes entre la hipótesis formulada abstractamente en la norma y la conducta realizada por el contribuyente", CORTES DOMINGUEZ, M.: "El principio de capacidad contributiva...", ob. cit., pág. 1038.

¹⁰⁵¹ Para OSCULATI "L'efficacia e l'equità della tassa ambientale sono strettamente legate non solo all'aliquota ma anche alle possibilità di calibrare in concreto il prelievo secondo le caratteristiche delle emissioni, e possibilmente del loro impatto sulla salute umana, per ogni fonte inquinante", *La tassazione ambientale*, ob. cit., pág. 176.

¹⁰⁵² Así, el Profesor ALBIÑANA considera que los tributos no-financieros, aunque no pretendan gravar la capacidad económica, puede tenerla en cuenta "para cifrar el importe de la prestación a la Hacienda Pública", "Los tributos con fines no-financieros", ob. cit., pág. 87.

económica no presenta una aptitud para la contribución al sostenimiento de los gastos ambientales o, simplemente, públicos. En este sentido, se pueden establecer exenciones que partan de la valoración de la escasa capacidad económica del contribuyente.

Del mismo modo, la configuración de la cuota líquida puede venir impuesta por el establecimiento de medidas desgravatorias amparadas en el cumplimiento de otros principios constitucionales. En este caso, el fundamento jurídico-constitucional se encuentra en los principios de igualdad real y solidaridad. Así, por ejemplo, se puede establecer exenciones en virtud de la creación de empleo en el marco del desarrollo de una actividad económica degradante. Ciertamente, su establecimiento acarrea una desvirtuación del principio que fundamenta la instauración del tributo ambiental, pero no debemos olvidar que la realización de los mandatos constitucionales, como plasmación de la idea de justicia constitucional, no puede aislarse del cumplimiento de otros mandatos constitucionales. Ahora bien, debemos hacer, al respecto, dos advertencias: por un lado, en ningún caso, el mandato constitucional perseguido en el marco de un tributo ambiental puede desvirtuar el contenido del principio "quien contamina, paga", como concreción del mandato de protección del medio, ya que éste es el principio que da sentido a la existencia del tributo; por el otro, hay que ser cautelosos con la profusión de dichas desgravaciones, ya que, de lo contrario, puede ocasionar una total desvirtuación del tributo establecido.

La carga tributaria, esto es, el importe de la prestación tributaria que el contribuyente paga al Tesoro público, como consecuencia de haber realizado el presupuesto de hecho de un tributo ambiental, debe responder a las exigencias de los principios de justicia tributaria que informan su existencia. Así, la carga tributaria debe ser una concreción del principio "quien contamina, paga", bien en su proyección redistributiva, bien en su plasmación incentivadora, siempre en el marco de respeto al resto de principios de justicia tributaria.

CAPITULO IIIº

LA FISCALIDAD AMBIENTAL EN ESPAÑA

CAPITULO IIIº. LA FISCALIDAD AMBIENTAL EN ESPAÑA.

III.1. INTRODUCCION.

El estudio de la fiscalidad ambiental en España constituye nuestro objeto. Sin que quepa considerar la fiscalidad ambiental como un sistema autónomo dentro del sistema tributario, si que cabe referirse dentro de éste a un conjunto de tributos y medidas fiscales caracterizados por su vocación de preservar el medio. Este conjunto de instrumentos jurídico-tributarios debe acomodarse a la construcción dogmática que hemos realizado *supra*. Por ello, el examen de la legislación positiva en este campo constituye un tema ineludible en nuestro estudio. La realidad de la fiscalidad ambiental en España nos ofrecerá los datos suficientes para valorar el nivel de penetración de los principios jurídico-tributarios en su articulación técnica. Este dato es básico por dos motivos: por un lado, para refrendar lo construido anteriormente; por el otro, para hacer las pertinentes observaciones a la luz de lo mantenido anteriormente.

Algunos de los tributos que vamos a analizar tienen solera en el sistema tributario (por ejemplo, la tasa de basura), otros, sin embargo, obedecen a necesidades más recientes. En algunos casos responden a la existencia de problemas ambientales; en otros a necesidades financieras, siempre crónicas, en el marco de la Hacienda pública.

A la hora de afrontar el estudio de todos aquellos instrumentos tributarios relacionados con la preservación del medio debemos elegir un criterio sistematizador para ordenarlos racionalmente. Existen, fundamentalmente, a nuestro entender, dos criterios claros de sistematización de los distintos instrumentos tributarios ambientales. Por un lado, el elemento natural que justifica su establecimiento; por el otro, el poder financiero que lo establece. Ambos son igualmente válidos. El primero, además de ser un criterio sólido de sistematización, aporta algunas ventajas adicionales. Así, se puede observar el nivel de conciencia del poder público en relación con los distintos problemas ambientales suscitados en dicho sector ambiental. Igualmente, desvela la carga tributaria que se relaciona con los distintos elementos naturales. No obstante, hemos optado por el segundo, pues análisis de los distintos instrumentos tributarios en virtud del poder financiero que lo establece ofrece un marcado sentido jurídico. Además, revela la extensión de estos instrumentos tributarios en los distintos niveles

territoriales. Así, el estudio de los distintos instrumentos tributarios ambientales lo realizaremos en virtud de que vengan diseñados por la Unión Europea, el Estado, las CCAA o las Corporaciones locales.

III. 2. LAS MEDIDAS FISCALES EN EL MARCO COMUNITARIO.

III.2.1. La ecotasa: una propuesta comunitaria de tributo ambiental.

III.2.1.1. Introducción.

En este apartado vamos a analizar la propuesta de Directiva del Consejo, presentada por la Comisión el 2 de junio de 1992¹⁰⁵³ (en adelante PD), por la que se crea un impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono y sobre el consumo de energía¹⁰⁵⁴. Por tanto, debe quedar claro su carácter de propuesta. No obstante, su estudio se justifica por la importancia y trascendencia de su objeto: las emisiones de dióxido de carbono y el consumo de energía. Además, su articulación técnica presenta algunos aspectos muy relevantes, como son los referidos a sus elementos de cuantificación.

La Comunidad Europea elabora un impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono y sobre el consumo de energía en esta propuesta de Directiva, al que nosotros denominaremos "ecoimpuesto"¹⁰⁵⁵. Su establecimiento no obedece sólo al desarrollo de los objetivos comunitarios en política ambiental, sino que, igualmente trata de evitar distorsiones en el buen funcionamiento del mercado interior, originadas por la articulación de impuestos sobre el consumo en los distintos países miembros de la Unión Europea. El mercado común podría verse afectado por la articulación de

¹⁰⁵³ Documento COM (92) 226 final. (D.O.C.E. C-196 de 3 de agosto de 1992); *Ca.T.* núm. 169/1992, Ref. 4020.

¹⁰⁵⁴ En este sentido, distintos autores remarcan la mayor eficacia del tributo a la hora de intervenir en el mercado energético respecto de otras medidas, en orden a alcanzar los objetivos propuestos, *vid.* THIEFFRY,P.: "Les nouveaux instruments juridiques...", *ob. cit.*, pág. 676; BOTTEON,M. y CARRARO,C.: "Struttura ed effetti di una carbon tax europea", en *Economia e ambiente*, il Mulino, Bologna, 1993 , pág. 197; ROZAS VALDES,J.A.: "La implantación de un impuesto ecológico en la Unión Europea", *NUE*, núm. 122/1995, pág. 111.

¹⁰⁵⁵ Nos sumamos a la idea de HERRERA MOLINA y SERRANO ANTON cuando desechan la denominación de ecotasa por falta de rigor, ya que puede incitar al error de calificar un impuesto como tasa ecológica, "Aspectos constitucionales y comunitarios...", *ob. cit.*, pág. 479, nota 89.

tributos en este sentido¹⁰⁵⁶. Esta afirmación se concreta en los artículos empleados por la PD para fundamentar su establecimiento: artículos 99¹⁰⁵⁷ y 130 S TCEE. Así, el camino elegido para preservar el medio es el establecimiento de dicho impuesto de modo armonizado en el seno de los Estados miembros de la CE. En este sentido, el artículo 1.1 PD señala que "El objetivo de la presente Directiva es la instauración en los Estados miembros, de manera armonizada, de un impuesto específico sobre los productos mencionados en el artículo 3"¹⁰⁵⁸. Por tanto, al Estado miembro le corresponderá el establecimiento del ecoimpuesto en su ámbito interno. De este modo, se dice que el objetivo es la instauración en los Estados miembros de un impuesto (art. 1.1 PD), o que los Estados miembros tomen "las medidas apropiadas con vistas a la recaudación en su beneficio y la supervisión del impuesto..." (art. 1.2 PD). Esta circunstancia permite un mejor acomodo del tributo a las particularidades energéticas de cada Estado miembro de la CE¹⁰⁵⁹.

¹⁰⁵⁶ En este sentido, ROZAS VALDES dice que "La Comisión es consciente de que un tributo específico construido en torno al consumo energético no puede adoptarse en el territorio comunitario sin sujeción a unos criterios armonizados de homogeneidad", "La implantación de un impuesto ecológico...", ob. cit., pág. 114.

¹⁰⁵⁷ El artículo 99 TCEE dice que "El Consejo, por unanimidad, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo y el Comité Económico y social, adoptará las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior...". Este extremo se confirma en la propia Exposición de Motivos cuando dice que "la realización del mercado interior y su funcionamiento implican la libre circulación de las mercancías, incluidas las que son objeto de impuestos especiales".

¹⁰⁵⁸ En este sentido, HERRERA MOLINA y SERRANO ANTON, siguiendo a AMATUCCI, llaman la atención sobre el hecho de que "Se trata de un tributo «armonizado» de características peculiares, puesto que no se busca *encauzar* una normativa fiscal preexistente para adaptarla al derecho comunitario, sino *promover* dicha normativa", "Aspectos constitucionales y comunitarios...", ob. cit., nota 90, pág. 480. Tal vez, la respuesta a esta circunstancia se encuentre en el hecho de que "determinados Estados miembros han creado o tienen la intención de crear impuestos sobre las emisiones de dióxido de carbono y el consumo de energía, y que resulta necesario recurrir a un enfoque armonizado que garantice el buen funcionamiento del mercado interior", Exposición de Motivos. Ciertamente, este proceso, de llevarse a cabo, "perturbaría gravemente el equilibrio del mercado único" (ROZAS VALDES, J.A.: "La implantación de un impuesto ecológico...", ob. cit., pág. 113). Por ello, el interés comunitario de tomar la iniciativa en este tema, anticipándose a la producción de distorsiones en el funcionamiento del mercado interior.

¹⁰⁵⁹ Así, MAJOCCHI, A.: "Mercato unico, bilancio comunitario...", "Mercato unico, bilancio comunitario e finanziamento delle politiche ambientali", en *Mercato unico e ambiente, Contrasto o compatibilità?*, Pirola editore, Milano, 1993, pág. 29; ROZAS VALDES, J.A.: *ibidem*, pág. 115.

El ecoimpuesto es una de las respuestas jurídicas que la Comunidad Europea articula con la finalidad de preservar el medio. Ante todo, su establecimiento supone una respuesta al problema provocado por el efecto invernadero¹⁰⁶⁰. El CO₂ es el responsable del 55% del calentamiento global de la atmósfera, mientras que "la combustión de los productos de origen fósil es el mayor responsable de las emisiones de anhídrido carbónico"¹⁰⁶¹. Por ello, el gravamen de dichos productos es la clave para enfrentarse a este problema ambiental, ya que limita el consumo de energía y orienta el consumo hacia aquellos productos con un contenido en carbono menor¹⁰⁶². En este sentido, el Consejo Europeo, celebrado el 29 de octubre de 1990, se propuso la estabilización para el año 2000 de sus emisiones de CO₂ en los niveles de 1990¹⁰⁶³.

De otra parte, aunque se reconoce la dimensión mundial del problema¹⁰⁶⁴, y se es consciente de que las soluciones en un marco regional no acaban con el problema, la Comunidad aboga decididamente por una ruptura del círculo vicioso que engendra esta situación y trata de asumir la iniciativa en el campo de la protección ambiental. Para ello, adopta medidas que limitan los efectos negativos que producen las emisiones de CO₂ a la

1060 Sobre este problema ambiental, *vid.*, MARTIN MATEO,R.: *Tratado...*, Vol. II, ob. cit., págs. 405 a 434; SANCHEZ PINO; A.J.: "Evolución de la protección del medio ambiente en el Derecho Comunitario", ob. cit., págs. 17-19 .

1061 BOTTEON,M. y CARRARO,C.: "Structura ed effetti di una carbon tax europea", ob. cit., pág. 195. Asimismo, GERELLI,E. y PATRIZII,V.: "La modulazione ambientale del sistema tributario: l'esempio dell'energia", en *Tassazione consumo ambiente*, Franco Angeli, Milano, 1990, pág. 87; LANZA,A. y SAMMARCO,G.: "Strumenti per la politica ambientale: il caso della carbon tax in Italia", ob. cit., pág. 228; FERGOLA,C.: "L'introduzione di «imposte ecologiche»...", ob. cit., pág. 1446.

1062 BOTTEON,M. y CARRARO,C.:*Ibidem*, pág. 196.

1063 Exposición de Motivos.

1064 Así, AUTRAND,A.: "¿Cuál es la estrategia fiscal...", ob. cit., pág. 44; MAJOCCHI,A.: "Mercato unico, bilancio comunitario...", ob. cit., pág. 28. De otra parte, la Comunidad Europea tan sólo es responsable del 13% de las emisiones globales de CO₂, mientras que otros países desarrollados influyen de modo mucho más decisivo en la generación del problema ambiental; así EEUU -23%-, Japón -5%-, la denominada Europa del Este con la extinta URSS -25%- (Comunicación de 14 de octubre de 1991 de la Comisión de la Comunidad Europea al Consejo, RDFSF 1991, I, pág. 119 y ss).

atmósfera¹⁰⁶⁵. Ahora bien, éste, aunque importante, no es el único problema ambiental relacionado con el consumo de energía. El tributo trata de racionalizar dicho consumo. No obstante, el diseño de su estructura jurídica deja de gravar determinadas fuentes de energía; unas están justificadas en el propio fundamento del ecoimpuesto: la energías renovables; otras no: la energía nuclear¹⁰⁶⁶. Y ésta también incide sobre el medio. Ésto merma su eficacia ambiental¹⁰⁶⁷.

El establecimiento de un impuesto en el ámbito comunitario, con sus múltiples implicaciones económicas, no puede deslindarse de su compatibilización con el resto de objetivos comunitarios. Así, hay que tener en cuenta la pérdida de competitividad de la industria comunitaria en el marco internacional¹⁰⁶⁸. Ciertamente, el establecimiento del ecoimpuesto por los distintos Estados comunitarios implica un incremento de los costes de la energía. Esta situación merma las condiciones de competencia de las industrias comunitarias¹⁰⁶⁹. Ante este peligro se prevén una serie de medidas: se supedita la aplicación del ecoimpuesto "a la puesta en marcha, por parte de otros países miembros de la OCDE, de un impuesto parecido o de medidas con una repercusión financiera equivalente a las que se mencionan en la presente Directiva" (art. 2)¹⁰⁷⁰. Además, se prevé la aplicación de otras

¹⁰⁶⁵ MAJOCCHI considera dicha medida totalmente inadecuada si se adopta unilateralmente, *ibidem*, pág. 28.

¹⁰⁶⁶ Su establecimiento no está exento de críticas. Así, se manifiesta que se centra "la atención en el CO₂, y en un tipo concreto de energías, despreciando otras sustancias con efecto invernadero", ROZAS VALDES, J.A.: "La implantación de un impuesto ecológico...", ob. cit., pág. 114.

¹⁰⁶⁷ *Vid.* ADAME MARTINEZ, F.D.: "El impuesto sobre instalaciones...", ob. cit., nota 72, pág. 458.

¹⁰⁶⁸ En relación con el tema, ROZAS VALDES se hace eco de las ventajas que una política ambiental rigurosa conlleva; sobre todo en lo relativo al desarrollo de un sector económico conectado con la preservación del medio, "La implantación de un impuesto ecológico...", ob. cit., pág. 114.

¹⁰⁶⁹ El peligro de la deslocalización industrial influye de modo sustantivo a la hora de articular el ecoimpuesto; de otra parte, esta circunstancia tampoco garantiza la superación de los problemas ambientales, *vid.* AUTRAD, A.: "¿Cuál es la estrategia fiscal respecto al medio ambiente?", ob. cit., pág. 39; MAJOCCHI, A.: "Mercato unico, bilancio comunitario...", ob. cit., pág. 34; ROZAS VALDES, J.A.: *ibidem*, pág. 116.

¹⁰⁷⁰ ROZAS VALDES la califica de "difusa condición suspensiva", "La implantación de un impuesto ecológico...", *ibidem*.

medidas: a) la aplicación progresiva de los tipos impositivos, con la finalidad de permitir una mejor adaptación de los agentes económicos al mismo; b) la adopción de "exenciones condicionales o deducciones fiscales a las empresas con alto grado de utilización de energía"¹⁰⁷¹; c) la posibilidad de algunos Estados de derogar temporal su aplicación, siempre dentro de ciertos límites y con carácter excepcional¹⁰⁷².

En esta línea se enmarca el principio de neutralidad fiscal que debe acompañar el establecimiento de este tributo. Los Estados miembros serán los encargados de establecer las medidas necesarias para hacer efectiva dicha neutralidad fiscal. Así lo contempla el artículo 15 PD. Éste da por hecho la adopción por los Estado miembros de las medidas que garanticen la neutralidad fiscal, sin apuntar ninguna. Se limita al establecimiento de medidas formales relativas a la comunicación de aquéllas a la Comisión¹⁰⁷³. La neutralidad fiscal se traduce en el intento de que la presión fiscal no se incremente en su conjunto con el establecimiento de dicho tributo. La formula que se propone en la Directiva es la de compensar el incremento que implica el establecimiento de dicho tributo con la creación de exenciones que estimulen los comportamientos acorde con el medio¹⁰⁷⁴. Así, la Exposición

1071 Exposición de Motivos.

1072 El peso de las exigencias económicas llegan al extremo de preverse en el propio articulado la suspensión, de manera temporal, de la aplicación del impuesto por parte del Estado miembro que así lo solicite, siempre con carácter excepcional y "con objeto de tener en cuenta la situación particular de los Estados miembros, la evolución de la situación económica y los progresos realizados en materia de estabilización de las emisiones de dióxido de carbono" (art. 9.4). En materia ambiental y en lo relativo a España, debemos hacer notar la existencia de una Declaración relativa a la Directiva de 24 de noviembre de 1988 (Emisiones), en la que se contiene el siguiente texto: "La Conferencia declara que las modificaciones de la legislación comunitaria no podrán afectar a las excepciones acordadas para España y Portugal hasta el 31 de diciembre de 1999 en virtud de la Directiva del Consejo de 24 de noviembre de 1988 sobre limitación de emisiones a la atmósfera de determinados agentes contaminantes procedentes de grandes instalaciones de combustión"

1073 Este hecho hace afirmar a HERRERA MOLINA y SERRANO ANTON que la proclamada neutralidad fiscal "aparece plasmada en el articulado de la propuesta más como una admonición que como una norma efectivamente vinculante", "Aspectos constitucionales y comunitarios...", ob. cit., págs. 480-481.

1074 Para AUTRAND "La compensación de estos ingresos podría hacerse de dos maneras: - ya sea mediante deducciones referidas a otros componentes de las contribuciones obligatorias (fiscales o sociales); - ya sea mediante incentivos fiscales a favor de programas medioambientales o de eficacia energética. Estos incentivos fiscales podrían referirse a toda la industria y prioritariamente a las anteriormente citadas que se hallan entre las más expuestas a la competencia internacional", "¿Cuál es la estrategia fiscal...", ob. cit., pág. 43.

de Motivos dice que "el respeto del principio de neutralidad fiscal contribuirá a modernizar los sistemas fiscales, al privilegiar las conductas que supongan una mayor protección del medio ambiente".

III.2.1.2. Naturaleza jurídica del ECOIMPUESTO.

"El objetivo de la presente Directiva es la instauración... de un impuesto específico sobre los productos mencionados en el artículo 3, en función de las emisiones de dióxido de carbono y del valor energético" (art. 1.1 PD). Del propio precepto se deduce su naturaleza impositiva y su carácter de tributo indirecto.

El ecoimpuesto, como su propio nombre indica, es un impuesto. Su gravamen recae sobre determinados productos en función de su incidencia en el medio. En ningún caso, su exacción se condiciona a la actuación de la Administración. El establecimiento del ecoimpuesto se justifica por la existencia de determinados productos cuyo consumo ocasiona un perjuicio ambiental. Este hecho justifica el deber de contribuir en virtud de los principios de igualdad y de solidaridad en su vertiente equitativa. El deber de contribuir, en este caso, se orienta a la realización del principio de igualdad a través de la consecución de un medio ambiente adecuado. La contribución al sostenimiento de los gastos públicos se realiza en virtud del principio "quien contamina, paga". Éste proyecta en el ecoimpuesto los principios de igualdad tributaria y de solidaridad.

El ecoimpuesto respeta las exigencias del principio de capacidad económica, ya que recae sobre productos específicos. Por ello, tanto su fabricación, como su consumo revelan, aunque sea de modo indirecto, la existencia de una capacidad económica en el sujeto pasivo¹⁰⁷⁵.

Esta caracterización del ecoimpuesto lo configura como un tributo extrafiscal¹⁰⁷⁶. Se estructura técnicamente en función de las exigencias del

¹⁰⁷⁵ Vid. HERRERA MOLINA, P.M. y SERRANO ANTON, F.: "Aspectos constitucionales...", ob. cit., pág. 481.

¹⁰⁷⁶ Vid., en este sentido, el comentario a la propuesta de Directiva realizado en *Carta Tributaria*, núm. 169/1992; SANCHEZ PINO, A.: "Evolución de la protección del medio ambiente...", ob. cit., pág. 33; HERRERA MOLINA, P.M. y SERRANO ANTON, F.: "Aspectos

principio "quien contamina, paga"¹⁰⁷⁷. Esta articulación técnica permite al ecoimpuesto incidir sobre los comportamientos contaminantes con la finalidad de preservar el medio. El tributo se propone, genéricamente, varios objetivos ambientales: en primer lugar, la reducción de las emisiones de CO₂ a la atmósferas¹⁰⁷⁸; en segundo lugar, desincentivar el consumo irracional de energía; y, en tercer lugar, finalmente, incentivar la utilización de energía renovable¹⁰⁷⁹. El establecimiento del ecoimpuesto, también, generará recursos patrimoniales. Éstos no serán desdeñables, ya que estamos ante bienes con demanda rígida. Tales recursos vendrán a financiar el gasto público. El ecoimpuesto redistribuirá los costes sociales originados por los consumidores de dichos productos entre aquellos¹⁰⁸⁰.

El ecoimpuesto se encamina a la consecución de sus objetivos ambientales a través de la técnica de la sobreimposición. Así, "El tipo del impuesto se añadirá a los tipos efectivamente aplicados por los Estados miembros a los productos a que hacen referencia las directivas del Consejo relativas a la armonización de las estructuras del impuesto especial sobre los hidrocarburos y a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre los

constitucionales...", ob. cit., pág. 480; ROZAS VALDES, J.A.: "La implantación de un impuesto ecológico...", ob. cit., pág. 117. Aunque todos estos autores parten de la calificación del ecoimpuesto como extrafiscal con base en su finalidad primordial que el mismo persigue: racionalizar el consumo de energía; relegando a un segundo plano su función recaudatoria.

¹⁰⁷⁷ La propuesta de Directiva se muestra plenamente coherente con los principios comunitarios establecidos en orden a alcanzar los objetivos ambientales propuestos en la CE; concretamente, en relación con el principio "quien contamina, paga" (art. 130 R 2 TCEE).

¹⁰⁷⁸ Así, AUTRAND, A.: "¿Cuál es la estrategia fiscal...", ob. cit., pág. 41. La Comisión en su Comunicación al Consejo de 14 de octubre de 1991 señala las emisiones de CO₂ como el factor principal de la producción del efecto invernadero. Por otra parte, la Unión, al ratificar el Convenio sobre Cambio Climático, adoptado en la Conferencia de Río, asume el compromiso de estabilizar las emisiones de CO₂ para el año 2.000 a los niveles de 1990. Como se apunta en la propia exposición de motivos que antecede la propuesta de directiva, ya en el Consejo Europeo de 29 de octubre de 1990 se llegó a la conclusión de que se deberían respetar las cifras antes citadas.

¹⁰⁷⁹ Exposición de Motivos. Asimismo, *vid.* MAJOCCHI, A.: "Mercato unico, bilancio comunitario...", ob. cit., pág. 28. En relación con la intención de incentivar el consumo de energías menos contaminantes, existe una política comprometida de la CE en materia de biocarburantes, debido a sus enormes ventajas (reducción de las emisiones de CO₂, apoyo a la agricultura, etc.), *vid.* AUTRAND, A.: *ibidem*, pág. 40.

¹⁰⁸⁰ En esta línea, MARTIN MATEO se muestra partidario de gravar fiscalmente el consumo del petróleo, "no con fines recaudatorios, como hasta ahora, sino para financiar iniciativas que contribuyan a aliviar a la atmósfera de las emisiones que recibe vía utilización de combustibles fósiles", *Tratado...* Vol. II, ob. cit., pág. 421.

hidrocarburos" (art. 1.1 PD). Desde esta perspectiva, la extracción o fabricación de los productos objeto de dicho impuesto se sobregravará con el ecoimpuesto. Este hecho provocará un incremento del precio final de los mismos. Este efecto económico es el responsable de la modificación de los comportamientos de los sujetos pasivos en orden a preservar el medio¹⁰⁸¹.

Un segundo paso en la delimitación de la naturaleza del ecoimpuesto es el relativo a su carácter indirecto. La doctrina que se ha acercado al tema sostiene su carácter de impuesto indirecto¹⁰⁸². No obstante, esta afirmación requiere un tratamiento más detenido. La formulación del ecoimpuesto realizada en la propuesta de Directiva no parece corresponderse, del todo, con dicha afirmación. El tributo se presenta como un impuesto específico sobre determinados productos, "en función de las emisiones de dióxido de carbono y del valor energético" (art. 1.1 PD). El hecho imponible del ecoimpuesto "es la extracción o fabricación de los productos mencionados en el artículo 3..." (art. 4.1 PD). De estos preceptos no se deduce su naturaleza indirecta, más bien al contrario. En este sentido, nada impide considerar al realizador de las actividades de fabricación o extracción de dichos productos como los sujetos a los cuales el legislador quiere gravar. Además, la propuesta de Directiva tampoco prevé la posibilidad de transmisión legal del importe del impuesto por parte del sujeto pasivo a otra persona fuera del círculo de obligados de la relación jurídica tributaria. No se contempla, pues, la posibilidad legal de que el obligado tributario pueda repercutir la cuota del tributo sobre los consumidores o empresarios de los productos sujetos a gravamen.

No obstante, entendemos que el legislador comunitario instaura un impuesto indirecto. Los argumentos son variados. En primer lugar, el fundamento comunitario de la Directiva alude al artículo 99 TCEE. Éste viene referido a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos indirectos. En segundo lugar, se equipara su aplicación al IEH (art. 1.1 PD), Esta

¹⁰⁸¹ En este sentido, MARTIN MATEO señala que "Las crisis energéticas de los años setenta fueron positivas para la Humanidad... [ya que]... el alza de los precios del petróleo indujo a la búsqueda de economías energéticas y a la prospección de opciones no petrolíferas, lo que ha sido enormemente beneficioso", *ibidem*, pág. 420.

¹⁰⁸² En este sentido, *vid.*, SANCHEZ PINO, A.J.: "Evolución de la protección del medio...", *ob. cit.*, pág. 34; HERRERA MOLINA, P.M. y SERRANO ANTON, F.: "Aspectos constitucionales...", *ob. cit.*, págs. 479 y 481; ROZAS VALDES, J.A.: "La implantación de un impuesto ecológico...", *ob. cit.*, pág. 117.

circunstancia exige la configuración de una estructura jurídica similar¹⁰⁸³. En tercer lugar, el fundamento del establecimiento del ecoimpuesto es preservar el medio, para lo cual grava determinados productos. Una articulación coherente con el fundamento exige que se graven los consumos de dichos productos¹⁰⁸⁴, ya que es en dicha fase en la que se produce la degradación ambiental, sobre todo en relación con los hidrocarburos. No así en el caso de la energía eléctrica, aunque en este caso la oferta es una respuesta directa a la demanda, al tratarse de un bien básico en el desarrollo de la vida cotidiana. En cuarto lugar, la repercusión legal del ecoimpuesto se contempla en el caso de la emisión de facturas por parte de las empresas productoras y distribuidoras de energía (art. 7.3 a) y b) PD)¹⁰⁸⁵. Además, esta naturaleza del impuesto daría sentido a los artículos 10 y 11 PD¹⁰⁸⁶. En quinto lugar, el carácter de Directiva armonizadora que tiene la propuesta de ecoimpuesto permite a los Estado miembros, a la hora de articular el tributo, establecer la repercusión legal de la cuota¹⁰⁸⁷. En este sentido, aquélla prevé que los propios Estados adopten "las medidas apropiadas con vistas a la recaudación en su beneficio" (art. 1.2. PD). En definitiva, podemos decir que el ecoimpuesto se contempla como un impuesto indirecto, aunque su diseño no revele esta característica de modo expreso.

1083 En este sentido, el ecoimpuesto "se añadiría en su estructura y gestión a los impuestos especiales sobre hidrocarburos", ROZAS VALDES, J.A.: "La implantación de un impuesto ecológico...", ob. cit., pág. 117. Por ello, BAENA AGUILAR sostiene que tanto el ecoimpuesto como los impuestos especiales tienen la misma naturaleza, "Protección impositiva del medio natural", ob. cit., pág. 19. El autor afirma que en ambos casos nos encontramos ante impuestos sobre el consumo, *ibidem*.

1084 GERELLI y PATRIZII al plantearse la articulación de un impuesto sobre la energía afirman en el hecho de que "La tassazione dovrebbe essere ispirata all'idea di incidere sulle attività di consumo finali possibilmente in relazione al loro impatto ambientale", "La modulazione ambientale...", ob. cit., pág. 127.

1085 Vid. SANCHEZ PINO, A.J.: "Evolución de la protección del medio ambiente...", ob. cit., pág. 36; HERRERA MOLINA, P.M. y SERRANO ANTON, F.: "Aspectos constitucionales...", ob. cit., pág. 481.

1086 SANCHEZ PINO, A.J.: *ibidem*, págs. 34-36. BAENA AGUILAR dice que el ecoimpuesto es un "impuesto repercutible sobre el consumidor", "Protección impositiva del medio natural", ob. cit., pág. 19.

1087 En este sentido, SANCHEZ PINO revela que la Directiva 92/12/CEE tampoco previo la repercusión de los impuestos especiales, y luego la legislación española la contempla en su artículo 14 LIE, *ibidem*, pág. 35.

El ecoimpuesto se configura como un impuesto indirecto, que recae sobre consumos específicos¹⁰⁸⁸ de naturaleza extrafiscal. Su naturaleza jurídica se completa con otra serie de características. Así, podemos decir que estamos ante un impuesto real, objetivo, proporcional e instantáneo.

III.2.1.3. Estructura jurídica del ecoimpuesto.

III.2.1.3.1. El hecho imponible.

Constituye el hecho imponible del ecoimpuesto "la extracción o fabricación de los productos mencionados en el artículo 3 en el territorio de la Comunidad, contemplado en el artículo 2, o su importación a dicho territorio" (art. 4.1 PD)¹⁰⁸⁹. De los dos aspectos objetivos del hecho imponible reflejados en su regulación: material y espacial, éste alude al gravamen de los productos destinados, generalmente, a consumirse en el territorio comunitario¹⁰⁹⁰; mientras que aquél viene constituido por la extracción, fabricación o importación de productos contaminantes.

El ámbito objetivo del aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible se extiende a una serie de productos que pueden dividirse en dos grandes bloques: por una parte, los que sean utilizados como combustibles o carburantes para motores, entre éstos quedan sujetos el carbón mineral -hulla, lignito, turba- así como sus derivados (art. 3.1 a) PD); el gas natural (art. 3.1 b) PD); los hidrocarburos (art. 3.1.c) PD); los alcoholes etílicos y metílicos cuando se obtengan mediante destilación de productos mencionados en el apartado 1 (art. 3.2 a) PD) y, finalmente, "cualquier producto destinado a

¹⁰⁸⁸ La doctrina, mayoritariamente, coincide en calificar al ecoimpuesto como un impuesto sobre consumos específicos, *vid.* ADAME MARTINEZ, F.D.: "El impuesto sobre instalaciones...", ob. cit., nota 70, pág. 458; HERRERA MOLINA, P.M. y SERRANO ANTON, F.: "Aspectos constitucionales...", ob. cit., pág. 481; NAVEIRA DE CASANOVA, G.: "Las políticas de medio ambiente...", ob. cit., pág. 1018; BAENA AGUILAR, A.: "Protección impositiva del medio natural", ob. cit., pág. 19; ROZAS VALDES, J.A.: "La implantación de un impuesto ecológico...", ob. cit., págs. 114 y 117.

¹⁰⁸⁹ Con buen criterio, HERRERA MOLINA y SERRANO ANTON ponen de manifiesto cómo el legislador comunitario abandona la definición del presupuesto de hecho con base en las emisiones; éste tributo sería mucho más difícil de gestionar, "Aspectos constitucionales...", ob. cit., pág. 483.

¹⁰⁹⁰ Por tanto, "allí donde razonablemente se va a generar la emisión", ROZAS VALDES, J.A.: "La implantación de un impuesto ecológico...", ob. cit., pág. 119.

utilizarse o comercializarse como carburante para motores o como aditivo, para incrementar el volumen final del carburante en los carburantes para motores" (art. 3.2.a) PD); por la otra, la energía eléctrica y el calor producido por "instalaciones hidroeléctricas de una capacidad superior a 10 megavatios y otros fuentes de energía (art. 3.2 b) PD). Además, se considera como uso combustible cualquiera de estos productos utilizados en procesos metalúrgicos y de electrólisis (art. 3.4 PD). Esta delimitación del aspecto material del elemento objetivo del ecoimpuesto lo configura, genéricamente, como un hecho imponible específico¹⁰⁹¹.

La configuración jurídica del aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible asegura el gravamen de determinados productos en su primera fase económica en el interior de la Comunidad Europea (extracción, fabricación e importación). Su significado deriva de ser operaciones económicas primarias; de modo que el producto antes de dichas operaciones no existe como tal, con aptitud para ser consumido dentro del territorio de imposición. Así, se trata de poner precio a los productos en el primer momento de su cadena comercial¹⁰⁹². Este hecho producirá un incremento automático del precio del producto en su puesta al consumo. Esta articulación técnica del hecho imponible se aviene perfectamente con las finalidades incentivadoras del tributo. Este diseño técnico se encamina a incentivar el comportamiento de los consumidores de estos productos en orden a preservar el medio. El efecto económico que provoca el gravamen de dichas actividades encamina al ciudadano a adoptar comportamientos acordes con el medio. El específico contenido del ámbito objetivo del aspecto material del ecoimpuesto determina la aptitud del ecoimpuesto para limitar las emisiones de CO₂ y racionalizar el consumo de energía.

La definición del aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible se realiza de conformidad con el principio "quien contamina, paga". Se sujeta a gravamen productos cuyo consumo ocasionan costes

¹⁰⁹¹ En contra, HERRERA MOLINA, P.M. y SERRANO ANTON, F.: ("Aspectos constitucionales y comunitarios...", ob. cit.) estos autores sostienen la calificación de hecho imponible "de carácter genérico", pág. 483. La única nota que rompe, a nuestro entender, la calificación de hecho imponible específico es la contemplada en el artículo 3.2 a) *in fine*.

¹⁰⁹² Vid. ROZAS VALDES, J.A.: "La implantación de un impuesto ecológico...", ob. cit., pág. 118.

sociales¹⁰⁹³. No obstante, el aspecto material del ecoimpuesto incide, como hemos advertido, sobre la realización de actividades en las que no se produce el perjuicio ambiental. Éste se concreta en una fase comercial posterior: el consumo. Esta circunstancia revela la existencia de una disfunción en la definición del presupuesto de hecho del ecoimpuesto desde la perspectiva del principio citado. Dicha disfunción obedece a exigencias técnicas: el tributo debe recaer sobre aquella fase económica más fácil de controlar. La superación técnico-jurídica de ésta exige el establecimiento de la obligación legal para el sujeto pasivo de repercutir la cuota del impuesto. De esta manera, se garantiza que el gravamen incida sobre las actividades provocadoras de los costes sociales, y, en consecuencia, aptas para ser gravadas especialmente por su incidencia contraria al principio de igualdad, como valor superior del ordenamiento jurídico¹⁰⁹⁴. La vigencia del principio "quien contamina, paga", como criterio inspirador del ecoimpuesto, impone su configuración como un impuesto sobre consumos específicos¹⁰⁹⁵.

Esta conformación jurídica del ecoimpuesto con base en el principio "quien contamina, paga" lo configura como un instrumento ambiental eminentemente preventivo. El ecoimpuesto se encamina a conseguir unos determinados parámetros de comportamientos en relación con el consumo energético. No obstante, el ecoimpuesto proporcionará recursos patrimoniales. Éstos coadyuvarán a la redistribución de los costes sociales entre los provocadores de los mismos.

En ningún momento, el ecoimpuesto se dirige a gravar manifestaciones de capacidad económica. No obstante, su configuración jurídica no puede prescindir del mismo. La fuerza económica que salva dicha exigencia constitucional es la manifestada por el consumidor al adquirir el producto gravado. Esta circunstancia exige la repercusión legal de su cuota, ya que el

¹⁰⁹³ Así, HERRERA MOLINA y SERRANO ANTON dicen que la finalidad del ecoimpuesto es "internalizar los costes derivados de ciertas actuaciones contaminantes", "La protección fiscal del medio ambiente en la Comunidad Europea a la luz de la Constitución", *NUE*, núm. 117/1994, pág. 50.

¹⁰⁹⁴ *Vid.* HERRERA MOLINA, P.M. y SERRANO ANTON, F.: "Aspectos constitucionales...", *ob. cit.*, pág. 496.

¹⁰⁹⁵ Este hecho se confirma con el análisis del aspecto temporal del elemento objetivo del hecho imponible del ecoimpuesto. Así, "El impuesto... se devengará a partir del momento de la puesta a consumo..." -art. 5 PD-. La definición del devengo revela el interés del legislador comunitario por conectar el gravamen de dichos productos con su consumo.

tributo no se dirige a gravar la capacidad económica potencial que denota la fabricación, extracción o importación de dichos productos.

De otra parte, el objeto del tributo, a nuestro entender, es el gasto realizado para adquirir dichos productos. Esta potencia económica manifestada en la adquisición de dichos productos es el soporte económico del tributo. Sobre esta realidad económica incide el ecoimpuesto¹⁰⁹⁶.

III.2.1.3.2. Supuestos de no sujeción.

La configuración jurídica analítica del ámbito objetivo del presupuesto de hecho del ecoimpuesto da lugar a la calificación de no sujeción¹⁰⁹⁷ en los supuestos de extracción, fabricación o importación de aquellos productos encuadrados dentro de lo que se denomina energía renovable. Concretamente, "No quedarán gravados por el impuesto... -"La leña para calefacción y el carbón vegetal..., así como los productos obtenidos mediante destilación o transformación de la madera". -"Cualquier producto de origen agrícola o vegetal, obtenido directamente o tras modificación química" (art. 3.3 PD).

Uno de los dos grandes objetivos a los que obedece el establecimiento del ecoimpuesto es la racionalización del consumo de energías. Esto es debido a la escasez de las fuentes energéticas. Una forma de solventar este problema es orientando el consumo hacia aquellas fuentes energéticas renovables. Esta idea es la que guía el supuesto de no sujeción. Además, supone abrir una fuente de financiación adicional para los productos agrícolas.

Igualmente, no se sujeta a gravamen el autoconsumo de los productos sujetos al ecoimpuesto que se empleen en su producción (art. 4.3 PD). Se

¹⁰⁹⁶ En este sentido, ROZAS VALDES dice que "la riqueza última que soporta la imposición no es otra que la manifestada por el destinatario último del bien a cuya producción ha servido el consumo energético sujeto a gravamen", "La implantación del impuesto ecológico...", ob. cit., pág. 118.

¹⁰⁹⁷ Sin embargo, una configuración sintética del presupuesto de hecho, referida al gravamen de productos emisores de dióxido de carbono, daría lugar a la consideración de este supuesto como una exención. En este sentido, HERRERA MOLINA y SERRANO ANTON se refieren a este supuesto como "Exenciones objetivas basadas conjuntamente en otros objetivos de la política comunitaria", "Aspectos constitucionales...", ob. cit., pág. 487.

presenta como un supuesto de no sujeción, ya que el artículo citado habla de actividades no generadoras del hecho imponible. Técnicamente, responde a dicha calificación. El producto en cuestión se ha fabricado, extraído o importado, pero no ha dado lugar a la realización del hecho imponible, ya que éste no se ha devengado; el producto no se ha puesto a consumo (art. 5.1 a) PD). Ahora bien, su formulación no se acomoda al fundamento del ecoimpuesto. En estos casos, las emisiones y el agotamiento energético se producen igualmente. No obstante, las dificultades técnicas de control de la producción en el interior de las empresas, que llevan a situar el devengo en la puesta a consumo, determina su calificación.

Por último, se declara no sujeta la energía eléctrica producida por instalaciones hidroeléctricas de una capacidad inferior a 10 megavatios (art. 3.2 b) primer guión PD). Este supuesto se encuadra dentro del tratamiento privilegiado que recibe la producción de energía eléctrica a través de centrales hidroeléctricas. Así, la electricidad procedente de esta fuente se grava con un tipo de gravamen menor que el resto de energía eléctrica (art. 9.1 a) segundo guión PD). La justificación se relaciona con la preservación del medio, ya que se considera que la contaminación provocada es muy reducida.

III.2.1.3.3. Los obligados tributarios.

El contribuyente será aquel que realice una operación imponible (art. 6. PD)¹⁰⁹⁸. Por tanto, tendrán la condición de contribuyentes los sujetos que lleven a cabo la extracción, fabricación o importación de los productos sujetos a gravamen. Esta configuración del sujeto pasivo resulta plenamente coherente con la definición del hecho imponible. En la descripción normativa del sujeto pasivo se habla, exclusivamente, de personas. No obstante, cabe entender que se refiere tanto a las personas físicas como a las jurídicas, ya que ambas son susceptibles de realizar el hecho imponible.

Ciertamente, la definición del contribuyente supone una respuesta coherente a la articulación del hecho imponible. En ambos casos, la

¹⁰⁹⁸ Para SANCHEZ PINO el fundamento de ésta configuración del elemento subjetivo lo constituye el intento de "conseguir el sistema de gestión más ágil posible" ("Evolución...", ob. cit., pág. 44); en este sentido, como señalan HERRERA MOLINA y SERRANO ANTON, "la propuesta de Directiva se pliega a los criterios que ya señalaba la Recomendación del Consejo de 3 de marzo de 1975 (núm. 463)", "Aspectos constitucionales...", ob. cit., pág. 488.

justificación es similar: suponen una elección técnica. Sin embargo, el contribuyente no ocasiona el perjuicio ambiental que fundamenta la articulación del ecoimpuesto; esto es, su designación no responde a las exigencias del principio "quien contamina, paga". Tampoco es el poseedor de la capacidad económica sobre la que va a recaer el tributo. Estas circunstancias van a exigir, ineludiblemente, el establecimiento del tributo por parte de los distintos Estados miembros con la obligación legal de repercutir la cuota por parte del contribuyente¹⁰⁹⁹. De no ser así, la construcción jurídica de éste carece de justificación constitucional, al no fundarse en los principios que inspiran el deber de contribuir.

III.2.1.3.4. Los elementos de cuantificación del ecoimpuesto.

III.2.1.3.4.1. La base imponible.

El análisis de la base imponible lo plantearé desde una doble perspectiva: por un lado, examinaremos su labor de medición del hecho imponible; y, por el otro, su función como elemento de cuantificación del tributo¹¹⁰⁰. Estas perspectivas configuran su significado y función tributaria.

La primera de las funciones se dirige a la determinación de la intensidad con la que se da en la realidad el hecho imponible. Esta labor responde a la exigencia de congruencia lógica y jurídica entre ambos elementos esenciales del tributo. En el caso que nos ocupa, el hecho imponible grava la fabricación, extracción o importación de determinados productos (art. 4.1. PD). Este presupuesto de hecho se justifica en razones técnicas, como ya hemos comentado. Su gravamen garantiza, vía repercusión legal, la sujeción de las operaciones de consumo de dichos productos contaminantes. Éstas constituyen las situaciones sobre las que el legislador aspira a incidir con el ecoimpuesto. La realización del consumo final de dichos productos sujetos es lo que ocasiona el perjuicio ambiental. Esta circunstancia justifica la configuración del ecoimpuesto como un impuesto específico sobre

¹⁰⁹⁹ ROZAS VALDES contempla esta circunstancia como algo previsible a la hora del establecimiento del ecoimpuesto por parte de los distintos Estados miembros, "La implantación de un impuesto ecológico...", ob. cit., pág. 120.

¹¹⁰⁰ Vid. MARTIN QUERALT y LOZANO SERRANO: *Curso de Derecho...*, ob. cit., 5ª ed., págs. 331-332.

determinados productos "en función de las emisiones de dióxido de carbono y del valor energético" (art. 1.1. PD).

En coherencia con éllo, la base imponible va a cuantificar, por una parte, en lo relativo al gravamen del consumo de energía, el valor energético de los productos contemplados en el artículo 3.1 y 2 PD; con la salvedad de la energía eléctrica (art. 3.2 b) PD) que se grava en función de la electricidad producida, incluso si es a partir de los productos mencionados anteriormente (art. 8. PD); por la otra, en lo relativo al gravamen de las emisiones de CO₂, en virtud del volumen de dióxido de carbono emitido por combustión, en presencia de un exceso de oxígeno, de los productos contemplados en la letra a) del apartado 2 y en el apartado 1 del artículo 3" (art. 8. PD).

La configuración jurídica de la base imponible se realiza en virtud de la incidencia ambiental de los productos sujetos a gravamen¹¹⁰¹. No se tienen en cuenta, de forma directa, las unidades de productos fabricadas, extraídas o importadas. Es decir, al legislador no le interesa el volumen de ventas de la actividad económica, sino la incidencia de dichos productos en el medio.

El legislador cuantifica dos circunstancias: por un lado, el valor energético de los productos; por el otro, las emisiones de CO₂ susceptibles de producir. El principio que informa la articulación técnica de la base imponible es el principio "quien contamina, paga". El consumo de estos productos ocasiona costes sociales. Este hecho fundamenta el establecimiento del ecoimpuesto. Una estructuración técnica del tributo, acorde con el fundamento del mismo, exige una cuota proporcional al coste social ocasionado con el consumo. Esta construcción jurídica demanda una configuración de la base imponible en virtud de la incidencia ambiental de cada producto. El artículo 8 PD confirma la naturaleza extrafiscal del ecoimpuesto.

La definición de la base imponible se acomoda al cumplimiento de los objetivos que justifican el establecimiento del ecoimpuesto. La cuantificación del valor energético de los productos sujetos a gravamen se encamina a la racionalización del consumo de energía; mientras que el gravamen de las emisiones de CO₂ se dirige a desincentivar el consumo de los productos que

¹¹⁰¹ Aunque "los elementos de cuantificación no reflejan con exactitud el daño ambiental originado por las emisiones contaminantes", HERRERA MOLINA, P.M. y SERRANO ANTON, F.: "La protección fiscal...", ob. cit., pág. 51.

lo provocan. Esta situación confirma su función incentivadora. La conexión entre la finalidad del tributo y la estructura del tributo se realiza, de modo expreso, en la base imponible.

La base imponible se define con base en los efectos ambientales negativos que el consumo de dichos productos ocasiona. Como hemos comentado, se valoran dos circunstancias ambientales (las emisiones de CO₂ y el contenido energético). Esta circunstancia determina la configuración de una base imponible desagregada¹¹⁰². Lo cual no significa que estemos ante un doble impuesto, ni que exista dos hecho imponible¹¹⁰³.

La segunda de las funciones de la base es la de servir de elemento de cuantificación del tributo. En este sentido, la base imponible es no monetaria; vendrá expresada en unidades físicas: gigajulio, tonelada, megavatio hora, litros y kilogramos. Esta circunstancia determinará la aplicación de tipos de gravámenes específicos, expresados en unidades monetarias.

En el caso de los hidrocarburos, la determinación de la base imponible alcanza una gran importancia. Va a medir la incidencia de éstos tanto en las emisiones de CO₂, como en el agotamiento de las fuentes de energías. Para ello, se concreta en una sola magnitud (litros, kilogramos, gigajulio). Ésta debe medir la incidencia de dichos productos en el medio. Ciertamente, en este caso, dicha magnitud no cumple esta función. Por ello, debe ser el tipo de gravamen el que complementa esta función.

No obstante, esta opción simplifica la gestión del tributo, aunque pierde efectividad en su adaptación a los principios de justicia que informan la articulación del tributo.

¹¹⁰² Vid. MARTIN QUERALT y LOZANO SERRANO: *Curso de Derecho...*, ob. cit., 5ª ed.,pág. 333.

¹¹⁰³ Vid. HERRERA MOLINA.P.M. y SERRANO ANTON,F.: "Aspectos constitucionales...", ob. cit., pág. 490.

III.2.1.3.4.2. El tipo de gravamen.

La articulación de una base imponible desagregada incide inmediatamente en el establecimiento de diversos tipos impositivos. Esta situación dificulta la explicación del tipo de gravamen. A esta dificultad hay que añadir la existencia de "régimenes especiales"¹¹⁰⁴. Los tipos de gravámenes son específicos.

Para los carbones minerales -hullas, lignito, turba y sus derivados-, el gas natural, los alcoholes etílicos y metílicos que se destinen a utilizarse como combustible o carburante para motores, así como para cualquier producto destinado a utilizarse como carburante para motores o como aditivo, el tipo impositivo aplicable es de "2,81 Ecus por tonelada de dióxido de carbono emitido por combustión" y de "0,21 Ecus por gigajulio de valor energético" (art. 9.1 a) PD). No obstante, si estos productos son utilizados en la producción de energía eléctrica no se gravará su valor energético, pues está exento (art. 8. PD), tan sólo se aplicará el tipo correspondiente a volumen de dióxido.

En el caso de la energía eléctrica, se establecen distinciones según se refiera a la "contemplada en la letra b) del apartado 2 del artículo 3 y la producida a partir de los productos mencionados en la letra a) del apartado 2 y en el apartado 1 del artículo 3" o a la energía eléctrica producida por instalaciones hidroeléctricas de una capacidad superior a 10 megavatios. En el primero de los casos se aplicará un tipo de gravamen de 2,1 ecus por megavatio hora, mientras que en el segundo se le aplicará un tipo de gravamen de 0,76 ecus por megavatio hora" (art. 9.1 a), segundo párrafo). La explicación se conecta con las exigencias del principio "quien contamina, paga". Se produce una discriminación en el gravamen de la energía en virtud de sus fuentes de producción. En este caso, la producción de energía por parte de las instalaciones hidroeléctricas se incentiva, al ser menos contaminantes que las otras formas de producción.

En los casos de gravámenes de hullas, lignitos, turba o gas natural, se prevé la posibilidad de que los Estados miembros, en aras de "simplificar la aplicación del impuesto y su control" art. 9.1 a) *in fine*-, puedan establecer un

¹¹⁰⁴ Cogemos esta expresión de HERRERA MOLINA y SERRANO ANTON, quienes diferencian entre régimen general y régimenes especiales a la hora de explicar la disposición de los tipos de gravámenes en el ecoimpuesto, *ibidem*, pág. 491.

"baremo simplificado de gravamen por tramos de 5% de contenido de carbono transformable en dióxido de carbono por combustión en presencia de exceso de oxígeno y de 1,5 gigajulio de valor energético contenidos en los productos brutos por tonelada de energía fósil sólida o gas de petróleo líquido o por 1.000 m³ de gas no licuado". En este caso, el tipo de gravamen específico aparece de modo simplificado y por tramos y se aplica sobre una base imponible unificada (valor energético y emisiones de dióxido).

A los hidrocarburos, por cuestiones de simplificación técnica, se les aplican unos tipos "de gravámenes unificados". En la lógica del tributo, éstos deben reflejar la incidencia de dichos productos en el medio. En este sentido, los tipos impositivos deben responder a la incidencia en el medio de los productos sobre los que recae, sin tener en cuenta la capacidad económica manifestada al adquirir el producto. De ahí que, por ejemplo, no se diferencia en función de que el hidrocarburo se adquiriera para el ocio o para el desarrollo de una actividad económica. Los gravámenes deben inspirarse tanto en el volumen de dióxido, como en el valor energético de los hidrocarburos de dichos productos (art. 9.1. b) PD).

Por otra parte, los tipos impositivos reflejan, aparentemente, la incidencia de los hidrocarburos sobre el agotamiento de las fuentes de energía y las emisiones de CO₂¹¹⁰⁵, sin tener en cuenta, por ejemplo, el contenido en plomo de los mismos (art. 9.1 b) PD). La explicación, entendemos, se encuentra en el hecho de que la incidencia ambiental de estos productos aparece contemplada en otro tributo, concretamente los impuestos especiales, por lo que no cabe incrementar su incidencia. Cosa que consideramos acertada, ya que la integración de la fiscalidad ambiental en el deber de contribuir demanda una coordinación de las distintas medidas fiscales, en aras de ajustarse a los principios de justicia que las informan.

¹¹⁰⁵ Vid. ROZAS VALDES, J.A.: "La implantación de un impuesto ecológico...", ob. cit., pág. 120.

III.2.1.3.5. *Los supuestos de exención contemplados en el ecoimpuesto.*

El legislador comunitario articula una variada gama de supuestos de exenciones¹¹⁰⁶. Éstas tratan de limar las exigencias de generalidad que acompañan el establecimiento de este tributo. De todas ellas tienen un especial interés las relativas al intento de preservar el medio incentivando comportamientos económicos acordes con éste.

En primer lugar, se declaran exentos los productos citados en el artículo 3.1 y 2 a) PD empleados en la generación de energía eléctrica. Estos productos estarán exentos en lo relativo al gravamen de su valor energético, ya que de lo contrario la energía en la que se concretan se vería gravada doblemente, por una parte, como materia prima, en este caso, se gravaría su valor energético y, por la otra, como energía eléctrica, se gravaría el producto final (art. 8 primer guión *in fine*). Estamos ante una exención técnica, ya que el valor energético del producto se convierte en electricidad. Por ello, gravar la materia prima y el producto final, obtenido por transformación de aquélla en éste, es gravar la energía dos veces.

En segundo lugar, el artículo 9.5 PD contempla una serie de exenciones subjetivas. Así, se declaran exentos los productos gravados que se empleen en las relaciones internacionales (relaciones diplomáticas o consulares, organismos internacionales, ejércitos, acuerdos con terceros países). Éstas no se sustentan en el fundamento del ecoimpuesto, sino que obedecen a exigencias de Derecho internacional¹¹⁰⁷.

En tercer lugar, en los casos de empresas con un elevado consumo de energía, se prevé la concesión de "una reducción por tramos del importe del impuesto,..., o una devolución equivalente, cuando el importe global del coste de la energía, incluidos todos los impuestos salvo el IVA..., ascienda al 8% como mínimo"; o bien , "Una exención íntegra y temporal del impuesto devengado... o una devolución equivalente, siempre que hayan realizado

¹¹⁰⁶ Para ROZAS VALDES la explicación se encuentra en "la enorme repercusión económica de su establecimiento", *ibidem*, pág. 119.

¹¹⁰⁷ *Vid.* HERRERA MOLINA,P.M. y SERRANO ANTON,F.: "Aspectos constitucionales...", ob. cit., pág. 488; ROZAS VALDES,J.A.: *ibidem*.

importantes esfuerzos por economizar energía o reducir sus emisiones de CO₂" (art. 10.1 y 2 PD). En cada uno de los casos el fundamento es diferente. El primer supuesto de exención obedece a razones económicas; su establecimiento trata de salvaguardar la competitividad de aquellas empresas que pueden verse seriamente afectadas por el tributo debido a su alto consumo energético. Ciertamente, no responde al fundamento del tributo, pero es totalmente admisible, ya que el ecoimpuesto, en su afán por salvaguardar el medio, debe integrarse en el resto de políticas comunitarias. Esta circunstancia la configuran como una exención objetiva de naturaleza extrafiscal, compatible con el principio "quien contamina, paga". El segundo supuesto de exención se muestra acorde con el fundamento del ecoimpuesto: preservar el medio. La técnica es distinta; trata de incentivar la inversión tecnológica de carácter ambiental. Éste es otro camino para alcanzar los objetivos propuestos, también muy valorable¹¹⁰⁸. No es contrario al principio "quien contamina, paga", ya que hablamos de exención temporal y como consecuencia de un esfuerzo por parte de la empresa. Ahora bien, se establece en términos genéricos y voluntaristas¹¹⁰⁹, sobre todo si se repara en el hecho de que dicha exención se prevé para los casos de empresas con elevado consumo. Esta razón merma su eficacia, ya que acabará dando lugar a una interpretación laxa de lo que se entienda por "importantes esfuerzos". No obstante, se configura como una exención objetiva extrafiscal, ya que se fundamenta en el principio ambiental.

En cuarto lugar, se prevé el establecimiento de reducciones o devoluciones equivalentes "en función de los nuevos gastos en que incurra una empresa, durante un período de referencia, al realizar inversiones destinadas a una utilización más racional de la energía o una reducción de las emisiones de dióxido de carbono" (art. 11 PD). Esta exención objetiva extrafiscal merece una valoración positiva; es compatible con el principio

¹¹⁰⁸ La Resolución del Consejo de 3 de diciembre de 1992, relativa a la relación entre la competitividad industrial y la protección del medio ambiente -[CEE] (92/C 331/03), "RECONOCE que, por medio de instrumentos económicos destinados a incentivar a la industria para que mejore su comportamiento medioambiental y lo haga de forma voluntaria,..., se puede avanzar hacia la consecución de los objetivos comunitarios en este campo de manera más rentable que a través de disposiciones medioambientales obligatorias", (AF, núm. 9/1993, I-144/I-145).

¹¹⁰⁹ En este sentido, ROZAS VALDES señala el hecho de que "es algo muy distinto hacer un esfuerzo -aunque sea importante- que logran un resultado...", "La implantación de un impuesto ecológico...", ob. cit., pág. 120.

"quien contamina, paga". Su fundamento es la preservación del medio mediante la incentivación de comportamientos acordes con el medio. Se equipara a la comentada anteriormente, con la ventaja de que su formulación parece más sólida.

En quinto lugar, se prevé, aunque con carácter excepcional, la suspensión temporal de la aplicación del impuesto por los Estados miembros (art. 9.4 PD)¹¹¹⁰. Las razones que pueden llevar al Consejo a adoptar dicha decisión son de dos tipos: ambientales y económicas. Así, se apunta "la evolución de la situación económica y los progresos realizados en materia de estabilización de las emisiones de dióxido de carbono" (art. 9.4 PD). Esta exención se acomoda al intento de igualar la responsabilidad de los distintos Estados miembros en la generación del problema ambiental. Del mismo modo, se trata de evitar que el establecimiento del tributo pueda cerrar las posibilidades de progreso económico de países con menos tejido industrial. Éste sería el caso de países como España, Portugal o Grecia.

III.2.1.3.6. Apuntes finales.

La importancia del ecoimpuesto es muy relevante. Es, junto con el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, de los pocos tributos ambientales orientados a la salvaguarda del ambiente atmosférico, aunque a diferencia de éste su articulación técnica se acomoda a las exigencias del principio "quien contamina, paga". Este hecho supone un enorme progreso. Su articulación responde a las exigencias constitucionales de preservación el medio, además de acomodarse a los principios tributarios orientados en esta dirección. Supone, pues, una concreción del deber de contribuir. No obstante, su materialización parece, hoy día, estar muy lejos de hacerse realidad.

¹¹¹⁰ HERRERA MOLINA y SERRANO ANTON hablan, en este caso, en términos de "ineficacia transitoria de la norma", "Aspectos constitucionales...", ob. cit., pág. 485.

III.2.2. Los Impuestos especiales.

III.2.2.1. Introducción.

La Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales¹¹¹¹ (en adelante LIIEE) establece el régimen jurídico de los impuestos especiales¹¹¹². Éstos engloban tanto los impuestos especiales de fabricación (impuestos sobre bebidas alcohólicas, hidrocarburos y labores del tabaco)¹¹¹³, como el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transportes (en adelante IEDMT) (Art. 1.2. LIIEE).

Los impuestos especiales recaen sobre consumos. Éstos inciden sobre manifestaciones indirectas de capacidad económica, como es la que se manifiesta con el consumo¹¹¹⁴; en el caso de los impuestos especiales, consumo de bienes específicos (alcohol, tabaco, hidrocarburos y vehículos). Estamos ante modalidades de imposición indirecta.

Estos tributos sobre consumos específicos se insertan en el seno de una larga tradición histórico-tributaria española de gravámenes indirectos¹¹¹⁵,

1111 B.O.E. de 29 de diciembre de 1992.

1112 A esta labor contribuye el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales (B.O.E nº 179, de 28 de julio de 1995 (en adelante RIIEE)).

1113 Los denominados impuestos especiales "tradicionales", FERREIRO, J.J.: "Los Impuestos Especiales", en *Curso de Derecho Tributario, Parte Especial*, VV.AA., 9ª Ed., Marcial Pons, Madrid, 1993, pág. 564.

1114 Así lo recoge el artículo 1 LIE. En el mismo sentido, FERREIRO afirma que "Los impuestos indirectos gravan, tiene por objeto, precisamente, manifestaciones indirectas de la capacidad económica, como son la circulación o consumo de la riqueza", *ibidem*, pág. 566.

1115 Como pone de manifiesto la Profesora ENCABO "A lo largo de la historia de España..., la evolución de los tributos nacionales deja entrever una constante: el uso permanente de gravámenes indirectos sobre el consumo... de bienes" ("La imposición indirecta en la historia de la fiscalidad española. Una visión retrospectiva", *GF*, núm. 109/1993, pág. 181). La imposición indirecta es, como se sabe, una forma más imperfecta de gravar la capacidad económica de una persona; sin embargo, la presencia de impuestos indirectos ha sido un constante en nuestra historia tributaria; esta paradoja se explica, en palabras de la autora, por diversos motivos: a) evolución histórica; b) "la sencillez de implantación y gestión de estas formas tributarias en relación con otras de carácter directo"; c) la importancia de su recaudación; d) la posibilidad de establecer un número importante de "gravamen encubierto", *ibidem*, pág. 168.

más concretamente de gravámenes sobre bienes específicos¹¹¹⁶. El análisis de sus antecedentes históricos es sumamente importante en orden a la explicación de muchas de las razones que justifican su existencia y su permanencia en el sistema tributario español¹¹¹⁷. No podemos dejar de reconocer la existencia de razones, fundamentalmente, recaudatorias en la

1116 Esto, sin embargo, no quiere decir que en España no existan experiencias históricas en relación con impuestos generales sobre el consumo. La Profesora ENCABO pone de manifiesto este hecho, *ibidem*, págs. 173-178. La autora afirma que "La «alcabala» es un impuesto de origen musulmán («al-quabal» o «gabela»), aplicado en Al-Andalus sobre las transacciones que se realizaban en los zocos, en términos proporcionales al valor de lo vendido.

En Castilla se mantiene la percepción de tal tributo en las ciudades de Al-Andalus después de la reconquista cristiana (tal es el caso de Toledo y Sevilla), ampliándose su ámbito de aplicación al resto de poblaciones castellanas hasta convertirse en un impuesto general a todo el reino". Esta modalidad impositiva guarda una relación directa "con los impuestos generales sobre el volumen de ventas modernos y en especial con el impuesto sobre el valor añadido" (pág. 173).

1117 Para encuadrar históricamente a estas figuras tributarias, nos permitimos reproducir un texto de ENCABO RODRIGUEZ: "en la baja Edad Media, los ingresos extraordinarios eran en todos los Estados de la reconquista un recurso al que se acudía cuando los ingresos ordinarios no permitían cubrir los gastos normales del Estado o cuando se debía atender a gastos extraordinarios o excepcionales. Estos tributos extraordinarios tenían el carácter de impuestos públicos y recibían normalmente la denominación de «servicios» (...).

Su imposición consistía en la petición de subsidios del monarca a las Cortes.

En estrecha relación con la concesión de estos «servicios» se implanta en la baja Edad Media una nueva contribución denominada «sisa» que constituye, primero en Aragón y más tarde en Castilla, uno de los procedimientos más importantes de obtención de recursos para reunir la cantidad necesaria conferida por la Cortes al monarca.

La «sisa» podría entenderse como el antecedente más claro de los actuales impuestos sobre consumos específicos", (la cursiva es nuestra), *ibidem*, pág. 172.

Con la mencionada figura, nos sigue diciendo la Profesora, se gravaban "algunos géneros de consumos, tales como la carne el pan, el vino y la harina, con una reducción en provecho del fisco de los pesos y unidades utilizados por los vendedores en sus ventas", por lo que el tributo recaía sobre el consumidor "que recibía menos cantidad del género adquirido por el precio fijado". Esto la convirtió en "impopular y fuertemente criticada", *ibidem*.

En este sentido, GONZALEZ GARCIA sitúa el origen de los impuestos especiales en "la concesión del servicio de millones en tiempos de Felipe II, cuyas sumas «no habrían de pagarse directamente por los pecheros, sino que se satisfacían con los arbitrios y recursos que los pueblos juzgaran más conveniente», dio a una pluralidad de impuestos sobre el consumo", "Impuestos especiales", *RDFHP*, núm. 67/1967, págs. 2025-2026. En el mismo sentido, MARQUEZ MARQUEZ, A.: "Los Impuestos Especiales en el sistema tributario español" en *Impuestos Especiales*, VV.AA., Estudios de Hacienda Pública, I.E.F., Madrid, 1983. Asimismo, RIOS RODRIGUEZ dice que es "En el siglo XVII, también en España, donde puede situarse una etapa nueva de la concepción actual de los Impuestos Especiales, con la concepción del servicio de millones al Soberano, entre los que aparece ya en 1.632 la «Renta de aguardientes y alcoholes», "Los Impuestos Especiales: situación actual y perspectivas", *Impuestos*, 1986-II, pág. 120.

Tras la reforma tributaria de MON y SANTILLAN de 1845, se sigue dando prioridad a la tributación de consumos específicos sobre el establecimiento de un tributo general sobre el consumo, (Cfr. ENCABO, I.: *ibidem*, págs. 179-180; RIOS RODRIGUEZ, H.: *ibidem*, págs. 119-122).

justificación de su establecimiento y conservación dentro del Ordenamiento Jurídico español¹¹¹⁸.

El establecimiento de la LIIEE responde, básicamente, a la necesidad de adaptación de los impuestos especiales a la normativa comunitaria que regula esta modalidad de imposición indirecta; aunque también se aprovechó para introducir las mejoras que proporcionó los años de vigencia de la Ley de 1985¹¹¹⁹. No obstante, este último dato no deja de ser meramente anecdótico en contraposición con aquél, ya que las mejoras se podrían haber introducido vía reforma de la Ley de 1985, sin tener que recurrir al establecimiento de una nueva LIIEE. Por tanto, las exigencias comunitarias son las que propiciaron la articulación de esta ley. Ésta trae consigo la reforma de los impuestos especiales de fabricación y la creación del IEDMT.

La necesidad, establecida en el Acta Unica Europea, (hoy en el artículo B TUE) de configurar la Comunidad Económica Europea (hoy Unión Europea) como un mercado interior (espacio sin fronteras interiores), donde las mercancías circulen libremente, exige la armonización fiscal de la imposición indirecta¹¹²⁰. Las razones, como se señalan en la Exposición de Motivos de la

¹¹¹⁸ Vid. ENCABO RODRIGUEZ, I.: "La imposición indirecta en la historia de la fiscalidad española. Una visión retrospectiva", ob. cit., págs. 172-173; NAVAS VAZQUEZ, R.: "Los impuestos especiales", "Los Impuestos Especiales", dentro de la obra colectiva *Manual del Sistema Tributario Español*, coordinado por el Profesor GARCIA AÑO VEROS, Civitas, Madrid, 1993, pág. 495.

¹¹¹⁹ Cfr. Exposición de Motivos de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales.

¹¹²⁰ "La armonización se propone -como afirma el Profesor NAVAS VAZQUEZ-,..., en primer lugar, uniformar las clases de impuestos especiales y encuadrarlos en el más amplio marco de la imposición indirecta comunitaria; en segundo lugar, eliminar los ajustes en las fronteras intracomunitarias para hacer posible el Mercado Unico y, por último, establecer un conjunto de reglas comunes para los impuestos armonizados", "Los Impuestos Especiales", ob. cit., pág. 497. Ya en 1986, RIOS RODRIGUEZ afirmó, como conclusión de investigación, que "La armonización de los Impuestos Especiales es indispensable para la efectiva creación de un mercado interior con libre circulación de bienes", "Los Impuestos Especiales: situación actual y perspectivas", ob. cit., pág. 129. Así, PATRIZII, V.: "Armonizzazione fiscale e politica ambientale", en *Mercato unico e ambiente. Constrasto o compatibilità?*, dirigida por GARELLI, E., Pirola, Milano, 1993, pág. 45. Por su parte, GIL IBAÑEZ fundamenta la exigencia de una armonización fiscal en diversos artículos del TUE: a) "el establecimiento de una unión económica" -art. B TUE-; b) el diseño de un mercado común, como presupuesto para edificar la construcción de la Europa del desarrollo y del bienestar -art. 2 del TCCE-; c) la propia exigencia de armonización de "los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior..." -art. 99 TCCE-; "La armonización de los impuestos especiales", NUE, núm. 113/1994, págs. 69-70. En este sentido, GIL IBAÑEZ

LIIEE, son varias: a) eliminar los "ajustes fiscales en fronteras"¹¹²¹; b) evitar las "distorsiones a la competencia"¹¹²²; c) controlar "sus efectos sobre otras políticas comunitarias"¹¹²³; d) hacer "posible que los impuestos se recauden por los Estados donde se produzca el consumo"¹¹²⁴. La realización de dicho propósito se lleva a cabo mediante una serie de directivas¹¹²⁵. Éstas son las

dice que la armonización fiscal se presenta como un instrumento necesario para la consecución de los objetivos de la Unión Europea, *ibidem*, pág. 70.

1121 Cfr. Exposición de Motivos Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales. En el mismo sentido, SOLANA VILLAMOR afirma que "Para que las mercancías puedan circular libremente dentro de la Comunidad Económica Europea, lo que constituye una de las características fundamentales de un espacio económico que se quiere configurar como un mercado interior, es necesaria la supresión de los controles en frontera y para que ellos sea posible es necesario, a su vez, un cierto grado de armonización de la imposición indirecta", "La armonización de los elementos estructurales de los Impuestos Especiales. Comentarios a la Directiva 12/1992 (I)", *CaT*, Monografías, núm. 160/1992, pág. 1. *Vid.*, igualmente, ALONSO GONZALEZ, L.M.: "Comentarios a la nueva Ley de Impuestos Especiales", *REDF*, núm. 77/1993, págs. 23-24.

1122 Se pone de manifiesto la importancia de la economía y su peso en la política real de los Estados. Ciertamente, los impuestos especiales implican un incremento en el precio de los productos objeto de la imposición en algunas unidades monetarias. Por tanto, es preciso que la incidencia de los impuestos especiales en los distintos países no afecten de manera muy dispar a los bienes sobre los que recaen, ya que de lo contrario se desvirtuaría la competencia. Así, PATRIZII, V.: "Armonizzazione fiscale...", *ob. cit.*, pág. 45.

1123 Sobre este particular, *vid.* BURGIO, M.: "La reestructuración de las accisas (impuestos sobre consumos específicos) en los Estados miembros de la C.E.E. (Según el plan elaborado por la Comisión de Comunidades Europeas)", *HPE*, núm. 93/1985, págs. 31-33; el autor parte del análisis por la Comisión del programa de armonización de las accisas en 1972. Desde esta perspectiva, defiende "la necesidad de mantener condiciones iguales de competencia entre productos concurrentes a nivel comunitario" (pág. 32); en la misma línea, considera que estas accisas no deben ser un obstáculo para el desarrollo de otras políticas comunitarias (social, sanitaria, en relación con países en vía de desarrollo, etc.) (pág. 33). Ciertamente, la armonización fiscal elimina las posibilidades de los Estados miembros de utilizar el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos en su política energética. PATRIZII, V.: *ibidem*, págs. 45-46.

1124 El principio de tributación en destino es coherente con la fundamentación de los impuestos ambientales, ya que impone la tributación en el país que se originan los costes sociales por el consumo de los bienes. El artículo 10 LIIEE, acerca del régimen de devoluciones, confirma este principio; con la misma finalidad, se dispone, igualmente, la devolución de los impuestos en determinados supuestos en los que no se produce tal consumo, como ocurre con ocasión de la exportación o de la expedición de los productos a otro Estado miembro de la CEE, así como, para alguno de los impuestos, cuando los productos se devuelven de fábricas o depósito fiscal o se destruyen bajo control de la Administración tributaria.

1125 El marco normativo comunitario se establecieron distintas directivas que afectan a la imposición indirecta; en relación con el IVA cabe hablar de las Directivas: 91/689/CEE, 92/77/CEE, 92/218/CEE; en relación con los impuestos especiales podemos citar: 72/464/CEE, 79/32/CEE, 92/12/CEE, 92/83/CEE, 92/84/CEE, 92/81/CEE, 92/82/CEE, 92/78/CEE, 92/79/CEE, 92/80/CEE. Recientemente, la Directiva 94/74/CE del Consejo, de 22 de diciembre de 1994, que modifica las Directivas 92/12/CEE, 92/81/CEE, 92/82/CEE.

encargadas de conseguir la armonización de la imposición indirecta. La LIIEE es fruto de la adaptación de la normativa española sobre impuestos especiales al contenido de aquéllas.

Los resultados obtenidos no responden del todo a los objetivos propuestos, sino tan sólo de modo parcial. En este sentido, se ha tratado de salvar los obstáculos que suponen los controles en fronteras y establecer las condiciones para garantizar la libre competencia; pero, fuera de éstos, la armonización no consigue progresar hacia objetivos más cercanos a sus propósitos¹¹²⁶. Sobre todo, en lo relativo al control de los efectos de dicha armonización sobre otras políticas comunitarias. Nos referimos concretamente a la ambiental. Así, en el caso del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos (en adelante IEH), la armonización fiscal produce sobre la política ambiental un efecto diverso en los distintos países comunitarios. Éste dependerá, por un lado, de la relación entre el tipo establecido y el tipo medio armonizado; y, por el otro, de la estructura productiva, los hábitos de consumo, la política energética nacional, etc...¹¹²⁷.

Por su parte, la creación del IEDMT obedece al proceso de armonización del Impuesto sobre el Valor Añadido. Este proceso implicó la supresión de los tipos incrementados que hasta el momento estaban vigentes¹¹²⁸. El IEDMT vendría a compensar dicha merma recaudatoria.

¹¹²⁶ Vid. SOLANA VILLAMOR, F.: "La armonización de los elementos estructurales... (I)", ob. cit., pág. 2; FERREIRO, J.J.: "Los Impuestos Especiales", ob. cit., pág. 564. El Profesor NAVAS VAZQUEZ advierte que tan solo se establece un régimen armonizado de bienes que ya eran objeto de impuestos especiales en los respectivos países de la CEE (hidrocarburos, alcohol y bebidas alcohólicas y labores del tabaco), mientras que se permite el establecimiento por parte de los países miembros de otros impuestos adicionales sobre dichos productos u otros distintos siempre que se respeten la normativa sobre imposición indirecta y no conlleven el establecimiento de formalidades fronterizas, "Los Impuestos Especiales", ob. cit., pág. 497. Esta circunstancia se explica, al decir de GIL IBÁÑEZ, en "la resistencia de los Estados miembros a adoptar medidas armonizadoras en esta materia, en cuanto que las mismas van a afectar, en mayor o menor medida, pero de forma directa a su soberanía", en consecuencia, prosigue el autor, "sólo se ha admitido una armonización que podemos denominar de «mínimos», en cuanto que la misma sea necesaria para la consecución de los fines establecidos en los Tratados en concreto, y conforme al artículo 99 TCEE antes citado, en tanto en cuanto sea precisa para conseguir el establecimiento y correcto funcionamiento del mercado interior", "La armonización de los impuestos especiales", ob. cit., pág. 71.

¹¹²⁷ PATRIZII, V.: "Armonizzazione fiscale...", ob. cit., pág. 46. Asimismo, GIL IBÁÑEZ, J.L.: *ibidem*, pág. 73.

¹¹²⁸ Exposición de Motivos LIE.

Nuestro objeto, por tanto, es doble, por una parte el análisis del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, como uno de los impuestos especiales de fabricación; y, por la otra, el estudio del IEDMT. Esta reducción del ámbito objetivo del estudio se justifica por el hecho de que ambos fundamentan su existencia en una preocupación por la defensa del medio, al menos así se contempla en la LIIEE.

III.2.2.2. El Impuesto Especial sobre Hidrocarburos.

Éste es uno de los impuestos especiales de fabricación¹¹²⁹. Se configura como un impuesto de naturaleza indirecta. Recae sobre bienes específicos, concretamente el consumo de hidrocarburos. El IEH es fruto de una tradición histórica-tributaria española de más de cincuenta años¹¹³⁰. Sin embargo, en la actualidad, las Directivas 94/74 CE del Consejo, de 22 de diciembre de 1994¹¹³¹ 92/81/CEE y 92/82/CEE, del Consejo, de 19 de octubre de 1992¹¹³², relativas a la armonización de las estructuras del impuesto especial sobre hidrocarburos y a la aproximación a los tipos del IEH, respectivamente, son las que imponen el

1129 Art. 2.2 LIE.

1130 El gravamen sobre la gasolina se estableció en la Ley de 1932, de 11 de marzo; no obstante, el petróleo ya tributó, como nos advierte ALBIÑANA, "poco más de dos años en virtud de la Ley de Presupuestos del Estado para 1988...", "Los Impuestos Especiales: Su función socioeconómica", en *Estudio de los Impuestos Especiales*, IEF, Madrid, 1983, págs. 31-32, nota núm. 20. Aunque, GONZALEZ GARCIA advierte que "El verdadero antecedente legislativo de los impuestos que venimos comentando sería la Ley de Reforma Tributaria de 16 de diciembre de 1940, creadora de la "Contribución de Usos y Consumos", "Los Impuestos Especiales", ob. cit., pág. 2030. Para OYARZABAL, A. "El origen histórico de este impuesto data del período de entreguerras, adquiriendo una importancia creciente sobre todo después de la segunda guerra mundial y, más en particular, a partir de la llamada crisis del petróleo, en la década de los setenta", "El Impuesto sobre el Petróleo en los Estados miembros de la C.E.E.", en *Estudios de los Impuestos Especiales*, ob. cit., pág. 1027. Como antecedentes legales de dichos impuestos podemos citar: a) la Ley de Reforma Tributaria de 16 de diciembre de 1940, de Contribución de Usos y Consumos; b) la Ley de Reforma Tributaria de 26 de diciembre de 1957; c) el artículo 212 de la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964; d) Ley 30 de noviembre de 1979; e) Ley 45/1985, de 23 de diciembre. Concretamente, de la figura en cuestión, se puede citar el "Impuesto Especial sobre el Petróleo y sus derivados", introducida por la Ley 41/1964, de 4 de junio, de Reforma del Sistema Tributario.

1131 DOCE núm. L-365. de 31 de diciembre de 1994.

1132 DOCE núm. L-316, de 31 de octubre de 1992.

régimen jurídico de la tributación de los hidrocarburos, junto con aquellas que establecen el régimen general¹¹³³.

III.2.2.2.1. Fundamento del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos.

III.2.2.2.1.1. *El principio de capacidad económica y el IEH.*

Es evidente que quien adquiere un producto -hidrocarburos- a cambio de un precio manifiesta indirectamente la posesión de fuerza económica. En este sentido, el impuesto grava la capacidad económica que indirectamente se manifiesta con el consumo de hidrocarburos.

Ahora bien, ¿es el gravamen de esta riqueza el fundamento del impuesto? Es decir, ¿es el principio de capacidad económica el fundamento de este tributo? Y si lo es, sabiendo que existe un impuesto general sobre el consumo -Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA)- ¿sería admisible, dentro de nuestro sistema tributario, la existencia de dos impuestos que inciden sobre una misma materia imponible, basándose en el mismo fundamento?

El IEH recae sobre el consumo de hidrocarburos. Al mismo tiempo, existe un impuesto general sobre el consumo -IVA-. Por tanto, aquéllos originan una superimposición sobre dichos consumos específicos sobre los que recaen, "toda vez que en la misma estructura jurídica del impuesto no se consideran deducibles de la base imponible las cuotas correspondientes a los impuestos especiales que gravasen las mismas operaciones"¹¹³⁴. Por tanto, existe una superposición de gravámenes sobre una misma materia imponible; en este caso, sobre el consumo de hidrocarburos. Así, el consumo, como objeto del tributo en ambos casos, soporta ambas imposiciones. Igualmente, la estructura jurídica de ambos se presenta, prácticamente, similar; hasta el punto de que se dirigen al gravamen de la capacidad económica que se revela indirectamente en el consumo de los hidrocarburos.

¹¹³³ Hay que tener en cuenta la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, DOCE núm. L-76, de 23 de marzo de 1992.

¹¹³⁴ FERREIRO,J.J.: "Los impuestos especiales", ob. cit., pág.472.

Desde esta perspectiva, tanto el IVA como el IEH presentan, prácticamente, la misma estructura jurídica, se fundamentan en el mismo principio y tienen un mismo objeto del tributo. Esta situación puede poner en tela de juicio la legitimidad constitucional, o simplemente la existencia del IEH.

En este momento, se suscitan, en torno al tema, dos cuestiones, interrelacionadas entre sí: ¿revela el consumo de hidrocarburos una especial capacidad económica que legitime dicha sobreimposición?; o bien ¿viene ésta impuesta por un fundamento diferente?

Hay que plantearse, en primer lugar, si el consumo de hidrocarburos revela una especial capacidad económica del sujeto que lo realiza. En este sentido, ha habido épocas históricas en las que se ha sostenido por parte de algunos autores la aptitud de dichos bienes para soportar un gravamen elevado como reflejo de la especial capacidad económica que revela su consumo¹¹³⁵. Esta configuración jurídica le acercaría a un impuesto sobre el lujo¹¹³⁶. No obstante, en la actualidad, consideramos que dicho consumo no puede entenderse como manifestación de una especial capacidad económica, diferente y superior a la que pueda revelar otras actividades cotidianas, incluso hay que hacer notar su importancia como instrumento básico en la economía nacional¹¹³⁷. Ahora bien, tampoco podemos olvidar su vertiente menos necesaria: aquélla que se relaciona con el disfrute del tiempo libre, así como las actitudes insolidarias, derivadas de la utilización del transporte privado en detrimento del público.

¹¹³⁵ En relación con la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964, GONZALEZ GARCIA afirma que ésta trata de "adaptar la carga tributaria a la capacidad económica de los contribuyentes mediante la oportuna selección de los bienes gravables...", "Impuesto Especiales", ob. cit., pág. 2035. Dentro de la vigencia de la Ley 39/1979, MARQUEZ MARQUEZ sostiene que "en esta categoría de tributos juega, al menos parcialmente, el citado principio en función de la variedad gravados..., cuya adquisición, en algunos de ellos, manifiesta una capacidad económica de quien los adquiere superior a la media", "Los Impuestos Especiales en el sistema tributario español", ob. cit., pág. 80.

¹¹³⁶ En relación con el tema, y en contra de la consideración de su equiparación, *vid.* ALBIÑANA, C.: "Los Impuestos Especiales...", ob. cit., págs. 20 y 29; CORTES, J.A.: "Los Impuestos Especiales y la Imposición sobre el lujo", en *Estudios de los Impuestos Especiales*, IEF, Madrid, 1983; MARQUEZ MARQUEZ: "Los Impuestos Especiales...", ob. cit., págs. 117-118.

¹¹³⁷ Al respecto, BERNECHEA dice que "la utilización del automóvil ya no se puede considerar como suntuaria y exclusivas de las clases acomodadas. En gran medida constituye un medio de transporte empleado en el desplazamiento a los lugares de trabajo, por lo que indirectamente forma parte de los costes de la mano de obra de la industria o comercio...", "Aprovisionamiento de productos petrolíferos", *HPE*, núm. 41/1976, pág. 237.

De otra parte, si se sostuviese la especial aptitud del consumo de dichos bienes para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, en vez de articular dos impuestos, tendría el mismo efecto operar una discriminación en los tipos impositivos del impuesto general sobre el consumo referido a dichos productos. De este modo, no haría falta acudir al expediente de articular dos impuestos para gravar una misma capacidad económica¹¹³⁸. Por tanto, consideramos rechazable el principio de capacidad económica como fundamento de la imposición¹¹³⁹. El legislador no articula el IEH con la finalidad de gravar una manifestación de capacidad económica. Ésta ya está gravada por el IVA.

Por tanto, el problema de cual sea el fundamento del IEH deriva hacia otros criterios. Para su determinación, examinaremos la justificación aportada por la propia LIIEE acerca de la razón que justifica su establecimiento. A continuación, analizaremos el pensamiento de la doctrina al respecto, y, finalmente, expondremos nuestra propia valoración del tema.

III.2.2.2.1.2. *Justificación legal de su establecimiento.*

La cuestión a la que tratamos de dar respuesta es la siguiente: ¿cuál es la razón por la que el consumo de los hidrocarburos se grava doblemente? La Exposición de Motivos de la LIIEE señala que "Este doble gravamen se justifica en razón a que el consumo de los bienes que son objeto de estos impuestos

¹¹³⁸ En este sentido, el Informe de la OCDE *Fiscalidad y medio ambiente...*, ob. cit., señala que "Los sistemas de IVA... se prestan a una reclasificación de los productos, en lo que respecta a su incidencia sobre el medio ambiente, permitiendo someter a impuestos más elevados a los bienes y servicios nocivos para éste, y haciendo lo contrario con en aquellos que resultan beneficiosos", (pág. 49). Esta opinión no es vista con tanta claridad por todos los autores. Así BURGIO afirma que "El mantenimiento de estas accisas se justifica porque permite gravar ciertos productos con una carga fiscal diferenciada respecto de otras mercancías, una carga ajustada a lo que puedan soportar, lo cual no es posible con el I.V.A., que tiene unos reducidos tipos de imposición". "La reestructuración de las accisas...", ob. cit., pág. 33.

¹¹³⁹ El propio ALVAREZ RENDUELES entiende que "el argumento del lujo resulta mucho más endeble que los anteriormente examinados en un afán racionalizador de la imposición sobre el consumo", *Valoración actual de la imposición sobre el consumo. Elementos teóricos para su utilización racional en un sistema fiscal moderno*. Estudios del Instituto de Desarrollo Económico núm. 4. E.N.A.P. Madrid, 1971, págs. 196-197. El Profesor LASARTE ALVAREZ afirma que los impuestos indirectos se ajustan mal al criterio de la capacidad económica, "Funcionalidad del sistema fiscal...", ob. cit., pág. 8.

genera unos costes sociales, no tenidos en cuenta a la hora de fijar sus precios privados"¹¹⁴⁰.

Ahora bien, ¿cuáles son esos costes sociales que, según la Exposición de Motivos, legitiman el establecimiento del IEH?. La LIIEE no los expone expresamente. Tan solo alude, de modo indirecto, al hecho de que los impuestos especiales coadyuvarán en el desarrollo "de las políticas sanitarias, energéticas, de transportes, de medio ambiente, etc."¹¹⁴¹. Ciertamente, éstas políticas deben ser las afectadas por los costes sociales generados por los consumos específicos objeto de los impuestos especiales. De ahí que la imposición trate de ayudar a su desarrollo. No obstante, estas políticas se ven afectadas por los consumos objeto de los distintos impuestos especiales. A nosotros nos interesan, exclusivamente, los generados por el consumo de hidrocarburos. En este sentido, parece propio afirmar que los costes sociales generados por el consumo de hidrocarburos se proyecta sobre las materias energéticas, de transportes y ambientales.

Esta interpretación debemos confirmarla a la luz de las anteriores leyes tributarias en esta materia. Así, en la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley de Impuestos Especiales del año 1979, que luego se concretaría en la Ley 39/1979, de 30 de noviembre, se especifica los costes sociales a los que dan origen el Petroleo y sus derivados: "como botón de muestra, -dice la Exposición de Motivos- la contaminación atmosférica y las elevadas inversiones en infraestructura viaria y urbana que, directa o indirectamente,

¹¹⁴⁰ Esta situación revela la divergencia entre el coste económico de los hidrocarburos, esto es, la importación de la materia prima para su elaboración, su transformación, transporte y distribución al por menor, y su coste social. El consumo de estos productos ocasiona unos perjuicios a la sociedad que no se encuentran incluidos en el precio de adquisición de los mismos, que sólo tiene en cuenta los costes económicos. Esta circunstancia no sólo ocurre en relación con los hidrocarburos, sino también en relación a otros consumos. Así, ALVAREZ RENDUELES, J.R.: *ibidem*, pág. 173. Cita el ejemplo de las bebidas alcohólicas; éstas tienen un coste privado. Éste es el que se deriva de la producción: costes de los materiales empleados, salarios, distribución, venta etc. Pero, también su consumo excesivo produce una serie de efectos perniciosos: merma de la capacidad productiva del consumidor, problemas familiares, riesgos de accidentes automovilísticos, enfermedades relacionadas con su consumo, en definitiva, unos costes sociales muy superiores a su coste privado, *ibidem*, Esta disfunción origina externalidades, en este caso, deseconomías externas. Éstas justifican la intervención del sector público con la finalidad de reducir los mismos y evitar la multiplicación de los efectos externos que tanto perjuicio ocasionan. En este sentido, ALVAREZ RENDUELES dice que "En el caso de que la producción o el consumo de un bien genere...deseconomías externas, la corrección se dirigirá a reducir el nivel de producción o consumo por debajo de los límites que el mercado procura", *ibidem*, pág. 176.

¹¹⁴¹ Exposición de Motivos.

el consumo de estos productos exige". En la Exposición de Motivos de la Ley 45/1985, de 23 de diciembre, de Impuestos Especiales, se alude a la utilización del tributo como "instrumento de las políticas sanitarias, energética, etc...". A la luz de la exposición realizada, parece pertinente afirmar que para el legislador los costes sociales a lo largo de las épocas se han mantenido centrados, con cierta estabilidad, en determinados sectores: política energética, de transportes y de protección del medio.

Nuestro interés se centra, básicamente, en el análisis de los costes ambientales que el consumo de hidrocarburos produce. Sobre todo, en el hecho de que los costes ambientales pueden justificar el establecimiento de un impuesto.

En primer lugar, el consumo de hidrocarburos produce contaminación atmosférica, que se concreta en una serie de efectos negativos. Éstos los podemos dividir en dos grupos: por una parte, aquellos que se concretan en una merma de la calidad de vida para la mayoría de los ciudadanos, como consecuencia de la degradación del entorno. En este sentido, cabe hablar de la pérdida de calidad del aire, sobre todo de las ciudades, del ruido que produce el transporte, de la degeneración del paisaje, etc... Por la otra, aquellos que implican un gasto para la Administración. Así, cabe citar los costes de la política de reforestación; los gastos sanitarios provocados por las enfermedades derivadas directamente de la contaminación atmosférica etc...

En segundo lugar, estos costes sociales generados por el consumo de hidrocarburos "deben ser sufragados por los consumidores, mediante una imposición específica que grave selectivamente estos consumos"¹¹⁴². El legislador entiende que un instrumento adecuado para compensar los costes sociales que genera dicho consumo es el impuesto¹¹⁴³. En este sentido, establece el IEH. Éste se articula como un tributo que recae sobre el consumo

1142 Exposición de Motivos.

1143 *Vid.* Exposición de Motivos de la LIE de 1985: "...costes que deben internalizarse mediante la exigencia de un impuesto que, ..., compense los gastos sociales ocasionados a la comunidad, lo que se logra a través de una imposición específica que grave selectivamente los consumos no deseados...". En el mismo sentido, cabe citar el contenido de la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley de Impuestos Especiales del año 1979, que luego se concretaría en la Ley 39/1979, de 30 de noviembre. Esta expresa la idea de la existencia de costes sociales provocados por el consumo del petróleo y sus derivados (referencia recogida de MARTINEZ LAFUENTE: "El Impuesto sobre el Petróleo sus derivados y similares", *HPE*, núm. 61/1979, pág. 41).

de hidrocarburos. Desde esta perspectiva, el consumidor de los hidrocarburos es el que soporta la carga en la que el tributo se concreta. Aquél es, también, el que denota la capacidad económica apta para soportar el gravamen; pero sobre todo, es el que genera el coste social. De este modo, se acomoda al principio "quien contamina, paga".

El IEH trata de redistribuir los costes ambientales entre los consumidores de hidrocarburos; esto es, entre aquellos sujetos que provocan los costes ambientales. Nos estamos refiriendo a aquellos costes ambientales que se concretan en un gasto efectivo para la Administración. Desde esta perspectiva, el IEH cumple una función redistributiva ("función recaudatoria")¹¹⁴⁴. Este fundamento ha estado presente en la legislación española desde la preparación de la Reforma Tributaria española de 1978. Con ocasión de su preparación, se publicó en 1976 el "Libro Blanco" que diseñó dicha reforma. El mismo contenía, con respecto a los impuestos sobre el consumo específico, diversas directrices: la primera, y más importante, era relativa a su mantenimiento, mejorando, eso sí, su estructura; la segunda apuntaba a su armonización con la CEE. Dicho instrumento de preparación de la reforma distinguía dentro de la imposición indirecta sobre bienes específicos dos apartados: por una parte, aquellas figuras de ordenación (bebidas alcohólicas y tabacos) y, por la otra, *las de asignación de costes (automóviles y combustibles)*¹¹⁴⁵.

Sin embargo, el IEH no solo se proyecta como un tributo encaminado a redistribuir los costes ambientales entre sus provocadores, sino que, a la vez, trata de desincentivar el consumo de hidrocarburos¹¹⁴⁶, o, por lo menos, racionalizarlo. Desde esta perspectiva, el IEH cumple una función de incentivación de aquellos comportamientos acordes con el medio. En la Exposición de Motivos la LIIEE dice que los impuestos especiales de fabricación cumplen una "finalidad extrafiscal como instrumento de las políticas sanitarias, energética, de transportes, *de medio ambiente*, etc"¹¹⁴⁷. Es interesante destacar la aparición, como aspecto novedoso en la Exposición de

1144 Exposición de Motivos LIE.

1145 "Sistema Tributario español. Criterios para su reforma", págs. 239 y ss.

1146 Vid. Exposición de Motivos LIE de 1985.

1147 La cursiva es nuestra.

Motivos de la LIIEE 38/1992, con respecto a la anterior Exposición de Motivos de la LIIEE de 1985, lo relativo a la política ambiental, como una de las políticas en las que se proyecta los impuestos especiales, fundamentalmente, el IEH.

La preservación del medio se convierte, así, en fundamento del establecimiento del IEH. Éste se dirige al cumplimiento del mandato ambiental. Este objetivo lo realiza, por un lado, a través de la redistribución de los costes ambientales entre los sujetos provocadores de los mismos (función recaudatoria); y, por otro, mediante la racionalización del consumo de hidrocarburos (función de incentivación).

III.2.2.2.1.3. La posición doctrinal.

A la hora de fundamentar el establecimiento de los impuestos especiales, las distintas posturas doctrinales son divergentes. La mayoría de los estudiosos del tema coinciden en afirmar la función recaudatoria como fundamento de los impuestos especiales¹¹⁴⁸. Así, el establecimiento de éstos responderían a una finalidad recaudatoria. No hay que olvidar que estamos ante un tributo con gran importancia recaudatoria¹¹⁴⁹. La explicación a este hecho se encuentra en el objeto del tributo: el consumo de hidrocarburos. Éste constituye un producto de amplio consumo¹¹⁵⁰. Los hidrocarburos son

¹¹⁴⁸ Vid. YEBRA MARTUL-ORTEGA: "Cuestiones en torno al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transportes", *REDF*, núm. 80/1993, pág. 602; PATRIZII,V.: "Armonizzazione fiscale e politica ambientale", ob. cit., pág. 46; OCDE: *Fiscalidad y medio ambiente...*, ob. cit., pág. 47; BAENA AGUILAR,A.: "Protección impositiva...", ob. cit. pág. 18.

¹¹⁴⁹ Esta afirmación es fruto de una constancia presupuestaria. Han reconocido este hecho: BERNECHEA: "Aprovisionamiento de productos petrolíferos...", ob. cit., pág. 199; MARQUEZ,A.: "Los Impuestos Especiales...", ob. cit., pág. 80; ALEMANY SANCHEZ DE LEON: "Los Impuestos Especiales y el Impuesto sobre el Valor Añadido", *Estudio sobre los Impuestos Especiales*, IEF, Madrid, 1983, pág. 250. FERREIRO LAPATZA,J.J.: "Los impuestos especiales", ob. cit., pág. 566; NAVAS VAZQUEZ,R.: "Los impuestos especiales", ob. cit., pág. 495; ALONSO GONZALEZ,L.M.: "Comentarios a la nueva Ley de Impuestos Especiales", ob. cit., pág. 24. "En la Comunidad -dice PILAR HEREDERO- el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos es el de mayor importancia económica exceptuando el Impuesto sobre el Valor Añadido", "El nuevo ámbito del Impuesto sobre Hidrocarburos", *Impuesto*, núm. 17/1992, pág. 96.

¹¹⁵⁰ Cfr. TREMEAU,H.: "La fiscalidad de los productos petrolíferos en Francia", en AAVV, *Estudios sobre los Impuestos Especiales*, ob. cit., pág. 624; BURGIO: "La

productos muy extendido en su consumo y con una demanda bastante rígida¹¹⁵¹. A ésto hay que unir la probada eficacia del mismo en el campo recaudatorio¹¹⁵², sobre todo debido a su facilidad de ocultación dentro del precio del producto¹¹⁵³.

Ahora bien, donde surgen las discrepancias es a la hora de determinar con exactitud la razón o razones que amparan su establecimiento. Así, para unos, siguiendo las explicaciones contempladas en las distintas exposiciones de motivos legales, el consumo de hidrocarburos ocasiona costes sociales. Estos costes se concretan en la existencia de contaminación atmosférica, inversiones en infraestructuras viarias, costes sanitarios, etc...¹¹⁵⁴. En consecuencia, los impuestos especiales gravarían los consumos específicos fuente de dichos costes sociales en un afán de compensar los provocados por aquéllos¹¹⁵⁵. Para otros, esta función recaudatoria, predicada de los impuestos

reestructuración...", ob. cit., pág. 32; NAVAS VAZQUEZ,R.: "Los impuestos especiales", ob. cit., pág. 495.

¹¹⁵¹ Vid. MATEO,L.: "Análisis y crítica de un impuesto...", ob. cit., pág. 346; BERNACHEA,R.: "Aprovisionamiento de productos petrolíferos", ob. cit.; el autor sostiene que "el producto es insustituible y la demanda ha sido muy inelástica en relación con los aumentos de precio, las gasolinas y el gas-oil se convierten en los productos petrolíferos ideales para la percepción del grueso de los ingresos deseados", pág. 236; ALEMANY SANCHEZ DE LEON: "Los Impuestos Especiales...", ob. cit., pág. 250; OYARZABAL: "El Impuesto sobre el Petroleo...", ob. cit., pág. 1026; OCDE: *Fiscalidad y medio ambiente...*, ob. cit., pág. 40; RUFFOLO,G.: "Conclusioni", ob. cit., pág. 203; PATRIZII,V.: "Armonizzazione fiscale...", ob. cit., pág. 46.

¹¹⁵² Así, como pone de manifiesto OYARZABAL: "en casos de emergencia, el Estado tiene en sus manos, con este impuesto, un instrumento de fácil utilización y de gran precisión en cuanto a las cuotas recaudadas", "El Impuesto sobre el Petroleo en los Estados miembros de la C.E.E.", ob. cit., pág. 1026.

¹¹⁵³ GONZALEZ GARCIA, "Los Impuestos Especiales", ob. cit., pág. 2036.

¹¹⁵⁴ Vid. MATEO,L.: "Análisis y crítica de un impuesto...", ob. cit., pág. 346; MARQUEZ,A.: "Los Impuestos Especiales en el sistema tributario español", ob. cit., pág. 80; ALEMAY SANCHEZ DE LEON: "Los Impuestos Especiales y el Impuesto sobre el Valor Añadido", ob. cit., pág. 248; MATEU IZTURIZ,J.F.: "La potestad tributaria...", ob. cit., pág. 1966; FERREIRO LAPATZA,J.J.: "Los impuestos especiales", ob. cit., pág. 566. En relación con los costes sanitarios, MARTINEZ LAFUENTE se muestra contrario a su consideración como fundamento del Impuestos sobre el Petroleo y sus derivados, "El Impuesto sobre el Petroleo sus derivados y similares", ob. cit., pág. 643. En contra, FREEMAN III y HAVEMAN afirman que los "costes sociales reales" se concretan "en forma de anulación de oportunidades de esparcimiento; costes médicos en los que se incurre y longevidad que se sacrifica", "Los incentivos económicos y la calidad del medio ambiente", ob. cit., pág. 503.

¹¹⁵⁵ Vid. NEUMARK,F.: *Principios de la Imposición*, ob. cit., pág. 182. Para LUIS MATEO con el establecimiento del IEH "se trata, en definitiva, de justificar la sobreimposición en la

especiales, se asigna a éstos con una argumentación distinta a la dada en la Exposición de Motivos de la LIIEE. Así, se dice que el fundamento de los impuestos especiales es la obtención de ingresos, sin ningún otro particular¹¹⁵⁶.

No obstante, otros autores ponen el acento en la potencialidad motivadora de este tipo de gravámenes a la hora de incidir sobre los consumos específicos¹¹⁵⁷. Desde esta perspectiva, se presenta como un tributo dirigido a racionalizar el consumo¹¹⁵⁸. En algunos autores, este

cobertura del mayor gasto público que, a largo plazo, el consumo de tales bienes pueda ocasionar (sanidad, descontaminación, etc.)", *ibidem*, pág. 346. En este sentido, el Profesor NAVAS VAZQUEZ dice que el gravamen de dichos bienes "permiten a la comunidad resarcirse de algunos gastos específicos que debe efectuar a causa del uso de de dichos elementos", "Los Impuestos Especiales", ob. cit., pág. 495.

¹¹⁵⁶ Vid. MARQUEZ, A.: "Los Impuestos Especiales...", ob. cit., pág. 72; MARTINEZ LAFUENTE: "El Impuesto sobre el Petroleo sus derivados y similares", ob. cit., pág. 643; CORELLA AZNAREZ, I.: "La imposición sobre el petroleo y la política energética", *HPE*, núm. 71/1981, pág. 836; TREMEAU: "La fiscalidad de los productos petrolíferos en Francia", ob. cit., pág. 620. En este sentido, "la invocación de fines extrafiscales -apunta ALONSO GONZALEZ- como un argumento justificativo más de estos gravámenes, ... parece ya poco convincente y más bien innecesaria, sobre todo, teniendo en cuenta el alto potencial recaudatorio de los Impuestos Especiales en su conjunto", "Comentarios a la nueva Ley de Impuestos Especiales", ob. cit., pág. 24. El propio YEBRA MARTUL-ORTEGA habla respecto de los fundamentos extrafiscales de los impuestos especiales en términos de adornos, "Cuestiones en torno...", ob. cit., pág. 602. Es Sintomático de dicha fundamentación el ejemplo que sirve de objeto a PASTOR RIDRUEJO para la redacción del artículo "Sobre la constitucionalidad de la prohibición del uso de gases licuados del petroleo por automóviles particulares, establecida en la Ley de Impuestos Especiales", *HPE*, núm. 74/1982. El artículo 27 de la Ley 39/1979, de 30 de noviembre, de Impuestos Especiales, prohíbe el uso como carburante de los gases licuados del petróleo para vehículos, salvo en servicios públicos y por razón de contaminación. Dejando al margen su cuestionada constitucionalidad, nos interesa reflejar las conclusiones que obtiene el autor en orden al tema que tratamos de clarificar. Este sostiene que el fundamento es claramente fiscal, ya que se trata que se utilice la gasolina en vez de los gases licuados derivados del petroleo por razón de la mayor ganancia obtenida por la Administración en su uso (págs. 85-86). Parece lógico criticar, en este caso, la utilización del fundamento ambiental como coartada para amparar razones muchos más oscuras.

¹¹⁵⁷ ALVAREZ RENDUELES, hace ya más de veinte años, expuso una serie de argumentos a favor de la utilización de gravámenes sobre el consumo, sobre todo desde la perspectiva del gravamen del consumo selectivo. El citaba tres con carácter principal y uno, el último, de menor peso. Son los siguientes: "a) El impuesto como medida correctora para atender a los costes sociales de determinados consumos (las bebidas alcohólicas constituyen el ejemplo más socorrido). b) El impuesto sobre el consumo de determinados bienes como vehículo de asignación de determinados ingresos a determinados gastos (aquí es la gasolina el objeto de gravamen por excelencia). c) La utilización de los impuestos sobre determinados consumos como forma de racionamiento; alternativamente a los controles directos", en su obra *Valoración actual...*, ob. cit.

¹¹⁵⁸ En este sentido, GONZALEZ GARCIA, E.: "Los Impuestos Especiales", ob. cit., pág. 29; MARTINEZ LAFUENTE: "El Impuesto sobre el Petroleo y sus derivados y similares", ob. cit.,

planteamiento aparece superado por la importancia económica de la crisis del petróleo. Ésta ha ocasionado, dada la escasez de dicho producto, una elevación de los costes de la factura petrolífera. Esta circunstancia impone la necesidad de disminuir su consumo. Por ello, el fundamento de los costes sociales, como argumento justificador de una política restrictiva del consumo de los mismos, pasa a un segundo plano de importancia ante el coste económico de su importación. Esta situación exige una política de restricción de su consumo¹¹⁵⁹. En esta línea, también se apunta, creemos de modo muy interesante, la importancia de la imposición de un tributo en orden a motivar el desarrollo de otras fuentes de energía diferentes¹¹⁶⁰.

Finalmente, se ha apuntado razones, quizá, de menor relevancia, pero que no pueden ser desdeñadas, tales como la facilidad de gestión de los mismos¹¹⁶¹, el conservadurismo legislativo¹¹⁶² e, incluso, las posibilidades de intervención que la existencia de este tributo permite a la Administración¹¹⁶³.

pág. 639; ALEMANY SANCHEZ DE LEON, L.F.: "Los Impuestos Especiales...", ob. cit., págs. 248-249; MARQUEZ, A.: "Los Impuestos Especiales en el sistema tributario español", ob. cit., pág. 78; ALBIÑANA, C.: "Los Impuestos Especiales: su función socioeconómica", ob. cit., pág. 22.

¹¹⁵⁹ Vid. ALEMANY SANCHEZ DE LEON: *ibidem*, págs. 248-249. CRUZ MUÑOZ sitúa el tema con estas palabras: "los aumentos de precios del petróleo acaecidos en la última década han tenido también su faceta positiva, en el sentido de hacer consciente a todos de la escasez de recursos energéticos y de la necesidad, por tanto, de conservarlos...", "Aspectos económicos de la crisis del petróleo", en la obra colectiva *Estudios sobre los Impuestos Especiales*, IEF, Madrid, 1983, págs. 686-687. BERNECHEA dedica un epígrafe al análisis de este efecto de los precios: "Los precios al servicio del ahorro energético", en "Aprovisionamiento de productos petrolíferos", ob. cit., págs. 248-251, en el que se prevé la imposición, entre otros, de impuestos específicos sobre el consumo de combustible, entendido como energía en general en los casos en los que se superen determinados parámetros (pág. 250).

¹¹⁶⁰ Vid. GONZALEZ GARCIA, E.: "Los Impuestos Especiales", ob. cit., pág. 2029; CRUZ MUÑOZ: "Aspectos económicos de la crisis del petróleo", ob. cit., pág. 687; MARQUEZ, A.: "Los Impuestos Especiales en el sistema tributario español", ob. cit., pág. 78; ALEMANY SANCHEZ DE LEON: "Los Impuestos Especiales...", ob. cit., pág. 249.

¹¹⁶¹ En este sentido, *vid.* NAVAS VAZQUEZ, R.: "Los Impuestos Especiales", ob. cit., pág. 495; ENCABO, I.: "La imposición indirecta...", ob. cit., pág. 168.

¹¹⁶² En este sentido, *vid.* GONZALEZ GARCIA, E.: "Los impuestos especiales...", ob. cit., pág. 2036.

¹¹⁶³ En este sentido, el Profesor FERREIRO sostiene, en relación con el fundamento de estos impuestos, que no se puede descartar "las posibilidades que se le ofrecen a la administración para controlar la producción y circulación de los bienes gravados dentro de un procedimiento de

Todas las posiciones tienen su carga de razón. Todos los argumentos esgrimidos explican, al menos parcialmente, el fundamento del establecimiento de los impuestos especiales. Ahora bien, siempre existen razones principales y secundarias a la hora de explicar un fenómeno tan complejo como es éste. En esta tesitura, trataremos de dar nuestra particular visión de la fundamentación de los impuestos especiales, en general, y del IEH, en particular.

III.2.2.2.1.4. Posición personal.

El consumo de hidrocarburos, como ya se ha reiterado, ocasiona importantes costes sociales. Éstos se traducen, por un lado, y fundamentalmente, en una degradación ambiental que conlleva una pérdida de calidad de vida; por otro, en unos gastos para la Administración (política de reforestación, política ambiental, etc...). Ante esta realidad, el mandato constitucional de protección del medio exige la intervención pública. Ahora bien, ¿en qué dirección debe orientarse dicha intervención? La respuesta debe realizarse teniendo en cuenta que el tributo es el único instrumento de intervención de análisis.

Entendemos que el legislador debería orientar su intervención a la eliminación de los costes sociales; esto es, su actuación debe tratar de evitar la contaminación atmosférica. Desde esta óptica, los objetivos a perseguir serían variados, a saber: a) racionalización del consumo de las sustancias que originan el problema; b) incentivo de otras fuentes de energía nada o menos contaminantes; c) investigación tecnológica, dirigida a innovar procesos productivos o automóviles menos contaminantes. Estos objetivos son primordiales, ya que su consecución trae consigo la eliminación de la fuente del problema.

No obstante, puede ocurrir, y de hecho así ocurre, que las medidas adoptadas para alcanzar dichos objetivos no logren del todo la eliminación de los costes sociales originados por el consumo de hidrocarburos. En estos casos, la intervención pública debe orientarse a la adopción de medidas encaminadas a paliar los costes sociales. En este sentido, la actuación pública

gestión de estos tributos que determina una «especial» intervención administrativa en tales procesos", "Los impuestos especiales", ob. cit., pág. 566.

debe dirigirse a la realización de actividades que contrarresten los efectos negativos producidos por el consumo de hidrocarburos. Éstas se concretan en la realización de una política ambiental dirigida a restaurar el ambiente (política de reforestación, etc...) perturbado por el excesivo consumo de hidrocarburos, a prestar asistencia sanitaria adecuada a las personas que se vean afectadas por enfermedades relacionadas con dicha alteración del medio por dichas causas, así como a apoyar la investigación tecnológica en esta dirección.

Ciertamente, se puede propugnar acabar con los costes sociales prohibiendo el consumo de hidrocarburos. Pero, la medida es desproporcionada. Hoy día, si medimos las ventajas y desventajas que ocasiona el consumo de hidrocarburos, el resultado es favorable a su utilización. Actualmente, el petróleo y sus derivados son el motor de la civilización occidental. Por ello, la intervención pública debe orientarse a la reducción de los costes sociales provocados por el consumo de hidrocarburos; de modo que se haga compatible su utilización con la existencia de un ambiente saludable para todos.

En este sentido, el IEH aparece, *a priori*, con potencialidad para asumir este papel de instrumento jurídico con aptitud para preservar el medio. Éste, por una parte, desempeña una función recaudatoria. Desde esta perspectiva, el IEH vendría a compensar genéricamente los gastos sociales a los que se ve obligado a hacer frente el Estado para cumplir sus mandatos constitucionales, tanto los relacionados con el medio (art. 45 CE), como los conectados con el desarrollo económico a través de la construcción de red viaria (art. 40 CE). Por la otra, lleva a cabo una función de incentivo. Desde esta perspectiva, el IEH se dirige a incidir en los comportamientos, con la finalidad de racionalizar el consumo de hidrocarburos. Esta función la cumple a través de la sobreimposición del consumo de hidrocarburos.

En relación con ésta última función de incentivo, se ha alegado su escasa virtualidad, dada la rigidez de la demanda de los hidrocarburos¹¹⁶⁴. A esta crítica debe hacerse dos puntualizaciones. La primera: el objetivo es racionalizar el consumo a través de la desincentivación del consumo

¹¹⁶⁴ En este sentido, LUIS MATEO dice que se "puede plantear la duda, cuando menos, sobre si la finalidad última de tales impuestos es, efectivamente, la reducción del consumo, lo que parece dificultoso dada la rigidez de la demanda de tales bienes", "Análisis y crítica...", ob. cit., pág. 346.

excesivo de los hidrocarburos. En este sentido, hay que diferenciar el consumo de hidrocarburos realizado en el marco de una actividad económica, como el realizado en el marco de actividades de esparcimiento. En este último caso, la demanda es más elástica. Además su gravamen responde a exigencias de equidad, ya que los costes sociales originados tienen una justificación escasamente solidaria. La segunda, el consumo de hidrocarburos tiene, generalmente, una demanda rígida. No obstante, la función de desincentivación del consumo de hidrocarburos, si bien no es susceptible de alcanzar plenamente sus objetivos, coadyuva, por un lado, a la racionalización del mismo, evitando, así, su incremento desmesurado, así como de los costes sociales que de ello se deriva; por el otro, incentiva la investigación tecnológica, la utilización de fuentes de energía menos contaminantes¹¹⁶⁵. Todo ello, por el encarecimiento de la utilización de los hidrocarburos. Desde esta perspectiva, los objetivos de incentivación de consumos de energía menos contaminantes se alcanzan a través de la detracción de riqueza de los consumidores de dichos productos contaminantes.

El IEH, a nuestro entender, se dirige teóricamente tanto a una función de redistribución de costes entre los sujetos contaminadores, como a la realización de una función de incentivo de aquellos comportamientos más acordes con el medio.

La consecución de estos objetivos se conecta con la concreción del mandato ambiental vía deber de contribuir. El principio "quien contamina, paga" fundamenta el IEH. Su realización obedece a la materialización de los principios de igualdad real y de solidaridad en su vertiente equitativa. Esta articulación permite cumplir dichas funciones. Así, por una parte, previene los efectos negativos, anteponiéndose a los perjuicios ambientales, y por la otra, obtiene recursos monetarios con la finalidad de materializar la política ambiental.

¹¹⁶⁵ Vid. ALVAREZ RENDUELES,J.R.: *Valoración...*, ob. cit., págs. 193-196.

III.2.2.2.2. Naturaleza jurídica.

El consumo de hidrocarburos produce contaminación. Ésta provoca la intervención pública en su afán por preservar el medio. Esta intervención ocasiona unos gastos para la Administración que son siempre difícilmente mensurables, pero reales. A la luz de estos datos, LUIS MATEO dice que, si la finalidad de los impuestos especiales es la contribuir al gasto público y el principio de provocación de costes aparece como fundamento del tributo, quizá no se debería hablar de "impuestos extrafiscales *strictu sensu*"¹¹⁶⁶. En este sentido, el autor apunta el paralelismo de dichos impuestos con las tasas¹¹⁶⁷. A nuestro entender, no cabe hablar de tasas en el caso de los impuestos especiales. Y ésto por varias razones: en primer lugar y fundamentalmente, el hecho imponible del IEH no es la prestación de servicios de reforestación, de construcción de carreteras, etc..., sino el consumo de hidrocarburos; en segundo lugar, entre el consumo de hidrocarburos y la intervención administrativa no existe una relación directa, clara y precisa, sino que los gastos en los que se concreta la intervención administrativa no se dirigen, expresamente, a preservar el medio degradado por el consumo de hidrocarburos¹¹⁶⁸; en tercer lugar, el consumo de hidrocarburos, aunque contribuye, no origina, exclusivamente, la intervención en materia ambiental, sino que pasa a formar parte de *sus causas*. Hay que ser conscientes de que la contaminación tiene, en este caso, un origen difuso. En cuarto lugar, la calificación de los impuestos especiales como tasas con base en el criterio de provocación de costes nos parece insuficiente, ya que todos los tributos están provocados por la propia convivencia social del hombre, en el marco de un ente político.

Desechada la calificación del IEH como tasa, debemos orientar nuestro análisis hacia su consideración de impuesto. En nuestra opinión, nos

¹¹⁶⁶ LUIS MATEO: "Análisis y crítica...", ob. cit., pág. 346.

¹¹⁶⁷ *Ibidem*. Aquí, LUIS MATEO sigue a SIMON ACOSTA, E.: "Consideraciones acerca del canon...", ob. cit., pág. 607-610.

¹¹⁶⁸ FERNANDEZ JUNQUERA afirma que uno de los requisitos de las tasas es la "relación inmediata que se requiere entre el gasto de la Administración y la empresa contaminante, de tal forma que como ya he apuntado, si la empresa dejase de contaminar ya no habría lugar a la imposición de la tasa que habría perdido su fundamento", "¿Un impuesto municipal sobre actividades contaminantes?", ob. cit., pág. 1259.

encontramos ante un impuesto, ya que su exacción se independiza de cualquier intervención administrativa, aunque su fundamento venga determinado, en parte, por el incremento de los gastos para la Administración que el consumo de hidrocarburos origina. El IEH es un impuesto indirecto, real, objetivo, monofásico e instantáneos¹¹⁶⁹.

Su naturaleza impositiva la podemos complementar con la afirmación de que estamos ante un impuesto extrafiscal¹¹⁷⁰. Por lo menos en su formulación teórica, ya que con posterioridad tendremos ocasión de verificar esta afirmación en la realidad de la configuración jurídica del impuesto. En principio, y tal como hemos venido comentando, el IEH se fundamenta, al menos parcialmente, en el principio "quien contamina, paga". Su fundamento es la generación de costes sociales por el consumo de hidrocarburos. Parte de dichos coste sociales son costes ambientales. De ahí, nuestra afirmación de que el IEH se fundamenta parcialmente en el principio "quien contamina, paga". Del mismo modo, el principio de capacidad económica está presente en la articulación del impuesto, como corresponde a un principio constitucional.

Esta calificación se basa en los fundamentos esgrimidos en la propia Exposición de Motivos de la LIIEE. No obstante, esta naturaleza jurídica deberá ser ratificada en la articulación técnica del impuesto en cuestión, ya que puede ocurrir que ésta no se corresponda con aquélla. La comprobación de su naturaleza de impuesto extrafiscal exige el examen de la configuración jurídica del IEH.

III.2.2.2.3. Configuración jurídica del IEH.

1169 *Vid.* NAVAS VAZQUEZ,R.: "Los impuestos especiales", ob. cit., pág. 496.

1170 En este sentido, el Profesor NAVAS VAZQUEZ pone de manifiesto la ambigua naturaleza "de estas figuras como instrumentos de carácter tanto fiscal, para la consecución de recursos financieros, como extrafiscal, para la consecución de otros fines y objetivos públicos", ob. cit., pág. 495. En la misma línea de pensamiento, *vid.* CORTES,J.A.: "Los Impuestos Especiales y la imposición sobre el lujo", ob. cit., pág. 179; el autor dice que "no puede olvidarse ni su eficacia recaudatoria, ni que a su vez, a la hora de lograr aquellos objetivos extrafiscales que en ciertos casos pretenden, resultan más útiles y eficaces que otros medios de control y represión del consumo". Asimismo, OYARZABAL LECUONA,A.: "El Impuesto sobre el petróleo en los Estados miembros de la C.E.E.", ob. cit., pág. 1026.

III.2.2.2.3.1. Hecho imponible del IEH.

"Están sujetas a los impuestos especiales de fabricación, la fabricación e importación de los productos objetos de dichos impuestos dentro del ámbito territorial comunitario" (art. 5.1 LIIEE). Así, el IEH grava la fabricación e importación de hidrocarburos¹¹⁷¹. Ahora bien, la delimitación del hecho imponible del IEH exige traer a colación el artículo de la LIIEE en el que se determina el ámbito objetivo del IEH. Éste se vale de la Nomenclatura Combinada establecida por la Directiva 92/81/CEE (art. 46.1 LIE). El IEH se conforma en torno a los hidrocarburos¹¹⁷². Éstos "comprenden un número casi infinito de compuestos cuyo detallado sería casi imposible"¹¹⁷³. En la Exposición de Motivos se reconoce la ampliación, de forma notoria, del ámbito objetivo del IEH, debido a las necesidades de armonización a la directivas sobre la materia.

Además de todos aquellos productos considerados objetivamente hidrocarburos, se entienden incluidos en el ámbito objetivo del IEH todos aquellos "productos no comprendidos en el apartado anterior destinados a ser utilizados como carburantes, como aditivos para carburantes o para aumentar el volumen final de determinados carburantes" (art. 46.2 LIIEE), así como "aquellos hidrocarburos distintos de los contemplados en el apartado 1 de este artículo -a excepción del carbón, el lignito, la turba u otros hidrocarburos sólidos y el gas natural- destinados a ser utilizados como combustibles" (art. 46.3 LIIEE)¹¹⁷⁴.

¹¹⁷¹ No obstante, esta delimitación es incompleta. Hay que incluir como presupuesto de hecho, en algunos casos, la introducción en el ámbito territorial interno de productos objeto del los impuestos especiales, provenientes de otro país comunitario. *Vid.* FERREIRO, J.J.: "Los impuestos especiales", *ob. cit.*, pág. 568.

¹¹⁷² Sobre los productos sometidos al IEH, *vid.* HEREDERO SANZ, M.ªP.: "El nuevo ámbito del Impuesto sobre Hidrocarburos", *ob. cit.*, pág. 119.

¹¹⁷³ *ibidem*, pág. 95; la autora dice, al respecto, que "el interés de la industria se centra en unos productos determinados de gran interés tecnológico, bien porque constituyen fuentes de energía, bien porque son materia prima de al industria química o se trate de productos base para lubricantes", *ibidem*.

¹¹⁷⁴ Al respecto, HEREDERO SANZ dice que "Aun cuando la Directiva pretende gravar sólo los hidrocarburos utilizados como combustible o carburantes para motor ha incluido otros que pueden ser empleados como combustibles y otros que en la situación actual de la industria es evidente que no se emplean nunca pero la tecnología del petróleo ha experimentado tales cambios que es difícil prever la utilización concreta de un producto petrolífero análogo en el futuro. De este modo no parece lógico por razones económicas que un aceite base para

El legislador sujeta al IEH a los hidrocarburos recogidos en el artículo 46.1 LIIIEE, así como a todos aquellos productos no comprendidos en el apartado anterior que se empleen como carburante y como combustible (art. 46.2 y 3)¹¹⁷⁵. En un primer momento, podemos decir que se sujeta al impuesto todos aquellos productos, fundamentalmente hidrocarburos, destinados a la combustión. Esta configuración se acomoda perfectamente con el fundamento ambiental, ya que la combustión de los productos objeto del impuesto es la que origina el coste ambiental.

No obstante, se excluye del ámbito objetivo del IEH el carbón y el gas natural. La razón para excluir este último es la misma por la que no se grava el petróleo, esto es, por el hecho de que serán gravados sus derivados (metano, etano, propano y butano). Sin embargo, la exclusión del carbón no puede basarse en su escasa incidencia ambiental, ya que se trata de un producto cuyo consumo ocasiona graves perjuicios ambientales. Más bien, cabe hablar de otro tipo de razones distintas a la ambiental: a) protección de otras fuentes de energías con menor preferencia entre los consumidores; b) razones recaudatorias, al ser los hidrocarburos de más amplia difusión; c) razones de naturaleza económica: salvar la minería nacional¹¹⁷⁶. La existencia de costes ambientales como fundamento de la articulación de este impuesto quiebra. No se puede decir que el principio "quien contamina, paga" informe dicha exclusión del carbón del ámbito objetivo. La conexión del principio de igualdad tributaria y del principio antes citado demanda la inclusión del carbón en el ámbito objetivo del tributo, pero, como podemos constatar, el presupuesto de hecho del IEH está informado por otros principios jurídico-tributarios.

lubricantes, un aceite blanco o un hidrocarburo puro se utilicen como combustibles se utilicen en la situación actual de la industria del petróleo pero hay otros productos que no se han empleado como combustibles y sin embargo, en un momento determinado, si se presentan las circunstancias adecuadas del mercado y la tecnología, se puede producir un desvío de sus aplicaciones", *ibidem*, pág. 96.

¹¹⁷⁵ En este último caso, se refiere a los hidrocarburos, "a excepción del carbón, el lignito, la turba u otros hidrocarburos sólidos y el gas natural" -art. 46.3 LIE-. En este sentido, ALONSO GONZALEZ dice que "en realidad, la nueva configuración del impuesto se orienta a gravar todos los productos que puedan ser utilizados como carburantes o combustibles y destinados al consumo", "Comentario a la nueva Ley de Impuestos Especiales", ob. cit., pág. 38.

¹¹⁷⁶ En este sentido, *vid.* CORELLA AZNAREZ, I.: "La imposición sobre el petróleo...", ob. cit., pág. 836.

La vigencia del principio "quien contamina, paga" se proyecta en la selección de los productos cuyo consumo origina costes sociales. No obstante, dentro del ámbito objetivo del IEH se incluye a los "aditivos para carburantes" y a los productos utilizados para "aumentar el volumen final de determinados carburantes" (art. 46.2 LIIEE). Ciertamente, el legislador, en su afán por gravar todo producto destinado a ser utilizado como carburante, grava, también, los aditivos y aquéllos utilizados para aumentar el volumen final del carburante. En estos casos, no parece que el poder contaminador sea equiparable al del hidrocarburo; sin embargo, conformará la base imponible del IEH (art. 48 LIIEE), sobre la que aplicará el tipo de gravamen (art. 50 LIIEE).

El IEH recae sobre el consumo de los productos derivados del petróleo y asimilados que se utilicen mediante combustión, ya sea como combustible, ya sea como carburante¹¹⁷⁷. En este sentido, el principio "quien contamina, paga" informa el hecho imponible. El IEH recae sobre consumos contaminantes y consumo de dichos productos origina costes ambientales. El legislador trata de compensarlos con el establecimiento de un tributo sobre dichas situaciones provocadoras del perjuicio social. El IEH recae sobre la manifestación de fuerza económica que el consumidor demuestra, indirectamente, al adquirir el producto. Desde esta perspectiva, el IEH se ajusta a las exigencias del principio de capacidad económica. Éste salva la constitucionalidad del IEH. Del mismo modo, el principio de capacidad económica informa favorablemente la sobreimposición que se produce en estos casos sobre dichos productos, ya que si se tratase de productos de primera necesidad, esta articulación del IEH no se ajustaría a este principio.

Desde esta perspectiva, el objeto del tributo es el consumo. El consumo de hidrocarburos supone la realización de un gasto. Éste constituye el hecho de la realidad de trascendencia económica sobre el que recae el tributo en cuestión.

El hecho imponible consiste en la fabricación de los productos objeto del impuesto (art. 5.1 LIIEE), pero "La fabricación de productos objeto de impuestos especiales de fabricación se realizará en fábricas, en régimen suspensivo" (art. 15 LIIEE). Esta circunstancia significa, al decir de NAVAS

¹¹⁷⁷ NAVAS VAZQUEZ,R.: "Los impuestos especiales", ob. cit., pág. 503. Asimismo, HEREDERO SANZ,M.ºP.: "El nuevo ámbito...", ob. cit., pág. 96; ALONSO GONZALEZ,L.M.: "Comentarios a la nueva Ley de Impuestos Especiales", ob. cit., pág. 38.

VAZQUEZ, "que, aunque el hecho imponible consista en la fabricación o la importación, la relevancia jurídica de esas operaciones no se verifica hasta que tenga lugar el devengo o perfeccionamiento del hecho imponible, que ocurre en un momento posterior cuando los bienes entran ya en los circuitos comerciales"¹¹⁷⁸.

III.2.2.2.3.2. Supuestos de no sujeción.

En la delimitación del aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible del IEH presenta un notable interés el análisis de los supuestos de no sujeción, tanto los previstos de modo general para los distintos impuestos especiales, como los establecidos de modo particular en el IEH. El artículo 6.1 LIIEE afirma que no están sujetas al impuesto "Las pérdidas inherentes a la naturaleza de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, acaecidas en régimen suspensivos durante los procesos de fabricación, transformación, almacenamiento y transporte, siempre que, de acuerdo con las normas que reglamentariamente se establezcan, no excedan de los porcentajes fijados y se cumplan las condiciones establecidas al efecto". Igualmente, no se sujetan a los impuestos especiales, "Las pérdidas de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, acaecidas en régimen suspensivo, por caso fortuito o de fuerza mayor, cuando no excedan de los porcentajes que se fijen reglamentariamente o, cuando excediendo de los mismos, se haya probado su existencia ante la Administración tributaria por cualquiera de los medios de pruebas admisibles en derecho" (art. 6.2 LIIEE). Estos supuestos de no sujeción, basados en el régimen suspensivo, se avienen bien con la articulación técnica del tributo, ya que si bien se ha realizado el hecho imponible, no se ha producido el devengo y, por tanto, no es exigible el impuesto (art. 6.2 LIIEE). Podría pensarse que el fundamento de estos preceptos es la no producción de los costes ambientales, al no haberse producido el consumo. Sin embargo, esta idea hay que rechazarla, ya que el régimen suspensivo se extiende, exclusivamente, a la salida de los productos objeto de los impuestos especiales de fábrica o depósito fiscal cuando se destinen: "a) Directamente a otras fábricas, depósitos fiscales o a la exportación. b) A la fabricación de productos que no sean objeto de los

¹¹⁷⁸ "Los impuestos especiales", ob. cit., pág. 499. En este sentido, cfr. FERREIRO,J.J.: "Los impuestos especiales", ob. cit., págs. 570 y 572.

impuestos especiales de fabricación con destino a la exportación, siempre que se cumplan las condiciones que reglamentariamente se establezcan" (art. 7.1 LIIIE). Por ello, fuera de estos casos, esto es, fuera de la salida de fábrica o depósito fiscal en régimen suspensivo, la producción de dichos supuestos de hecho da lugar a la sujeción a los impuestos especiales.

Otro supuesto de no sujeción se contempla en los supuestos de devengo del tributo (art. 7.10 LIIIE). Éste se refiere a la consideración de que no se ha devengado los impuestos especiales en aquellos casos en los que los productos salgan de fábrica o depósito fiscal, fuera del régimen suspensivo, si no se han entregado al destinatario, total o parcialmente, por causas ajenas al depositario autorizado expedidor. En estos casos, los productos se pueden introducir en sus establecimientos de salida. El fundamento ambiental: no realización del consumo, se impone a la articulación del hecho imponible, ya que se ha producido, genéricamente, el devengo del impuesto: salida del producto de la fábrica o depósito fiscal fuera del régimen suspensivo.

Dentro del IEH se prevé un único supuesto de no sujeción. Este aparece en el artículo 47 LIIIE: "No estará sujeta al impuesto la fabricación de hidrocarburos, utilizados como combustibles en los procesos de fabricación de hidrocarburos, en el mismo establecimiento en que se han obtenido". La no sujeción se ajusta, plenamente, a la configuración del hecho imponible: el producto no sale de la fábrica, por tanto, no se realiza el devengo del impuesto (art. 7.1 LIIIE). En consecuencia, la obligación tributaria no nace. Ahora bien, la utilización de hidrocarburos en los procesos de fabricación de hidrocarburos, aunque aquéllos se hayan producidos en la fábrica, provoca costes ambientales. En este sentido, el legislador prescinde de los fundamentos del tributo por razones de articulación técnica del mismo.

III.2.2.2.3.3. Supuestos de exención.

En relación con la regulación jurídica de los impuestos especiales se contemplan, fundamentalmente, exenciones subjetivas. En este sentido, se declara exenta la fabricación o importación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación que se destinen a su entrega, en el marco de relaciones diplomáticas, a organizaciones internacionales y a las fuerzas armadas de cualquier Estado de la OTAN, distinto de España (art. 9.1 a,b,c,d LIIIE). Ciertamente, no podemos decir que el afán del legislador a la hora de

articular dichos supuestos de exención haya sido el de acomodarse a los criterios aducidos en la Exposición de Motivos como fundamento del tributo. La realización de dichos supuestos no excluye la producción de los costes sociales; de ahí su injustificada exclusión de la sujeción desde la perspectiva de los fundamentos del tributo. Su justificación se concreta en las exigencias de las relaciones internacionales.

También se contemplan exenciones objetivas. Son las referidas al avituallamiento de buques y aeronaves, excluidas la navegación o aviación privada de recreo (art. 9.1 e y f LIIEE). En estos casos, se entiende que el consumo de hidrocarburos se realiza en espacio aéreo o aguas internacionales. Lo cual denota una escasa atención al problema ambiental como problema global.

Por su parte, en el Capítulo VII LIIEE, donde se regula jurídicamente el IEH, se establecen otros supuestos de exención (art. 51 LIIEE). De éstos, es destacable la exención de la fabricación e importación de aquellos productos a los que le sean aplicables los tipos de la tarifa 2ª (art. 50.1 LIIEE) (alquitranes de hulla, benzoles, aceites de cresota, etc...) siempre que "se destinen a ser utilizados en usos distintos a los de carburante o combustible" (art. 51.1 LIIEE). Este supuesto se ajusta al fundamento ambiental, ya que dichos productos no serán objeto de combustión.

De otra parte, se contempla un conjunto de exenciones caracterizadas por realizarse el supuesto mientras el producto se encuentra en régimen suspensivo (art. 51.2 LIIEE). Podemos destacar, por su relación con el tema, la exención de "La producción de electricidad y a la cogeneración e electricidad y de calor" (art. 51.1 liiee). Ciertamente, el hecho imponible no se ha perfeccionado, aunque exista consumo de hidrocarburos. En este caso, el coste de la electricidad no se verá incrementado por los costes ambientales que producen su generación mediante el empleo de hidrocarburos. Esta circunstancia no se ajusta a una política global de preservación del medio a través de la imputación de los costes ambientales generados por las fuentes de energía. En contra, se puede alegar el hecho de que la electricidad es un bien muy extendido y básico para el consumo de las economías domésticas. No obstante, en este caso, se puede arbitrar medidas como la reducción de la tarifa eléctrica en los casos de menor poder adquisitivo, o consumo racional. Nos queda por comentar la articulación de un mínimo exento en los casos de importación de carburantes. Éste se refiere al producto contenido en los

depósitos de los automóviles de turismo o de los vehículos automóviles industriales, o bien en depósitos especiales, hasta un máximo de 10 o 200 litros, respectivamente (art. 51.3 y 4 LIIIE).

Muy positiva es la exención de los aceites usados utilizados como combustibles (art. 51.6 LIIIE)¹¹⁷⁹. Esta exención incentivará el reciclaje de los aceites usados. Estamos ante una exención objetiva extrafiscal. En la utilización de una serie de productos (bioetanol, metanol, aceites vegetales) caracterizados por su origen agrícola, así como aquellos productos objeto del impuesto que hayan sido devueltos a fábrica por el hecho de que accidentalmente hayan sido mezclados con otros o contaminados, siempre que "se destinen a su uso como carburante, directamente o mezclados con carburantes convencionales, en el campo de los productos innovadores para el desarrollo tecnológico de productos menos contaminantes" (art. 51.7 LIIIE)¹¹⁸⁰. El legislador va progresivamente incorporando las exigencias ambientales vía exenciones. En su propósito se encuentra incentivar comportamientos acordes con el medio.

III.2.2.2.3.4. El régimen de las devoluciones.

El artículo 10 LIIIE prevé el régimen de las devoluciones del importe soportado, vía incremento de los precios, por los obligados tributarios en determinados casos. Así se contempla la devolución de los impuestos especiales de fabricación a "Los exportadores de productos objeto de estos impuestos" (art. 10.1 a) LIIIE). Al no producirse el consumo en el país de fabricación no se grava el mismo. Por contra se grava la importación de dichos productos. Esta formulación jurídica se ajusta al fundamento ambiental del tributo. Igualmente, se establece la devolución del impuesto pagado en los casos de la exportación de productos que no estén incluidos en su ámbito objetivo, pero que los contenga (art. 10.1 a) LIIIE). La reflexión es similar a la realizada anteriormente.

¹¹⁷⁹ Introducido por el artículo 19 de la Ley 42/1994, de Medidas Fiscales (BOE de 31 de diciembre de 1994).

¹¹⁸⁰ *Ibidem*.

Finalmente, el último caso sobre el que vamos a reflexionar es el relativo a la devolución de las cuotas soportadas por los exportadores de productos que en sus procesos de producción hubiesen consumido, directa o indirectamente, productos objeto del impuesto, salvo que los mismos hubiesen sido empleados como carburantes o combustible (art. 10.1 b) LIIEE). Ciertamente, se puede hablar de un supuesto plenamente coherente con el fundamento ambiental. Si no se produce la combustión de los hidrocarburos no se provocan los costes ambientales. En la configuración jurídica de los impuestos especiales existe un intento por parte del legislador de no incidir económicamente con el impuesto sobre aquellos supuestos en los que, al final, no se produce la combustión del hidrocarburo. Esta circunstancia es ajustada al fundamento ambiental del tributo, así como al principio "quien contamina, paga". En estos casos podemos hablar de exenciones técnicas.

A la hora de formular jurídicamente el IEH contempla supuestos de devoluciones referidos concretamente al mismo. Así, se reconoce el derecho a la devolución de las cuotas satisfechas en los casos de "consumo, directo o indirecto, de productos objeto del impuesto a los que sean de aplicación los tipos establecidos en su tarifa 1ª, en usos distintos a los de combustible y carburante por los titulares de explotaciones industriales" (art. 52. a) LIIEE). Este supuesto exige la misma reflexión realizada anteriormente. Dentro de este régimen de devoluciones articuladas en el marco del IEH, tiene, en nuestra opinión, una gran importancia el supuesto de devolución de las cuotas satisfechas por el impuesto en los casos de "La utilización de productos objeto del impuesto en proyecto piloto para el desarrollo tecnológico de productos menos contaminantes, en particular, de los combustibles y carburantes obtenidos a partir de recursos renovables" (art. 52 c) LIIEE). Este supuesto de devolución debe ser destacado. Se dirige a incentivar aquellas actividades dirigidas a preservar el medio; en este caso, la innovación tecnológica de productos menos contaminantes. El legislador muestra una verdadera preocupación por el fundamento del tributo. Así, trata de no encarecer la realización de actividades acordes con la preservación del medio. Esta exención denota la creciente importancia de la protección del medio a la hora de configurar el IEH¹¹⁸¹.

1181 Vid. PATRIZII,V.: "Armonizzazione fiscale e politica ambientale", ob. cit., pág. 46.

III.2.2.2.3.5. *El contribuyente.*

El artículo 8 LIIEE determina quienes son los sujetos pasivos y responsables de los impuestos especiales. En los casos en los que el hecho imponible viene determinado por la fabricación de los productos objeto de este tributo, el contribuyente será el depositario autorizado; esto es, el fabricante y el titular del depósito fiscal (art. 8.1 a) LIIEE). Esta caracterización permite afirmar que lo que se grava, más que su fabricación como afirma su hecho imponible (art. 5 LIIEE), es su puesta al consumo, ya que el depositario autorizado es aquel sujeto que tiene en poder los productos objeto del tributo depositados. En el caso de que el hecho imponible venga determinado por una importación, el contribuyente es la persona obligada "al pago de la renta aduanera" (art. 8.1 b) LIIEE).

Ciertamente, dichos contribuyentes no son ni los que realizan la actividad contaminante, ni los que reflejan la capacidad económica sobre la que recae el tributo. Por tanto, su gravamen no se justifica desde la perspectiva del principio "quien contamina, paga". Igualmente, los sujetos que denotan la capacidad económica -gasto- son los consumidores. Esta contradicción se supera a través del mecanismo de la repercusión legal. Los contribuyentes tienen la obligación de "repercutir el importe de las cuotas devengadas sobre los adquirentes de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación", y los adquirentes están obligados a soportarla (art. 14.1 LIIEE). Este mecanismo jurídico es básico en la articulación de los impuestos especiales, ya que permite la coherencia de la articulación técnica del tributo con los principios de justicia tributaria que legitiman su establecimiento.

El mecanismo de la repercusión permite que el gravamen recaiga sobre aquel que revela la riqueza imponible. Igualmente, son los sujetos que originan los costes ambientales quien deben compensarlos. Este objetivo se alcanza mediante la repercusión de la cuota del impuesto especial sobre aquellos que consumen los productos objeto del tributo, dando lugar a la producción de los costes sociales.

III.2.2.2.3.6. *Los elementos de cuantificación del IEH.*

El IEH grava la fabricación y la importación de hidrocarburos, con las salvedades expresadas al analizar el ámbito objetivo. En coherencia con ello, la base imponible viene configurada por la cantidad de dicho producto que se ha fabricado o importado, expresada mediante una magnitud física. En este sentido, "La base del impuesto estará constituida por el volumen de productos objeto del impuesto, expresados en miles de litros a la temperatura de 15º C. Sin embargo, para aquellos productos cuyo tipo impositivo se establece por referencia a unidades de peso o energía, la base estará constituida por el peso del producto expresado en toneladas métricas, o por su poder energético expresado en gigajulios (GJ)" (art. 48.1 LIIIE). Así, las gasolinas, gasóleos y querosenos aparecen medidos en litros; los fuelóleos y los gases licuados del petróleo por toneladas; los metanos por gigajulio, etc... (art. 50.1 LIIIE).

En este sentido, la racionalidad aplicada por el legislador a la hora de definir el presupuesto de hecho del IEH la mantiene al configurar la base imponible de éste. De este modo, si el principio "quien contamina, paga" informa el hecho imponible a través de la selección de los productos objeto del impuesto, éste debe proyectarse, igualmente, sobre la base imponible, ya que ésta es una proyección cuantitativa del hecho imponible. En este sentido, la base imponible cuantifica el aspecto material del hecho imponible. Sin embargo, esta afirmación exige ser matizada.

La base imponible cuantifica el aspecto material del hecho imponible. Ésto supone una proyección del principio "quien contamina, paga", pero no en toda su dimensión. El principio "quien contamina, paga" se concreta en la definición del hecho imponible seleccionando los productos sujetos al impuesto. Ahora bien, su selección es genérica: son productos contaminantes, pero éstos lo son en distinto grado e intensidad. Sin embargo, dentro del hecho imponible quedan subsumidos, de modo genérico, los hidrocarburos, sin más distinción en virtud de su carga contaminante. Esta diferenciación supondría una mayor acomodación al principio "quien contamina, paga". A la hora de configurar la base imponible ésta cuantifica, sin más, el producto en cuestión, sin más diferenciación en orden a su carga contaminante. Esta circunstancia merma su capacidad de configurarse como un tributo ambiental, ya que su formulación jurídico-técnica es muy

rudimentaria. Esta construcción jurídica aleja al IEH de las funciones de redistribución de costes ambientales y de incentivación propias de la tributación ambiental, acercándolo a una mera función recaudatoria¹¹⁸².

Este problema puede solventarse a través de la aplicación de los tipos de gravámenes en función de la carga contaminante del producto, aunque sea cuantificada de modo genérico, sin entrar en una descomposición de los elementos contaminantes de aquél. Esta solución no alcanza la perfección técnica de la apuntada *supra* en relación con el gravamen de los productos en virtud de los costes sociales originados por los distintos consumos, pero se aproxima al gravar a los productos en virtud de sus características contaminantes determinadas genéricamente. Nos compete ahora analizar cuál ha sido la solución dada por el legislador a la hora de configurar jurídicamente los tipos de gravámenes.

El legislador a la hora de establecer el tipo de gravamen distingue entre los distintos hidrocarburos. Esta circunstancia facilita la pretensión de aplicar un tipo de gravamen sobre cada producto en virtud de sus características contaminantes. No obstante, el legislador, si bien parte de esta idea, a la hora de establecer los tipos impositivos lo hace siguiendo criterios dispares. Así, éstos responden a las exigencias de distintos principios jurídicos y de exigencias económicas. Los ejemplos son variados. Vamos a estudiarlos.

El primer ejemplo es el de las gasolinas con o sin plomo (art. 50.1 Tarifa 1ª, Epígrafe 1.1. y 1.2 LIIEE). La diferenciación entre ambas modalidades, casi idéntica, de hidrocarburos se realiza en virtud de su composición. Además, el criterio de distinción es un componente degradante: el plomo. La aplicación de un tipo de gravamen superior en el caso de la gasolina con plomo supone una proyección del principio "quien contamina, paga". Así, a las gasolinas con plomo (art. 50.1, tarifa 1ª, Epígrafe 1.1. LIIEE) se le aplica el tipo de gravamen de 62.600 ptas. por mil litros; mientras que a las gasolinas sin plomo (Epígrafe. 1.2) se le aplica un tipo de gravamen de 57.500 ptas. por mil litros. Esta determinada conformación del elemento de cuantificación produce una incentivación de la gasolina sin plomo.

¹¹⁸² En este sentido, el Informe de la OCDE: *La fiscalidad y el medio ambiente...*, ob. cit., dice que "El sistemático gravamen de los combustibles en función de sus características relacionadas con el medioambiente es una idea relativamente reciente", (pág. 47).

Estamos ante dos productos similares. La única diferencia viene determinada por la presencia o no del plomo en su composición. Ahora bien, este componente genera importantes costes ambientales. Por ello, el tipo incrementado en el caso de la gasolina con plomo se dirige a compensar los costes que su utilización origina. La mayor cuota a la que da lugar en este caso no se justifica en virtud del principio de capacidad económica, ya que en ambos casos el consumidor demuestra la misma capacidad económica, sino que, a nuestro entender, se justifica en el principio "quien contamina, paga", el cual impone un mayor gravamen en estos casos. El principio de capacidad económica queda salvado, ya que el consumo es una manifestación de fuerza económica, que alude a la posesión de capacidad económica por parte del contribuyentes.

El segundo ejemplo viene referido a la aplicación a una misma modalidad de hidrocarburos de diferentes tipos de gravámenes en función de la utilización que del producto se realice. Así, se pueden observar los distintos tipos impositivos que recaen sobre los gasóleos, según se destinen éstos "para uso general" o para la realización de actividades agrícolas, ganaderas, etc... En el primer caso, el tipo de gravamen es de "41.700 pts. por mil litros" (50.1, Tarifa 1ª, Epígrafe 1.3. LIIEE); mientras que en el segundo caso, el tipo de gravamen es de "12.200 pts. por mil litros" (Epígrafe 1.4). Ciertamente, se da un trato favorable a las actividades económicas citadas, ya que la discriminación que opera el tipo de gravamen no se justifica en una distinta provocación de costes sociales por parte de dichos productos, que son idénticos, sino en la protección de determinadas actividades económicas que el legislador considera susceptibles de protección. Dicha diferenciación no se justifica en el principio "quien contamina, paga". Ésto evidencia el hecho de que a la hora de configurar el IEH se tiene en cuenta principios y criterios socio-económicos, amparados constitucionalmente, distintos al principio "quien contamina, paga".

Estas mismas apreciaciones pueden realizarse en el caso del gas licuado de petróleo. Así, al gas licuado de petróleo "para uso general" se le aplica un tipo de 123.000 pts. por tonelada, al empleado "como carburante en vehículos automóviles de servicio público" 8.900 pts. por tonelada, mientras que al destinado "a usos distintos a los de carburante" un tipo de 1.140 pts. por tonelada (art. 50.1 tarifa 1ª, Epígrafes 1.6., 1.7., 1.7., respectivamente, LIIEE). También ocurre con el queroseno (art. 50.1 tarifa 1ª, Epígrafes 1.11., 1.12. LIIEE) y el metano (art. 50.1 tarifa 1ª, Epígrafes 1.9., 1.10., LIIEE). Concretamente, en el

caso del gas licuado de petróleo destinado a usos distintos a los de carburante, el tipo de gravamen es muy bajo: 1.140 pts. por tonelada. La explicación se debe, a nuestro entender, al hecho de que estamos ante un producto de amplio consumo y básico en las economías domésticas. En este caso, el principio de capacidad económica impone la cuantificación de dicho tipo de gravamen.

Los tipos de gravámenes aplicables a los productos comprendidos en los apartados 2 y 3 del artículo 46 LIIIEE serán los "correspondientes a aquellos hidrocarburos comprendidos en la tarifa 1ª del impuesto cuya capacidad de utilización resulte equivalente..." (art. 50.2 LIIIEE). En este caso, se están equiparando productos distintos a los definidos en el ámbito objetivo como hidrocarburos (aditivos para carburantes, aditivos para aumentar el volumen final de determinados carburantes...) con éstos, ya que a ambos se les va a aplicar el mismo tipo de gravamen. Esta circunstancia da lugar a una vulneración del fundamento ambiental del tributo y del principio "quien contamina, paga", ya que el criterio de asimilación no es su similar poder contaminante, sino la capacidad de utilización equivalente.

Hasta el momento, hemos analizado el esquema de tipos de gravámenes establecido en la LIIIEE en virtud de su aplicación a productos similares. Ahora queremos realizar dicho estudio de modo comparativo; esto es, en función de los distintos tipos de gravámenes aplicados a los distintos productos. Así, es notoria la distinción que se produce entre el nivel de los tipos aplicables a las gasolinas y el aplicado a los gasóleos. Sin entrar en profundizaciones la diferencia de 15.800 pts. por mil litros de diferencia mínima se justifica, no en el principio "quien contamina, paga", sino en la protección de determinados sectores económicos. También entra en juego el principio de capacidad económica. El consumo de gasóleo denota, generalmente, menos capacidad económica que el consumo de gasolina, ya que el primer consumo se desarrolla en el marco de una actividad económica, mientras que en el segundo caso se desarrolla, principalmente, en el marco de una actividad relacionada con el ocio¹¹⁸³.

¹¹⁸³ En este sentido, aunque referidos, en su mayor parte, a antiguas regulaciones de dicho impuesto, *vid.* GONZALEZ GARCIA, E.: "Los impuestos especiales...", *ob. cit.*, págs. 2058-2059; BERNACHEA: "Aprovisionamiento...", *ob. cit.*; el autor dice que "Las tarifas, elaboradas con un criterio consistente en gravar más acusadamente aquellos usos menos útiles desde un punto de vista social y económico (es decir, gasolinas), minimizando el impuesto en aquellos otros cuya repercusión incide sobre todo los grupos sociales al afectar a los precios de todas las mercancías

Los tipos impositivos son proporcionales. La justificación puede ser variada¹¹⁸⁴. A nuestro entender, existen varias razones: su larga tradición histórica y recaudatoria, así como su no adaptación plena al principio de capacidad económica. Estas circunstancias llevan al legislador a establecer un tipo sencillo de aplicar y que le garantiza unos ingresos seguros. De otra parte, la articulación técnica del IEH dificulta el establecimiento de un impuesto progresivo, ya que la base imponible cuantifica las unidades físicas de producto sin más consideración acerca de su carácter contaminador.

Finalmente, hay que reparar en un dato de gran importancia que hemos pasado inadvertido. Se refiere al criterio de determinación de los elementos de cuantificación del IEH. Con arreglo a qué criterio se determina que el tipo que grava la gasolina con plomo es de 62.600 ptas. por mil litros y no 500.000 ptas. por mil litros. En este sentido, no existe un criterio exacto. Los tipos de gravámenes son fijados discrecionalmente por el legislador, dentro de los márgenes dibujados por los principios de justicia tributaria, establecidos constitucionalmente. Ahora bien, en relación con el tema propio de nuestro estudio, ¿cómo se determina el importe de un gravamen fundado en el principio "quien contamina, paga"? La solución debe comenzar por la determinación de los costes ambientales ocasionados por el hecho o situación sujeta al tributo, ya que el tributo se establece con la pretensión de asignar los costes sociales producidos entre los provocadores del mismo. Esta cuantificación es harto difícil¹¹⁸⁵. Además, ésta se complica si tenemos en cuenta que el tributo tiene también otra función como la de incentivar o desincentivar comportamientos. Y, finalmente, las exigencias del principio "quien contamina, paga" deben acomodarse a las de otros principios de justicia tributaria. Todo ello hace que se pueda funcionar por aproximación, pero nunca con absoluta certeza. Además, la determinación cuantitativa del principio "quien contamina, paga" debe tener en cuenta dichos criterios en su afán por ajustarse a las exigencias constitucionales.

en general (gas-oil y fuel-oil para usos industriales)", pág. 236. En relación con la fiscalidad de los productos petrolíferos en Francia *vid.* TREMEAU: "La fiscalidad...", *ob. cit.*, pág. 628.

1184 ALEMANY considera que "los tipos impositivos de los impuestos especiales suelen ser fijos por razones muy diversas (motivos históricos, facilidad de aplicación, necesidad de disimular la relación real entre el impuesto y el precio, y, por último, como medio eficaz de reprimir consumos determinados).", "Los impuestos especiales...", *ob. cit.*, pág. 247.

1185 ALVAREZ RENDUELES, J.R.: *Valoración...*, *ob. cit.*, pág. 181

En último término, es preciso hacer mención a la utilización del IEH para llevar a cabo una política de preservación del medio preventiva¹¹⁸⁶. Desde esta perspectiva, el tributo se encamina a la racionalización del consumo de hidrocarburos, a la incentivación de otras fuentes de energía menos contaminantes, etc... La consecución de estos objetivos se conecta directamente a la determinación de los tipos impositivos¹¹⁸⁷. Su cuantía revelará su mayor o menor capacidad incentivadora¹¹⁸⁸. Esta circunstancia pone de manifiesto la falta de neutralidad de estos tributos¹¹⁸⁹, aunque ello debe valorarse positivamente. No obstante, ALVAREZ RENDUELES dice que "los gravámenes que se encaminan a evitar los costes sociales imponen un carga tributaria de alguna importancia sobre los consumidores que hacen un uso moderado del bien gravado"¹¹⁹⁰. Ante esta crítica, hay que ser consciente de que el IEH no sólo cumple una función incentivadora, dirigida a racionalizar el consumo, sino que, y fundamentalmente, lleva a cabo una redistribución de costes entre los sujetos provocadores de los costes ambientales.

La carga impositiva en la que se concreta el IEH se determina por la proyección de distintos principios jurídicos: "quien contamina, paga", capacidad económica, incluso el principio de solidaridad a la hora de tener en cuenta las condiciones socio-económicas del sector sobre el que va a proyectarse el gravamen. Lo cierto es que en determinados casos el gravamen

1186 En opinión de ROSEMBUJ los impuestos ambientales tienen una "limitada orientación ambiental", *Los tributos y la protección del medio ambiente*, Marcial Pons, Madrid, 1995, ob. cit., pág. 138.

1187 En este sentido, PATRIZII señala que frecuentemente el principal medio de llevar a cabo una política ambiental es a través de una modificación de los precios relativos de los diversos productos energéticos, con la finalidad de alcanzar una modificación de los comportamientos, "Armonizzazione fiscale...", ob. cit., pág. 48.

1188 Así, *vid.* BAENA AGUILAR, A.: "Protección impositiva y medio ambiente", ob. cit., pág. 19.

1189 *Vid.* PUERTO CELA, M.: "Influencia del precio de la gasolina en el consumo de la misma y en la demanda de automóviles de turismo", *HPE*, núm. 45/1977, págs. 13 y ss. Por contra, para CORELLA AZNAREZ "La falta de neutralidad de la fiscalidad de la energía estuvo apoyada fundamentalmente en razones recaudadoras", "La imposición...", ob. cit., pág. 836.

1190 *Valoración...*, ob. cit., pág. 181. Asimismo, *vid.* CRUZ MUÑOZ: "Aspectos económicos...", ob. cit., pág. 687; ALEMANY SANCHEZ DE LEON: "Los impuestos especiales", ob. cit., pág. 246.

del IEH se determina, principalmente, en función del principio "quien contamina, paga". En estos casos, la cuantía se dimensiona en virtud de la carga contaminante del producto en cuestión, aunque sea genérica. Y esto tiene un extraordinario valor, ya que la fuerza económica demostrada con el gasto se va a gravar de modo muy superior a lo que se hace en condiciones generales -IVA- por los perjuicios ambientales que dicho consumo provoca.

III.2.2.3.- Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transportes.

III.2.2.3.1. Fundamento del IEDMT.

La Ley 38/1992, de Impuestos Especiales establece, junto a los impuestos especiales de fabricación, el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transportes. Este impuesto supone una novedad en el sistema tributario español¹¹⁹¹. El origen de esta figura impositiva se encuentra, según nos dice la propia Exposición de Motivos, en las exigencias comunitarias de armonización del IVA. Ésta impuso la supresión de los tipos incrementados del IVA (28%). Esta circunstancia supone la sujeción de determinados vehículos y medios de transportes al tipo medio general establecido por la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido -15%-¹¹⁹², lo cual implica una pérdida de recaudación en 13 puntos porcentuales¹¹⁹³. Ante esta situación, nos dice la Exposición de Motivos LIIEE que se ha considerado adecuado establecer este impuesto. Las razones alegadas son tres: a) satisfacer "las condiciones exigidas a nivel comunitario"; b) compensar "las pérdidas de recaudación que lleva consigo la desaparición del tipo incrementado" en el IVA; c) compensar "los costes sociales que su utilización comporta en materia de sanidad, circulación viaria y medio ambiente".

¹¹⁹¹ Exposición de Motivos de la Ley 38/1992. En la doctrina, remarca esta situación YEBRA MARTUL-ORTEGA; "Cuestiones en torno al Impuesto Especial...", ob. cit., pág. 601.

¹¹⁹² BOE de 29 de diciembre.

¹¹⁹³ El art. 29.1. de la Ley 30/1985, de 2 de agosto del IVA establecía que "Se aplicará el tipo del 28 por 100 a las operaciones que tengan por objeto entregas, arrendamientos o importaciones de los bienes siguientes:

1.º Vehículos accionados a motor para circular por carretera".

Ante estas razones, debemos realizar las siguientes precisiones: en primer lugar, el establecimiento del IEDMT no responde a ninguna exigencia comunitaria¹¹⁹⁴. De la lectura de la Exposición de Motivos parece deducirse el hecho de que el proceso armonizador demanda el establecimiento del IEDMT. Sin embargo, una lectura detenida revela que las exigencias de armonización vienen referidas al IVA y no al IEDMT. Éste vendría a compensar la pérdida de recaudación que las exigencias de armonización del IVA provocan en las arcas del Tesoro público.

En segundo lugar, la desaparición del tipo incrementado del IVA supone una reducción de las cantidades recaudadas por consumo de vehículos. Esta circunstancia es alegada por el legislador y parece convincente. En tercer lugar, la utilización de determinados medios de transportes ocasiona costes sociales (sanitarios, infraestructuras, ambiente, etc...). Además, según nos dice la Exposición de Motivos, para el legislador tributario "La sujeción de determinados vehículos y medios de transportes a dicho tipo incrementado no respondía exclusivamente al gravamen de la capacidad contributiva puesta de manifiesto en su adquisición, sino a la consideración adicional de las implicaciones de su uso en la producción de costes sociales específicos en el ámbito de la sanidad, las infraestructuras o el medio ambiente"¹¹⁹⁵. Por ello, tras la reducción del tipo incrementado del IVA, el legislador entiende que los costes sociales quedan sin compensar. De ahí la articulación del IEDMT. Desde esta perspectiva, el fundamento del IEDMT es la compensación de los costes sociales que el uso de determinados medios de transportes provoca. Éstos se concretan en los gastos sanitarios que ocasionan los

¹¹⁹⁴ Así, ALONSO GONZALEZ, L.M.: "Comentarios a la nueva Ley de Impuestos Especiales", ob. cit., pág. 40; YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: "Cuestiones en torno al Impuesto...", ob. cit., pág. 609 y 636. En este sentido, ALONSO GONZALEZ sostiene que el IEDMT se encuentra "desligado de todo proceso armonizador", *ibidem*; mientras que YEBRA dice que es "un tributo interno", *ibidem*, pág. 636.

¹¹⁹⁵ En contra, RUIZ-BEATO, J.: "Consideraciones en torno al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y los Vehículos Automóviles", *Impuesto*, 1993-I; el autor dice que "El tipo incrementado del Impuesto sobre el Valor Añadido respondía exclusivamente a la idea de gravar la capacidad contributiva puesta de manifiesto en la adquisición de un vehículo y más exactamente -...-, a que el vehículo fue el ejemplo o presupuesto paradigmático del antiguo Impuesto sobre el Lujo. Los costes sociales específicos en el ámbito de la sanidad, las infraestructuras o el medio ambiente que, según la Exposición de Motivos, implica el uso del automóvil, es un argumento nuevo que a nuestro entender nunca fue afirmado en el ámbito del IVA y que ahora aflora no «no por la necesidad de articular un conjunto de figuras tributarias» como dice la Exposición de Motivos, sino más bien por la necesidad de justificar el nuevo impuesto" (pág. 189).

accidentes de circulación; los gastos en infraestructuras que permiten la circulación de vehículos y, finalmente, en los gastos ambientales. Desde esta perspectiva, se considera conveniente la obtención de recursos monetarios que compensen los importantes costes sociales que el uso de determinados medios de transporte ocasiona.

Esta perspectiva es la que interesa a nuestro estudio; por lo tanto, profundicemos un poco en ella. El IEDMT tendría dos finalidades; por un lado, trataría de "mantener la presión fiscal sobre estos medios de transporte en términos equivalentes a los actuales". La justificación se conecta con el intento de racionalizar la adquisición de medios de transportes, ya que su adquisición masiva conlleva unos mayores costes sociales¹¹⁹⁶. Aunque este gravamen provocaría un envejecimiento del parque automovilístico español con los consiguientes perjuicios ambientales, derivados del mal funcionamiento de los mismos. Por ello, estos argumentos se contrarrestan. Además, esta política estaría en contra de relanzar la venta de vehículos por parte de los poderes públicos, Por todo ello, esta función hay que descartarla como fundamento del IEDMT

Por otro lado, el tributo se encaminaría a redistribuir los costes entre los sujetos provocadores de los mismos. Esta circunstancia es cierta. Los vehículos ocasionan importantes costes sociales, y es una opción legítima del legislador articular un tributo para compensarlos. Ahora bien, aceptando esta premisa como válida, debemos indagar acerca de su condición de tributo ambiental; es decir, comprobar si su fundamento es el intento de proteger el medio. En este sentido, hay que referir que si bien es cierto que la utilización del vehículo comporta la producción de costes ambientales, éstos se relacionan en parte con el consumo de hidrocarburos. Los costes ambientales directamente relacionados con el consumo de dichos medios de transportes se relacionan con su abandono después de acabar su vida útil. No obstante, no creemos que haya sido ésta la razón que haya llevado al legislador a establecer el IEDMT. Por ello, si el principal problema ambiental conectado a la

¹¹⁹⁶ En contra, RUIZ-BEATO, J.: *ibidem*; el autor sostiene que la finalidad extrafiscal, dirigida a "reducir o desincentivar el consumo de los bienes que gravan", no forma parte de las pretensiones del legislador, con respecto al gravamen de vehículo, ya que, desde su perspectiva, el vehículo es "ese bien que en la vida del ciudadano es primeramente una ilusión, luego una aspiración a conseguir y finalmente un bien necesario de por vida, imprescindible hoy por hoy y al que nadie voluntariamente puede renunciar" (pág. 187).

utilización de los medios de transportes se refiere a la contaminación atmosférica, éste ya se compensa a través del IEH.

El consumo de medios de transportes ocasiona costes sociales, algunos de ellos de naturaleza ambiental. No obstante, los costes ambientales provocados por el consumo de vehículos no justifican, hoy en día, el establecimiento del IEDMT. Por ello, nos inclinamos por una función meramente recaudatoria: obtener recursos patrimoniales para unas arcas siempre deprimidas, sin ninguna pretensión compensatoria. El legislador se reitera en los costes sociales a compensar por el IEDMT; éstos coinciden con los impuestos especiales de fabricación. Además, el hecho de que el propio legislador reconozca la finalidad recaudatoria; así como la configuración cuantitativa del IEDMT de modo exacto a la reducción del tipo incrementado del IVA, nos hace inclinarnos hacia una fundamentación, exclusivamente, recaudatoria¹¹⁹⁷. Ahora bien, esta afirmación debe plasmarse en su configuración jurídica.

III.2.2.3.2. Naturaleza del IEDMT.

El IEDMT es un impuesto de naturaleza directa que recae sobre consumos específicos y grava, en fase única, la matriculación de determinados medios de transportes (art. 1.1 LIIEE). Además, tiene la consideración de impuesto especial (art. 1.2 LIIEE). De estas afirmaciones podemos extraer tres ideas: a) el IEDMT es un impuesto directo; b) grava la matriculación de determinados medios de transportes; c) es un impuesto especial. Estas afirmaciones merecen un comentario en orden a determinar con exactitud la naturaleza jurídica del IEDMT.

El IEDMT recae sobre el consumo. Se encamina al gravamen de la fuerza económica que se revela con la realización de un gasto. Éste grava la capacidad económica manifestada de modo indirecto con el consumo de determinados medios de transportes. No obstante, esta afirmación no nos lleva a calificar al IEDMT como impuesto indirecto. A nuestro entender,

¹¹⁹⁷ Vid. ALONSO GONZALEZ, L.M.: "Comentarios a la nueva Ley de Impuestos Especiales", ob. cit., pág. 40; YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: "Cuestiones en torno...", ob. cit., pág. 636; RUIZ-BEATO, J.: *ibidem*, pág. 189; FERREIRO, J.J.: "Los impuestos especiales", ob. cit., pág. 583.

estamos ante un impuesto directo¹¹⁹⁸. Entendemos, siguiendo al Profesor NAVAS VAZQUEZ, que el IEDMT "incide en el momento en que legítimamente comienzan a aplicarse al propio uso, mediante la matriculación, determinados vehículos"¹¹⁹⁹; es decir, el IEDMT grava la matriculación como antesala ineludible del consumo de determinados medios de transportes. Esta precisa configuración jurídica permite articular el IEDMT sin necesidad de exigir la repercusión legal de la cuota tributaria a terceros ajenos a la relación jurídica tributaria¹²⁰⁰.

Esta cuestión se conecta directamente con su naturaleza de impuesto. Así, ALONSO GONZALEZ afirma que el tributo recuerda a una tasa¹²⁰¹. El autor afirma que el devengo del tributo con la solicitud de la primera matriculación definitiva del medio de transporte (art. 68 LIIIE) recuerda a la configuración jurídica de la tasa por expedición de alguna autorización administrativa¹²⁰². A nuestro entender, esta consideración no es acertada, ya que el IEDMT se configura como un impuesto sobre el consumo de determinados medios de transportes, y, en ningún caso, el legislador tiene la intención de gravar la realización de una actividad administrativa en régimen de Derecho Público. Esta afirmación se deriva de lo reseñado *supra* en relación con su naturaleza indirecta. El propio origen de la figura tributaria lo delata. Además, como YEBRA MARTUL-ORTEGA señala, el IEDMT

¹¹⁹⁸ En contra vid. YEBRA MARTUL-ORTEGA,P.: *ibidem*, pág. 602; RUIZ-BEATO,J.: *ibidem*, pág. 186; FERREIRO LAPATZA,J.J.: "Los impuestos especiales", ob. cit., pág. 583. Además, RUIZ-BEATO pone de manifiesto su naturaleza objetiva, real e instantánea, *ibidem*, págs. 186-187.

¹¹⁹⁹ "Los impuestos especiales", ob. cit., pág. 498.

¹²⁰⁰ Para ALONSO GONZALEZ no "está demasiado claro que pueda considerarse un impuesto indirecto, salvo que la matriculación del vehículo se considere una extensión, impuestas por normas de carácter administrativo, del hecho de adquirir o comprar u bien, en este caso un determinado medio de transporte", "Comentarios a la nueva Ley...", ob. cit., pág. 25.

¹²⁰¹ *Ibidem*.

¹²⁰² *Ibidem*. En este sentido, vid. YEBRA MARTUL-ORTEGA,P.: "Cuestiones en torno al Impuesto Especial...", ob. cit., págs. 603-604.

no cumple el principio de equivalencia¹²⁰³. Por ello, el IEDMT es un impuesto¹²⁰⁴.

Finalmente, nos queda por comentar su naturaleza de impuesto especial. Algunos autores ponen en duda su condición de impuesto especial¹²⁰⁵. El IEDMT no es, tal vez, el mejor ejemplo de un impuesto especial; ni siquiera creemos que sea muy beneficiosa su articulación en el marco del sistema tributario; pero desde luego consideramos su calificación como impuesto especial. Se trata de un tributo que recae sobre un consumo específico. Así, se presenta como un tributo dirigido a compensar los costes sociales, así como desincentivar el consumo de vehículos; en tercer lugar, no contempla en su estructura jurídica la obligación de repercutir a diferencia de los impuestos especiales de fabricación; pero esta circunstancia tiene una explicación razonable: el IEDMT grava la matriculación, y esta circunstancia hace que el gravamen esté "más cercano al momento del consumo que al de la fabricación, lo cual es determinante para articular jurídicamente el tributo de manera muy distinta a los de fabricación"¹²⁰⁶. De ahí que al gravarse la matriculación se está gravando al consumidor, con lo que se evita la articulación del mecanismo de la repercusión.

III.2.2.3.3. Estructura jurídica del impuesto.

El presupuesto de hecho del IEDMT lo constituye la primera matriculación definitiva en España de determinados medios de transportes, nuevos o usados (art. 65 LIIEE)¹²⁰⁷. A la hora de definir con exactitud el aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible es necesario, no

1203 "Cuestiones en torno...", ob. cit., pág. 604.

1204 Vid. YEBRA MARTUL-ORTEGA,P.: "Cuestiones en torno...", ob. cit., pág. 604.

1205 Vid. RUIZ-BEATO BRAVO; "Consideraciones en torno al Impuesto Especial...", ob. cit., pág. 187; FERREIRO LAPATZA; "Los impuestos especiales", ob. cit., pág. 583.

1206 NAVAS VAZQUEZ,R.: "Los impuestos especiales", ob. cit., pág. 498.

1207 La jurisprudencia exige para entender realizado el hecho imponible dos condiciones: a) que tenga lugar la primera matriculación definitiva en España; b) que los vehículos vayan a circular por vías y terrenos públicos dentro del ámbito territorial de aplicación del impuesto (Resolución del TEAR de Cataluña, de 22 de febrero de 1995), en *CaT*. nº. 225/1995, págs. 149 y ss.

sólo mencionar los apartados de la LIIEE en los que se establece éste, sino cotejar también los supuestos de no sujeción e incluso de exención. Sólo después se puede tener una conciencia clara de cuál es el hecho imponible del IEDMT. El IEDMT grava la "primera matriculación definitiva en España" de determinados medios de transportes; a saber: a) "vehículos automóviles nuevos o usados, accionados a motor para circular por vías y terrenos públicos"; b)"embarcaciones y buques de recreo o de deportes náuticos, nuevos o usados, que tengan más de siete metros y medio de eslora máxima, en el Registro de Matrícula de Buques"; c) "aeronaves, avionetas y demás aeronaves, nuevas o usadas, provistas de motor mecánico, en el Registro de aeronaves" (Art. 65.1 a; b y c LIIEE). El IEDMT grava la matriculación en España de aquellos medios de transportes normales, nuevos o usados¹²⁰⁸, que reúnan unas determinadas características técnicas y se utilicen particularmente¹²⁰⁹. La concreción de esta afirmación la realizaremos a continuación al analizar los supuestos de no sujeción y de exención.

El artículo 65.1 LIIEE, después de establecer cual es el hecho imponible, contiene una serie de supuestos de no sujeción. No obstante, la doctrina ha manifestado el escaso rigor técnico del legislador, así como la calificación de dichos supuestos, en algunos casos, de exención¹²¹⁰. El IEDMT grava el consumo de medios de transportes para usos privados y particulares, siempre dentro de unas determinadas características técnicas¹²¹¹. No obstante, el aspecto material del hecho imponible se define con gran amplitud. Esta circunstancia exige una delimitación del mismo, con la finalidad de

¹²⁰⁸ En opinión de YEBRA MARTUL-ORTEGA "la referencia del hecho imponible a los vehículos *usados* está pensado para aquellos vehículos que se introduzcan en España con esa calificación", "Cuestiones en torno...", ob. cit., pág. 630.

¹²⁰⁹ Vid. NAVAS VAZQUEZ,R.: "Los impuestos especiales", ob. cit., pág. 504; FERREIRO,J.J.: "Los impuestos especiales", ob. cit., pág. 583; .

¹²¹⁰ Así, el Profesor FERREIRO LAPATZA manifiesta el escaso rigor del legislador a la hora de establecer los supuestos de exención y no sujeción, *ibidem*, pág. 583. En este sentido, ALONSO GONZALEZ afirma que "Posiblemente lo que la LIIEE ha planteado, aunque, por enésima vez con deficiente técnica normativa, son supuestos de exención, pues siendo situaciones perfectamente subsumibles en el hecho imponible del impuesto, tan disgregadamente descrito, se ha decidido por razones diversas, de índole social, no someterla a gravamen", "Comentarios a la nueva...", ob. cit., pág. 41. En el mismo sentido, *vid.* RUIZ-BEATO,J.: "Consideraciones en torno...", ob. cit., pág. 190.

¹²¹¹ Así, se sujetan al impuesto a los vehículos tipo "jeep" -art. 65.1. a) 9º LIIEE-. Esta circunstancia se produce "como consecuencia de la radical alteración experimentada en su uso, claramente decantado hacia el de vehículos de turismo" -Exposición de Motivos-.

acondicionarlo a la pretensión del legislador. Esta función de delimitación se lleva a cabo a través de la definición de los supuestos de no sujeción. Así, los "camiones, motocarros, furgonetas y demás vehículos que, por su configuración objetiva, no puedan destinarse a otra finalidad que el transporte de mercancías" (art. 65.1.1º LIIIEE); los "autobuses y microbuses y demás vehículos aptos para el transporte colectivo de viajeros" (art. 65.1.2º LIIIEE); los "que objetivamente considerados, sean de exclusiva aplicación industrial, comercial, agraria, clínica o científica" (art. 65.1.3º LIIIEE); los "destinados a ser utilizados por las Fuerzas Armadas, por los Cuerpos y Fuerzas de Seguridad del Estado, Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales, así como el Resguardo aduanero, en funciones de defensa, vigilancia y seguridad" (art. 65.1.7º LIIIEE); las "ambulancias acondicionadas para el traslado de heridos o enfermos y los vehículos que por sus características, no permitan otra finalidad o utilización que la relativa a la vigencia y socorro en autopistas y carreteras" (art. 65.1.8º LIIIEE); los "furgones y furgonetas de uso múltiple cuya altura total sobre el suelo sea superior a 1.800 milímetros..." (art. 65.1.9º LIE); no originan el nacimiento de la obligación tributaria. Ahora bien, a nuestro entender estamos ante supuestos de exención que definen con mayor perfección el deber de contribuir, al incardinar la sujeción al tributo en aquellas vehículos automóviles destinados al uso particular y privado¹²¹². Estas exenciones se fundamentan en la salvaguarda del progreso económico, como mandato constitucional. Desde esta perspectiva tienen su fundamento en el principio de solidaridad.

La exención de los vehículos automóviles "de dos o tres ruedas cuya cilindrada sea igual o inferior a 125 centímetros cúbicos" (art. 65.1.4º LIIIEE), la exención se fundamenta en el principio de capacidad económica. Se entiende que la capacidad económica manifestada no es suficiente para ser gravada especialmente, ya que se trata de vehículos de escasa relevancia económica. Por su parte, la exención de "Los coches para minusválidos" (art. 65.1. 5º LIIIEE), la exención se justifica en el principio de solidaridad, en su intento de hacer realidad la igualdad proclamada como valor jurídico constitucional.

¹²¹² En este sentido, FERREIRO afirma que "La Ley no pretende gravar,..., todos los vehículos, sino sólo aquéllos que estén destinados al uso y consumo particular y superen determinados límites mínimos (cilindrada, metros de eslora, etc.)", "Los impuestos especiales", ob. cit.,pág. 583.

Estas circunstancias se repiten en la configuración del hecho imponible referido a las embarcaciones y aviones (art. 65.1 b) y c) LIIEE). Así, se exenciona las embarcaciones de recreo o deportivas que no tengan más de siete metros de eslora máxima, en el Registro de Matrícula de Buques (art. 65. 1. b) LIIEE); así como las "aeronaves cuyo peso máximo al despegue no exceda de 1.550 kilogramos" (art. 65.1. c) LIIEE). En este sentido, el establecimiento de dicho supuesto de exención acomoda con mayor perfección el principio de capacidad económica al IEDMT.

Del mismo modo, se articula una serie de exenciones (art. 66 LIIEE). Éstas básicamente se configuran en torno a la realización de actividades económicas (taxis, los vehículos de autoescuela, actividades de alquiler de vehículos... (art. 66.1 a), b), c) f), i) k) LIIEE). En estos casos, el legislador trata de amparar la realización de actividades económicas, ya que la sujeción del instrumento de trabajo de dichas actividades económicas se entiende contraria al desarrollo normal de una actividad económica, en el marco de la pretensión constitucional de conseguir el progreso económico (art. 40.1 CE). También se establecen exenciones subjetivas (vehículos automóviles con placa diplomática (art. 66.1 e) LIIEE) y también las aeronaves oficiales (art. 66.1 h) LIIEE). En el caso, de los vehículos automóviles matriculados a nombre de minusválidos (art. 66.1 d) LIIEE) el fundamento es el principio de solidaridad. En este caso estamos ante una exención extrafiscal. Finalmente, se declaran exentas "Las embarcaciones que por su configuración solamente puedan ser impulsadas a remo o pala, así como los veleros de categoría olímpica" (art. 66.1 g) LIIEE). En este caso, el fundamento de la exención es tanto el principio ambiental, como el apoyo al deporte. Su utilización no ocasiona costes ambientales; por ello, no tendría sentido, desde esta perspectiva, gravar especialmente este consumo.

El análisis realizado nos ayuda a conocer la verdadera dimensión del hecho imponible del IEDMT. En relación con el tema, el objeto del tributo es el consumo, como concreción del gasto de riqueza. El hecho imponible es la matriculación de determinados medios de transportes. Ésta es un acto necesario para posibilitar el consumo. Por ello, cabe afirmar que el objeto del tributo se subsume en el aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible¹²¹³. El diseño del hecho imponible responde a las exigencias del

¹²¹³ Así, aunque con una terminología distinta FERREIRO, J.J.: *ibidem*, pág. 566.

principio de capacidad económica, al recaer sobre una manifestación indirecta de capacidad económica, aquella que se revela con la realización del gasto de riqueza en la adquisición de un medio de transporte¹²¹⁴.

La determinación del contribuyente no presenta ningún problema. Así, tendrán dicha caracterización "Las personas y entidades a cuyo nombre se efectúe la primera matriculación definitiva del medio de transporte" (art. 67 LIIIE). Es el que manifiesta la capacidad económica.

Siguiendo con el análisis de la estructura jurídica del tributo, abordamos, en este momento, el examen de los elementos cuantitativos del IEDMT. La base imponible viene referida al precio de adquisición del vehículo automóvil. Así, en el caso de los medios de transportes nuevos, ésta vendrá determinada por la base imponible del IVA, o a falta de ésta o de cualquier otro tributo similar, "por el importe total de la contraprestación satisfecha por el adquirente" (art. 69 a) LIIIE). Mientras que "En los medios de transporte usados por su valor de mercado" (art. 69. b) LIIIE). La base imponible se va a configurar en virtud del principio de capacidad económica, y en ningún caso, entran en juego valoraciones ambientales que revelan su mayor potencialidad para ocasionar costes ambientales.

Del mismo modo, se establece un tipo *ad valorem*, de naturaleza proporcional, igual para todos los bienes objeto del impuesto: 12 por 100 (art. 70.1 LIIIE). El resultado implica que la compensación de cada ciudadano de los costes sociales que la utilización del medio de transporte conlleva, es proporcional a la capacidad económica manifestada al adquirir el bien, y, en ningún caso, a los costes sociales que potencialmente ocasiona con su uso. Se puede alegar que existe una cierta correlación entre el precio, la dimensión del automóvil y la potencialidad contaminadora, pero hay que descartar que ésta sea la intención del legislador, ya que, además de que dicha correlación no siempre es exacta, la determinación de la base imponible de acuerdo con las directrices del IVA revelan una pretensión, exclusivamente, recaudatoria, y ajustada, por tanto, al principio de capacidad económica.

¹²¹⁴ Para ALONSO GONZALEZ es injusta la situación creada por el IEDMT al gravar un automóvil y, por ejemplo no gravar, especialmente, las joyas (Comentarios a la nueva Ley...", ob. cit., pág. 40). En este comentario, a nuestro entender, ALONSO GONZALEZ parte de la consideración del IEDMT como un impuesto sobre el lujo, siendo el principio de capacidad económica el único principio informador del IEDMT.

Relacionado con los elementos de cuantificación de la cuota tributaria, hay que hacer referencia al Real Decreto-Ley 4/1994, de 8 de abril, de medidas transitorias y urgentes de carácter fiscal para la renovación del parque de vehículos de turismo¹²¹⁵ (en adelante RD-I). El efecto básico que produce dicha norma es la posibilidad de practicar en la cuota del IEDMT una deducción lineal de hasta cien mil pesetas (art. 1 RD-I). Lo más interesante para nosotros es, en primer lugar, desentrañar su fundamento; y, en segundo lugar, incardinarlo en el ámbito de los fundamentos que justifican legalmente la creación del IEDMT.

El fundamento del RD-I es, como es público y notorio, y además, reconocido por el propio Texto normativo, la necesidad de reactivar la demanda de automóviles¹²¹⁶. Además, se pretende el intento de rejuvenecer el parque de vehículos de turismos, con la finalidad de evitar los efectos negativos que un envejecimiento del mismo podría acarrear; estos se concretan en problemas para "la seguridad vial y el medio ambiente" (Exposición de Motivos RD-I).

La protección del medio se encuentra entre las motivaciones para el establecimiento de dicho incentivo fiscal. Ciertamente, tanto el IEDMT, como el RD-L alegan como fundamento de su establecimiento, entre otras, razones ambientales. Sin embargo, lo evidente es el hecho de que no se puede alegar dichas razones para lo uno y para lo otro; esto es, no se puede alegar la protección del medio para establecer un tributo que racionalice la venta de vehículos automóviles y, a la vez, establecer un incentivo para motivar su venta. Algo no está claro.

A nuestro entender, si el legislador pretende establecer un tributo con la finalidad de redistribuir costes ambientales entre los provocadores de los mismos, así como incentivar determinados comportamientos ambientales, la configuración de éste debe acomodarse al principio "quien contamina, paga". De otra manera, el fundamento ambiental aparece más como una coartada para hacer más atractiva el tributo que como una realidad. En estos casos, como son los que hemos comentado, el tributo se configura jurídicamente en

¹²¹⁵ BOE de 12 de abril de 1994, *CaT* núm. 203/1994, ref. 4859.

¹²¹⁶ Del cumplimiento de dicho objetivo depende acabar con la crisis económica del sector, y salvar los puestos de trabajo del sector.

virtud del principio de capacidad económica, mientras que el principio "quien contamina, paga" se proyecta de modo marginal. A todas luces, la articulación del IEDMT obedece a una mera aspiración del legislador de obtener recursos patrimoniales, sin otra pretensión adicional.

III. 3. LA PROTECCION FISCAL DEL MEDIO EN EL MARCO ESTATAL.

III. 3.1. Introducción. El agua: un elemento natural indispensable.

El agua es uno de los elementos naturales que integran el medio ambiente. Es un recurso indispensable para el hombre¹²¹⁷, tanto desde una perspectiva física, como económica¹²¹⁸; esto es, estamos ante un elemento natural necesario, tanto para la vida humana, como para el desarrollo económico¹²¹⁹. Hoy día, generamos gran cantidad de residuos líquidos que se

¹²¹⁷ La "creciente conciencia ecológica y de mejora de la calidad de vida", así como la trascendencia del agua para la vida humana, son las razones que justifican la nueva regulación jurídica del agua, establecida en la Ley de Aguas. Su dato más significativo lo constituye la calificación jurídica del agua como "bien de dominio público-estatal" (Exposición de Motivos de la Ley 29/1985, de 2 de agosto, de Aguas -BOE 8 agosto 1985). Cfr. ARRIETA MARTINEZ DE PISON, J.: *Régimen fiscal de las aguas*, ob. cit., pág. 14; CARBAJO VASCO, D.; "La imposición ecológica en España...", ob. cit., pág. 14. La misma idea informa la Ley de Costas, (Ley 22/1988, de 28 de julio -BOE 29 julio 1988). Ésta en su Exposición de Motivos nos expone que la idea cardinal de la Ley es, respecto del dominio público marítimo terrestre, "garantizar su carácter público y conservar sus características naturales conciliando las exigencias de desarrollo con los imperativos de protección".

En relación con el agua, MARTIN MATEO dice que ésta "es el elemento más importante de nuestro planeta, el que ha permitido la aparición, y sobre todo el mantenimiento, de la vida", "Cultura y tecnología del agua", REDA núm. 62/1989, pág. 173.

¹²¹⁸ En este sentido cabe apuntar los dos primeros puntos de la Carta europea del agua del Consejo de Europa (proclamada en Estrasburgo el 6 de mayo): "I. No hay vida posible sin agua. Es un bien preciado, indispensable para todas las actividades humanas... II. Los recursos de agua no son inagotables. Es indispensable preservarlos, controlarlos y, a ser posible, acrecentarlos" (D.A. núm. 190/1981, pág. 574. De otra parte, MARTIN MATEO pone de manifiesto como la merma de la calidad del agua afectará tanto al bienestar, como al desarrollo económico, *Tratado...*, Vol. II, ob. cit., pág. 30.

¹²¹⁹ En este aspecto, Cfr. Preámbulo de la Ley de Aguas. En la Ley de Costa, la preocupación por la costa se extiende al intento de "conservar sus características naturales conciliando las exigencias de desarrollo con los imperativos de protección" (Exposición de Motivos).

vierten tanto al medio hidráulico, como marino¹²²⁰. De esta forma, acaban miles de litros de residuos en ríos, lagos y mares. El origen de estos residuos es diverso, aunque, básicamente, existen dos grandes focos: los domésticos y los industriales¹²²¹. Los vertidos¹²²² provocan, por un lado, en relación con el agua continental, su degradación, y, consecuentemente, la pérdida de su disponibilidad en cantidad y calidad suficiente¹²²³. Por tanto, su protección se presenta como una prioridad. Y ésto no sólo para la existencia humana, que ya sería suficiente, sino para el desenvolvimiento de nuestra vida diaria. De la disposición de agua en cantidad y calidad suficientes depende nuestra calidad de vida, el desarrollo óptimo de nuestra industria y, fundamentalmente, el propio ambiente del cual depende nuestra existencia. Por el otro, en relación con el agua marina, los vertidos provocan una pérdida de calidad de las aguas para el baño, así como, la reducción de la actividad económica pesquera. Todo ello, sin entrar en valoraciones acerca de la posible merma de las potencialidades alimenticias del mar para la humanidad.

1220 No obstante, los problemas suscitados en torno al agua no se agotan con la degradación del medio hidráulico, sino que junto a éstos, como señala acertadamente MARTIN MATEO, existen otros problemas derivados de la demanda de dicho recurso natural; hoy día incrementada, tanto por el incremento de la población, como por la mejora del nivel de vida, "Cultura y tecnología del agua", ob. cit., pág. 181.

1221 Ambas fuentes de contaminación de las aguas no inciden del mismo modo en la generación del problema ambiental, sino que, siguiendo a MARTIN MATEO, y referido a los países industrializados, entre los que se encuentra España, a las industrias se les imputa las dos terceras partes, mientras que a los hogares un tercio del total. Además el autor se refiere a un tercer foco; la agricultura; fruto de los fertilizantes utilizados, *Tratado...*, Vol. II, ob. cit., págs. 11-12.

1222 El artículo 92 de la Ley de Aguas define el concepto de vertidos de la siguiente manera: "A los efectos de la presente Ley se considerarán vertidos los que se realicen directa o indirectamente en los cauces, cualquiera que sea la naturaleza de éstos, así como los que se lleven a cabo en el subsuelo o sobre el terreno, bolsas o excavaciones, mediante evacuación, inyección o depósito".

1223 Así, CORS MEYA, F.X.: "Calificación de los cánones sobre el agua", *RHAL*, núm. 67/1993, pág. 74. Este motivo justificaría el establecimiento de normas legales, como las que estamos estudiando. No debemos olvidar, como nos advierte MARTIN-RETORTILLO, que "la necesidad de establecer disposiciones legales de carácter general sobre la utilización de las aguas vino impuesta en su momento, como es lógica, por la escasez de recursos", "Reflexiones...", ob. cit., pág. 5. Al decir de MATEU IZTURIZ, "La intervención del Derecho sobre la calidad de las aguas tiene lugar cuando están en juego bienes a los que el legislador, recogiendo el sentir de la Comunidad, estima dignos de ser protegidos", "La potestad tributaria de las CCAA...", ob. cit., pág. 1965.

El legislador, ante la necesidad de proteger al agua¹²²⁴, tanto la continental, como la marina, establece dos leyes: la Ley de Aguas¹²²⁵ (en adelante LA) y la Ley de Costas¹²²⁶ (en adelante LC). Con estos instrumentos jurídicos el legislador persigue la creación de un sistema jurídico de protección del agua¹²²⁷. Se adoptan medidas jurídicas para hacer frente al problema de la degradación del agua. Nosotros partiremos de la regulación realizada en la LA para analizar este punto, aunque no abandonaremos el examen de la LC en aquello que consideremos de interés, fundamentalmente las exacciones de Derecho público. La justificación es doble: por un lado, el tratamiento similar, salvando las distancias producidas por los distintos objetos de protección (agua continental y costas); por el otro, la protección del agua continental presenta una mayor importancia, como problema ambiental.

En este sentido, la LA parte de un fundamento: la calificación jurídica del agua como bien de dominio público estatal. Así, se refiere al agua como "dominio público hidráulico" (art. 1.2 LA). Una vez colocada esta base, se procede a construir el edificio de la protección jurídica del agua continental. El gran bloque normativo, dirigido a la protección del medio, está formado por preceptos de naturaleza administrativa. Su finalidad es ordenar el ámbito en el que se desenvuelve el agua continental: el dominio público hidráulico del Estado (Título Iº LA)¹²²⁸; y, sobre todo, regular su utilización (Título IVº LA)¹²²⁹ y protección (Título Vº LA)¹²³⁰. Como cierre de este sistema de

¹²²⁴ Señala en este sentido MARTIN MATEO que "la problemática del agua sólo puede solucionarse, o simplemente mejorarse, a partir de enérgicas iniciativas de los poderes públicos", "Cultura y tecnología del agua", ob. cit., pág. 181.

¹²²⁵ Ley 29/1985, de 2 de agosto, de Aguas. En desarrollo de ésta se dictó el Real Decreto 849/1986, de 11 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Dominio Público Hidráulico, que desarrolla los títulos Preliminar, I, IV, V, VI y VII de la Ley 29/1985, de 2 de agosto, de Aguas, BOE núm. 103, de 30 de abril de 1986.

¹²²⁶ Ley 22/1988, de 28 de julio, de Costas. Desarrollada por el Real Decreto 1471/1989, de 1 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General para desarrollo y ejecución de la Ley de Costas.

¹²²⁷ Acerca de la protección de la calidad de las aguas con anterioridad a la Ley de Aguas 29/1985; *vid.* MARTIN-RETORTILLO, S.: "Reflexiones...", ob. cit., págs. 5-8; MATEU IZTURIZ, J.F.: "La potestad tributaria de las CCAA...", ob. cit., págs. 1959 y ss.

¹²²⁸ "Del Dominio público hidráulico del Estado".

¹²²⁹ "De la utilización del dominio público hidráulico".

protección jurídica de corte administrativista, se establece una serie de medidas disuasorias en las que se tipifican infracciones al sistema jurídico regulado y la sanción de las mismas (Título VIIº LA)¹²³¹. Similar planteamiento se puede realizar en relación con la LC¹²³².

De otra parte, dentro del sistema diseñado, se establecen medidas de carácter económico-financieras¹²³³. Éstas, pese a su escasa extensión tanto en la LA, como en la LC, presentan una gran importancia. Y ello no sólo por su novedad, sino, también, por afrontar el problema de la degradación ambiental desde otra perspectiva: la de los costes sociales que provoca su utilización. Las medidas financieras son el objeto de nuestro estudio, aunque no podemos prescindir completamente del resto de instrumentos jurídicos diseñados, dada la complementariedad de todos los instrumentos jurídicos articulados en orden a proteger el medio hidráulico y marítimo-terrestre. En el marco de las medidas financieras nos vamos a ocupar del canon de

1230 "De la protección del dominio público hidráulico y de la calidad de las aguas continentales".

1231 "De las infracciones y sanciones y de la competencia de los Tribunales".

1232 Se parte de la determinación de los "Bienes de dominio público marítimo-terrestre" - Título Primero-. Se fijan las limitaciones de la propiedad de los terrenos contiguos a la ribera del mar por razones de protección del dominio público marítimo-terrestre -Título IIº-. A continuación se procede a la determinación del régimen de "Utilización del dominio público terrestre" -Título IIIº-. Para los casos en los que se vulneren dichas disposiciones; esto es, se incurra en infracciones, se prevé las pertinentes sanciones -Título Vº-.

1233 En la LA se establece el régimen económico-financiero de la utilización del dominio público hidráulico -Título VI-. Se prevén distintas medidas financieras: a) un canon por ocupación de los bienes de dominio público, constituido por los cauces de corrientes naturales, continuas o discontinuas, los lechos de los lagos y lagunas y los de los embalses superficiales en cauces públicos, destinado a la protección y mejora de dicho dominio -art. 104 LA-; b) un canon de vertidos, que tendremos ocasión de analizar -art. 105 LA-; y c) finalmente, un canon destinado a compensar la aportación del Estado a las obras de regulación de aguas superficiales o subterráneas. Con gran semejanza se articula en la LC -Título IV-. Ésta prevé diversos instrumentos económicos-financieros: a) un canon de ocupación o aprovechamiento -art. 84 LC-, b) un canon de vertidos -art. 85-, y, c) un conjunto de tasas a percibir por la Administración por la realización de determinados servicios o realización de actividades en régimen de Derecho público -art. 86 LC-. Para su análisis *Vid.* GONZALEZ PEREZ, J.; TOLEDO JAUDENES, J.; ARRIETA ALVAREZ, C.: *Comentarios a la Ley de Aguas*, Civitas, Madrid, 1987; ARRIETA MARTINEZ DE PISON, J.: *Régimen fiscal de las Aguas*, ob. cit.; CARBAJO VASCO, D.: "La imposición ecológica...", ob. cit.

vertidos; el canon de ocupación o aprovechamiento del dominio público; el canon de regulación y la tarifa de utilización del agua¹²³⁴.

III.3.2. El canon de vertidos.

Tanto en la Ley de Aguas como en la Ley de Costa se establecen un canon de vertidos¹²³⁵. En ambos casos, el objetivo es común: la protección del medio. No obstante, mientras en la LA el fin del establecimiento es conseguir la disposición abundante y en condiciones de calidad óptimas del agua¹²³⁶; en la LC domina la idea de la preservación de la costa como espacio natural de uso y disfrute de los ciudadanos¹²³⁷. En definitiva, el canon de vertidos se presenta como un ingreso público articulado con el objetivo de proteger y mejorar, tanto el agua, como el medio en el que se desenvuelve ésta.

¹²³⁴ El régimen económico-financiero de la utilización del dominio público hidráulico y marítimo-terrestre es más extenso; así, contempla también las tasas del artículo 86 LC. No obstante, su escasa relación con la preservación del medio nos hace prescindir de su estudio. Directamente conectado con estos instrumentos financieros cabe citar el canon por vertidos nocivos a la riqueza piscícola. Éste se recoge en el artículo 6, *in fine*, de la Ley de Pesca Fluvial de 20 de febrero de 1942. Nos dice al respecto, TOLEDO JAUDENES que sigue vigente, aunque no estamos ante un tributo (sentencia del Tribunal Supremo de 16 marzo de 1962), sino ante una indemnización por daños y perjuicios, "El principio...", ob. cit., págs. 334-336. Por contra, MARTIN MATEO deduce de los pronunciamientos jurisprudenciales que estamos ante "una especie de impuesto con fines no fiscales"; el autor se inspira en la Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de diciembre de 1977 (Ar. 4883), "Jurisprudencia ambiental del Tribunal Supremo español desde el cambio político", *RAP*, núm. 108/1985, pág. 193.

¹²³⁵ El canon de vertidos aparece regulado en el Título VI, Del régimen económico-financiero de la utilización del dominio público hidráulico, de la LA, en su artículo 105. Así como en el Capítulo II del Título IV del Real Decreto 849/1986, de 11 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Dominio Público Hidráulico (BOE núm. 103 de abril de 1986), en sus artículos 289 a 295. En la LC dentro del Título IV, relativo al Régimen económico financiero de la utilización del dominio público marítimo terrestre, se regula en su Capítulo II el canon de vertido, en su artículo 85, esta exacción pública carece de desarrollo reglamentario.

¹²³⁶ Los "objetivos de la protección del dominio público hidráulico contra su deterioro:
a) Corregir y mantener un adecuado nivel de calidad de las aguas.
b) Impedir la acumulación de compuestos tóxicos o peligrosos en el subsuelo, capaces de contaminar las aguas subterráneas.
c) Evitar cualquier otra actuación que pueda ser causa de su degradación", (art. 84 LA). El canon de vertidos se insertaría entre los distintos instrumentos jurídicos articulados con la finalidad de alcanzar dichos objetivos.

¹²³⁷ Así, Exposición de Motivos LC.

El establecimiento del canon de vertido obedece a un intento de atajar el problema de la degradación de las aguas de modo riguroso. Éste incide en las raíces del problema ambiental. Así, por un lado, se orienta a la financiación de aquellas medidas necesarias para restaurar el medio dañado por el vertido; por el otro, se encamina a la estimulación de aquellos comportamientos que favorecen la preservación del agua. A continuación, vamos a tratar de exponer cual es la respuesta del derecho financiero ante el problema de la degradación de las aguas. Nuestro estudio se va a fundamentar, básicamente, en la regulación jurídica del canon de vertidos realizada en la LA, aunque sin olvidar la establecida en la LC.

III.3.2.1. Acerca del instrumento jurídico-tributario óptimo para hacer frente a los vertidos contaminantes.

Nuestro objetivo es el análisis de las posibilidades y límites de las distintas categorías tributarias y no tributarias, en concreto el precio público, en orden a la protección y mejora de las aguas, tanto continentales, como marítimas. En este sentido, cada recurso público tiene una caracterización jurídica propia, conforme a su regulación constitucional y legal. Por tanto, no todas las ingresos públicos, que barajamos, pueden ser empleados para la realización de nuestro objetivo. Habrá que determinar las exigencias físicas de la protección del medio. Una vez realizado esto, podremos conocer el instrumento jurídico aplicable. En definitiva, habrá que comenzar analizando los problemas relacionados con el deterioro del medio hidráulico, así como las posibles vías de solución de la degradación del agua.

En relación con la descripción del problema, podemos identificar tres situaciones distintas. La primera alude a la propia existencia humana. Ésta, por sus propios condicionamientos biológicos y sociales, genera residuos líquidos y sólidos, tanto de origen doméstico, como industriales. Éstos acaban en las aguas continentales¹²³⁸ y marítimas. La segunda es una consecuencia lógica de lo anteriormente descrito; esto es, si no se adoptan medidas, los vertidos provocan la contaminación de las mismas; y ésta conduce a una reducción del agua disponible, así como de su calidad. La tercera, la constitucionalización de la defensa del medio (art. 45 CE) exige la adopción de

¹²³⁸ Incluidas las subterráneas.

medidas jurídicas dirigidas a la protección de los recursos naturales, entre las que se encuentra, en un lugar destacado, el agua.

La causa de la contaminación se presenta, por una parte, como algo consustancial a la propia existencia humana, y, por la otra, como algo propio de la civilización moderna. Ésto tiene su importancia, ya que si bien, en el caso de la contaminación biológica, las posibilidades de intervención, en aras de eliminar o reducir su perniciosidad, se reducen, básicamente¹²³⁹, al establecimiento de infraestructuras y a la prestación de servicios de depuración. En el caso de los vertidos industriales no ocurre lo mismo, ya que contra éstos cabe, además de prestar servicios de depuración y realizar obras públicas, la estimulación de comportamientos acordes con el medio, bien para evitar parte de la contaminación, bien para que se incorporen a los procesos productivos tecnologías más respetuosas con el medio. Ciertamente, aunque ambas son fuentes de contaminación, no se avienen a las mismas soluciones jurídicas para resolver el problema de los vertidos contaminantes, como ha quedado reflejado.

De otra parte, los vertidos contaminantes ocasionan costes sociales¹²⁴⁰. Los mismos se pueden diseccionar en tres apartados, íntimamente relacionadas entre sí: en primer lugar, se produce un deterioro del elemento natural agua. Éste redundaría en una pérdida de calidad de vida de los humanos. De este modo, la degradación de las aguas repercute en la reducción de la capacidad de aprovechamiento y disfrute del dominio público hidráulico y marino por los ciudadanos¹²⁴¹; igualmente, da lugar a enfermedades y, finalmente, ocasiona un empobrecimiento del paisaje. En segundo lugar, ante la exigencia constitucional de preservación del medio, la

¹²³⁹ No podemos olvidar la gran labor que hay que desarrollar en relación a la moderación del consumo de agua, evitando el despilfarro.

¹²⁴⁰ En este sentido, TOLEDO JAUDENES dice que "la lucha preventiva y represiva contra la contaminación produce unos costes que, en principio, recaen sobre el propio contaminador (coste de equipos depuradores), sobre la Administración (ejecución de colectores, estaciones depuradoras, instalación de emisarios submarinos, reutilización de aguas depuradas, más los costes de conservación y mantenimiento de las instalaciones, junto con otras inversiones para la recuperación del medio físico y bioquímico) o sobre terceros (costos de sustitución o depuración)", "El principio...", ob. cit., pág. 298-299.

¹²⁴¹ En este sentido, CORS MEYA dice que el vertido implica "en el mejor de los casos una utilización privativa y especial del dominio público, una ocupación restrictiva o aprovechamiento particular, si se quiere negativa, en detrimento de la reutilización y posterior consumo colectivo de tales bienes", "Calificación...", ob. cit., pág. 74.

Administración interviene con la finalidad de preservarlo. Ésta se traduce en un incremento de los gastos para la Administración Pública, tanto directos, por la exigencia de prestación de servicios de depuración, construcción de infraestructuras y realización de actividades en régimen de Derecho Público; como indirectos, incremento de los gastos sanitarios o de la política de preservación del medio por causas que traen su origen en la contaminación de las aguas. En tercer lugar, finalmente, dan lugar a una pérdida de ingresos por parte de aquellas personas que viven directamente de la explotación del agua, o de los productos que en ella se encuentran.

Desde una perspectiva tributaria, los costes sociales se traducen en los siguientes efectos: a) ocupación privativa o aprovechamiento especial del dominio público; b) incremento de los costes sanitarios y medioambientales para la Administración, costes que no podemos determinarse con exactitud, pero que existen; c) prestación de servicios públicos de depuración de las aguas; d) construcción de infraestructuras para eliminar la degradación por parte de la Administración.

Evidentemente cada uno de estos efectos, o situaciones de hecho, exigirían, en buena lógica, el establecimiento de un recurso público diferente, ya que se subsumen en el presupuesto de hecho de figuras como el precio público, el impuesto, la tasa o la contribución especial, respectivamente. No obstante, dado el nivel de presión fiscal existente, no parece muy aconsejable articular cuatro exacciones pecuniarias para hacer frente a los distintos costes que los vertidos contaminantes originan. Más bien, la solución pasa por articular aquel recurso público más apto para dar una respuesta global a la protección del medio. Así como respuesta a la pretensión de realizar "una equitativa asignación de las cargas generadas"¹²⁴² por la utilización del agua. Este instrumento financiero debe tener virtualidad para afrontar la preservación del medio hidráulico y marítimo-terrestre. Ésta intervención pública debe conseguir la reducción de los costes sociales originados por los vertidos contaminantes.

La solución apuntada requiere la determinación de las condiciones necesarias para preservar el medio hidráulico y marítimo-terrestre. La protección del agua y del medio físico en el que ésta se desenvuelve se

1242 Preámbulo LA.

conseguiría, a nuestro entender, actuando en dos direcciones: por una parte, en relación con los vertidos domésticos, la clave estaría en la realización de obras públicas de canalización de los vertidos y de construcción de depuradoras; así como en la prestación de servicios de depuración, con la finalidad de eliminar o, en su caso, reducir la contaminación de las aguas residuales urbanas; por la otra, en relación con los vertidos industriales, la solución pasa, además de por lo apuntado anteriormente, por la estimulación de actitudes más acorde con el medio¹²⁴³.

Desde una perspectiva tributaria, cabe preguntarse ¿cuál de las distintos ingresos públicos de los contemplados se presenta con más idoneidad para cumplir estos objetivos? Vamos a examinarlos. El primer instrumento que analizamos es el impuesto. Éste trataría de compensar los costes sociales que se derivan de la degradación del agua (costes de la política ambiental, sanitarios etc.)¹²⁴⁴. El impuesto respondería a la doble condición de instrumento de redistribución de costes e incentivador de comportamientos. En el primer caso, el impuesto proporcionará recursos patrimoniales al sujeto activo. Éste podrá compensar los gastos públicos, en general, y los ambientales, en particular. En el segundo caso, el impuesto tratará de reconducir la conducta de los sujetos contaminadores Su presupuesto de hecho vendría definido por la realización de vertidos contaminantes, recayendo sobre aquéllos que lo realicen; sin vincular el presupuesto de hecho a la realización por parte de la Administración de ningún tipo de actuación¹²⁴⁵. En este sentido, sería expresión del principio "quien contamina, paga". En el caso que analizamos, el fundamento vendría constituido por el afán del legislador de cumplir un mandato constitucional,

1243 Vid. MARTIN MATEO,R.: *Tratado...*, Vol. II, ob. cit., pág. 31.

1244 Así, ARRIETA MARTINEZ DE PISON,J.: *Régimen fiscal de las aguas*, ob. cit., págs. 40 y ss. Tal como aparece descrito, el impuesto cumple una función eminentemente compensadora de los costes sociales que el vertido de las aguas contaminadas provoca. Desde esta perspectiva, se asemejaría a un impuesto especial sobre la contaminación. Esta formulación ideal del canon de vertido es rechazada por CORS MEYA, "ya que se estaría gravando un hecho negativo, un detrimento patrimonial, y no un aumento de disposición de bienes". Para el autor la diferencia entre este hipotético impuesto especial sobre la contaminación y los auténticos impuestos especiales estriba en el gravamen de éstos últimos, ya que recae sobre índices positivos de capacidad económica, implícitos en su valor de adquisición, aunque ésta aparezca cualificada por los efectos negativos que "expresan un mayor índice de disponibilidad económica", que es lo que gravan los impuestos especiales, "Calificación...", ob. cit. nota 5, pág. 80.

1245 Así, CORS MEYA,F.X.: *ibidem*, pág. 76.

como proyección del principio de igualdad tributaria. Desde esta perspectiva, el impuesto ambiental trataría, por un lado, de redistribuir los costes ambientales ocasionados por los vertidos contaminantes; y, por el otro, desincentivar los comportamientos degradantes del medio. Desde esta perspectiva, su articulación respondería al principio de solidaridad.

La principal virtud del impuesto ambiental es su potencialidad desincentivadora. Del mismo modo, éste realiza una función de redistribución de costes entre los sujetos provocadores del problema ambiental. No obstante, ésta función no garantiza la financiación completa de los costes sociales que origina la degradación ambiental, ya que los mismos se desconocen. Así, la configuración de los elementos de cuantificación determinará este particular; así, habrá ocasiones en los que se sobrepasará dichos costes y en otros, en los que no, siempre, claro está, dentro de los márgenes del máximo imponible.

La segunda de las opciones hace referencia a la posibilidad de establecer un precio público. En este sentido, CORS MEYA dice que "sin la necesidad de un servicio público específico de depuración de los residuos contaminantes, también cabe articular un precio público por la contaminación de las aguas, ya que la contaminación es una forma de consumir privativamente un bien de dominio públicos, es decir, un aprovechamiento especial"¹²⁴⁶.

Esta articulación no aparece condicionada por el principio de capacidad económica, esto es, "no tiene por qué contemplar un índice positivo de capacidad económica, siéndole legalmente aplicable,..., el principio de equivalencia, con el cual se hace realidad la máxima «quien contamina paga». En efecto, a quien consume privativamente un bien de dominio público se le puede hacer pagar con un precio público lo equivalente a lo que haya consumido, aunque sea negativamente a través de la contaminación"¹²⁴⁷.

No obstante, esta exacción pecuniaria, aunque legítima y factible, no responde a la exigencia de mejora de la calidad de las aguas, que preside toda

¹²⁴⁶ *Ibidem*, págs. 82-83. Coincide en esta calificación ARRIETA MARTINEZ DE PISON,J.: *Régimen fiscal...*, ob. cit., pág. 47. En contra, ROSEMBUJ,T.: *Los tributos y la protección del medio ambiente*, ob. cit., págs. 158-159.

¹²⁴⁷ CORS MEYA,F.X.: *ibidem*, pág. 83.

la formulación del canon de vertidos. Y esto por varias razones. En primer lugar, la cuantificación de un precio público originado "por la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público se fijará tomando como referencia el valor de mercado correspondiente o el de la utilidad derivada de aquéllos", al no existir mercado, debemos centrarnos en determinar la utilidad derivada para el sujeto pasivo del aprovechamiento especial¹²⁴⁸. Esta configuración jurídica del precio público le acerca a una "licencia para contaminar".

El establecimiento de un precio público por aprovechamiento especial del dominio público puede acomodarse formalmente con total exactitud a la situación de hecho descrita como consecuencia del vertido, ya que todo vertido supone, cuanto menos, un aprovechamiento especial del dominio público. No obstante, la solución a los problemas de financiación de los problemas ambientales no pueden fundarse en una justicia conmutativa. Esta posición es contraria al artículo 45.2 CE. En su articulación no parece existir una voluntad de acabar con el problema ambiental, sino tan sólo de resarcir a la sociedad del aprovechamiento privativo, realizado por un sujeto, de los bienes de dominio público. Y, a nuestro entender, el agua, como el resto de elementos naturales, no puede ser objeto de tráfico económico, aunque uno de los sujetos sea un ente público¹²⁴⁹.

Desechada esta propuesta, cabe apuntar otro tipo de solución. Ésta para por la actuación pública. Ésta puede dirigirse bien a la realización de obras de infraestructuras, que faciliten la canalización y depuración de las aguas; bien a la prestación de dichos servicios. En este sentido, la actividad del sujeto pasivo, económica o doméstica, puede ocasionar vertidos contaminantes.

¹²⁴⁸ CORS MEYA habla de calcular el "coste provocado o beneficio obtenido" para exigir ese equivalencia como importe del precio público, *ibidem*, pág. 75. El artículo 25.3 LTPP dice que "Cuando la utilización privativa o el aprovechamiento especial lleve aparejada una destrucción o deterioro del dominio público no prevista en la Memoria económica-financiera al que se refiere el artículo siguiente, el beneficiario, sin perjuicio del pago del precio público a que hubiere lugar, estará obligado al reintegro del coste total de los respectivos gastos de reconstrucción o reparación. Si los daños fuesen irreparables la indemnización consistirá en una cuantía igual al valor de los bienes destruidos o al importe del deterioro de los dañados".

¹²⁴⁹ En contra, CORS MEYA, F.X.: *ibidem*, pág. 83. Para el autor "a quien consume privativamente un bien de dominio público se le puede hacer pagar con un precio público lo equivalente a lo que haya consumido, aunque sea negativamente a través de la contaminación" (*ibidem*). En definitiva, este autor defiende el precio público como la alternativa al impuesto-canon, *ibidem*.

Éstos provocan la actuación de la Administración, bien prestando un servicio público de depuración o alcantarillado; bien construyendo infraestructuras que coadyuven a la protección del medio acuático¹²⁵⁰. Esta intervención del ente público correspondiente ocasiona un gasto para éste, que tratará de cubrir con la articulación de exacciones públicas. La intervención de la Administración con la finalidad de restaurar el medio supone, como hemos comentado, un coste para la Administración; por tanto, también para la sociedad. Ahora bien, dicha intervención evita la generación de otros costes sociales derivados de la contaminación de las aguas (gasto sanitario, belleza del paisaje, merma del disfrute del paisaje, etc.).

La cuestión se centra en la determinación de las exacciones tributarias apropiadas para financiar dichas intervenciones de la Administración en materia ambiental. De un lado, no ofrece ningún tipo de dudas que la realización de infraestructuras posibilita el establecimiento de contribuciones especiales, siempre que las mismas afecten de modo especial a un grupo de ciudadanos. En caso contrario, deberían financiarse con cargo a los presupuestos. Del otro, los mayores problemas se suscitan en relación con el establecimiento del recursos público adecuado para financiar los servicios de la Administración dirigidos a preservar el medio (depuración de aguas). En este sentido, cabe hablar de dos figuras: la tasa y el precio público.

El supuesto de hecho planteado alude a la prestación de un servicio por parte de la Administración. Éste, hasta el momento, puede ser subsumido en el hecho imponible de una tasa o en el presupuesto de hecho de un precio público. La articulación de una u otra figura financiera dependerá de la concurrencia de dos requisitos: por un lado, la recepción o solicitud obligatoria del mismo por parte de los administrados; y, por el otro, la reserva de su prestación por parte del sector público. Si se cumplen ambos estaríamos ante una tasa (art. 6. LTPP). Mientras que si falla algunas de ellos, estaríamos ante un precio público (art. 24.1 c) LTPP). Para CORS MEYA el coste provocado por la contaminación podría fundamentar perfectamente el establecimiento de un precio público. Este autor fundamenta dicha afirmación al negar la

¹²⁵⁰ CORS MEYA, F.X.: *ibidem*, pág. 81-82. "En definitiva si para contrarrestar la contaminación se establece un servicio público de depuración y saneamiento de las aguas, entonces sí que cabe articular un canon-tributo, ya sea una contribución especial para las obras de infraestructuras o bien una tasa por la utilización del servicio... es imprescindible ese tipo de actuación pública", *ibidem*.

posibilidad de que se pueda hablar de tasa, ya que entiende que el servicio de depuración puede ser prestado por parte del sector privado. En este caso, al no estar reservado la prestación del servicio al sector público, nos encontraríamos "ante un precio público en el que concurre una cierta coactividad, la de ser obligatoria la recepción del servicio cuando se evacúan productos contaminantes"¹²⁵¹. "En definitiva, el precio público podría ser una alternativa en el supuesto de prestación de un servicio de depuración y saneamiento de las aguas, siempre y cuando no se puedan cumplir los dos requisitos para establecer una tasa, y a su vez el precio público cumple directamente el principio que quien contamina paga"¹²⁵².

Ciertamente, la prestación de un servicio de depuración, por ejemplo, es una actividad técnica. Por ello, puede ser realizada tanto por el sector público, como por el sector privado (art. 100 LA). Ahora bien, en el caso del canon de vertidos nos referimos a las aguas continentales y al dominio marítimo terrestre. Ambos son bienes de dominio públicos¹²⁵³. Por tanto, la actuaciones en el mismo es propio que la realicen entes públicos; y no el sector privado. Esta afirmación se ve apoyada en el hecho de que en el caso de que se estableciera un canon de vertidos en el mismo se reservaría al sector público la intervención en la resolución del problema ambiental no resuelto por el sector privado mediante los mecanismos propios. Por ello, siempre daría lugar a una tasa, ya que, por un lado, la prestación del servicio sería de recepción obligatoria, establecido por ley; y, por el otro, su realización estaría reservado al sector público. Otra cosa serán las actuaciones de depuración privada; muy positivas, por supuesto, pero que no afectan al tema que valoramos, ya que su incidencia se traducirían en una menor cuota, al verter menos carga contaminante, pero el servicio en virtud del cual se articula una tributo sigue siendo público. Ciertamente, el artículo 100 LA permite la constitución de "empresas de vertido para conducir, tratar y verter aguas residuales de terceros". Su formulación parece aludir a la posibilidad de que exista, bien un tratamiento público, bien un tratamiento privado; y no es así, sino que el vertido tendrá siempre que ser autorizado y tratado por el ente público. Ahora bien, esta circunstancia no empece que existan empresas de

12:51 CORS MEYA, F.X.: *ibidem*, pág. 82.

12:52 *Ibidem*.

12:53 Artículo 2 de la Ley de Aguas y artículo 3 de la Ley de Costa.

vertidos que traten de reducir en lo posible la carga contaminante del vertido al dominio público. Gráficamente, éstas harían las veces de depuradoras privadas, pero con la salvedad de que serían autónomas y capaces de atender a varias empresas a la vez. Por tanto, los servicios de depuración y saneamiento son de recepción obligatoria y reservados legalmente al ente público.

En conclusión, consideramos que la tasa es el instrumento tributario válido para conseguir los objetivos de protección de las aguas continentales y marítimas¹²⁵⁴, ya que las medidas públicas para la defensa del medio pasan por la prestación de un servicio de depuración y saneamiento de las aguas. Sin embargo, habrá casos en los que el instrumento tributario articulado deberá ser un contribución especial, ya que lo que se trata de financiar es una obra de infraestructura¹²⁵⁵.

No obstante, su elección no está exenta de críticas, ya que en su momento tampoco descartamos la posibilidad de articular un impuesto ambiental. Además éste presentaba la ventaja de su potencialidad desincentivadora. Y, en este sentido, conviene no olvidar las preferencias constitucionales en materia ambiental. Éstas se encaminan a las actuaciones preventivas. Aunque también es verdad que el establecimiento de una tasa supone un estímulo para el sujeto pasivo. En este sentido, TOLEDO JAUDENES sostiene que el establecimiento de una carga impositiva sobre aquéllos que

¹²⁵⁴ En estos casos, "lo que se somete a gravamen no es el hecho negativo en sí mismo, sino el beneficio o, si se quiere, el ahorro que percibe el contaminante como consecuencia de la actuación pública", CORS MEYA, F.X.: *ibidem*, pág. 81.

¹²⁵⁵ *Ibidem*, págs. 81-82. "En este sentido, el *iter* del legislador a la hora de prevenir el deterioro medioambiental se centraría en dos fases principalmente siguiendo unos momentos temporales claramente definidos. Una primera etapa *a priori*, de protección de los recursos naturales con la utilización de contribuciones especiales, financiándose la ejecución de las obras por aquellos que resulten directamente beneficiados por la realización de éstas. Una segunda fase, conforme a la cual, tras realizar estas obras, el Estado solamente intervendría en la conservación y en el mantenimiento de estos servicios públicos. Esta etapa sería sufragada por los agentes contaminantes mediante tasas", CHICO DE LA CAMARA, P.: "Contribuciones especiales sobre vertidos de las aguas en la CEE", *NUE*, núm. 122/1995, pág. 57, también págs. 61-62. La Recomendación del Consejo 79/3 de la CEE, afirma que "deben evaluarse separadamente el coste de la inversión del coste del funcionamiento del servicio, ya que en función de la respectiva normativa de los países miembros podría exigirse dos tipos de recursos o incluso dos cánones distintos, uno para financiar las obras de infraestructura, que potencialmente beneficiaría a un colectivo más amplio, y el otro canon tendría que exigirse a quienes directamente se beneficiasen del servicio recibido" (Nota obtenida de CORS MEYA, F.X.: *ibidem*, págs. 74-75).

provocan contaminación produce el "efecto reflejo de estimular la adopción de medidas anticontaminantes..."¹²⁵⁶. Si bien su función desincentivadora no es tan importante como la del impuesto, presenta una ventaja respecto de éste. A saber: se soluciona el problema de la cuantificación al tener el dato cierto de los costes sociales que se quieren financiar.

En definitiva, a nuestro entender, las opciones tributarias del legislador son variadas; ahora bien, éstas deben orientarse a la consecución de los siguientes objetivos: por un lado, la financiación de las infraestructuras y los servicios de saneamiento y depuración; y, por el otro, la modulación de los comportamientos hacia posiciones más acorde con el medio. Ciertamente, tanto el impuesto como la tasa ambiental pueden responder a las exigencias técnicas y de justicia exigidas; la solución por la que opte el legislador dependerá también mucho de las exigencias técnicas.

III.3.2.2. El establecimiento del canon de vertidos.

Tanto la Ley de Aguas como la de Costas explican en el Preámbulo y Exposición de Motivos, respectivamente, la insuficiencia de la legislación anterior para hacer frente a los nuevos retos que impone, en la actualidad, por un lado, la protección de las aguas continentales¹²⁵⁷; y, por el otro, la preservación de las costas¹²⁵⁸. Como respuesta a esas nuevas exigencias,

¹²⁵⁶ TOLEDO JAUDENES.J.: "El principio...", ob. cit., pág. 321.

¹²⁵⁷ En este sentido, se expone en el Preámbulo de la Ley 29/1985, de 2 de agosto, de Aguas que "la vigente Ley de Aguas, de 13 de junio de 1879, modelo en su género y en su tiempo, no puede dar respuesta a los requerimientos que suscitan la nueva organización territorial del Estado, nacida de la Constitución de 1978, las profundas transformaciones experimentadas por la sociedad, los adelantos tecnológicos, la presión de la demanda y la creciente conciencia ecológica y de mejora de la calidad de vida".

¹²⁵⁸ En la Exposición de Motivos de la Ley 22/1988, de 28 de julio, de Costas se afirma que "La insuficiencia de la legislación vigente para la consecución de los objetivos descritos es tan notoria que resulta superfluo insistir sobre ella". En relación con los objetivos a los que alude el texto, es revelador estas afirmaciones sobre el tema, contenidas en la propia Exposición de Motivos: "Este doble fenómeno de destrucción y privatización del litoral, que amenaza extenderse a toda su longitud, exige de modo apremiante una solución clara e inequívoca, acorde con la naturaleza de estos bienes, y que, con una perspectiva de futuro, tenga como objetivos la defensa de su equilibrio y su progreso físico, la protección y conservación de sus valores y virtualidades naturales y culturales, el aprovechamiento racional de sus recursos, la garantía de su uso y disfrute abierto a todos, y con la adopción de las adecuadas medidas de restauración".

nacen ambas disposiciones normativas. Dentro de las mismas se ha considerado positivo, en orden a la consecución de los objetivos propuestos, establecer medidas de carácter económico-financieras¹²⁵⁹. Una de estas medidas es el canon de vertidos (art. 105 LA y 85 LC). Su razón de ser se conecta directamente con la preservación del medio hidráulico y marítimo-terrestre. Éste trata de hacer frente a los vertidos contaminantes. De ahí nuestro interés principal por el análisis de esta figura, ya que el resto de instrumentos económico-financieros abordan el tema de la preservación del medio de modo menos directo.

Ambos cánones son similares, pero no idénticos¹²⁶⁰. No obstante, analizaremos, principalmente, el canon de vertido establecido en la Ley de Aguas, aunque no desdeñaremos el examen de aquellas cuestiones relevantes del contemplado en la LC. Esta circunstancia nos permitirá desarrollar una línea coherente y, además, tener una figura similar de punto de referencia, a efectos interpretativos.

El artículo 105 LA establece el canon de vertido: "Los vertidos autorizados,..., se gravarán con un canon destinado a la protección y mejora del medio receptor de cada cuenca hidrográfica". El canon de vertido se presenta como un recurso público, dirigido a la preservación del medio¹²⁶¹. Éste "será destinado a las actuaciones de protección de la calidad de las aguas" (art. 105.3 LA). Más concretamente, a la financiación de "planes o programas públicos de depuración de aguas residuales" (art. 105. 4 LA). Su conexión con la preservación del medio, en el marco del mandato constitucional (art. 45 CE), es evidente.

¹²⁵⁹ Realmente el tratamiento prestado al mismo es deficiente, tanto en extensión, como en técnica jurídica; *vid.*, en este sentido, CARBAJO VASCO,D.: "La imposición ecológica...", ob. cit., pág. 14.

¹²⁶⁰ En contra, ARRIETA MARTINEZ DE PISON,J.: *Régimen fiscal de las aguas*, ob. cit., págs. 39-40. Para este autor la regulación que se realiza del mismo es similar en ambas leyes, aunque, después de reconocer la similitud, apunta que "contienen alguna diferencias; bien las lógicas por razón de la materia (...); o bien respecto a otras materias como el órgano recaudador,..." (*ibidem*).

¹²⁶¹ Cfr. CARBAJO VASCO,D.: "La imposición ecológica....", ob. cit., pág. 15.

III.3.2.3. Fundamento del canon de vertidos.

El agua es un recurso que debe estar disponible en cantidad y calidad suficientes. "Esta disponibilidad debe lograrse sin degradar el medio ambiente en general, y el recurso en general, ... y con una equitativa asignación de las cargas generadas por el proceso". El canon de vertido es el instrumento tributario¹²⁶² encargado de introducir la idea de equidad en la redistribución de los costes ambientales generados por la utilización del agua. Desde esta perspectiva, el canon de vertido se presenta como "una opción esencial de la acción administrativa encaminada a la protección y mejora de la calidad de las aguas y demás recursos integrados en el dominio hidráulico"¹²⁶³.

La salvaguarda del recurso hidráulico conlleva unos costes que el canon de vertidos viene a compensar¹²⁶⁴; en concreto, los generados por la realización de vertidos contaminantes a las cuencas hidrográficas¹²⁶⁵. Esta idea es fácilmente manipulable, y puede presentar al canon de vertido como una "licencia para contaminar"¹²⁶⁶. En este sentido, el recurso público se presenta como un precio que exige la Administración por dejar que se contamine. No obstante, esta idea hay que desterrarla, ya que como se desprende de la propia LA, en concreto de la conexión de los artículos 89, 90 y 92, quedan prohibidos todos aquellos vertidos que ocasionen perjuicios graves al medio hidráulico. En este caso, se requieren autorización administrativa para poder realizarse¹²⁶⁷. Y, en este sentido, sólo se paga el

1262 Así, STC 227/1988, de 29 de noviembre, (F.J. 28º).

1263 STC 227/88, (F.J. 28º).

1264 Para TOLEDO JAUDENES éste es el fundamento radical del canon; aunque hay que valorar también su efecto de estímulo sobre la adopción de medidas anticontaminantes, "El principio...", ob. cit., pág. 321.

1265 En este sentido, *vid.* Resolución del T.E.A.C. de 4-VII-1991. Éste sitúa el fundamento del canon de vertido en el "... principio de justicia material compensatoria de los perjuicios causados por los vertidos"; *RDFHP*, núms. 225-226, pág. 791.

1266 En relación con el canon de vertido previsto en la LC, señala MARTIN-RETORTILLO que "tiene el riesgo de convertirse en auténtica «patente de contaminador»", "Reflexiones...", ob. cit., pág. 14.

1267 *Vid.* TOLEDO JAUDENES, J.: "El principio «quien contamina, paga»...", ob. cit., pág. 299; HERRERA MOLINA y SERRANO ANTON; "Aspectos constitucionales...", ob. cit., nota 55; pág. 471.

canon en los casos de "vertidos autorizados" (art. 105 LA), esto es, en aquellos casos en los que "el balance de ventajas y desventajas arroja un saldo positivo a favor de la actividad contaminadora"¹²⁶⁸.

Ahora bien, el canon de vertidos no sirve, sin más, para compensar costes. No es simplemente un recurso público encaminado a financiar una determinada intervención pública de naturaleza ambiental. Es algo más. El canon de vertidos supone la financiación de las actuaciones de protección del agua, pero esta financiación se realizará conforme a una idea de justicia. Ésta viene encarnada en el principio "quien contamina, paga"¹²⁶⁹. Desde esta perspectiva, la redistribución de los costes ambientales se realizará en virtud de la contaminación provocada por el contribuyente. Además de provocar un efecto desincentivador de dichas actividades. El principio "quien contamina, paga" informa el establecimiento del gravamen. En ningún caso, el establecimiento de éste obedece a las exigencias del principio de capacidad económica. Las exigencias de aquél tendrán que concretarse a lo largo de toda la estructura jurídica del canon. En definitiva, su articulación se presenta como respuesta al principio "quien contamina, paga"¹²⁷⁰.

¹²⁶⁸ Vid. TOLEDO JAUDENES.: *ibidem*.

Con la finalidad de controlar el contenido de los vertidos, se establece dos relaciones de sustancias contaminantes, "elegidas en razón a su toxicidad, persistencia o bioacumulación"; ambas deberán ser controladas en las autorizaciones de vertido de modo tal que se eviten los efectos nocivos que conllevan -art. 254 RA-. Otra de las medidas adoptadas para preservar el medio se contempla en el artículo 95 LA; en éste se afirma que "El Gobierno podrá prohibir en zonas concretas, aquellas actividades y procesos industriales cuyos afluentes a pesar del tratamiento a que sean sometidos, puedan constituir riesgo de contaminación grave para las aguas". Ciertamente, podemos concluir que el canon de vertido no se establece como "licencia para contaminar", sino como un gravamen impuesto sobre aquellos vertidos autorizados. Y éstos lo han sido porque se considera que no ocasionan una contaminación irreversible.

¹²⁶⁹ Esta afirmación se ve amparada por la Resolución del T.E.A.C. de 4-VII-1991; éste fundamenta el canon de vertido en el "principio de justicia material compensatoria de los perjuicios causados por los vertidos", (RDFHP, núms. 225-226, pág. 791). A nuestro entender, se está refiriendo claramente al principio "quien contamina, paga" como fundamento del canon de vertido.

¹²⁷⁰ Vid. ARRIETA MARTINEZ DE PISON,J.: *Régimen fiscal de las aguas*, ob. cit., pág. 39; CORS MEYA,F.X.: "Calificación de los cánones...", ob. cit., pág. 75; CARBAJO VASCO,D.: "La imposición...", ob. cit., pág. 15; HERRERA MOLINA y SERRANO ANTON: "Aspectos constitucionales...", ob. cit., nota 55, pág. 471. Desde una perspectiva general, MARTIN-RETORTILLO dice que el "principio de quien contamina paga, debe presidir, como criterio general, la concreción de las distintas medidas a establecer en la lucha contra la contaminación de las aguas", "Reflexiones...", ob. cit., pág. 11.

En este sentido, la disyuntiva entre el principio de capacidad económica y el principio "quien contamina, paga" a la hora de fundar la financiación de los costes de la lucha contra la contaminación¹²⁷¹ se resuelve a favor de este último. El establecimiento del canon de vertidos se conecta con el cumplimiento del mandato constitucional de protección del medio. Su articulación posibilitará económicamente la preservación del medio hidráulico y marítimo-terrestre. Desde esta perspectiva, responde al valor superior igualdad. La consecución de un medio ambiente adecuado "para todos" supone una de sus proyecciones. Por tanto, el canon de vertidos se articula como respuesta a las exigencias de los principios de igualdad tributaria y de solidaridad. La actuación contraria a los intereses generales de los sujetos contaminadores desde la realización de actividades económicas o desde patrimonios salvan las exigencias del principio de capacidad económica. Desde esta formulación el canon de vertidos se proyecta como expresión del deber de contribuir. Igualmente, se incardina entre las medidas jurídicas propuestas por el mandato constitucional para conformar la política ambiental, ya que es expresión del principio de solidaridad.

Ahora bien, cuando el canon de vertidos afecte directamente a los vertidos realizados por los ciudadanos en el desarrollo de una existencia cotidiana, debe modificar sus criterios de justicia. Así, el principio de capacidad económica debe prevalecer ante el principio "quien contamina, paga", sobre todo a la hora de su cuantificación. Esta circunstancia no modifica en nada el fundamento *supra* referido.

III.3.2.4. Configuración jurídica del canon de vertidos.

Nuestra primera preocupación al respecto es la determinación de la naturaleza jurídica del canon de vertido. No obstante, esta labor no es nada fácil. Y ello por tres razones: en primer lugar, el legislador es parco a la hora de configurar jurídicamente el canon; en segundo lugar, la determinación de la naturaleza jurídica aparece complicada por la regulación jurídica tan caótica que diseña el legislador¹²⁷²; en tercer lugar, el canon constituye un

¹²⁷¹ Cfr. MARTIN MATEO, R.: *Tratado...*, Vol. II, ob. cit., pág. 30.

¹²⁷² En este sentido, CORS MEYA señala que "Lo que no cabe es utilizar la figura de un canon, ..., para establecer un tributo que no respete los principios y los límites jurídicos que le

ingreso Público sin sustantividad propia¹²⁷³. No es asimilable directamente a ninguna figura tributaria, ni no tributaria¹²⁷⁴. Por tanto, será el análisis de los elementos del recurso público¹²⁷⁵ el que nos oriente acerca de su naturaleza jurídica¹²⁷⁶.

En este sentido, procederemos a un análisis de los elementos del canon, con la finalidad de determinar su naturaleza jurídica. Sólo así, podremos subsumirlo dentro de alguna de las categorías tributarias o no tributarias, contempladas dentro del ordenamiento jurídico.

III.3.2.4.1. Hecho imponible del canon de vertidos.

El hecho imponible del canon de vertidos es la realización de un vertido autorizado (art. 105.1 LA: "Los vertidos autorizados,..., se gravarán con un

condicionan específicamente. O, por el contrario, no se puede articular un supuesto de hecho subsumible en el ámbito de los precios públicos como si se tratase de un tributo, articulando una base imponible y un tipo de gravamen aplicable, cuando, como sabemos, el precio público no presenta ninguna base imponible ni ningún tipo de gravamen, dado que no es una detracción porcentual de un índice de riqueza, sino simplemente la contraprestación por el coste o beneficio obtenido", "Calificación de los cánones sobre el agua", ob. cit., pág. 75. Así, si el legislador ha optado por articular cualesquiera de las figuras tributarias disponibles en su ámbito de actuación deberá "configurarla jurídicamente en consonancia con la naturaleza y exigencias jurídicas del recurso que se pretende exigir", *ibidem*, pág. 76. En el mismo sentido, CARBAJO VASCO,D.: "La imposición...", ob. cit., pág. 15.

¹²⁷³ En este sentido, ARRIETA dice que "Existe,..., un amplio acuerdo en la doctrina al negar la posibilidad de considerar a los cánones como figuras o categorías con sustantividad propia", *Régimen fiscal de las aguas*, ob. cit., pág. 25. En el mismo sentido, CORS MEYA afirma que el canon es "una expresión ambivalente y no definida en nuestro ordenamiento", "Calificación de los cánones sobre el agua", ob. cit., pág. 75. Para estudiar con más profundidad el concepto de canon *Vid.* ARRIETA MARTINEZ DE PISON,J.: *ibidem*, págs. 21-29.

¹²⁷⁴ "No existe un concepto autónomo de canon, ni éste posee naturaleza jurídica propia, sino que, por el contrario, las figuras denominadas *cánones* por las distintas leyes, son subsumibles en las distintas categorías tributarias", ARRIETA,J.: *ibidem*, pág. 28.

¹²⁷⁵ Acerca de los elementos del recurso público, *vid.*, además de la propia LA, naturalmente, Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de enero de 1995, (Ar. 542).

¹²⁷⁶ CORS MEYA dice que "Inicialmente, el legislador es libre para configurar el supuesto de hecho de ese canon como un hecho imponible de un impuesto, o bien como el de una contribución especial, o el de una tasa, o incluso como un precio público», "Calificación de los cánones sobre el agua", ob. cit., pág. 75-76.

canon...")¹²⁷⁷. La parquedad del legislador a la hora de configurar el hecho imponible, así como el diseño del resto de elementos del tributo, nos hace ser cautos con la afirmación que acabamos de realizar. Así, podemos dejar la misma en un primer pronunciamiento acerca del tema.

Desde esta perspectiva, según confirma el artículo 290 RA, la definición del presupuesto de hecho se extiende al "vertido de aguas residuales procedentes de saneamiento urbanos, establecimientos industriales y otros focos susceptibles de degradar la calidad de las aguas"¹²⁷⁸. En este sentido, la conexión de los artículos 290 RA, 92¹²⁷⁹ y siguientes LA y 105.1 LA nos lleva a afirmar que los vertidos *supra* citados necesitan ser autorizados, y, como consecuencia, serán gravados por el canon de vertido.

Hasta el momento, hemos fijado una premisa de trabajo, deducida, eso sí, del propio tenor legal, acerca del aspecto material del hecho imponible del canon de vertido: éste viene constituido por el vertido autorizado. Esta afirmación se ve confirmada por dos circunstancias. La primera es que los vertidos perjudiciales para el medio receptor que se realicen de modo descontrolado, sin autorización administrativa, no generan el nacimiento de la obligación de pagar el canon de vertido. Éstos no se subsumen dentro del presupuesto de hecho del canon, sino que se acomodan a la descripción que realiza el artículo 108 LA al reseñar aquellas situaciones que tienen la calificación de infracciones administrativas. Así en su letra f) se alude a "Los vertidos que puedan deteriorar la calidad de las aguas o las condiciones de desagüe del cauce receptor, efectuados sin contar con la autorización correspondiente"¹²⁸⁰.

¹²⁷⁷ Algo más explícita es el artículo 85 LC, cuando dice que "Los vertidos contaminantes autorizados conforme a lo dispuesto en esta Ley se gravarán con un canon, en función de la carga contaminante". En este caso, la configuración del hecho imponible aparece más acabada, ya que se añade un dato más; el gravamen de los vertidos se hará "en función de la carga contaminante"

¹²⁷⁸ Ahora bien, el legislador se refiere a los mismos como "objeto" del canon de vertidos - art. 290 RA-. Asimismo, la Resolución del T.E.A.C. de 4-VII-1991, RDFHP núms. 225-226, pág. 791. Entendemos que se refiere al objeto material del canon. En otros términos, al aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible.

¹²⁷⁹ Art. 92 LA: "Toda actividad susceptible de provocar la contaminación o degradación del dominio público hidráulico y, en particular, el vertido de aguas continentales requiere autorización administrativa".

¹²⁸⁰ Vid. TOLEDO JAUDENES,J.: "El principio...", ob. cit., págs. 322-323.

La segunda, viene determinada por la existencia de fuentes difusas de contaminación (actividades agrícolas y forestales, lluvia ácida, etc.)¹²⁸¹. Éstas pueden quedar englobadas dentro del presupuesto de hecho del tributo; dentro de "...otros focos susceptibles de degradar la calidad de las aguas" (art. 290 RA). No obstante, no tiene un acomodo tan fácil, ya que, por ejemplo, en todos los casos las actividades de fertilización de las tierras no se realizan a través del riego, sino que el fertilizante se arroja directamente a la tierra. Esta circunstancia hace que difícilmente pueda hablarse de vertido indirecto¹²⁸², o al menos no de un modo claro. En consecuencia, si no hablamos de vertido, no podemos exigir su autorización; y, por tanto, si no estamos ante un vertido autorizado, no se genera la obligación tributaria. Sin embargo, al final de todo el proceso esa actividad perjudica el medio hidráulico o marítimo-terrestre. Ciertamente, estas actividades acaban afectando a las aguas, empeorando su calidad, y, por tanto, incrementando el coste ambiental por degradación de las aguas¹²⁸³. Esta circunstancia da lugar a una injusticia, al introducir un elemento de distorsión, ya que incrementa los costes ambientales, sin contribuir a la compensación de los mismos, a no generar la obligación de pagar el canon de vertidos¹²⁸⁴. Estos supuestos de no sujeción confirman que el presupuesto de hecho es el vertido autorizado¹²⁸⁵.

1281 *Ibidem*, pág. 323; MARTIN MATEO, R.: *Tratado...* Vol. II, ob. cit., págs. 12 y 89.

1282 "...se considerarán vertidos los que se realicen directa o indirectamente en los cauces, cualquiera que sea la naturaleza de éstos, así como los que se lleven a cabo en el subsuelo o sobre el terreno, balsas o excavaciones, mediante evacuación, inyección o depósito", art. 92 LA.

1283 La utilización de fertilizantes en el desarrollo de las actividades agrícolas o forestales deben ser objeto de tributación, ya que afectan, no sólo a la calidad de las aguas, sino, también a la de los suelos. Ahora bien, no creemos que sea el canon de vertidos el modelo adecuado. A nuestro entender, un tributo especial sobre los mismos que grave su consumo es técnicamente más factible.

1284 Cfr. TOLEDO JAUDENES, J.: "El principio...", ob. cit., pág. 323. Este autor señala que "Por muy amplio que sea el concepto de vertido indirecto, no alcanza a la realización de actividades agrícolas o forestales, que sin embargo son fuente difusa de contaminación de las aguas", *ibidem*. Hay que recordar, a efectos aclaratorios, que el vertido que se somete a autorización, y, por tanto, a gravamen es tanto el directo como el indirecto, "cualquiera que sea la naturaleza de éstos, así como los que se lleven a cabo en el subsuelo o sobre el terreno, balsas o excavaciones, mediante evacuación, inyección o depósito" -art. 92 L.A.-.

1285 Así, la Resolución del T.E.A.C. del 27-IX-1991, "configura el hecho imponible del canon como el hecho de verter", *RDFHP*, núms. 225-226, pág. 792. En contra, la STC 227/88 de 29 de noviembre, dice que el hecho imponible del canon de vertido lo constituye "la utilización del dominio público hidráulico en determinados casos o para determinados casos", (F.J. 28º).

En la delimitación de éste tiene una importancia suma el artículo 92 LA, según el cual "Toda actividad susceptible de provocar la contaminación o degradación del dominio público hidráulico y, en particular, el vertido de aguas y de productos residuales susceptibles de contaminar las aguas continentales requiere autorización administrativa". Del mismo se desprende que todo vertido contaminante requiere ser autorizado. Y solo requiere autorización el vertido contaminante. Por ello, cuando el artículo 105.1 LA se refiere al gravamen del vertido autorizado se está refiriendo al vertido contaminante autorizado. El aspecto material del hecho imponible no sólo es el vertido autorizado, sino el vertido autorizado contaminante¹²⁸⁶. Esta afirmación se ve confirmada en el caso del canon de vertidos regulado en la Ley de Costa. No obstante, hay que advertir que falta el desarrollo reglamentario¹²⁸⁷. En este caso, el hecho imponible del canon de vertidos está constituido por "Los vertidos contaminantes autorizados... en función de la carga contaminante" (art. 85.1). Ahora bien, si se realiza un vertido autorizado, pero éste, por cualquier circunstancia, no es contaminante se realiza el hecho imponible, aunque no nazca la obligación tributaria¹²⁸⁸. La explicación viene dada por el hecho de que la autorización de una actividad se justifica en orden a la producción de vertidos contaminantes. Ello no significa que en un caso el vertido autorizado, genéricamente, pueda no serlo. El vertido autorizado, por ser genéricamente contaminante, aunque en

¹²⁸⁶ En este sentido, ARRIETA MARTINEZ DE PISON dice que "no podemos decir que el hecho imponible del canon es únicamente la autorización del vertido -...- porque precisamente la base imponible del canon se determina en función de lo contaminante que sea el vertido", *Régimen fiscal de las aguas*, ob. cit. pág. 50.

¹²⁸⁷ En desarrollo de la Ley 22/1988, de 28 de julio, de Costas, se ha dictado el Real Decreto 147/1989, de 1 de diciembre, por el que se aprobó el Reglamento General de la Ley, sin que se dedicase ningún artículo al Régimen económico-financiero de la utilización del dominio público marítimo-terrestre; igualmente, se ha dictado el Real Decreto 735/1993, de 14 de mayo, en el que se desarrolla el artículo 86 de la Ley de Costas, y la Orden de 30 de Octubre de 1992, que se dedica al canon de regulación, sin que se haya profundizado en el canon de vertido, circunstancia que merma bastante sus posibilidades de aplicación.

¹²⁸⁸ Vid. MARTIN MATEO, R.: *Tratado...* Vol. II, ob. cit., pág. 89. En contra, TOLEDO JAUDENES, J.: "El principio...", ob. cit.: "El vertido autorizado, pero inocuo, no constituye el hecho imponible del canon: si la carga contaminante es cero no habrá base imponible ni cuota tributaria, como reflejo de la ausencia de hecho imponible", pág. 323. Al respecto, ARRIETA MARTINEZ DE PISON dice que "puede darse una autorización para verter, y que luego no se produzca tal vertido, o que se produzca pero en una cantidad menor de la esperada sin que sea suficiente contaminación, lo que conlleva a que no se produzca obligación de pago por no realizarse el hecho imponible, o por se "mínimo exento", *Régimen fiscal de las aguas*, ob. cit., pág. 51. Así, Resolución del T.E.A.C. de 21-XI-1991, RDFHP, núms. 225-226, pág. 797.

un caso concreto no lo sea, queda sujeto al realizarse el hecho imponible, aunque no nazca la obligación tributaria al ser la carga tributaria cero.

Esta configuración jurídica del presupuesto de hecho responde al principio "quien contamina, paga". La sujeción al canon se va a producir por la realización de una actividad contaminante autorizada. Desde esta perspectiva, el canon de vertidos se configura como un impuesto¹²⁸⁹. La obligación tributaria del canon de vertidos nace de la realización de una actividad por parte del contribuyente (vertido autorizado contaminante); sin que para que se produzca la sujeción al tributo sea necesaria ninguna actividad administrativa¹²⁹⁰. El vertido contaminante ocasiona unos costes sociales: degradación de las aguas, pérdidas económicas derivadas de éllo (se reduce sus posibilidades de explotación económica), costes sanitarios, etc... La financiación de estos costes pueden ser afrontada de muy diversas maneras; una de ellas es articulando un impuesto que compense dichos costes sociales¹²⁹¹ conforme a una idea de justicia: "quien contamina, paga". Así, la financiación de la restauración de la degradación ambiental se realizará en virtud de la contribución a su generación por las distintas actividades económicas y domésticas. Esta posición es defendida por distintos autores¹²⁹².

1289 *Vid.* CARBAJO VASCO,D.: "La imposición...", ob. cit.; para el autor la "naturaleza esencial sería la de un impuesto que grava coactivamente una operación (vertido) ligada a un bien público, indivisible (la calidad de las aguas)", pág. 16.

1290 *Cfr.* CORS MEYA,F.X.: "Calificación...", ob. cit., pág. 76.

1291 En este sentido, "el vertido se grava con la finalidad de compensar el coste social provocado por la contaminación", ARRIETA MARTINEZ DE PISON,J.: *Régimen fiscal de las aguas*, ob. cit., pág. 40.

1292 A favor de la consideración del canon de vertido, *vid.* MATEU IZTURIZ,J.F.: "La potestad tributaria de las CCAA...", ob. cit., pág. 1975; CARBAJO VASCO,D.: "La imposición...", ob. cit., pág. 16. Otros autores contemplan esta posibilidad como factible, aunque luego se inclinan por otra calificación distinta; así, ARRIETA MARTINEZ DE PISON,J.: *ibidem*, pág. 43; para este autor, el establecimiento de un impuesto es "jurídicamente admisible e incluso idóneo", *ibidem*, pág. 44. En contra, se manifiesta CORS MEYA: no "cabe articular un impuesto sobre un índice negativo de capacidad económica. No se puede gravar directamente un hecho económicamente negativo, como el volumen de contaminación vertida a través de la evacuación de las aguas, ya que el el tributo se fundamenta, como especifica el artículo 31 de nuestra Constitución, en un índice positivo, en un beneficio obtenido, esto es, en un hecho revelador de disponibilidad económica, que como tal se somete a gravamen. En cambio, un índice negativo, como el que genera un perjuicio o un detrimento patrimonial, sólo puede ser causa o fundamento de la obligación de reparar ese daño causado. Es más, no sería lógico establecer un impuesto sobre la base del perjuicio generado, ya que el tipo de gravamen aplicable no podría absorber toda la base que se gravara, exigiéndose, por tanto, un porcentaje inferior al daño causado. De esta manera, no sólo no se conseguiría aplicar el principio «quien

Desde esta perspectiva, el canon de vertido aparece como un impuesto extrafiscal.

Éste desempeñaría, por un lado, una función redistributiva, en virtud de la cual se trataría de obtener recursos patrimoniales con la finalidad de financiar los costes ambientales; por el otro, una función de incentivación. Desde esta perspectiva trataría de estimular aquellos comportamientos menos contaminantes¹²⁹³, aunque ésta se limite a las actividades económicas.

El canon de vertidos, tal como lo hemos configurado hasta el momento, obedece a las directrices del principio "quien contamina, paga". En ningún caso aparece ordenado conforme al principio de capacidad económica. No obstante, esta circunstancia no significa que se pueda prescindir del mismo a la hora de configurar el tributo. Éste exige que de la configuración jurídica del presupuesto de hecho se deduzca la posesión de fuerza económica por parte del contribuyente. Por ello, el presupuesto de hecho del canon de vertido se conecta, aunque sea de modo indirecto, a una fuente de riqueza (la realización de una actividad económica, la propiedad de un inmueble, etc...). Ésta fuerza económica revela la posesión de capacidad económica por parte del contribuyente. Además, es el objeto del tributo. Aunque esto no impide la articulación de exenciones fiscales con la finalidad de ajustar proyección del principio de capacidad económica en la configuración jurídica del tributo.

Esta afirmación no agota las posibilidades calificadoras. Así, del tenor literal de la LA se deduce, exclusivamente, el gravamen de "vertidos autorizados" (art. 105.1). De esta afirmación, cabe, teóricamente, entender que se está gravando la utilización privativa o el aprovechamiento espacial del dominio público producido, ineludiblemente, por todo vertido contaminante, como ocurre en este caso¹²⁹⁴. Desde esta perspectiva, el canon de vertidos debe calificarse como precio público (art. 24.1 a) LTPP)¹²⁹⁵.

contamina, paga», sino que, como consecuencia de ello, el impuesto sería un incentivo para continuar contaminando, al no poder cubrir la cuota del daño ocasionado", "Calificación...", ob. cit., págs. 76-80.

¹²⁹³ Vid. TOLEDO JAUDENES,J.: "El principio...", ob. cit., pág. 312.

¹²⁹⁴ Vid. GONZALEZ PEREZ,J.; TOLEDO JAUDENES,J.; ARRIETA ALVAREZ,C.: *Comentarios a la Ley de Aguas*, ob. cit., pág. 1016; TOLEDO JAUDENES,J.: *ibidem*, pág. 321; ARRIETA MARTINEZ DE PISON,J.: *Régimen fiscal de las aguas*, ob. cit., págs. 40, 108-109; el autor afirma que los vertidos suponen "una «utilización del dominio público», ya que el uso que

Ahora bien, ¿diseña el legislador el hecho imponible del canon de vertidos en coherencia con el presupuesto de hecho de un precio público por aprovechamiento especial del dominio público hidráulico? Consideramos que no. Estamos ante una exacción de naturaleza tributaria¹²⁹⁶: en primer lugar, ésta se establece de modo coactivo; en este sentido, la realización de un vertido contaminante implica, *ex lege*, la obligación de pagar una prestación pecuniaria. En segundo lugar, el recurso público aparece diseñado acorde con lo elementos del tributo (hecho imponible, sujeto pasivo, elementos de cuantificación)¹²⁹⁷. En tercer lugar, la cuantificación del precio público por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público se fija bien de acuerdo con el valor del mercado, bien de acuerdo con la utilidad derivada de aquélla. Como no hay mercado, habrá que cuantificar por referencia a la utilidad que dicho aprovechamiento especial proporciona al sujeto de éste. Esta configuración se aviene mal con una política de prevención, y se acerca más a lo que hemos denominado "licencia para contaminar".

Igualmente, cabe la posibilidad de hacer otro tipo de consideraciones calificadoras en virtud de la expresión legal: "Los vertidos contaminantes,..., se gravarán con un canon..." (art. 105.1 LA). En este sentido, podríamos entender que el presupuesto de hecho del canon de vertido es la actividad administrativa de autorización realizada en régimen de Derecho Público. Esta calificación nos llevaría a concluir que el canon de vertidos es una tasa, ya que su solicitud es obligatoria, siempre que se realice "una actividad

se hace al verter materias contaminantes supone una utilización privativa y especial del demanio y, en cierta forma, también una ocupación, pues impide el uso normal y prístino tanto del dominio público marítimo-terrestre como del hidráulico", págs. 108-109. En el mismo sentido, CORS MEYA dice que el vertido "Supone en el mejor de los casos una utilización privativa y especial del dominio público, una ocupación restrictiva o aprovechamiento particular, si se quiere negativa, en detrimento de la reutilización y posterior consumo colectivo de tales bienes", "Calificación...", ob. cit., pág. 74.

¹²⁹⁵ En este sentido advierte CORS MEYA: "En efecto, a quien consume privativamente un bien de dominio público se le puede hacer pagar con un precio público lo equivalente a lo que haya consumido, aunque sea negativamente a través de la contaminación", *ibidem*, pág. 83.

¹²⁹⁶ Así, TOLEDO JAUDENES,E.: "El principio...", ob. cit., pág. 319.

¹²⁹⁷ Al respecto, CORS MEYA señala que "no se puede articular un supuesto de hecho subsumible en el ámbito de los precios públicos como si se tratase de un tributo, articulando una base imponible y un tipo de gravamen aplicable, cuando, como sabemos, el precio público no presenta ninguna base imponible ni ningún tipo de gravamen, dado que no es una detracción porcentual de un índice de riqueza, sino simplemente la contraprestación por el coste o beneficio obtenido", "Calificación...", ob. cit., pág. 75.

susceptible de provocar la contaminación o degradación del dominio público hidráulico...", y debe concederse, exclusivamente, por la Administración (art. 92 LA, 57.1 LC). En este sentido se pronuncia CORS MEYA. Éste entiende que de los artículos relativos al canon de vertidos se puede "inferir que estamos ante una tasa que grava el beneficio inducido que al particular le genera la actividad y servicio que la autorización administrativa conlleva. Esta autorización es por sí misma una solicitud obligatoria y sólo la puede prestar el sector público, ya que entra en el ámbito de las funciones que le son propias"¹²⁹⁸. En este sentido, en el artículo 291 RA se dice que "La obligación de satisfacer el canon... nace en el momento en el que sea otorgada la autorización de vertido". De su lectura parece deducirse que el presupuesto de hecho del canon es la autorización, ya que su concesión origina el nacimiento de la obligación tributaria.

No obstante, consideramos que no es acertada esta calificación. Y esto por varias razones. A saber: en primer lugar, esta configuración jurídica del canon de vertidos no se ajusta al fin que la propia LA establece al instaurar aquél. Así, el artículo 105.1 LA dice que éste se destina "a la protección y mejora del medio receptor de cada cuenca hidrográfica". Desde esta perspectiva, parece poco probable que dicho fin se pueda alcanzar gravando una actividad administrativa, aunque se conecte formalmente con el vertido contaminante. Un tributo eficaz exige el gravamen de la situación sustantiva que altera el medio: el vertido contaminante.

En segundo lugar, la configuración de los elementos de cuantificación del canon de vertidos, como tendremos ocasión de examinar más adelante con mayor profundidad, no se aviene con la cuantificación de aquellas tasas cuyo presupuesto de hecho lo constituye la realización de una actividad administrativa. Así, el artículo 19 LTPP nos dice que el importe de la tasa no podrá exceder del coste real o previsible de la actividad. Esto significa que el importe de la tasa por realización de una actividad pública no deberá sobrepasar lo que se considere que cuesta la misma. La articulación de los elementos cuantitativos confirma la objeción realizada *supra*, ya que, difícilmente, se puede asumir con sus ingresos una política de preservación del medio. En tercer lugar, en la definición del presupuesto de hecho del canon de vertidos (artículo 105.1 LA) se parte de un vertido ya autorizado, el

¹²⁹⁸ *Ibidem*, pág. 85.

cual se grava con un canon, y no, como requeriría la tesis antes expuesta, del establecimiento de un gravamen por la autorización administrativa para poder realizar el vertido. En cuarto lugar, en relación con el nacimiento de la obligación de pagar el canon en el momento en el que se otorga la autorización, debe tenerse en cuenta que en el momento en el que se otorga la autorización ya se han previsto las características cuantitativas y cualitativas del vertido, y como consecuencia la propia cuantía (art. 93 LA¹²⁹⁹, 246.1 c) RA). En consecuencia, no podemos defender que la realización de dicha actividad administrativa -autorización del vertido- sea el presupuesto de hecho del canon de vertido.

Por todo ello, el presupuesto de hecho del canon de vertidos es la realización del vertido contaminante autorizado. Ahora bien, a esta conclusión hemos llegado después de analizar uno de los elementos del tributo; debemos seguir estudiando este complejo y farragoso ingreso público para determinar su verdadera naturaleza jurídica.

III.3.2.4.2. Los obligados tributarios.

La LA, al regular el canon de vertido (art. 105)¹³⁰⁰, no nos dice quién es el contribuyente¹³⁰¹. Hay que dirigirse al Reglamento para aclarar este elemento esencial del tributo. Éste nos dice que "están obligados al pago del canon de vertido los titulares de las autorizaciones" (art. 292 LA)¹³⁰². Por ello, los titulares de las autorizaciones son los contribuyentes del canon de vertidos. Éstos son los provocadores de la degradación ambiental, ya que sólo se requiere autorización cuando se realizan vertidos degradantes al dominio

¹²⁹⁹ Art. 93. 1.: "Las autorizaciones de vertido concretarán todos los extremos....En todo caso, quedarán reflejados en ellas... el importe del canon de vertido...".

¹³⁰⁰ Tampoco la LC aclara nada en su artículo 85.

¹³⁰¹ ARRIETA MARTINEZ DE PISON entiende se podría deducir del artículo 105.1 de la Ley: "Los vertidos autorizados,..., se gravaran con un canon...", "implícitamente éstos serían los titulares de las autorizaciones administrativas...", *Régimen fiscal de las aguas*, ob. cit., pág. 55.

¹³⁰² Obviamos la posible vulneración del principio de legalidad en materia tributaria - art. 31.3 CE-.

público. Desde esta perspectiva, la determinación del contribuyente se presenta como una proyección del principio "quien contamina, paga".

Igualmente, el titular de la autorización será el de la actividad económica o del inmueble desde donde se realiza la actividad contaminante. Por ello, también es el sujeto que manifiesta la fuerza económica, que salva el principio de capacidad económica.

No se prevé que sean contribuyentes del canon aquellas personas que se subroguen en sus derechos y obligaciones¹³⁰³. Ante la discriminación operada por el Reglamento, la doctrina reacciona en contra¹³⁰⁴. Por otra parte, cuando los titulares de la autorización sean varios, responderán solidariamente ante la deuda tributaria (art. 34 LGT). En los casos de transmisión *inter vivos* o sucesión *mortis causa* de la autorización provoca un cambio en el contribuyente futuro.

El Ayuntamiento puede ser sujeto pasivo del canon de vertidos: "Si el vertido de aguas residuales se produce en cauces de saneamiento a poblaciones, corresponde al Ayuntamiento la solicitud de la autorización procedente, así como el abono del canon que se le impone, del cual podrá resarcirse por el prorrateo ponderado entre los causantes de los vertidos"¹³⁰⁵. El Ayuntamiento aparece, en este caso, como sujeto pasivo del canon de vertidos, en calidad de sustituto. Éste no es el autor de los vertidos, sino que lo son el conjunto de ciudadanos del núcleo urbano, así como las posibles industrias erradicadas en el mismo. No obstante, el Ayuntamiento, por

¹³⁰³ Sin embargo si se prevé para los casos del canon de ocupación: "Están obligados al pago del canon, en la cuantía y condiciones que se determinen en este reglamento, los titulares de las concesiones o autorizaciones antes mencionadas o *personas que se subroguen en sus derechos y obligaciones*" -art. 286 R.A.-. (la cursiva es nuestra).

¹³⁰⁴ Cfr. ARRIETA MARTINEZ DE PISON,J.: *Régimen fiscal de las aguas*, ob. cit., pág. 56: "¿Por qué son sujetos pasivos en el canon de utilización del dominio público hidráulico los titulares de autorizaciones y los que se subrogan en sus derechos y obligaciones y en cambio en el canon de vertido sólo los titulares de las autorizaciones administrativas, cuando además de la propia Ley se infiere en ambos casos que los sujetos pasivos son los titulares de las concesiones o autorizaciones?".

¹³⁰⁵ Orden de 23 de diciembre de 1986, art. 7.º (en adelante OM). Así lo reconoce, igualmente, la Resolución del T.E.A.C. de 20-II-1922, RDFHP, núms. 225-226, pág. 802. Éste prevé que en los casos de vertido indirecto, a través de los colectores municipales, el obligado al pago es el Ayuntamiento.

imposición de la ley¹³⁰⁶, y en lugar de aquéllos, aparece obligado al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria (art. 32 LGT).

El establecimiento del Ayuntamiento como sustituto viene justificada, por un lado, en razones de simplificación técnica de la gestión del canon; y, por el otro, en razones de justicia. Esta última requiere una explicación. El Ayuntamiento tendrá el derecho a resarcirse del importe del canon "entre los causantes de los vertidos indirectos" (art. 7º OM). Éstos serán los ciudadanos y los establecimientos industriales allí ubicados. Ciertamente, si éstos estuvieran sujetos directamente al canon de vertidos, estarían obligados en virtud del principio "quien contamina, paga". Esta circunstancia no presenta ninguna novedad en relación con las actividades industriales, pero sí en relación con el gravamen de los ciudadanos. Los vertidos contaminantes realizados por éstos no se llevan a cabo en el marco de una actividad económica. Es fruto de su propia existencia. Por ello, el criterio de justicia que determine su exacción debe ser el principio de capacidad económica, y no el principio "quien contamina, paga". En este sentido, se dice que el Ayuntamiento "podrá resarcirse por prorrateo ponderado entre los causantes de los vertidos indirectos" (art. 7º OM). Para nosotros, la equidad, en estos casos, la representa el principio de capacidad económica.

En el caso, de las actividades industriales, el principio "quien contamina, paga" puede proyectar sus directrices, con independencia de que se articule un sustituto para simplificar la tarea recaudatoria¹³⁰⁷.

¹³⁰⁶ El artículo 32 LGT exige que el sustituto venga determinado por ley; no obstante, en este caso, como en otros muchos de la regulación del canon de vertido, existe una vulneración del principio de legalidad, ya que se establece por una orden ministerial.

¹³⁰⁷ "Cuando se trate de poblaciones de menos de 20.000 habitantes, los titulares de vertidos industriales que evacúen a redes municipales de saneamiento, aguas residuales cuya composición difiera sensiblemente de un vertido de tipo doméstico, deberán solicitar expresamente la legalización", salvo que el Ayuntamiento se haga responsable de los vertidos industriales que reciba en la red municipal de saneamiento; no obstante, la Confederación Hidrográfica podrá solicitar la individualización del vertido industrial si este fuese muy grave en relación con el urbano -art. 7 O-. *Vid.* Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de enero de 1995, (Ar. 542). En contra, la Resolución del T.E.A.C. de 20-II-1992, cit., afirma que en el caso de un vertido industrial realizado a la red municipal, no se le puede exigirle el canon por no tratarse de un vertido directo al dominio público. Si no hemos entendido mal las informaciones de las que disponemos, la resolución del T.E.A.C. no tiene en cuenta dicha Orden, por tanto no aplica correctamente el derecho.

Del análisis del elemento subjetivo no surge ninguna novedad acerca de la naturaleza del canon de vertidos. Su formulación normativa nos ratifica en lo dicho hasta el momento.

III.3.2.4.3. Los elementos de cuantificación del canon de vertidos.

La regulación de los elementos de cuantificación del canon de vertidos debe responder, a ser posible, a los mismos principios que informan su establecimiento. En este sentido, si el presupuesto de hecho obedece al principio "quien contamina, paga", la articulación técnica de los elementos de cuantificación debe realizarse de acuerdo con los mismos parámetros. Lo primero que sorprende al estudiar los elementos de cuantificación del tributo es la ausencia de una terminología tributaria, esto es, en ningún momento, se hace mención a la existencia de una base imponible, tipo de gravamen o cuota tributaria. Sin embargo, esto no significa que el legislador los ignore, ya que, como podremos comprobar enseguida, éste se vale de instrumentos técnicos similares para la determinación del importe de la exacción, aunque no los denomine específicamente así.

III.3.2.4.3.1. La carga contaminante o base imponible del canon de vertido.

La carga contaminante se presenta como la base imponible del canon. Si el hecho imponible hemos afirmado que es el vertido contaminante autorizado, en coherencia, la base imponible es la cantidad de contaminación en la que se concreta el vertido. La base imponible mide la carga contaminante del vertido. La carga contaminante expresa la composición del vertido. Ésta revela la degradación ambiental que es susceptible de realizar el vertido en cuestión.

Ésta se determinará por la fórmula: " $C = K V$ ", donde " C " es la carga contaminante medida en unidades de contaminación¹³⁰⁸; " V " es el volumen

¹³⁰⁸ El artículo 105.2 LA nos define lo que debemos entender por unidad de contaminación: "un patrón convencional de medida,..., referido a la carga contaminante producida por el

del vertido en metros cúbicos/años, y "K" es un coeficiente que depende de la naturaleza del vertido y del grado de tratamiento previo al vertido¹³⁰⁹, (art. 294 RA).

Este parámetro trata de recoger la contaminación total que un sujeto pasivo arroja al demanio público hidráulico y, en su caso, marítimo-terrestre, medida tanto por el volumen, como por la concentración y peligrosidad del vertido. La base mide la cantidad y cualidad del vertido. Su diseño es acorde con el principio "quien contamina, paga", en su versión "quien más contamina, más paga". Esta precisa configuración jurídica de la base imponible es necesaria para poder proyectar en la cuantía del canon el principio "quien contamina, paga".

III.3.2.4.3.2. El valor de la unidad de contaminación o tipo de gravamen del canon de vertidos.

Hemos afirmado que la carga contaminante se expresa en unidades de contaminación. Ésta constituye la denominación de las unidades físicas en las que se cuantifica la carga contaminante, como base imponible del canon de vertido. La realización del presupuesto de hecho origina el nacimiento de

vertido-tipo aguas domésticas, correspondientes a 1000 habitantes y al período de un año". El artículo 293 RA profundiza en el contenido de la definición, diciendo que: "se considerará que la carga contaminante por habitante y día es de: 90 gramos de materias en suspensión (MES), 61 gramos de materias oxidables (MO)".

¹³⁰⁹ K es un coeficiente que viene a introducir una discriminación entre los vertidos en función de dos variables: a) naturaleza del vertido; b) grado de tratamiento del mismo. Así distingue, por una parte, entre vertido urbano o industrial, distinguiendo a su vez dentro del primero entre: sin industria, industrialización media, muy industrializado; y dentro del segundo entre: de la clase 1, de la clase 2, de la clase 3. Correspondiendo dichas clases a una clasificación de actividades diferenciadas en función del peligro contaminador. Del mismo modo, se establece unas tablas que indican el grado de tratamiento del vertido que viene a reflejar el índice de toxicidad del efluente que se vierte al demanio hidráulico público. En consecuencia, de la naturaleza del vertido, por una parte, y del grado de tratamiento, por la otra, se obtendrá el valor del coeficiente K. Este aparece así reflejado en una tabla recogida en el propio anexo al Título IV. El artículo 6º de la Orden Ministerial de 23 de diciembre de 1986 dice que: "Las Juntas de Gobierno de las Confederaciones Hidrográficas podrán estimar valores reducidos del coeficiente K..., en los casos de aguas de refrigeración, piscifactorías u otros tipos especiales de vertido en lo que, aprovechando un gran volumen de agua se produce una mínima alteración de las características de esta última, a fin de obtener resultados equitativos del canon, evitando los valores desproporcionados que resultarían de la aplicación simple de las tablas en tales supuestos". Para TOLEDO JAUDENES dicho precepto trata de "salir al paso de un resultado manifiestamente contrario a la equidad originado por una aplicación rígida de las normas del Reglamento", "El principio....", ob. cit., pág. 330.

una obligación tributaria. Ésta tiene por objeto una prestación tributaria, que se expresa en una suma de dinero. Por ello, se necesita aplicar sobre la base imponible otro elemento de cuantificación del tributo: el tipo de gravamen. Éste deberá venir expresado en dinero, ya que de lo contrario no podrá cuantificar monetariamente la prestación tributaria. En el canon de vertidos el tipo de gravamen viene constituido por el "valor de la unidad de contaminación".

Para su determinación debemos seguir un complicado proceso. En primer lugar, son fundamentales las previsiones que se hayan establecido en los Planes Hidrológicos de cuenca (art. 38.2 y 40 LA¹³¹⁰) respecto a la calidad de las aguas de una determinada cuenca hidrográfica (art. 105.2 LA). En segundo lugar, el Organismo de cuenca, partiendo de las previsiones realizadas, deberá formular las previsiones de inversión necesarias para alcanzar las cotas de calidad de las aguas fijadas en los mencionados Planes (art. 105.2 LA)¹³¹¹. En tercer lugar, finalmente, el propio Organismo de cuenca dividirá el importe total de las inversiones previstas para alcanzar los objetivos propuestos, por el número de unidades de contaminación¹³¹². El resultado es el valor de la unidad de contaminación. De este modo, la recaudación obtenida por el canon de vertidos cubrirá los costes ambientales provocados, y lo hará

1310 En este sentido, el artículo 40 LA establece que "Los Planes Hidrológicos de cuenca comprenderán obligatoriamente:... e) Las características básicas de calidad de las aguas y de la ordenación de los vertidos de aguas residuales... j) Las infraestructuras básicas requeridas por el Plan".

1311 El Organismo de cuenca puede valerse de los planes de depuración previstos por las distintas administraciones públicas para la determinación de las previsiones de inversión necesarias, con el fin de concretar el valor de la unidad de contaminación -art. 295.1 RA-. Esta circunstancia como apunta TOLEDO JAUDENES implica una mayor inversión a tener en cuenta, sin embargo no implica una mayor cuota por el hecho de que en la propia ley se prevé la "deducción de la cuota del canon la carga económica soportada por el sujeto pasivo a favor de la Comunidad Autónoma o de las Corporaciones locales para financiar planes o programas públicos de depuración de aguas residuales. La deducción de la cuota presupone la inclusión de las inversiones autonómicas y locales a la hora de fijar el valor de la unidad de contaminación, pues, en otro caso, se estaría detrayendo de las previsiones de financiación de las inversiones estatales el importe de lo dejado de percibir por el canon de vertido por haberse (sic) sido pagado a la Administración autonómica o local", "El principio...", ob. cit., pág. 331.

1312 El Organismo de cuenca deberá tener en cuenta la carga contaminante de los cuatro años. Para la determinación de este dato se deberá tener en cuenta no sólo la contaminación provocada por los vertidos autorizados, sino también la prevista por otras causas: vertidos difusos, clandestinos, etc. Cfr TOLEDO JAUDENES, *ibidem*, pág. 330-331.

redistribuyéndolos entre los sujetos contaminadores, de acuerdo con el principio "quien contamina, paga" (arts. 105.2 LA y 295.1 RA)¹³¹³.

Esta cuantificación del valor de la unidad de contaminación se establece para un período de cuatro años (art. 295.2 RA). Tal exigencia del reglamento supone un problema de justicia, ya que presupone que es posible determinar las previsiones de carga contaminante durante este período, así como las inversiones que se van a realizar en este período. Esta circunstancia implica manejar previsiones a largo plazo, que van a servir para cobrar un tributo hoy¹³¹⁴. Las posibilidades de revisión se fijan para los casos de depreciación de la moneda (art. 295.2 RA). Esto introduce un elemento de rigidez que no se aviene bien con el carácter de tributo, que trata de acercarse a la realización de la justicia en la tarea de preservar el medio¹³¹⁵.

El valor de la unidad de contaminación podrá ser distinto para los diferentes ríos o tramos de ríos (art. 105.2 LA). En este segundo caso, se permiten diferentes intensidades de actuación pública. Nosotros consideramos desacertada dicha previsión en relación con un mismo río, ya que descompone lo que es una misma unidad: el río. Éste exige un mismo nivel de calidad de las aguas. En los tramos más contaminados se actuaría más. Ésto se explicaría por la mayor intensidad de la actividad contaminante en ese tramo del río. Ahora bien, también los ingresos obtenidos por dicho recurso público serán mayores. No obstante, desde una perspectiva técnica, esta medida puede tener explicación debido a la longitud de los ríos y a las distintas características que éstos pueden tener a lo largo de su curso.

La determinación del valor de la unidad de contaminación conecta la cuantificación del tributo a la realización de actuaciones públicas por parte de la Administración. Concretamente, el valor de la unidad de contaminación

¹³¹³ De esta manera, se conecta el importe del canon de vertido con el coste del servicio de depuración y saneamiento que presta el Organismo de cuenca; ésta conexión, como advierte CORS MEYA, está fundada en el principio "quien contamina, paga", "Calificación...", ob. cit., pág. 74.

¹³¹⁴ Cfr. TOLEDO JAUDENES, "El principio...", ob. cit., pág. 331. Señala este autor que con el mencionado sistema existen dos riesgos de error, por una parte, el atinente a la estimación de la carga contaminante, y por la otra, el de las inversiones a realizar.

¹³¹⁵ En palabras de TOLEDO JAUDENES: "La rigidez del valor de la unidad de contaminación -...- facilitará la gestión del tributo a costa de una merma importante de su funcionalidad", *ibidem*, págs. 331-332.

deberá garantizar la financiación de las obras necesarias para asegurar la calidad de las aguas propuesta en el Plan Hidrológico de cuenca (art. 105.2 LA). Supone el cumplimiento del principio "quien contamina, paga" en su vertiente redistributiva: imputación de los costes ambientales en virtud de la contribución a los mismos. Se prescinde, al menos de una manera directa y querida, de su vertiente de incentivación. Ésta se realiza por la simple aplicación de una carga fiscal sobre la realización de una actividad económica, ya gravada previamente.

III.3.2.4.3.3. El importe o cuota del canon de vertidos.

"El importe de esta 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" (art. 105.2 LA)¹³¹⁶. Esta cifra constituye la cuota tributaria. La cuota representa la contribución de un sujeto al sostenimiento de los gastos públicos, en este caso ambientales. su cuantía estará en función de la degradación ambiental que provoque el obligado tributario. El canon de vertidos se articula cuantitativamente acorde con el principio "quien contamina, paga"¹³¹⁷. Desde esta perspectiva, el canon de vertidos se encamina al cumplimiento del mandato constitucional de preservación del medio, y, por elevación, del deber de contribuir en el marco de la realización del valor superior igualdad.

En la actualidad, no están aprobados ni el Plan Hidrológico Nacional ni los de cuencas. Por tanto, no podrá determinarse el valor de la unidad de contaminación. Sin su conocimiento, difícilmente podrá cuantificarse la prestación tributaria. Para resolver esta situación el legislador en el artículo 295.3 RA prevé que "En tanto se determinan por los Organismos de Cuenca los valores de la unidad de contaminación, se fija con carácter general y transitorio un valor para la misma de 500.000 pesetas, que tendrá una reducción del 80 por 100 durante 1986, del 60 por 100 durante 1987 y del 40 por

¹³¹⁶ En la Resolución del T.E.A.C. de 4-VII-1991, *RDFHP*, núms. 225-226, pág. 791, se afirma que la liquidación se practicará "teniendo en cuenta la carga contaminante medida en unidades de contaminación, el volumen del vertido en metros cúbicos por año y la naturaleza y características del vertido, así como el valor de la unidad de contaminación...".

¹³¹⁷ *Vid.* TOLEDO JAUDENES, J.: "El principio...", *ob. cit.*, pág. 321.

100 durante 1988"¹³¹⁸. Estas reducciones del tipo de gravamen se justifican en aras de establecer un periodo transitorio, que permita una mayor adaptación de las distintas actividades al tributo.

La LA prevé deducciones de la cuota. Éstas se articulan, exclusivamente, con la finalidad de evitar la doble imposición. En este sentido, el artículo 105.4 dice que "cuando el sujeto pasivo del canon de vertido viniera obligado a soportar otras cargas económicas, ya establecidas o que puedan serlo por las Comunidades Autónomas o por las Corporaciones locales, en el ejercicio de sus competencias, para financiar planes o programas públicos de depuración de aguas residuales, el Consejo de Agua determinará anualmente las deducciones que deban realizarse en el importe del canon de vertido"¹³¹⁹. Trata de coordinar los efectos de la distinta competencia en materia de saneamiento de aguas que tienen los distintos entes territoriales. Hoy día, la coexistencia del canon de vertido, el canon de saneamiento de algunas CCAA y la tasa de alcantarillado, supone una excesiva presión fiscal que se necesita coordinar en orden a preservar el medio hidráulico. Estas exenciones técnicas son positivas, aunque su establecimiento vulnere el principio de reserva de ley.

La determinación de los elementos de cuantificación conecta el recurso público con la actividad administrativa. Esta circunstancia es constatable, sobre todo, en relación con la concreción del valor de la unidad de contaminación. Su determinación refleja la conexión existente entre el establecimiento del canon de vertidos y "la financiación de las obras necesarias" (art. 105.2 LA) para preservar el "medio receptor de cada cuenca

¹³¹⁸ Para ARRIETA MARTINEZ DE PISON el fijar por parte del Reglamento dicho valor de la unidad de contaminación "no queda en absoluto amparada por la Ley de Aguas" (*Régimen fiscal de las aguas*, ob. cit., pág. 59), ya que "La Ley de Aguas no remite al Reglamento el régimen transitorio del canon de vertidos" (pág. 59). Por tanto -concluye el autor- "El diseño tributario del canon está incompleto al faltar un elemento fundamental (la unidad de contaminación), elemento determinante de la cuantía del canon, y por tanto, hasta que no se complete, no puede exigirse el canon", (pág. 59). Esta determinación de los valores de la unidad de contaminación por parte de un reglamento supone una vulneración del principio de jerarquía normativa (pág. 61).

¹³¹⁹ Para TOLEDO JAUDENES "La determinación de la cuantía de la deducción es estrictamente reglada, y obligada siempre que la inversión autonómica o local haya sido tenida en cuenta en la cuantificación de la cuota del tributo estatal o siempre que cause una reducción de las inversiones estatales consideradas en el proceso de fijación del valor de la unidad contaminante a efectos del canon estatal de vertidos", "El principio...", ob. cit., pág. 332.

hidrográfica" (art. 105.1 LA)¹³²⁰. Desde esta perspectiva, cabe la posibilidad de cuestionarse, nuevamente, la naturaleza jurídica del canon de vertidos.

Esta circunstancia nos orienta hacia una ampliación del presupuesto de hecho del canon de vertidos, incluyendo también en su seno la prestación del servicio de saneamiento y depuración, o, en su caso, su establecimiento. Esta configuración del hecho imponible nos acerca a la naturaleza jurídica de las tasas y las contribuciones especiales, respectivamente. La actuación del hombre da lugar a la degradación del medio. Esta situación es contraria al mandato constitucional del artículo 45. En consecuencia, la intervención administrativa, encaminada a repararla, está plenamente justificada. Dicha intervención se materializa a través de la prestación de unos servicios públicos¹³²¹ y la realización de infraestructuras para poder desarrollar dichos servicios. Esta intervención pública exige financiación¹³²². Desde este planteamiento, la categoría tributaria ajustada a este diseño es, respectivamente, la tasa¹³²³ y la contribución especial¹³²⁴.

En este sentido, el presupuesto de hecho del canon de vertido vendría constituido por la prestación de servicios de saneamiento o depuración o, en su caso, por la construcción de instalaciones depuradoras¹³²⁵.

¹³²⁰ Así, la Resolución del T.E.A.C. de 4-VII-1991, (ob cit., 791): "el importe del canon se destina a cubrir la financiación de las obras necesarias para el cumplimiento de las previsiones de los Planes Hidrológicos respecto a la calidad de las aguas continentales".

¹³²¹ Así, TOLEDO JAUDENES,J.: "El principio...", ob. cit., pág. 321; ARRIETA,J.: *Régimen fiscal...*, ob. cit., pág. 47.

¹³²² Sostiene ARRIETA MARTINEZ DE PISON que "La lucha contra la contaminación provocada por el sujeto pasivo supondrá un incremento del gasto público que ha de ser soportado, al menos en parte, por alguien: el sujeto pasivo del tributo, ya que al tratarse de un gasto individualizable provocado por la actividad de un sujeto, el Estado no tiene que soportar ni financiar por vía contributiva tal gasto, con el perjuicio económico que para la comunidad ello conllevaría", *Régimen fiscal de las aguas*, ob. cit., págs. 49-50. Para TOLEDO JAUDENES, existe, además de la ocupación del dominio público y del servicio de depuración, "un costo precisamente por causa del vertido contaminante", "El principio...", ob. cit., pág. 321.

¹³²³ Vid. TOLEDO JAUDENES,J.: *ibidem*, pág. 324; ARRIETA,J.: *ibidem*, pág. 111.

¹³²⁴ En este sentido, CORS MEYA nos dice que "si para contrarrestar la contaminación se establece un servicio público de depuración y saneamiento de las aguas, entonces sí que cabe articular un canon tributo, ya sea una contribución especial para las obras de infraestructura o bien una tasa por la utilización del servicio", "Calificación...", ob. cit., págs. 81-82.

¹³²⁵ Desde esta perspectiva, ARRIETA MARTINEZ DE PISON dice que "a pesar de que exista con el vertido «una ocupación del dominio público», el canon de vertidos responde con

Ahora bien, en relación con la tasa pueden plantearse algunos problemas. Su delimitación en relación con los precios públicos exige el cumplimiento de dos requisitos: por un lado, la obligatoriedad del servicio; y, por el otro, la reserva del mismo a favor de un ente público. A nuestro entender, estos requisitos se cumplen por parte del canon de vertidos. En primer lugar, la realización de un vertido contaminante "requiere autorización administrativa" (art. 92 LA). La realización de vertidos contaminantes autorizados "se gravarán con un canon destinado a la protección y mejora del medio receptor de cada cuenca hidrográfica" (art. 105.1 LA). "Los Planes Hidrológicos de cuenca comprenderán obligatoriamente:... c) Las características básicas de calidad de las aguas y de la ordenación de los vertidos de aguas residuales... j) Las infraestructuras básicas requeridas por el Plan..." (art. 40 LA). En definitiva, de la exposición parece colegirse la obligatoriedad de la recepción del servicio por la realización del vertido contaminante¹³²⁶. En segundo lugar, de la conexión de los artículos 39, 40 y 105.3 LA se obtiene la conclusión de que la realización de las actividades encaminadas a proteger la calidad de las aguas en el demanio público están reservadas al Organismo de cuenca.

En contra de esta calificación se manifiesta CORS MEYA¹³²⁷. El autor admite, en primer lugar, la posibilidad de articular un servicio público de depuración y saneamiento de las aguas para preservar el medio. En este caso, el canon se calificaría como tasa; ahora bien, siempre que concurren los dos requisitos exigidos para diferenciarla de los precios públicos. Aquí surge la discrepancia. Para el autor citado, si bien la recepción del servicio de depuración cuando se vierten residuos es obligatoria, no se cumple el

mayor fidelidad a la naturaleza jurídica-tributaria de la tasa, además de resultar más relevante, en el fundamento último del canon, el servicio público provocado y costo producido", *Régimen fiscal de las aguas*, ob. cit., pág. 111.

¹³²⁶ En este sentido, CORS MEYA dice que lo "que es preceptivo es la solicitud de la autorización para verter residuos contaminantes. Ahora bien, nadie está obligado a verter esos residuos, pero, si se vierten con la autorización preceptiva, esa autorización parece que conlleva la recepción obligatoria del servicio de depuración, según se desprende del artículo 93 de la Ley de Aguas, al expresar que en las autorizaciones quedarán reflejadas las instalaciones de depuración necesarias y los elementos de control de su funcionamiento", "Calificación...", ob. cit. nota 6, pág. 82. Para ARRIETA MARTINEZ DE PISON lo "obligatorio es la solicitud del aprovechamiento especial, esto es, la solicitud de la autorización para la realización del vertido, pero no, lógicamente, la *solicitud* de un servicio público (porque nadie está obligado a verter)", *Régimen fiscal de las aguas*, ob. cit., pág. 110, nota 138.

¹³²⁷ "Calificación de los cánones...", ob. cit., pág. 82.

requisito de la reserva legal al sector público¹³²⁸. En consecuencia, CORS MEYA sostiene que "nos encontramos ante un supuesto de precio público en el que concurre una cierta coactividad, la de ser obligatoria la recepción del servicio cuando se evacúan productos contaminantes"¹³²⁹.

A nuestro entender, la solución puede ser otra. Para defender nuestra posición, creemos necesario diferenciar dos ámbitos: el privado y el dominio público. Ciertamente, la preservación del medio depende de las actuaciones que se desarrollen en ambos. El canon de vertido trata de incidir sobre los dos. No obstante, no son la misma cosa en relación con la articulación del canon de vertido. Éste se conecta a través de la determinación del valor de la unidad de contaminación, con la previsión de actuación pública, y en ningún caso con la actuación privada. Ésta se valora para determinar la necesidad de intervención pública, pero para nada más. Por tanto, en relación con el canon sólo cabe hablar de actuación pública. En el demanio Hidráulico público tan sólo presta sus servicios el Organismo de Cuenca (art. 105.3 LA). Por tanto, en éste la reserva legal a favor de un ente público es total. Así lo confirma el artículo 105.4 LA, el cual habla de "financiar planes y programas públicos de depuración de aguas residuales".

Ésto no impide que existan actividades privadas de depuración (artículo 93.1 LA) y "empresas de vertido" (art. 100 LA). Éstas redundarán en una mejora del medio hidráulico y de la situación de los propios sujetos contaminadores. Ahora bien, otra cosa bien distinta es que dicha actuación pueda realizarse en el demanio público. En este ámbito, la reserva a favor del Organismo de cuenca es total. De hecho, la LA cuando permite la existencia de "empresas de vertido para conducir, tratar y verter aguas residuales de terceros" (art. 100), no olvida hablar de la necesidad de autorización de sus vertidos, conforme a las exigencias que se solicitan en relación con los otros casos de vertidos (art. 100 LA). Tan sólo en el caso que nos ocupa el sistema de depuración que impide el vertido de grandes volúmenes de carga

¹³²⁸ El autor afirma: "Otra cosa es que este servicio de depuración solamente lo pueda prestar legalmente el sector público. Normalmente tendría que ser así, pero, si existe la opción para que lo pueda prestar el sector privado, como también se puede desprender del artículo 100 de la misma Ley de Aguas, entonces ya no concurre el segundo requisito para articular una tasa si se recibe el servicio por parte de un organismo público", "Calificación...", ob. cit., pág. 82, nota 6.

¹³²⁹ CORS MEYA, "Calificación...", ob. cit., pág. 82.

contaminante al medio acuático adquiere autonomía empresarial. Se presenta como una empresa cuyo objeto es prestar un servicio privado de depuración; pero, una vez realizado éste, si requiriera verter al medio hidráulico, adoptaría la misma posición de cualquier otro obligado.

En consecuencia, descartamos la teoría de CORS MEYA. No obstante, esta posición no significa que acogamos la tesis de que el canon de vertido sea una tasa. En nuestra opinión, el canon de vertido es un impuesto. Antes de comenzar nuestra explicación, debemos afirmar que la pésima técnica jurídica a la hora de articular el canon de vertido justifica las diversas especulaciones calificadoras. Esta circunstancia tiene una consecuencia directa para nuestro tema: el canon de vertido no se subsume perfectamente en ninguno de los recursos públicos barajados a lo largo de la exposición. Por ello, no se trata de hacer afirmaciones rotundas, sino de exponer argumentos a favor de una u otra posición. En nuestro caso, la posición defendida es la identificación del canon de vertido con un impuesto.

Esta posición no es nueva. Ha sido defendida hasta el momento en el que llegamos a la determinación del valor de la unidad de contaminación. Ésta conecta la estructura jurídica del tributo -cuantificación- con el valor de realización de dichas obras de preservación del medio. Desde esta perspectiva, la cuantificación del canon de vertido se acerca a los elementos cuantitativos de las tasas: "El importe estimado de las tasas por la prestación de un servicio o por la realización de una actividad no podrá exceder en su conjunto del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate..." (art. 19 LTPP). Esta posición lleva a la calificación del canon de vertido como tasa.

No obstante, estamos en disposición de dar argumentos en contra de dicha calificación y a favor de su consideración como impuesto. A nuestro entender, el acercamiento del canon de vertido a la figura de la tasa se produce en el marco de los elementos de cuantificación, ya que el presupuesto de hecho del tributo no viene constituido por "la prestación de un servicio" (art. 26.1 a) LGT). Tampoco cabe entender que el servicio de depuración y saneamiento se refiera, afecte o beneficie a los sujetos pasivos (art. 26.1 a) LGT), ya que aquél viene referido al medio hidráulico, y éste afecta y beneficia a todos¹³³⁰. Por tanto, parece más cercano a un impuesto que a

¹³³⁰ Al respecto, MATEU IZTURIZ dice que "El gravamen se exige sin perjuicio de su posible afectación a obras de saneamiento, sin que la Administración realice una actividad que

ninguna otra figura tributaria. Ahora bien, ¿cómo se explica la cuantificación del canon de vertido? A nuestro entender, la explicación es doble: por un lado, el legislador, ante la dificultad que supone siempre la cuantificación de un impuesto ambiental, opta por partir de una magnitud dada: las necesidades económicas para preservar el medio hidráulico concreto. Por el otro, y directamente conectado con lo anterior, se configura un impuesto afectado.

III.3.2.4.4. La afectación.

Lo recaudado con el canon de vertido se percibirá por los Organismos de Cuenca, y se afectará "a las actuaciones de protección de la calidad de las aguas" (art. 105.3 LA)¹³³¹.

Por tanto, los rendimientos del canon de vertido no se integran en el Tesoro Público, sino que serán recaudados y gestionados por los Organismos de Cuenca. Su recaudación obedece a un fin específico: mejorar la calidad de las aguas. Finalidad que es la que justifica el establecimiento del canon.

La ejecución material de las mismas corresponderá al Organismo de cuenca¹³³². No obstante, dichas obras y actividades, relativas a la protección y mejora del medio receptor de la cuenca hidrográfica, podrán llevarse a cabo por CCAA y CCLL, en virtud de Convenios suscritos por el Estado con éstos. Estos Convenios deberán responder a las previsiones generales contenidas en los Planes Hidrológicos y encaminarse a la consecución de las cotas de calidad previstas para las aguas. La financiación, total o parcial, podrá imputarse en cada cuenca al importe recaudado por el canon de vertido (art. 295.4 RA).

No prevé, sin embargo, la financiación de las obras de los sujetos pasivos a través de lo recaudado por el canon de vertidos, encaminadas a

favorezca en modo particular al sujeto pasivo", "La potestad tributaria de las CCAA...", ob. cit., pág. 1975.

¹³³¹ En el caso de la LC, el tratamiento es similar; en este sentido se afirma que "El canon será percibido por la Administración otorgante de la autorización de vertido y se destinará a las actuaciones de saneamiento y mejora de la calidad de las aguas del mar" -art. 85.3 LC-.

¹³³² El artículo 22 LA nos dice: "Los Organismos de cuenca tendrán,..., las siguientes atribuciones y cometidos: d)..., ejecución,... de las obras incluidas en sus propios planes, así como de aquellas otras que pudieran encomendárseles".

reducir la contaminación¹³³³. En este sentido, cabe pensar en la financiación de medidas fiscales que incentiven la innovación tecnológica con cargo a su recaudación.

En relación con el tema de la determinación de la naturaleza jurídica del canon de vertido, hay que decir que su carácter afectado no determina la calificación tributaria de este recurso de Derecho público¹³³⁴, aunque si cualifica a la figura jurídica de parafiscal¹³³⁵.

III.3.2.4.5. Devengo y período impositivo del canon de vertido.

El artículo 291 RA dice que "La obligación de satisfacer el canon tendrá carácter periódico anual y nace en el momento en el que sea otorgada la autorización de vertido". El canon se configura, así, como un tributo periódico. Esta circunstancia es coherente con el hecho de que el vertido, tanto en el marco de una actividad económica como doméstica, se produce de modo continuado en el tiempo. Ahora bien, el devengo del tributo se produce con el otorgamiento de la autorización del vertido. El problema surge por el hecho de que con el devengo se determina el importe de la obligación, anticipándose éste a la realización de los vertidos. Esta circunstancia acerca el aspecto temporal del tributo a la calificación de instantáneo.

En principio, el devengo del tributo implica la realización del hecho imponible en todos sus elementos. Sin embargo, si decimos que la obligación tributaria nace al otorgarse la autorización (art. 28 LGT), es evidente que en ese momento el presupuesto de hecho del canon de vertido se reduce al vertido

¹³³³ Cfr. TOLEDO JAUDENES, "El principio...", ob. cit., pág. 322, y especialmente la nota 84.

¹³³⁴ Cfr. CORS MEYA, "Calificación...", ob. cit., pág. 84.

¹³³⁵ Así, TOLEDO JAUDENES, J.: "El principio...", ob. cit., pág. 321; ARRIETA MARTINEZ DE PISON, J.: *Régimen fiscal de las aguas*, ob. cit., pág. 53. Éste último afirma que la "afectación de los recaudado, y la Administración que gestiona el ingreso, son datos suficientes para corroborar la parafiscalidad del canon" *ibidem*. En el mismo sentido, se pronuncia MARTIN-RETORTILLO, quien afirma que "los vertidos autorizados se gravan con un canon de naturaleza eminentemente finalista en cuanto está destinado a la protección y mejora del medio receptor de cada cuenca hidrográfica y que debe calcularse en función de la carga contaminante que ofrece el vertido", "Reflexiones...", ob. cit., pág. 12.

autorizado, ya que, por principio, el vertido aún no se ha producido. Ahora bien, ¿significa ésto que no hemos acertado al determinar el hecho imponible del canon de vertido como la realización del vertido contaminante autorizado? La respuesta es no. Con la autorización del vertido se produce el devengo del tributo. Nace la obligación tributaria. Ahora bien, ésta deberá cuantificarse; determinando así, la obligación de pagar la cuota tributaria¹³³⁶. Esto implica que puede ocurrir que el vertido no se realice o se realice en una cantidad inferior a la prevista¹³³⁷. Por ello, estamos ante un impuesto periódico.

III.3.2.4.6. Incentivos económicos a la protección del medio hidráulico.

Ante un problema complejo como es el de la contaminación hay que responder de igual modo. Así, será necesario articular distintas medidas, que pueden responder a principios distintos, pero que, en definitiva, se encaminan a un objetivo común: la salvaguarda del medio hidráulico. En este sentido, se prevé en el artículo 102 LA la adopción de ayudas para el "desarrollo, implantación o modificación de tecnologías, procesos, instalaciones o equipos, así como a cambios en la explotación, que signifiquen un disminución en los usos y consumos de agua o bien una menor aportación en origen de cargas contaminantes a las aguas utilizadas", igualmente, se contemplan ayudas "a quienes procedan a la potabilización y desalinización de aguas y a la depuración de aguas residuales, mediante procesos o métodos más adecuados, a la implantación de sistemas de reutilización de aguas residuales, o desarrollen actividades de investigación en estas materias".

Estas ayudas podrán ser "técnica, financieras y fiscales" (art. 274 RA). Una de las concreciones de estas medidas es la articulación de exenciones objetivas extrafiscales. Éstas se fundamentan en el principio ambiental.

¹³³⁶ Vid. MARTIN QUERALT,J., y LOZANO SERRANO,C.: *Curso de Derecho Financiero*, ob. cit., pág. 267.

¹³³⁷ Para TOLEDO JAUDENES ésto no reduce la cuantía del canon, "El principio...", ob. cit., pág. 333; mientras que para ARRIETA MARTINEZ DE PISON, esta circunstancia conllevaría que "no se produzca obligación de pago por no realizarse el hecho imponible, o por ser «mínimo exento»", *Régimen fiscal de las aguas*, ob. cit., pág. 51.

La articulación de estas exenciones nos parece acertada. Su justificación se encuentra en los importantes costos que deben afrontar las actividades económicas para acoger una política de defensa del medio. Esta circunstancia obliga a una colaboración de todos en la misma, aunque el peso fundamental debe llevarlo los sujetos implicados en la contaminación, y en función del mismo¹³³⁸.

III.3.3. El «canon de utilización de bienes de dominio público hidráulico» y marítimo-terrestre.

También conocido como canon de ocupación, constituye otro de los instrumentos económico-financieros establecido tanto en la LA¹³³⁹, como en la LC¹³⁴⁰. Nuestro análisis se va a fundamentar en la LA, sin olvidar la LC, ya que ambos presentan una estructura jurídica bastante similar. No obstante, nuestro acercamiento a esta figura será notablemente escaso, ya que no presenta la sustantividad del canon de vertido a la hora de preservar el medio.

El hecho imponible del canon de ocupación es "La ocupación o utilización que requiera autorización o concesión de los bienes del dominio público hidráulico..." (art. 104.1 LA) "...en los de corrientes naturales, continuas o discontinuas, y en los lechos de los lagos y lagunas y los de los embalses superficiales en cauces públicos" (art. 284 RA). En estos casos se devengará el canon de ocupación (art. 104.1 LA). Además, el RA incluye como presupuesto de hecho "el aprovechamiento de sus materiales que requieran concesiones o autorizaciones del Organismo de cuenca" (art. 285)¹³⁴¹. Éste se establece con una finalidad: sus ingresos se destinan "a la protección y mejora

¹³³⁸ Afirma MARTIN MATEO que si se quiere plantear una "política anticontaminante realista" se debe combinar, "cuando sea necesario, la coacción con el apoyo económico", *Tratado...*, Vol. II, ob. cit., pág. 30.

¹³³⁹ Art. 104 LA; éste aparece desarrollado en los artículos 284 a 288 RA.

¹³⁴⁰ Art. 84 LC; su desarrollo se lleva a cabo en la Orden de 30 de octubre de 1992.

¹³⁴¹ Ciertamente, ésta ampliación del hecho imponible por parte de una norma reglamentaria supone una vulneración del principio de legalidad tributaria -art. 31.3 CE-. Ahora bien, siempre cabe entender que en los conceptos de ocupación, utilización o concesión queda incluido el de aprovechamiento de materiales.

de dicho dominio" (art. 104.1 LA). Esta circunstancia le confiere al canon de ocupación del dominio hidráulico la nota de la parafiscalidad. Esta nota se confirma por la configuración como sujeto activo al Organismo de cuenca (art. 104.3 LA), ello a diferencia del canon de ocupación regulado en LC. Éste devenga el ingreso "en favor de la Administración del Estado" (art. 84.1 LC).

Este recurso público recae sobre actividades que afectan al medio, sobre todo a la utilización racional de los recursos públicos, pero también a la facultad de disfrute por parte de todos los ciudadanos de dicho dominio público. En principio, puede pensarse que el legislador articula dicho recurso público en su afán por proteger el medio. Esta situación parece clara en los casos de aprovechamiento de materiales del dominio público hidráulico, y en menor medida en los de ocupación o utilización del mismo. Desde esta perspectiva, y a grandes rasgos, puede decirse que el principio que informa su establecimiento es "quien contamina, paga".

Los elementos de cuantificación vienen expresados en el LA (art. 104.2), y ampliados en el RA (art. 287). Su determinación se fundamenta en dos criterios. Uno principal: "valor del bien utilizado" (art. 104.2 LA); otro secundario: "el rendimiento que reporte" (art. 104.2). En el caso de que exista un "Aprovechamiento de materiales", la base imponible se determinará dependiendo de si se consume o no el material. En el primer caso, la base imponible vendrá determinada por "el valor de los materiales consumidos". En el segundo, por "la utilidad que reporte su aprovechamiento", (art. 287.1 c) RA).

Con respecto a los criterios generales de cuantificación, hay que decir que se fundan en el principio de capacidad económica. La base imponible se va a cuantificar en virtud del valor del bien utilizado, relacionado con el beneficio que el obligado al pago obtiene de la ocupación o utilización del dominio público hidráulico. Aquí, el principio "quien contamina, paga" decae a la hora de conformar la base imponible. Lo apropiado si se quería articular un recurso ambiental era gravar en virtud de los perjuicios ocasionados por la ocupación o utilización. En el caso del aprovechamiento de los materiales, la base imponible se conforma, por una parte, en virtud del valor de los bienes consumidos. El criterio se ajusta al principio de capacidad económica. Por la otra, en virtud de la utilidad que reporte su aprovechamiento. Dicho criterio se ajusta, igualmente, a las exigencias del principio de capacidad económica. Por ello, nos ratificamos en las observaciones realizadas anteriormente.

Sobre la base imponible determinada conforme hemos indicado arriba, se aplica la alícuota del 4 por 100 (art. 104.2 LA). El resultado será la cuota. Ciertamente, ésta en nada refleja las pretensiones ambientales del recurso público. Éste se articula de acuerdo con las directrices del principio de capacidad económica. Así, el recurso público grava el beneficio económico que los obligados al pago obtienen de la ocupación, utilización o aprovechamiento del dominio público hidráulico. Esta circunstancia reduce su virtualidad preservadora del medio a una función financiera. Sus frutos serán destinados a la protección y mejora del medio. No obstante, cumplirá tan sólo una función restauradora de los perjuicios que su ocupación produce.

La STC 227/1988 señala como hecho imponible de este canon "la utilización del dominio público hidráulico en determinados casos o para determinados fines" (F.J. 28º). En buena lógica, lo califica de tasa. Ciertamente, el Tribunal Constitucional realiza una calificación acertada. No obstante, el establecimiento de la LTPP cambia la misma¹³⁴². Hoy día la coincidencia de que nos encontramos ante un precio público es unánime¹³⁴³. Lo cual no impide las críticas acerca de un pésima articulación técnica.

III.3.4. El canon de regulación.

"Los beneficiarios por las obras de regulación de aguas superficiales o subterráneas realizadas total o parcialmente, a cargo del Estado, satisfarán un canon..." (art. 106.1 LA). El hecho imponible del canon de regulación (art. 297 RA) se presenta genérico: "beneficiarios por las obras de regulación". Ciertamente, se alude a un concepto amplio, ya que en mayor o menor medida todos los sujetos de derechos de una determinada zona geográfica en la que se realiza una obra hidráulica se ven beneficiados por su realización; al

¹³⁴² En este sentido, hay que tener presente que "Las Tasas, incluidas las de origen parafiscal y las denominadas exacciones parafiscales vigentes, continuarán exigiéndose, según las normas aplicables a la entrada en vigor de esta Ley, hasta que operen las previsiones contenidas en los artículos 10 y 26 de la misma", Disp. Transitoria 1 LTPP. Al respecto, *vid.* CHICO DE LA CAMARA,P.: "Contribuciones especiales sobre vertidos...", ob. cit., pág. 54.

¹³⁴³ *Vid.* ARRIETA MARTINEZ DE PISON,J.: *Régimen fiscal de las aguas*, ob. cit., pág. 108; CARBAJO VASCO,D.: "La imposición ecológica en España...", ob. cit., pág. 15; CORS MEYA,F.X.: "Calificación...", ob. cit., pág. 97; CHICO DE LA CAMARA,P.: "Contribuciones especiales sobre los vertidos...", ob. cit., pág. 54.

igual que permite al sujeto activo (Organismos de cuenca art. 106.5 LA) dejar fuera del concepto a sujetos que obtengan un beneficio siquiera sea indirecto. En este sentido, el hecho imponible permite la discrecionalidad del sujeto activo. El RA viene a delimitar con más precisión el hecho imponible, así refiere que constituye el hecho imponible "las mejoras producidas por la regulación de los caudales de agua sobre los regadíos, abastecimientos de poblaciones, aprovechamientos industriales o usos e instalaciones de cualquier tipo que utilicen los caudales que resulten beneficiados o mejorados por dichas obras hidráulicas de regulación". Esta definición del hecho imponible es más restrictiva que la dada en la LA. Esta concreción, si bien facilita la tarea interpretativa, supone una redefinición del hecho imponible por parte de una norma reglamentaria. Esta circunstancia vulnera los principios de legalidad e igualdad¹³⁴⁴.

De la definición del presupuesto de hecho se deduce la preocupación del legislador a la hora de garantizar la financiación de las obras públicas de regulación del agua para atender a las necesidades vitales y económicas de la población. En este sentido, el canon se destina "a compensar la aportación del Estado y atender a los gastos de explotación y conservación de tales obras" (art. 106.1 LA); se ajusta, por tanto, al principio "quien contamina, paga". Los obligados al pago son "las personas naturales y jurídicas y demás Entidades titulares de derechos al uso del agua, beneficiadas por la regulación de manera directa o indirecta" (art. 299 RA). Dicha regulación jurídica se ajusta, igualmente, al principio "quien contamina, paga".

Los elementos de cuantificación presentan una mayor complejidad. La base imponible vendrá constituida por la suma de distintos factores: a) "El total previsto de los gastos de funcionamiento y conservación de las obras realizadas"; b) "Los gastos de administración del organismo-gestor imputables a dichas obras"; c) "El 4 por 100 del valor de las inversiones realizadas..." (art. 106.4 LA).

Esta magnitud constituirá la base imponible global. Su configuración se ajusta al principio "quien contamina, paga". Luego se tendrá que proceder al reparto individual entre los distintos "beneficiados por las obras" (art. 106.4 LA). La finalidad es la de autofinanciar el servicio (art. 106.4 LA),

¹³⁴⁴ Sobre el tema, *vid.* ARRIETA MARTINEZ DE PISON,J.: *ibidem*, págs. 68-76.

redistribuyendo los costes entre los sujetos provocadores de los mismos. Los criterios de reparto de dicha base imponible global son dos: "racionalización del uso del agua, equidad en el reparto de las obligaciones" (art. 106.4 LA). El criterio más importante en el reparto de la carga global entre los beneficiados es el principio del beneficio. Éste es el criterio de equidad al que se refiere la LA. Así, lo confirma el RA: "Los citados repartos se harán equitativamente en razón a la participación en los beneficios o mejoras producidas por las obras" (art. 301). Este principio se traduce en este caso en el principio "quien contamina, paga", como concreción del principio de provocación de costes. No obstante, en lo relativo a nuestro tema, tiene especial relevancia el primer criterio. En virtud de la racionalización del uso del agua. Nos parece muy acertado como complemento al citado anteriormente. Dicho criterio introduce un elemento de preservación del medio muy valorable desde esta dimensión. Así, no sólo se valorará a la hora de contribuir a los gastos públicos el coste provocado por el sujeto obligado al pago, sino su comportamiento ante un recurso escaso: el agua. Este criterio vendría a cualificar el anterior desde una perspectiva ambiental. No obstante, su anunciada importancia legal se disipa en su concreción reglamentaria, al aparecer como un "valor unitario de aplicación individual" más (consumo de agua).

A la luz del análisis de los elementos del canon de regulación, su naturaleza jurídica se presenta compleja. Ciertamente, el hecho imponible, el sujeto pasivo, y parte de la cuantificación del mismo aluden a una naturaleza jurídica clara: contribución especial¹³⁴⁵. No obstante, se percibe un acercamiento a la figura de la tasa, sobre todo en su cuantificación. Así, si bien su estructura jurídica, a excepción de la base imponible, en este caso sólo parcialmente, es claro que el legislador diseña una contribución especial. Ahora bien, a la hora de cuantificar el canon de regulación encubre dos figuras tributarias: por una parte, una contribución especial, en lo relativo a la financiación de la obra de regulación de los caudales de agua; por la otra, un tasa, en lo relativo a la financiación de los gastos de funcionamiento y conservación de dicho servicio de abastecimiento de aguas para cubrir la

¹³⁴⁵ Vid. ARRIETA MARTINEZ DE PISON,J.: *Régimen fiscal de las aguas* ob. cit., págs. 66-67; CORS MEYA,F.X.: "Calificación de los cánones...", ob. cit., págs. 92-93; CARBAJO VASCO,D.: "La imposición ecológica...", ob. cit., pág. 16; ROSEMBUJ,T.: *Los tributos y la protección del medio ambiente*, ob. cit., pág. 154.

necesidades vitales y económicas de la población¹³⁴⁶. No obstante, su configuración jurídica lo acerca más a una contribución especial.

III.3.5. La tarifa del agua.

Su análisis se asemeja, prácticamente, al realizado en relación con el canon de regulación; hasta el punto de que aparecen regulados normativamente en el mismo artículo 106 LA.

Concretamente, el hecho imponible de la tarifa del agua viene definido por los beneficios obtenidos por la utilización y disponibilidad del agua, debido a la realización de obras hidráulicas específicas, a cargo del Estado, incluidas las de corrección del deterioro del dominio público hidráulico, (art. 106.2 LA). La única variación viene referida al hecho de que se trata de "obras hidráulicas específicas". No obstante, en relación con nuestro tema puede tener gran alcance el hecho de que se incluya como hecho imponible, las obras de corrección del deterioro del dominio público hidráulico, ya que éstas se encauzarían, específicamente, en el marco de la protección del medio.

Dicha exacción aparece afectada "a compensar los costes de inversión y atender a los gastos de explotación y conservación de tales obras" (art. 106.2 LA). En lo relativo a los obligados tributarios (art. 306 LA) y los elementos de cuantificación (arts. 307 y 308 RA) sigue los mismos criterios expuestos en el análisis del canon de regulación. Por ello, nos remitimos al mismo.

A la hora de determinar su naturaleza jurídica, las conclusiones se repiten. Estamos ante una contribución especial¹³⁴⁷. A nuestro entender, lo más destacable de esta figura es la posibilidad que presenta en relación con la corrección del dominio público hidráulico. Desde esta perspectiva, la figura cobra cierta relevancia. No obstante, su pésima regulación normativa le hace perder virtualidad a la hora de asumir esta función.

¹³⁴⁶ Así, CHICO DE LA CAMARA,P.: "Contribuciones especiales sobre vertidos...", ob. cit., pág. 56.

¹³⁴⁷ Vid. ARRIETA MARTINEZ DE PISON,J.: *Régimen fiscal de las aguas*, ob. cit., págs. 77-78; CORS MEYA,F.X.: "Calificación de los cánones...", ob. cit., pág. 93; CARBAJO VASCO,D.: "La imposición ecológica...", ob. cit., pág. 16; ROSEMBUJ,T.: *Los tributos y la protección...*, ob. cit., pág. 156. En contra, CHICO DE LA CAMARA,P.: "Contribuciones especiales...", ob. cit., pág. 56.

Su articulación técnica se realiza en virtud del principio "quien contamina, paga". Desde esta perspectiva, la contribución no está en función del grado de degradación ambiental provocado por cada sujeto.

III.4. LA PROTECCION FISCAL DEL MEDIO EN EL MARCO DE LAS CCAA.

III.4.1. El Canon de Saneamiento de las CCAA

III.4.1.1. Introducción.

Las CCAA, en su afán por afrontar el desarrollo de la política hidráulica en su ámbito territorial, suelen establecer un canon de saneamiento como instrumento de financiación de la misma¹³⁴⁸. Este recurso público constituye el objeto de nuestro análisis.

Básicamente, se habla de instrumentos tributarios establecidos con la finalidad de preservar el medio hidráulico¹³⁴⁹. Ciertamente, la emisión masiva de vertidos contaminantes degrada el agua de los ríos y lagos, hasta el punto de que acaba con la vida animal y vegetal que allí viven. Además, merma las posibilidades económicas de las personas que viven en su entorno. No obstante, el perjuicio más grave es el agotamiento de las aguas aptas para el consumo humano. Éstas son un recurso de por sí escaso, y la contaminación, producida por los vertidos contaminantes, reduce aún más su disponibilidad.

El principio de unidad del ciclo hidrológico refleja una realidad física. El agua es sólo una. Ésta pasa por distintas fases, dando lugar a un ciclo, que se reproduce constantemente. El hombre, con su uso abusivo y sobre todo con los vertidos, interviene negativamente desequilibrándolo. En este sentido, el consumo humano, ya sea para fines domésticos o industriales, afecta

¹³⁴⁸ MAGADAN DIAZ pone de manifiesto las necesidades financieras como fundamento de los cánones de saneamiento, "Fiscalidad medioambiental y financiación autonómica: una breve referencia a los cánones de saneamiento", *Palau 14, RVHP*, núm. 25/1995, pág. 100.

¹³⁴⁹ la "competencia tributaria autonómica en orden a la creación y establecimiento de tributos propios se ha realizado entorno a tres materias: la de las grandes extensiones de tierras, la del juego y la del medio ambiente" VICENTE-ARCHE COLOMA, P.: "Algunas reflexiones...", ob. cit., pág. 16.

negativamente el ciclo hidrológico. Por una parte, el consumo, al producirse en grandes cantidades, agota las reservas de agua. Este agotamiento ocasiona graves problemas a la fauna y a la flora que vive en ríos y lagos. Además, reduce las posibilidades de abastecimiento de la población. Por la otra, el consumo, tanto doméstico como industrial, da lugar a vertidos contaminantes. Éstos degradan las aguas. Esta situación de degradación ambiental, además de agotar las posibilidades de vida en su seno y de explotación económica, reduce notablemente la capacidad de aprovechamiento de esas aguas para el abastecimiento humano.

En fin, el consumo humano de agua afecta al ciclo hidrológico desde dos perspectivas: por una parte, el consumo agota el recurso natural; por otra, contamina las aguas disponibles. Ésto exige un tratamiento unitario de la intervención humana en el ciclo del agua. Por tanto, abastecimiento y vertido son las dos caras de una misma moneda: el consumo del agua¹³⁵⁰. La unidad del ciclo hidrológico permite afrontar los problemas hidráulicos de un modo unitario, como problemas derivados del consumo humano. Por ello, toda intervención dirigida a preservar el medio hidráulico debe partir del respeto al ciclo hidrológico

Ante el problema de la degradación de las aguas, existe tanto conciencia social, como voluntad política para resolverla. Sin embargo, faltan medios de financiación¹³⁵¹. En esta tesitura se explican la articulación de recursos públicos, dirigidos a financiar las obras y servicios hidráulicos necesarios para llevar a cabo una política de saneamiento¹³⁵², así como para racionalizar el consumo del agua. En la legislación autonómica, dichos instrumentos de financiación han tenido gran acogida. Nuestra labor se orienta a su análisis. Su conexión con la preservación del medio es clara. Falta por comprobar si su articulación técnica también se acomoda a dicho objetivo.

1350 Vid. MARTIN MATEO,R.: *Tratado...* Vol. II, ob. cit., pág. 25.

1351 Vid. MATEU IZTURIZ,J.F.: "La potestad tributaria de las CCAA...", ob. cit., pág. 1966; MARTIN MATEO,R.: *ibidem*, pág. 91.

1352 Vid. MATEU IZTURIZ,J.F.: *ibidem*, pág. 1954.

III.4.1.2. Cánones ambientales establecidos por la Comunidad Autónoma de Cataluña.

III.4.1.2.1. Análisis sumario de las distintas exacciones establecidas en Cataluña en el ámbito hidráulico.

El Decreto Legislativo núm. 1/1988, 28 de enero¹³⁵³, aprobó el Texto refundido de las Leyes de 4 de junio de 1981, de desarrollo legislativo en materia de evacuación y tratamiento de aguas residuales en Cataluña¹³⁵⁴, y la Ley 13 de julio de 1987, de Administración hidráulica de Cataluña (en adelante DLAH). El DLAH tiene por objeto determinar la organización y el funcionamiento de la Administración hidráulica de Cataluña. En ella se integra "la protección del medio en lo que respecta a la evacuación, tratamiento y recuperación de las aguas residuales" (art. 1. DLAH)¹³⁵⁵. La Ley núm. 19/1991, de 7 de noviembre, de Junta de Saneamiento¹³⁵⁶ (en adelante LJS), deroga el Título II del DLAH, relativo a la Junta de Saneamiento y al régimen económico-financiero. Por ello, nuestro análisis se realizará de acuerdo con la LJS. Finalmente, la Ley núm. 7/1994, de 18 de mayo¹³⁵⁷, modifica parcialmente la LJS.

De otro lado, la Ley 5/90, de 9 de marzo, de Infraestructuras Hidráulicas de Cataluña¹³⁵⁸ (en adelante LHI), establece "el régimen general de programación, promoción y financiación de las infraestructuras hidráulicas que en ella se regulan y de los principios generales de colaboración de la Administración hidráulica de la Generalidad con las entidades locales y otras

1353 D.O.C. núm. 962, de 7 de marzo de 1988.

1354 En relación a esta Ley, *vid.* ALVAREZ RICO, M.: "Reflexiones sobre la Ley de la Generalidad de Cataluña de 4 de junio de 1981 sobre desarrollo legislativo en materia de evacuación y tratamiento de aguas residuales", *RAP*, núm. 96/1981.

1355 Así en en el artículo 5.1 c) el legislador autonómico defiende la "Compatibilidad de la gestión pública del agua con la ordenación del territorio, la conservación y protección del medio y restauración de la naturaleza".

1356 D.O.C. núm. 1520, de 20 de noviembre de 1991.

1357 D.O.C. núm. 1907, de 10 de junio de 1994.

1358 D.O.C. núm. 127, de 23 de marzo de 1990.

corporaciones interesadas en la ejecución de las obras" (art. 1. LHI). Y la Ley núm. 13/1994, de 28 de diciembre¹³⁵⁹, de modificación parcial de la LHI.

Estas Leyes establecen y regulan un conjunto de recursos de Derecho público con la finalidad genérica de preservar el agua, como recurso natural, en condiciones adecuadas de calidad para proteger el medio y las necesidades de abastecimiento generales. El legislador, teniendo en cuenta la similitud del procedimiento de recaudación, dicta el Decreto 320/1990, de 21 de diciembre¹³⁶⁰ (en adelante DAH), por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo del Título IIº del DLAH y del Título Iº de la LHI. El DAH "aprueba las normas comunes de gestión de ambas figuras, junto con las especificaciones propias de de cada una"¹³⁶¹. Así, su objeto es el desarrollo normativos de ambos recursos financieros (art. 1 DAH). El Decreto núm. 266/1992, de 24 de noviembre¹³⁶², modifica parcialmente el dah, adaptándolo a la LJS.

El DLAH tiene por objeto el establecimiento de "la organización y el funcionamiento de la Administración hidráulica de Cataluña...[así como] la evacuación, tratamiento y recuperación de las aguas residuales en el territorio de Cataluña" (art. 1). Para la financiación de la política hidráulica se articula un régimen financiero, dentro del cual destaca el establecimiento, en "el ámbito de las cuencas comprendidas íntegramente dentro del territorio de Cataluña, ... del canon de utilización del dominio público hidráulico y del canon que grava los vertidos autorizados, establecidos, respectivamente, por los artículos 104 y 105 de la Ley de Aguas" (art. 24.1 a) DLAH). Su análisis lo remitimos al comentario del régimen económico-financiero de la Ley de Aguas, realizado *supra*. Para la financiación de la política de saneamiento se establecen dos recursos de Derecho público: por un lado, el incremento de tarifa de saneamiento; por el otro, el canon de saneamiento (art. 17.1 LJS).

La LIH tiene por objeto "establecer el régimen general de programación, promoción y financiación de las infraestructuras hidráulicas que en ella se

¹³⁵⁹ D.O.C. núm. 1993, de 2 de enero de 1995.

¹³⁶⁰ D.O.C. núm. 1387, de 31 de diciembre de 1990.

¹³⁶¹ Exposición de Motivos DAH.

¹³⁶²D.O.C. núm. 1683, de 16 de diciembre.

regulan y de los principios generales de colaboración de la Administración hidráulica de la Generalidad con las entidades locales y otras corporaciones interesadas en la ejecución de las obras" (art. 1 LIH). Para la financiación de la política de infraestructuras se articula el canon de infraestructuras hidráulicas (art. 7.1 LIH).

Nuestro estudio se extiende, por un lado, al análisis del cánones de saneamiento; y, por el otro, al examen del canon de infraestructura hidráulica. Todos ellos se articulan en aras de la preservación del agua, como recurso escaso. De su correcto funcionamiento depende el abastecimiento humano y la preservación del medio hidráulico, como espacio físico en el que se desenvuelve la vida, humana, animal y vegetal.

III.4.1.2.2. Los cánones de saneamiento.

III.4.1.2.2.1. Introducción.

Actualmente, determinadas circunstancias, ya citadas aquí, como la abundante generación de aguas residuales, la concentración demográfica y la carga contaminante de dichos vertidos, provocan un desbordamiento absoluto de la capacidad de regeneración de las aguas. Del mismo modo, la preservación de las condiciones higiénicas y sanitarias obligan a la realización de obras de evacuación de las aguas residuales de los hogares e industrias, así como de los lugares circundantes. Finalmente, existe una necesidad imperiosa de reutilizar las aguas, con la finalidad de superar la creciente escasez de dicho recurso natural.

Esta circunstancia exige una intervención administrativa, dirigida al saneamiento de las aguas residuales. "La Junta de Saneamiento es la entidad administrativa responsable del saneamiento de las aguas residuales en el ámbito de las competencias atribuidas a la Generalidad" (art. 2 LJS). La Junta de Saneamiento lleva a cabo la coordinación de las actuaciones de las administraciones competentes en materia de saneamiento (art. 5.1 a) LJS). Todas estas actuaciones en materia de saneamiento se engloban dentro de una política mucho más amplia de protección del medio. El artículo 5.1 c) DLAH afirma que la Administración hidráulica de Cataluña debe funcionar compatibilizando la gestión pública del agua con "la conservación y la

protección del medio y la restauración de a naturaleza". Esta circunstancia nos conduce al artículo 45 CE como fundamento de esta intervención.

III.4.1.2.2.2. La estructura jurídica de los cánones.

El desarrollo de las actuaciones en materia de saneamiento exige financiación. El legislador catalán opta por el establecimiento de dos recursos públicos: por una parte, el incremento de tarifa de saneamiento; y, por el otro, el canon de saneamiento, para usos domésticos e industriales del agua (art. 17.1 LJS). Estos recursos públicos nacen afectados a la financiación de la política de saneamiento. Así, con los recursos que proporcione se cubrirán "los costes de infraestructura y de explotación de las obras, instalaciones y otros gastos para la prestación del servicio de saneamiento..." (art. 18.1 LJS).

Ambas figuras tributarias tienen la misma estructura jurídica. La diferente denominación jurídica se explica por la distinta aplicación de las mismas. El incremento de tarifa de saneamiento se relaciona con la utilización del agua suministrada por los ayuntamientos o por las empresas de abastecimiento; mientras que el canon de saneamiento se conecta con la utilización del agua procedente de aprovechamientos de aguas superficiales o subterráneas o de instalaciones de aguas pluviales que efectúen directamente los propios usuarios (art. 17.2 LJS). Este hecho justifica su tratamiento unificado. Así lo realiza el legislador. Nosotros, siguiéndole, analizaremos conjuntamente ambas figuras tributarias.

El hecho imponible es "cualquier consumo potencial o real del agua de cualquier procedencia, por razón de la contaminación que puede producir" (art. 21.1 LJS). Se grava el consumo de agua de cualquier procedencia, tanto la suministrada por las empresas de abastecimiento, como la procedente de los aprovechamientos de agua realizados por los propios usuarios. La definición del hecho imponible se ajusta al principio "quien contamina, paga". El consumo de agua se grava no como tal consumo, sino como actividad que produce, ineludiblemente, una degradación de las aguas, que, en consecuencia, necesitan ser saneadas para permitir el abastecimiento posterior. Desde esta perspectiva, el consumo de agua tiene un precio mayor al que se deduce de sus propios costes de abastecimiento y suministro, ya que deben incluirse los costes de saneamiento. De ahí, la fijación del presupuesto

de hecho en el consumo de agua, aunque el fundamento del gravamen sea la producción de aguas residuales. El consumo de agua se grava "por razón de la contaminación que puede producir" (art. 21.1 LJS). El legislador parte del principio de unidad de ciclo hidrológico (art. 5.1 b)- DLAH).

Esta configuración jurídica del hecho imponible parte de la equiparación entre consumo de agua y perjuicios ambientales. El gravamen del consumo de agua alude al daño ambiental que produce el mismo. De ahí, su conexión con el principio "quien contamina, paga". No obstante, esta no es una relación directa, como tendremos ocasión de comentar cuando tratemos los elementos de cuantificación.

Se grava tanto el consumo real de agua, como el potencial. Esta formulación, acerca del consumo potencial, no aleja a los tributos del principio comentado, ya que, en estos casos, aunque no se produzcan aguas residuales, se está en disposición de hacerlo. Ésto significa que las infraestructuras y la dimensión de los servicios deben acomodarse al consumo potencial. Y ésto exige un gasto.

La formulación del hecho imponible respeta las exigencias del principio de capacidad económica, ya que el consumo de agua implica una manifestación indirecta de capacidad económica. Ahora bien, esta circunstancia no puede ser alegada en relación con el consumo potencial de agua. No obstante, el contrato de suministro, así como la posesión del inmueble desde el que se contrata el servicio, revelan la posesión subjetiva de capacidad económica.

El objeto del tributo es la realización del gasto, que tiene lugar con el consumo de agua. En el caso del consumo potencial, el objeto del tributo es el inmueble desde el que se realiza el consumo.

Los supuestos de no sujeción se refieren al suministro en alta a otros servicios públicos de distribución del agua potable, "La utilización del agua que hagan las entidades públicas para la alimentación de fuentes públicas y monumentales, de bocas de riego y de extinción de incendios para el servicio público" y al consumo de agua para regadío por parte del agricultor, siempre que no suponga la contaminación de las aguas superficiales o subterráneas por la utilización de fertilizantes, pesticidas o materia orgánica (art. 21.2 LJS, 5.1 DAH). Los supuestos son reiterativos en relación con otras regulaciones

jurídicas. Por ello, nos remitimos a lo dicho en su comentario acerca de su condición de supuesto de no sujeción o exención.

El legislador establece la exención del consumo de agua para usos domésticos que se produzcan en municipios cuya población total, sumadas las de derecho y la estacional ponderada, no supere los 400 habitantes. Las razones que amparan dicha exención pueden ser varias. A saber. En primer lugar, se puede alegar la escasa contaminación de las aguas vertidas. Esta circunstancia favorece la regeneración natural de éstas. En segundo lugar, aunque en menor medida, se puede alegar un intento de promocionar la vida rural, como forma de preservación del medio. En tercer lugar, se puede entender que existe conciencia del legislador en relación con la escasa política de saneamiento que se está en disposición de desarrollar en dichos municipios.

El legislador no determina el contribuyente de las exacciones tributarias en cuestión. Dejando al margen la vulneración del principio de legalidad en materia tributaria, debemos señalar que el contribuyente será aquella persona física o jurídica consumidora de agua, bien la obtenga de una entidad suministradora, bien de una captación, propia o derivada de una concesión de suministro (art. 6 DAH). Esta formulación puede deducirse del artículo 17.3 LJS. En este artículo se dice que la Junta de Saneamiento obtendrá los recursos en los que se concrete la prestación tributaria: "a) En el caso de incremento de tarifa de saneamiento: por medio de las entidades, públicas o privadas, suministradoras de agua. b) En el caso del canon de saneamiento: directamente de los usuarios". Este artículo no sólo deja entrever quien es el contribuyente, sino que, en el caso del incremento de tarifa de saneamiento, alude a la figura del sustituto del contribuyente: la entidades suministradoras de agua. Así, lo confirman los artículos 25.1 LJS y 6.3 DAH.

El legislador establece una base imponible complementaria. En general, la base imponible esta configurada "por el volumen de agua consumido en el periodo de devengo o si no se conoce, por el volumen de agua estimado, expresados en metros cúbicos".

Esta configuración jurídica se muestra coherente con el hecho imponible. En consecuencia, los principios que se proyectan en su configuración tienen aplicación en la articulación de la base imponible. No obstante, en los casos de consumos industriales, el principio "quien

contamina, paga" no se ajusta a sus directrices, ya que la diferencia de degradación de las aguas entre unos casos y otros puede ser muy notable. Por ello, el legislador deja abierta la posibilidad de que "la Administración, de oficio o a instancia de parte, opte por la determinación por medición directa de la carga contaminante...". En estos casos, "la base consiste en la contaminación efectivamente producida o estimada expresada en unidades de contaminación" (art. 22. e) LJS). Esta formulación es mucho más acorde con el principio "quien contamina, paga". Sin embargo, tan sólo se formula como una opción.

En los casos de determinación de la base imponible por el volumen de agua consumida, se establece un mínimo de facturación en virtud del usuario. Entendemos que este mínimo se justifica por la necesidad de mantener un servicio y unas infraestructuras de saneamiento, con independencia de que la producción de aguas residuales se produzca.

La base imponible, con carácter general, se determinará por estimación directa, a través de contadores o otros métodos de medida, que computen el volumen exacto de agua consumido (art. 8. a) DA). Igualmente, se contempla la estimación directa de la carga contaminante (art. 22. e) LJS)¹³⁶³. Sin embargo, no siempre es posible aplicar el sistema de estimación directa. Por ello, se prevé la determinación de la base imponible por estimación objetiva. Particularmente, se contempla en los casos de las captaciones subterráneas sin dispositivos de medición directa, "el consumo se evalúa de acuerdo con la potencia nominal del grupo elevador mediante una fórmula..." (art. 22. b) LJS). En los casos de suministro mediante contratos de aforo, el consumo se evalúa en función del importe satisfecho por el contrato. En los casos de recogida de aguas pluviales, "la cantidad de agua a considerar es el equivalente al doble del volumen de los depósitos de recogida" (art. 22. d) LJS). Como cierre del sistema se establece, de modo subsidiario, el método de estimación indirecta (art. 8. c) DAH).

Sobre la base imponible, obtenida conforme al procedimiento anteriormente señalado, se aplica el tipo de gravamen. "El tipo aplicable se expresa en pesetas por metro cúbico o en pesetas por unidad de

¹³⁶³ El DAH contempla la posibilidad de la estimación objetiva de la contaminación -art. 11 DAH-, e incluso contempla la posibilidad de estimar de modo objetivo la capacidad de depuración de los dispositivos existentes -art. 12 DAH-.

contaminación, en función de la base imponible a la cual se tenga que aplicar" (art. 23.1 LJS). El legislador articula un tipo de gravamen específico, en consonancia con la base imponible.

Los tipos de gravamen son distintos en función de la base a la que se aplique. Así, se distinguen los usos industriales, los usos domésticos y la base imponible determinada en función de la carga contaminante. De este modo, se establecerá un tipo de gravamen por unidad de volumen de agua para uso doméstico o para uso industrial y el tipo de gravamen por unidad de contaminación. La distinción en el tipo de gravamen aplicable a las bases imposables determinadas por el volumen de agua o por las unidades de contaminación es comprensible, ya que el tipo se aplica sobre parámetros distintos. No obstante, dentro de las bases imposables medidas en función del volumen de agua consumida la aplicación de un tipo de gravamen diferente, según estemos ante un consumo doméstico o industrial¹³⁶⁴, tiene su explicación, a nuestro entender, en el principio "quien contamina, paga". Generalmente, la carga contaminante de los vertidos industriales es mayor que la de los vertidos domésticos. El tipo de gravamen se inspira en esa diferencia de contaminación

En los casos de los consumos domésticos, con el afán de adaptar la cuota tributaria al principio "quien contamina, paga", se introduce un coeficiente de concentración demográfica diversificado en permanente y estacional (art. 27.1 LJS). El permanente se determinará en función de los habitantes del municipio (art. 27.2 LJS), mientras que el estacional viene determinado por la capacidad de acogida del municipio (art. 27.3 LJS). El fundamento de su introducción es "para tener en cuenta la carga contaminante" (art. 27.1 LJS). Ciertamente, la concentración demográfica da lugar a una mayor carga contaminante de los vertidos, derivada de la simple agregación de sujetos que provocan vertidos. Esta carga contaminante de los vertidos de aguas residuales exige unas determinadas dimensiones de las infraestructuras y del servicio.

En los casos de consumos industriales, "la cuantía del incremento de tarifa o del canon responderá siempre al principio de quien más contamina

¹³⁶⁴ Concretamente, la diferencia es, más o menos, de ocho pesetas, -art. 33. Ley 12/1994, de 28 de diciembre, de Presupuestos de la Generalidad para 1995 (D.O.C. núm. 1992, de 31 de diciembre)-.

debe satisfacer más incremento o canon" (art. 28.6 LJS). Por ello, para la determinación de la cuota se tendrá en cuenta, cuando proceda, bien "la incorporación ostensible del agua a los productos fabricados", bien "la deducción,..., por propia depuración", bien la aplicación de determinados coeficientes correctores (art. 28.2 LJS).

El legislador catalán prevé "En los casos en los que, por razón de las características, la peligrosidad o la incidencia especiales de la contaminación producida por un sujeto pasivo determinado, la Administración construya instalaciones de tratamiento y evacuación para atender concretamente un foco de contaminación, el Consejo Ejecutivo podrá acordar la sustitución del incremento de tarifa o canon de saneamiento por la aplicación de una exacción a cuyo pago está obligado aquel sujeto pasivo, determinada su cuantía anual por la suma de las siguientes cantidades: a) El total previsto de gastos de funcionamiento y de conservación de aquellas instalaciones; b) El 8% del valor de las inversiones realizadas por la Administración...".

III.4.1.2.2.3. Naturaleza jurídica de las figuras tributarias contempladas.

Su naturaleza tributaria, como hemos venido sosteniendo, está fuera de toda duda (art. 2.1 DAH). Dentro de ella, los cánones se formulan como impuestos, tanto su hecho imponible, como su base imponible, se ajustan a las exigencias de esta categoría tributaria. Además son exacciones parafiscales, ya que los recursos a los que dan lugar se destinan exclusivamente a la financiación de la política de saneamiento llevada a cabo por la Junta de Saneamiento (art. 18.1 LJS). En este sentido, el artículo 2.1 da, afirma que "son modalidades de un tributo de carácter finalista". En este sentido, establece el artículo 26.2 LGT que "Participan de la naturaleza de los impuestos las denominadas exacciones parafiscales cuando se exijan sin especial consideración a servicios o actos de la Administración que beneficien o afecten al sujeto pasivo". El legislador, ante la urgencia de atender una necesidad social, considera oportuno establecer un impuesto para financiarla, afectando los recursos obtenidos a las obras y servicios que requieren la solución de dicho problema de la sociedad.

Estamos ante tributos extrafiscales, destinados, fundamentalmente, a la financiación de la política de saneamiento, pero sin descartar su función incentivadora de un comportamiento más acorde con el medio. Se configuran, principalmente, en función del principio "quien contamina, paga".

No obstante, existe una conexión sustantiva de dichas exacciones con la prestación de los servicios de saneamiento y la realización de las obras públicas de infraestructuras de saneamiento. Ello se confirma en la declaración de incompatibilidad de la exacción del canon con el establecimiento de contribuciones especiales destinadas a financiar la implantación y explotación "de la red de colectores generales, estaciones de tratamiento y obras de vertido de aguas residuales" (art. 20 LJS). Esta incompatibilidad es acorde con la regulación del fundamento del incremento de la tarifa y del canon de saneamiento, ya que se encaminan a la financiación de obras de construcción de infraestructuras hidráulicas relacionadas con la depuración y evacuación de los vertidos.

III.4.1.2.3. El canon de infraestructuras hidráulicas.

La LIH programa la realización de aquellas obras de infraestructuras fundamentales para la supervivencia y el desarrollo de la comunidad: acondicionamiento de los ríos, defensa contra riadas, abastecimiento (dentro del que se incluye la red primaria sin distribución domiciliaria). Estas aparecen reguladas en el Capítulo Iº del Título LIH. Los costes de inversión y financiación de dicha política hidráulica "se distribuirán entre la Junta de Aguas, las entidades locales y organismos afectados" (art. 5.1 LIH), según los criterios establecidos en el mencionado artículo, en sus apartados 2,3,4 y el artículo 6 LIH. Además, se articula un instrumento tributario para contribuir a la financiación de dichos costes: el canon de infraestructura hidráulica (art. 7 LIH).

Su fundamento, como ya se ha explicado, es la financiación de los costes de las obras de infraestructuras, reguladas en el Título Iº, Capítulo Iº LIH. El hecho imponible viene determinado por el consumo de agua por parte de los contribuyentes, tanto si procede de una entidad suministradora, como si el contribuyente lo obtiene a través de la captación de aguas superficiales y

subterráneas. Ciertamente, los consumidores de agua a través del contrato de suministro, se aprovechan muy directamente de las obras de infraestructuras, y este aprovechamiento está en relación directa con el consumo realizado. Por ello es justo que contribuyan a la financiación de las obras que posibiliten su consumo y lo hagan en función del consumo realizado. Ahora bien, en el caso de los que obtienen el agua a través de captaciones propias no parece que les sean muy necesarias dichas obras. No obstante, el fundamento de su establecimiento no sólo se limita al abastecimiento, sino que abarca, igualmente, las obras contra riadas, acondicionamiento de ríos. Estas infraestructuras si afectan a estos últimos, aunque obtengan el agua de captaciones propias.

A nosotros, el análisis del canon de infraestructuras hidráulicas nos interesa, fundamentalmente, por dos razones: en primer lugar, por el estudio de su naturaleza jurídica; y, en segundo, porque se presenta como un instrumento para racionalizar el consumo del agua.

El primero de los puntos alude a su naturaleza jurídica. Descartada por principio la tasa, ya que estamos hablando de la financiación de infraestructuras, debemos ver la posibilidad de que nos encontremos ante una de las dos categorías tributarias restantes. A favor de la consideración de contribución especial está el hecho de que su fundamento lo constituye financiar obras públicas. Además, el artículo 7.3 LIH advierte que la exacción del canon es "incompatible con la imposición de contribuciones especiales para cubrir el coste de ejecución de las obras incluidas en el Programa de Obras Públicas".

No obstante, la Exposición de Motivos es terminante en relación con el tema: "El canon se conforma como un tributo de la Generalidad de Cataluña, que participa de la naturaleza jurídica de los impuestos". Lo recaudado se afecta al fin que fundamenta su establecimiento (art. 7.2 LIH): la realización de las infraestructuras hidráulicas "en la parte en que dichas obras tienen interés común"¹³⁶⁵, pero "A pesar de esta afectación de destino, y a pesar de que una de las finalidades perseguidas junto a una utilización más racional del agua es repercutir sobre el conjunto de los usuarios la parte del coste de las mejoras que deriven de la actuación sectorial de la Generalidad, *no existe*

¹³⁶⁵ Exposición de Motivos LIH.

ninguna relación evaluable económicamente entre el importe del canon exigible en cada sujeto pasivo o colectividad y los beneficios directos o indirectos que éstos puedan recibir como resultado de las actuaciones financiadas con los recursos generados por la imposición. La Ley tampoco vincula la exigibilidad del canon a la aprobación de un programa de obras ni a su ejecución"¹³⁶⁶. Por ello cabe afirmar que el canon de infraestructuras hidráulicas es un impuesto. Tanto su hecho imponible, como su base imponible, se articulan en virtud de principios jurídico-tributarios, sin atención a las obras que financian, ni a sus costes.

De otro lado, el segundo de los temas a tratar se refiere a la finalidad racionalizadora del consumo de agua doméstica que se propone el canon de infraestructuras hidráulica. En este sentido, la finalidad se concreta a través de la regulación que el legislador catalán efectúa de los elementos de cuantificación del canon de infraestructuras hidráulicas aplicables a los consumos domésticos. Así, "Con carácter general, se fija un volumen mínimo como base imponible igual a 9 m³/mes" (art. 11.2 LIH)¹³⁶⁷. No obstante, en los consumos de aguas domésticos, "este mínimo no se aplicará a las viviendas que constituyan la residencia permanente del sujeto pasivo..." (art. 11.2 LIH). Este hecho supone un factor de discriminación de las segundas viviendas, ya que éstas siempre tendrán un consumo legal igual o superior a 9 m³/mes, aunque su consumo sea cero. La justificación de la distinción entre la vivienda permanente y la segunda vivienda obedece al principio "quien contamina, paga", y en menor medida al principio de capacidad económica. En este sentido, la posesión de una segunda vivienda denota la posesión de una mayor capacidad económica que la posesión de una vivienda en la que se vive permanentemente. Además, esta discriminación, a nuestro entender, objetiva y razonable, tiene otra lectura en el sentido que venimos comentando, ya que, en los casos de las viviendas permanentes, esta medida valora el ahorro del consumo de agua. La razón es evidente: el consumo por debajo de 9 m³/mes se cuantificará. Por tanto, el ahorro tiene sentido y se hace atractivo.

¹³⁶⁶ Exposición de Motivos LIH. La cursiva es nuestra.

¹³⁶⁷ Tal como ha sido modificado por la Ley 13/1994, de 28 de diciembre, (D.O.C. núm. 1993, de 2 de enero de 1995).

Esta norma se complementa con la regulación jurídica del tipo de gravamen. Éste se establece con carácter general en 17,21 pts/m³. No obstante, este tipo de gravamen se afecta a unos coeficientes correctores. Éstos se aplicarán por tramos de base imponible conforme al siguiente esquema: Hasta 3 m³/mes, el coeficiente es 0; de 3m³/mes a 9 m³/mes, el coeficiente es 0,8; más de 9 m³/mes, el coeficiente es 1,2. Esta configuración de los coeficientes que se aplican sobre los tipos de gravamen, y, por tanto, que van a acabar afectando a la cuota, es incentivadora del ahorro de agua. Por ello, es valorable muy positivamente, aunque sea criticable en otros aspectos, como es el hecho de que no tengan en cuenta el número de personas que viven en dicho hogar.

Esta configuración jurídica del canon de infraestructura hidráulica le otorga un poder incentivador de comportamientos racionalizadores del consumo de agua doméstica. Éste supone un incentivo para no malgastar el agua, y se ajusta al mandato constitucional de velar por la utilización racional de los recursos públicos (art. 45 CE).

III.4.1.3. El canon de saneamiento de la Comunidad Autónoma de Madrid.

III.4.1.3.1. Introducción.

La Ley 17/84, de 20 de diciembre¹³⁶⁸, Reguladora del abastecimiento y saneamiento del agua (en adelante LRSAM), establece los parámetros para analizar la política del agua en la Comunidad Autónoma de Madrid. Los problemas de abastecimiento y saneamiento en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Madrid son importantes y ocasionan gran cantidad de problemas: "restricciones de uso en las cuencas receptoras, la detracción de agua en los cursos que se quedan secos en verano, o la contaminación producida por vertidos masivos"¹³⁶⁹. Estos problemas ambientales afectan al conjunto de las cuencas hidrográficas y a las personas que, en mayor o menor medida, viven relacionadas con las mismas. En este sentido, la Exposición de

¹³⁶⁸ B.O.C.M núm. 311, de 31 de diciembre de 1984.

¹³⁶⁹ Exposición de Motivos.

Motivos afirma que "La aducción o traída de aguas, incluso embalses, captaciones y grandes redes puede precisar el recurso a otros ámbitos para encontrar las condiciones exigidas para un buen abastecimiento. Igualmente, la depuración de aguas residuales incide en la contaminación del agua que circula por los términos situados aguas abajo, cuando funciona mal o deja de funcionar". Esta circunstancia revela la necesidad de un tratamiento supramunicipal de los problemas de abastecimiento y saneamiento. Esta circunstancia justifica la promulgación de la Ley. Su objeto es la regulación jurídica de los servicios de abastecimiento y de saneamiento de aguas (art. 1 LRSAM). Por tanto, su regulación jurídica afecta tanto a los servicios de abastecimiento -incluidos, tanto los servicios de aducción¹³⁷⁰ como de distribución¹³⁷¹- como los de saneamiento -incluidos los servicios de alcantarillado¹³⁷² y depuración¹³⁷³-.

Ésto exigirá la coordinación de todas la Administraciones involucradas en la política de aguas. Así, por una parte, la planificación de las infraestructuras, que corresponde realizar a la Comunidad Autónoma, se insertará dentro de los Planes Hidrológicos y ambientales del Estado (art. 2. b) LRSAM). Por la otra, la Comunidad parte de la consideración de determinados servicios de interés para la Comunidad¹³⁷⁴, mientras que otros los considera de interés municipal. Dentro de los mismos son de interés de la Comunidad Autónoma, exclusivamente, los servicios de aducción y depuración (art. 2.1 LRSAM)¹³⁷⁵. Mientras que los servicios de distribución y alcantarillado son de

1370 Comprende las funciones de captación y alumbramiento, embalse, conducciones por arterias o tuberías primarias, tratamiento y depósito (art. 1.2 Ley).

1371 Comprende la elevación por grupos de presión y el reparto por tuberías, válvulas y aparatos hasta las acometidas particulares (art. 1.2 Ley).

1372 Comprende la recogida de aguas residuales y pluviales, y su evacuación a los distintos puntos de vertido (art. 1.3 Ley).

1373 Comprende la devolución a los cauces o medios receptores, convenientemente depuradas (art. 1.3 Ley).

1374 "se consideran de interés supramunicipal aquellos servicios cuya prestación exige la superación de los límites del término municipal o que tienen evidentes repercusiones fuera de ellos" Exposición de Motivos.

1375 La "explotación de los servicios de aducción y depuración promovidos directamente o encomendados a la Comunidad de Madrid será realizada por el Canal de Isabel II..." -art. 6.1 LRASM-.

interés municipal¹³⁷⁶. Esta distribución competencial tiene su repercusión en el régimen económico-financiero. Así, en el marco de sus competencias, los Entes locales podrán establecer sus exacciones fiscales para la financiación de dichos servicios, mientras que los recursos que puede establecer la Comunidad Autónoma de Madrid se limitan a la financiación de los servicios prestados.

La Exposición de Motivos pone de manifiesto la imperiosa necesidad de intervención "en materia de infraestructura y acciones descontaminantes", así como, una regulación del régimen económico-financiero más acorde con las verdaderas necesidades de financiación, superando así "la tradicional insuficiencia y deficiencias estructurales de las tarifas de los servicios".

El objeto de la Ley es intervenir en el ciclo del agua¹³⁷⁷ con la intención de amortiguar los efectos perniciosos que el abastecimiento y el saneamiento provocan en el mismo. Una de las claves de dicha intervención es el establecimiento de un régimen económico-financiero. Las finalidades de éste son tanto de financiación, como de incentivación. A las exigencias de la financiación responde el principio de suficiencia¹³⁷⁸. En este sentido, el artículo 11.1 LRSAM dice que "Las tarifas de abastecimiento de agua y saneamiento comprenderán todos los gastos que origine la prestación de los servicios...". A la función de incentivación responde el principio de progresividad (art. 11.1 LRSAM), como principio inspirador del régimen económico articulado; éste propugna la utilización del agua para cubrir las necesidades vitales y penalizar el despilfarro¹³⁷⁹. Con estos datos, podemos pasar al análisis de la estructura jurídica del canon hidráulico de Madrid.

¹³⁷⁶ En la Exposición de Motivos se contiene el alcance de dicha afirmación: "se reconoce y potencia el interés municipal de los servicios relativos a la distribución de agua desde los depósitos a las acometidas y en los servicios de alcantarillado o recogida de aguas residuales hasta la depuradora".

¹³⁷⁷ El régimen económico-financiero se inspira, entre otros, en el principio de unidad. Éste propugna un tratamiento integral del agua. La gestión parte del principio de unidad del ciclo hidrológico. La vigencia de este principio viene determinada por realidades como la escasez del recurso, que implica que su consumo deba prever su saneamiento con la finalidad de no agotar dicho recurso fundamental escaso, (Exposición de Motivos).

¹³⁷⁸ art. 11.1 LRASM.

¹³⁷⁹ Exposición de Motivos.

III.4.1.3.2. Régimen económico-financiero.

La LRSAM se limita a la creación de los recursos públicos, sin regular su régimen jurídico; tan sólo, en algunos casos, apunta algunas características de aquéllos. La técnica jurídica es tan desaconsejable que, incluso, la explicación de las distintas exacciones tributarias que integran el régimen económico-financiero la realiza al compás de la explicación de un elemento formal, como es la factura (art. 11.2 y 3 LRASM). Esta formulación legal vulnera las directrices del principio de legalidad tributaria (art. 31.3 CE). En este sentido, el Decreto núm. 137/1985, de 20 de diciembre, de Régimen económico y financiero del abastecimiento y saneamiento de agua en la Comunidad¹³⁸⁰ (en adelante DRASM), tampoco regula jurídicamente la estructura jurídica del tributo mucho más. El resultado de esta falta de regulación es clara: un tributo farragoso, poco claro y con múltiples vulneraciones jurídico-tributarias.

La LRASM estructura el régimen económico-financiero en virtud de dos figuras tributarias: por un lado, la que podríamos denominar tarifa de abastecimiento y saneamiento (art. 11.1 LRASM); por el otro, la tarifa de infraestructuras (art. 11.3 LRASM).

La tarifa de abastecimiento y saneamiento es única, y se aplica sobre los distintos servicios prestados (art. 11.2 LRASM). Estos servicios se incluyen dentro de las actividades de abastecimiento y saneamiento.

El presupuesto de hecho no aparece expresamente contemplado en las normas señaladas anteriormente. Podemos entender que éste viene constituido por la prestación de los servicios de abastecimiento y saneamiento por parte de la Comunidad Autónoma de Madrid (art. 11.1 y 2 LRASM). Esta formulación legal parece confirmarse en el art. 2.1 DRASM). La política reguladora del abastecimiento y saneamiento de agua de la Comunidad Autónoma de Madrid se encamina a prestar eficazmente los servicios de abastecimiento, que incluyen los de aducción y distribución, y de saneamiento, que abarcan los servicios de alcantarillado y depuración. Las distintas exacciones públicas que se establezcan, bien porque ya existen, bien porque se creen *ex novo*, correspondientes a los distintos servicios prestados por las distintas entidades públicas implicadas en el tema deberán incluirse

¹³⁸⁰ B.O.C.M. núm. 9 de 11 de enero de 1986.

en la tarifa única. Concretamente, se establecen tres servicios diferentes: de aducción, de distribución¹³⁸¹ y de saneamiento.

El legislador obvia cualquier otra regulación jurídica relativa a los distintos aspectos del hecho imponible, así como a los obligados tributarios. Esta situación no cambia en el drasm. Todos los esfuerzos en el diseño jurídico del tributo se dedican a los elementos cuantitativos.

Los elementos de cuantificación de la tarifa de abastecimiento y saneamiento adolecen del mismo defecto que el resto de elementos esenciales del tributo: la ausencia de regulación legal. Las tarifas deberán comprender todos los gastos que origine la prestación de los servicios de abastecimiento y saneamiento (art. 11.1 LRASM). En concreto, se incluyen "todos los costes de explotación y gestión, cargas financieras, impuestos exigibles, amortizaciones técnicas y financieras, previsiones y cualquier otro derivado de la prestación de los servicios de abastecimiento y saneamiento" (art. 2.1 DRASM). Esta configuración jurídica de los elementos de cuantificación se acomoda al hecho imponible. Esta afirmación la confirma el siguiente texto del Decreto: "Las tarifas aplicables a cada servicio será iguales para todos los abonados, que, en el mismo ámbito y por idéntica entidad gestora, reciban las mismas prestaciones" (art. 2.2 DRASM). Esta configuración del hecho imponible es acorde con el principio "quien contamina, paga".

En buena lógica, la articulación jurídica de los elementos cuantitativos de las tarifas deben tender a cubrir el coste de los servicios que constituyen su hecho imponible. Así lo expresa el artículo 2.1 DRASM. Para verificar esto debemos analizar dichos elementos de cuantificación. Los criterios jurídicos que se señalan como moduladores de la tarifa son variados y nada concretos. Se autoriza al Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid la determinación de "las tarifas máximas correspondientes a los distintos servicios, así como los índices de progresividad que pudieran establecerse en razón de los usos, cuantía de los consumos, o razones de carácter técnico o social que así lo aconsejen" (art. 13.1 LRASM). Igualmente, se menciona que la "cuantía se determinará en función de los usos y volumen consumido, calibre del contador o dispositivo de aforo, características de los inmuebles que reciben el servicio y efluentes" (art. 2.2 DRASA). Estos artículos confirman

¹³⁸¹ Se refiere a la distribución "en alta".

la complicación de la cuantificación. Además de poner de manifiesto la vulneración del principio de legalidad tributaria. La cuantía del tributo se configura en función de criterios que responden a principios distintos.

No obstante, nuestra preocupación se centra en la tarifa que grava el servicio de saneamiento. Su hecho imponible se equipara a lo manifestado desde una perspectiva general *supra*. No obstante, la cuantificación exige una regulación jurídica más precisa que se establece en el Decreto núm. 127/1994, de 22 de diciembre¹³⁸², de Aguas (en adelante DAM). Éste tiene como objetivo "fijar un sistema tarifario simplificado y progresivo, en función del índice de contaminación y su adaptación a dicha Ley [Ley núm. 10/1993, de 26 de octubre]". El DAM supone una vulneración absoluta del principio de legalidad. Éste "Tiene como objeto estimar la contaminación y tarifas aplicables por depuración de aguas residuales" (art. 2). Esto significa que vamos a centrarnos en el análisis de la tarifa por la prestación del servicio de depuración de aguas residuales. Este artículo parte de la consideración de la prestación del servicio de depuración de aguas residuales como hecho imponible de la tarifa. Por tanto, confirma lo señalado anteriormente, en relación con el presupuesto de hecho. De otra parte, relaciona la determinación de la cuantía de la tarifa con la carga contaminante del vertido de las aguas residuales, aunque renuncia a su conocimiento exacto, ya que habla de "estimar la contaminación".

Este análisis se confirma. Así, la determinación de la cuantía de la tarifa por el servicio de saneamiento se realizará "en función del índice de contaminación por los vertidos líquidos que efectúen los usuarios en las instalaciones de depuración de la Comunidad de Madrid" (art. 1.1 DAM). Este criterio de cuantificación de la tarifa de saneamiento es acorde con el principio "quien contamina, paga".

Por una parte, los vertidos se dividen en usos domésticos (art. 2.1 DAM) y usos industriales (art. 2.2 DAM). Ahora bien, este criterio no se lleva hasta sus últimas consecuencias, ya que dentro del concepto de usos domésticos se incluyen "Los consumos de aguas de instalaciones industriales que no superen un caudal conjunto de abastecimiento y autoabastecimiento de 3.500 metros cúbicos/año" (art. 2.1 b) DAM). Por la otra, la determinación de la

1382 B.O.C.M. núm. 304, de 23 de diciembre de 1994.

cuantía de las tarifas de abastecimiento y saneamiento se realiza en función de dos cuotas: por un lado, una fija, que se denomina "cuota de servicio", conectada a la disponibilidad del mismo; por el otro, una variable, conectada con el consumo de agua (art. 2.2 DRASM). En el mismo sentido, la tarifa de saneamiento responde a la misma estructura cuantitativa. Por un lado, la cuota fija o de servicio se determinará en función de que se traten de vertidos procedentes de consumos de aguas domésticas o industriales. En el primero de los casos, la cuota de servicio se determina por la multiplicación entre una cantidad de dinero fija y el factor "N" (art. 3.1 a) DAM). Éste está integrado, en los casos de consumos domésticos, por el número de viviendas conectadas a la acometida de agua potable, y, en los casos de consumos asimilados, por la centésima parte del cuadrado del calibre del contador (art. 3.1 a) DAM). En los casos de vertidos industriales, la cuota fija vendrá determinada por la multiplicación entre una cantidad de dinero y el diámetro del contador expresado en milímetros, elevado al cuadrado, más el quíntuplo de dicho diámetro (art. 3.2 b) DAM).

Por el otro, la cuota variable de la tarifa para usos domésticos se configura en virtud del consumo de agua, expresado en metros cúbicos -base imponible- (art. 3.2 a) DAM). Se computará tanto el consumo de aguas suministrada, como la obtenida por el sujeto pasivo. Sobre esta base imponible se aplicará el tipo de gravamen específico. Éste vendrá determinado conforme a los dispuesto en la Disposición Adicional Primera. En los casos de usos industriales, la cuota variable se determinará de igual manera con la salvedad importante de que se incluirá otro factor de multiplicación. En este caso, éste se identifica como "K", y refleja "el índice de contaminación representativo de la contaminación líquida industrial" (art. 3.2 b) DAM). Este índice se determinará en función de la carga contaminante del vertido. La determinación de la cuota variable posibilita la aplicación de una "Reducción en función del caudal vertido" (art. 5.1 DAM). Se aplicará sobre aquellas industrias cuyo consumo de agua por abastecimiento o autoabastecimiento sea superior a 22.000 metros cúbicos/año, siempre que éstas evacúen el 60 por 100 del caudal total consumido, debido a sus características. Esta reducción se aplicará sobre "K", y se obtendrá del "resultado de dividir el caudal anualmente vertido entre el caudal total consumido en abastecimiento y autoabastecimiento" (art. 5 DAM).

La tarifa de saneamiento se encamina a la financiación del servicio de saneamiento. La cuota fija se relaciona con la disponibilidad del servicio de saneamiento. Su cuantificación se relaciona con la potencialidad productora de aguas residuales de los usuarios conectados al servicio. Se establecen tres fórmulas de determinación de la cuota (usos domésticos, usos industriales, calificados como domésticos, y usos industriales). La cuota variable en los usos domésticos se conecta con el consumo de agua. Sobre el mismo se aplicará el tipo de gravamen específico. La cuota responderá al consumo de agua realizada por el sujeto pasivo. Se entenderá que la producción de aguas residuales se acomoda al consumo de agua realizado. Esta formulación se acomoda a las exigencias del principio "quien contamina, paga". Este acomodo es mucho más perfecto en los casos de usos industriales. Aquí, la cuota variable no sólo se determina en función del consumo de agua, sino que se tendrá en cuenta la carga contaminante del vertido. Además, la determinación de las cuotas de la tarifa de saneamiento respetan las exigencias del principio de capacidad económica, al recaer sobre el consumo de agua, o bien, sobre la potencialidad para ello, como denota la instalación de los contadores.

Los instrumentos de cuantificación de la tarifa de saneamiento se apartan de la formulación del presupuesto de hecho. Éste viene definido por la prestación del servicio de depuración; mientras que aquéllos se refieren al consumo de agua. Igualmente, la cuantificación no se formula de forma que se tienda a cubrir todos los gastos del servicio, como se expresaba en la LRASM (art. 11.1). Estos datos contrarían notablemente la naturaleza jurídica de la tarifa de saneamiento. A nuestro entender, pese al hecho de que la formulación del hecho imponible se conecta con la prestación de un servicio de depuración, defendemos que nos encontramos ante un impuesto. Esta afirmación se ve corroborada por la cuantificación del tributo.

La tarifa de infraestructuras se establece como una posibilidad. Con esta incertidumbre acometeremos su análisis. La tarifa se articula con la finalidad de financiar las obras de infraestructuras y actuaciones medioambientales relacionadas con la calidad de las aguas (art. 11.3 LRASM). Creemos que puede existir una colisión entre la cuota fija de la tarifa de saneamiento y la tarifa de infraestructuras, ya que ambas inciden sobre un mismo objeto del tributo - consumo del agua- y se configuran, igualmente, en función de un mismo hecho imponible: existencia de las infraestructuras de saneamiento.

Se articula como un canon estimado en función del consumo y carga contaminante (art. 12.1 LRASM). La regulación jurídico-tributaria se realiza conforme a dos principios: capacidad económica y, fundamentalmente, "quien contamina, paga", ya que el criterio de la carga contaminante responde fielmente a éste, mientras que el del volumen de agua consumida refleja ambos. Ahora bien, el importe total proporcionado por la tarifa de infraestructuras no podrá superar los costes de las infraestructuras (art. 6.3 DRASM). Su establecimiento se muestra incompatible "con la imposición de contribuciones especiales y cualesquiera tasas y recargos municipales que se establezcan para la financiación de las infraestructuras de aducción y saneamiento" (art. 7.1 DRASM).

La naturaleza jurídica de la tarifa de infraestructura se acomoda a la de un impuesto en virtud del consumo de agua. Éste exige la existencia de unas infraestructuras que permitan el saneamiento de las aguas residuales, con la finalidad de preservar el medio y garantizar el abastecimiento de agua. En ningún caso, cabe hablar de una contribución especial, ya que no se alude a la existencia de un número de ciudadanos que perciban un beneficio especial de la actuación pública.

III.4.1.4. El Canon de Saneamiento de Navarra.

III.4.1.4.1. Introducción.

En el marco de una política de defensa y restauración del medio, se establece la Ley 10/1988, de 29 de diciembre, de Aguas Residuales (en adelante LAR). Ésta tiene como finalidad la instauración de un efectivo servicio de depuración de aguas residuales, que garantice la preservación del medio hidráulico. Se propone llevar a cabo la evacuación, tratamiento y recuperación de aguas residuales. Concretamente, tiene como objeto, por una lado, garantizar la "construcción de instalaciones de depuración de vertidos de aguas residuales y de los colectores generales que unan las redes de alcantarillado locales a dichas instalaciones" (art 1. a) LAR); y, por el otro, la "gestión y explotación de los servicios de tratamiento y depuración" (art. 1. b) LAR).

Estas actuaciones prevista en la lar se enmarcan dentro un Plan Director de infraestructuras y servicios en el que se diseña las directrices básicas de

actuación en materia de saneamiento. A su vez, éste se integra dentro del Plan Trienal de Infraestructuras Locales. El método de abordar la protección ambiental es la planificación, de modo que se consiga una buena coordinación entre las distintas Administraciones implicadas. De esta forma, las Entidades Locales tienen encomendadas unas determinadas funciones (art. 3 lar), y la Administración de la Comunidad Foral tiene otras (art. 2 LAR).

No obstante, nuestro interés se centra en el análisis del régimen económico-financiero establecido en la LAR, con la finalidad de financiar los objetivos propuestos. Éste se basa, exclusivamente, en dos instrumentos: a) las transferencias de capital de los Presupuestos Generales de Navarra (art. 18 LAR); b) la creación de un canon de saneamiento. Además, prevé la utilización, por razones de operatividad, de las operaciones de crédito. Éstas permiten afrontar los problemas de liquidez; mientras que su pago se realizará, de modo dilatado, a cargo de los recursos generados por la exacción del canon de saneamiento.

Esta estructura de financiación del Plan de Saneamiento refleja los principios inspiradores de la política de preservación del medio en materia de saneamiento, tenidos en cuenta en Navarra. La financiación con cargo a los Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Navarra supone la proyección del principio de capacidad económica en la realización de política ambiental Navarra. La financiación de los costes de depuración de las aguas residuales no va a responder, exclusivamente, al principio de "quien contamina, paga", ya que un porcentaje del mismo se va a financiar conforme al principio de capacidad económica. Otra excepción al principio "quien contamina, paga" es la posibilidad de conceder subvenciones a las entidades privadas con cargo al canon de saneamiento, que tengan el propósito de reducir sus vertidos contaminante (art. 20 LAR)¹³⁸³.

¹³⁸³ Afirma el artículo 13 DS que "Las Entidades privadas que proyecten adoptar medidas para la disminución de la carga contaminante de sus vertidos podrán solicitar ayudas para la realización de inversiones...".

III.4.1.4.2. El régimen económico-financiero: el canon de saneamiento.

Del régimen económico-financiero establecido en el Capítulo IIIº LAR, el instrumento más atractivo, desde la perspectiva de nuestro estudio, es el canon de saneamiento. Además, constituye el objeto central de la regulación jurídica realizada por la LAR.

El canon de saneamiento constituye un recurso de la Hacienda Pública de Navarra, afectado al cumplimiento de los fines señalados en la lar (art. 9. LAR).

III.4.1.4.2.1. Hecho imponible.

El hecho imponible del canon de saneamiento viene definido por "los vertidos de aguas residuales al medio ambiente ya sea directamente o a través de redes de alcantarillado de las Entidades Locales" (art. 10 LAR). El aspecto material, conectado con el aspecto espacial, del hecho imponible se extiende a los vertidos de aguas residuales realizados a las redes de alcantarillado y directamente al medio natural, pero de aquellos cauces fluviales que discurran completamente por el territorio de la Comunidad Autónoma, ya que, si esto último no ocurriese, el recurso público aplicado sería el canon de vertidos. La extensión del aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible se acomoda al fundamento de la existencia del canon de saneamiento: "quien contamina, paga".

El hecho imponible es el vertido de aguas residuales¹³⁸⁴. Éste provoca la degradación de las aguas. Y ésta da lugar a los problemas de abastecimiento y a los problemas ambientales. Por ello, la realización de dichos vertidos impone la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos. Su definición obedece al principio "quien contamina, paga". No obstante, su acomodo a las exigencias del principio de capacidad económica queda salvado: los vertidos contaminantes aluden al pago de dicho consumo, a la

¹³⁸⁴ En coherencia con él, se establece el devengo del canon de vertido: "en el momento de realizar el vertido de aguas residuales" -art. 14 LAR-. La técnica jurídico-tributaria es perfecta, pero presenta unos problemas prácticos importantes, ya que es imposible verificar el momento exacto en el que se produce dicho vertido.

posesión de un inmueble desde el que se realiza, a la realización de una actividad económica.

El objeto del tributo es complejo: el gasto realizado con el consumo del agua, la posesión de un inmueble, la realización de una actividad económica. Sobre esta situación de la realidad recae el canon de saneamiento. Estamos ante hechos económicos que soportan el gravamen. El fundamento alude al hecho de que el consumo de agua no sólo implica los costes del abastecimiento, sino que exigen unos gastos en saneamiento para garantizar aquél.

III.4.1.4.2.2. Supuestos de no sujeción.

El Decreto Foral núm. 26/1989, de 2 de febrero, de Aguas Residuales¹³⁸⁵ (en adelante DAR), establece tres supuestos de no sujeción. El primero viene referido a los "Abastecimientos a entidades suministradoras de agua" (art. 14 DAR). Ciertamente, estamos ante un supuesto de no sujeción, ya que en los casos descritos por el precepto no se realiza el hecho imponible: vertido de agua residual.

El segundo se refiere a la realización de servicios públicos -fuentes públicas, riegos de jardines y parques públicos e incendios-, "siempre que viertan el agua sin contaminar fuera de las redes de aguas residuales" (art. 14 DAR). Entendido de esta manera, es evidente que nos encontramos ante un supuesto de no sujeción. No obstante, la realidad demuestra otra cosa: las aguas consumidas para las fuentes públicas se degradan con su uso, y acaban en las redes de alcantarillados; igualmente, el agua utilizada para apagar un incendio producido en la ciudad acaba degradándose y en las redes de alcantarillado. Este hecho exige la articulación de exenciones en estos supuestos, ya que se trata de actividades que favorecen a la colectividad, y no merecen ser gravadas.

El tercer supuesto se refiere a los "Consumos de aguas para riego si no se vierten contaminantes por abonos, pesticidas o materias orgánicas" (art. 14. DAR). En este sentido, el artículo 12 lar dice que "Al consumo de agua para

¹³⁸⁵ B.O.N. núm. 19, de 13 de febrero de 1989.

riego se le aplicará el canon de saneamiento, si los vertidos de aguas residuales sobrepasan los niveles de contaminación por abonos, pesticidas o materias orgánicas que reglamentariamente se determine". Este supuesto se asemeja al anterior. Ciertamente, estamos ante un supuesto de no sujeción, pero éste no puede verificarse en la realidad. Por ello, es preferible la articulación de un supuesto de exención en todos los casos por razones de solidaridad con un sector débil de la economía. El gravamen de la utilización de pesticidas y abonos contaminante exige otras fórmulas tributarias: el gravamen de los productos.

III.4.1.4.2.3. Los obligados tributarios.

De la definición del aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible se deduce el contribuyente del canon de saneamiento. Éste es el que realiza el vertido de aguas residuales; así lo establece el artículo 11 LAR. El legislador extiende la obligación de pagar el canon de saneamiento a todos aquellos que viertan aguas residuales, ya sean persona física, jurídica o ente carente de personalidad jurídica (art. 11 LAR).

La definición del contribuyente es proyección del principio "quien contamina, paga". Así, si el establecimiento del canon nace de la realización de un vertido contaminante, el sujeto que lo realiza es el que debe asumir su pago.

Uno de los problemas más importantes que presentan los tributos ambientales es su gestión. En este caso, la articulación de un sustituto del contribuyente facilita enormemente la cuestión. "La percepción del canon se efectuará por las Entidades suministradoras de agua, quienes lo ingresarán..., en favor de la Empresa Pública a que se refiere el Capítulo II de esta Ley Foral" (art. 15.1 LAR). Ésta será la encargada de realizar el cobro en los casos en los que se trate de suministros propios (art. 15.1 LAR). El canon de saneamiento se exigirá al tiempo de realizar el cobro del suministro de agua.

III.4.1.4.2.4. *Los elementos de cuantificación del canon de saneamiento.*

La base imponible está constituida por "el volumen de agua consumido por los usuarios" (art. 12 LAR), "tanto si el suministro se efectúa a través de redes públicas o privadas¹³⁸⁶ como si se trata de consumos de aguas derivados de suministros propios" (art. 14 LAR). En los casos de suministros propios de aguas, " que no sean susceptibles de medición por contador, el factor volumen de agua consumida será determinado por la fórmula o fórmulas que a tal objeto se aprueben" (art. 12 LAR). Esta configuración jurídica de la base imponible se aleja de la definición del hecho imponible. No mide el volumen de vertido contaminante. La razón es meramente técnica: es muy difícil de cuantificar la producción de aguas residuales. Esta circunstancia exige acudir a otro dato como base imponible. Éste, por un lado, debe obtenerse con facilidad; y, por otro, debe conectarse con los principios que informan el presupuesto de hecho del tributo. En este sentido, el criterio elegido -consumo de agua- es paradigmático de las exigencias establecidas. Este hecho explica la definición de la base imponible.

No obstante, en relación con su consideración como proyección del principio "quien contamina, paga", el consumo de agua no supone una adecuación perfecta. Así, mientras que en los consumos de aguas domésticas el vertido presenta unas características similares, por lo que es plenamente viable la medición del volumen de agua vertido en virtud del consumo de agua¹³⁸⁷, en los casos de vertidos de aguas industriales ésto no sucede así. El vertido no se relaciona directamente con el consumo. Sobre todo, la carga contaminante del vertido no está, generalmente, relacionada con el consumo de agua. Este hecho exige, en estos casos, utilizar índices correctores, con la finalidad de adecuar la base imponible al principio "quien contamina, paga".

Esta exigencia es advertida por el legislador. Así, "En el caso de usuarios no domésticos se tendrá en cuenta, además, la carga contaminante en términos que se establezcan reglamentariamente" (art. 12 LAR). La

¹³⁸⁶ En estos casos, "se calculará en función del suministro" -art. 14 LAR-.

¹³⁸⁷ La razón viene dada por el hecho de que en el ámbito doméstico los consumos dan lugar, generalmente, a una carga contaminante similar y poco agresiva con el medio.

introducción de este dato se realizará mediante la aplicación de un índice corrector por carga contaminante (art. 14 DAR). Éste índice corrector por carga contaminante se calculará "en base a los costes de depuración de los vertidos urbanos tipo" (art. 20 DAR). Dicho índice corrector se determinará en virtud de una fórmula que revela la carga contaminante del vertido de aguas residuales. El índice corrector por carga contaminante, que podrá ser menor, igual o mayor que uno, se multiplicará por el volumen de vertido (art. 20 DAR). De la aplicación de dicho índice corrector al volumen de agua industrial vertida se obtendrá la base imponible del canon de saneamiento por vertido industrial¹³⁸⁸. Ciertamente, el resultado obtenido se acomoda al presupuesto de hecho y al principio que lo informa: "quien contamina, paga".

Sobre las bases imponibles determinadas con base en el volumen de agua consumida, con la aplicación, en su caso, de los índices correctores por carga contaminante, se establecen los tipos de gravámenes. Éstos deberán configurarse en virtud de una serie de principios establecidos legalmente: -"Suficiencia financiera"; -"Progresividad en su implantación"; -"Igualdad de trato de los usuarios, según el nivel de contaminación que produzcan" (art. 13 LAR). El principio más relevante es el citado en último lugar. Éste alude al principio "quien contamina, paga". Básicamente, su formulación se refiere al hecho de que cada usuario pague el canon en función de la contaminación producida con su vertido de agua residual.

Los tipos de gravámenes se diferencian en función de los usos industriales o domésticos de los consumos de aguas. El tipo de gravamen específico aplicado a los vertidos domésticos es de 24 pesetas/metro cúbico; mientras que el aplicado a los no domésticos es de un 25 por 100 más (Disposición Adicional Cuarta, Ley de Presupuestos de Navarra¹³⁸⁹). Destaca el incremento del tipo impositivo establecido sobre los vertidos contaminantes industriales. En principio, la aplicación del índice corrector por carga contaminante debe acomodar cada consumo industrial a la carga

¹³⁸⁸ Los sistemas de determinación de la base imponible puede realizarse de dos maneras: a) "Individualmente, por medida directa del consumo y nivel de contaminación producida" -art. 15 a) DAR-; b) "Mediante estimación de los consumos y cargas de contaminación producida según los diversos usos" -art. 15 b) DAR-.

¹³⁸⁹ Ley Foral núm. 26/1994, de 29 de diciembre, (B.O.N. núm. 157, de 30 de diciembre de 1994).

contaminante de su vertido. Por ello, la aplicación del tipo de gravamen específico, establecido para los consumos domésticos, debe resultar suficiente para cumplir con el principio "quien contamina, paga", ya que la base imponible supone una proyección del mismo; de forma que al aplicar un mismo tipo de gravamen, la cuota del canon de saneamiento variaría en función de la contaminación provocada por cada usuario. Esta configuración de los elementos de cuantificación del canon de saneamiento daría lugar al principio apuntado legalmente de "Igualdad de trato a los usuarios, según el nivel de contaminación que produzca" (art. 13. c) LAR).

Sin embargo, el legislador establece unos tipos de gravámenes distintos en función del vertido doméstico o industrial. Las razones pueden ser, a nuestro entender, dos: a) en relación con el principio de capacidad económica, el vertido de agua en el marco de una actividad industrial alude a una mayor potencialidad económica subjetiva, que en el caso de los vertidos domésticos; b) en relación con el principio "quien contamina, paga", los vertidos industriales provocan una mayor concentración contaminante; por ello, exigen unas infraestructuras y unos servicios cualitativamente más importantes que si tan sólo se tuviese que sanear vertidos domésticos.

III.4.1.4.3. La naturaleza jurídica del canon de saneamiento de Navarra.

La estructuración jurídica del canon de saneamiento navarro se asemeja a la mayoría de los anteriormente comentados. Este hecho nos inclina por su calificación de impuesto. El canon de saneamiento configura como hecho imponible una situación que alude a la realización de hechos contrarios a la consecución de la igualdad real entre los ciudadanos, contraria al principio de solidaridad. Este hecho se grava con un impuesto por conectar con una manifestación de fuerza económica del usuario. En ningún caso, el gravamen se condiciona a la prestación del servicio por parte del ente público, aunque su finalidad sea la de financiar el Plan de Saneamiento.

En fin, el canon de saneamiento se configura como un impuesto extrafiscal, encaminado a la financiación de los servicios de saneamiento, como beneficio y progreso de la sociedad en su conjunto. Supone, en definitiva, la aplicación del deber de contribuir en su conexión con el

mandato ambiental (art. 45 CE). Su finalidad incentivadora también está presente, aunque en menor medida. Ésta se proyecta al incrementarse el precio del agua en función de la contaminación que se produce sobre ella. Esta circunstancia incitará a reducir aquélla, con la finalidad de pagar menos en concepto de canon de saneamiento. Las consecuencias de su función incentivadora son claras: obligan a racionalizar el consumo del agua, evitan su despilfarro, estimulan el establecimiento de dispositivos que reduzcan la contaminación de las aguas.

III.4.1.5. El canon de Saneamiento Balear.

III.4.1.5.1. Planteamiento.

La Ley 9/1991, de 27 de Noviembre, de Abastecimiento de Aguas de la Comunidad Autónoma Balear (en adelante LAA)¹³⁹⁰, establece el canon de saneamiento de aguas en esta comunidad. El análisis de su fundamento, estructura jurídica y fines justifica su estudio. En primer lugar, analizaremos las razones que justifican su establecimiento, así como los fines que se propone el legislador con su creación.

Esta exacción de Derecho público se articula con la finalidad última de financiar la política hidráulica llevada a cabo por la "Junta d'aigües" de Baleares¹³⁹¹ (art. 1 LAA). La política hidráulica se encamina a garantizar "la efectiva implantación de los servicios de depuración de aguas residuales y de

¹³⁹⁰ B.O.I.B. núm. 160, de 24 de diciembre de 1991. Esta Ley ha sido modificada parcialmente por la Ley 4/1994, de 29 de noviembre, de Impuestos (B.O.I.B. núm. 154, de 17 de diciembre de 1994). Su régimen jurídico se completa con el Decreto núm. 15/1992, de 27 de febrero de 1992, (B.O.I.B. núms. 33 y 34, de 17 y 19 de marzo de 1992) y con la Orden de 18 de marzo de 1992 (B.O.I.B. núms. 37 y 38, de 26 y 28 de marzo de 1992).

¹³⁹¹ Este Ente administrativo balear se crea en virtud de la Ley 11/1989, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares para 1990, como "Entidad Autónoma de carácter administrativo cuya finalidad institucional es el ejercicio de todas las competencias que la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares tenga asumidas en materia de aguas, tanto públicas como privadas, y de aprovechamiento hidráulicos y, en general, en todo lo que se refiere al dominio público hidráulico y a otras materias relacionadas con el tema" (Disposición Adicional undécima A). El régimen jurídico y organización de la "Junta d'Aigües" aparece regulado por el Decreto 11/1994, de 13 de enero, de Organización y régimen jurídico de la Administración Hidráulica (B.O.I.B. núm. 15, de 3 de febrero de 1994).

abastecimiento de los núcleos urbanos"¹³⁹². Se trata "de afrontar financieramente el tratamiento unitario de todo el ciclo del agua: captación, distribución en alta, utilización, recogida de residuales, saneamiento y posterior reutilización"¹³⁹³.

El establecimiento del canon de saneamiento balear se conecta con la obligación de los poderes públicos de preservar el medio. Así, aquél nace con el propósito de realizar "una adecuada defensa y restauración del medio ambiente"¹³⁹⁴. Su articulación se justifica en el marco del mandato constitucional de preservación del medio (artículo 45 CE). Por ello, su actuación supondrá el cumplimiento del mismo.

El verdadero problema que mueve al legislador balear al establecimiento del canon de saneamiento es el abastecimiento de agua. El legislador balear trata de garantizar la existencia de agua potable en cantidad y calidad suficiente para hacer frente al consumo de la población, tanto la fija, como la flotante. Hoy día, la consecución de este objetivo exige una decidida política ambiental en el campo del saneamiento¹³⁹⁵. La política de abastecimiento está prácticamente establecida; siempre se pueden suscitar necesidades relacionadas con la captación de aguas o con la financiación del servicio de distribución del agua, etc..., pero las exigencias financieras son infinitamente menores que las suscitadas en relación con la política de saneamiento. Esta vertiente de la política hidráulica no se ha abordado hasta fechas recientes. Esta circunstancia explica el retraso en esta materia.

La exigencia más apremiante en este tema es la disponibilidad de agua en cantidad y calidad suficiente para atender las necesidades de la población. La manera tradicional de obtenerla es captándola de las fuentes originarias: superficiales y subterráneas. Actualmente, los recursos son escasos y

1392 Exposición de Motivos LAA.

1393 Exposición de Motivos.

1394 Exposición de Motivos LAA.

1395 Si bien la realización de una política de saneamiento se encamina, primordialmente, a asegurar el abastecimiento de agua potable, tanto para el consumo humano, como para el funcionamiento de la industria, no podemos desdeñar la enorme importancia que tiene en orden a evitar el daño ecológico derivado de la degradación ambiental, así como los riesgos sanitarios, Exposición de Motivos.

limitados. Las razones son variadas: agotamiento de las fuentes subterráneas, degradación de las aguas superficiales, etc... Ésto exige diversificar las fuentes de obtención. Y, hoy día, la mayor reserva de agua desaprovechada es la que residual, procedente de los vertidos domésticos e industriales. En definitiva, la garantía del abastecimiento exige una política de saneamiento adecuada.

La instauración de una política de saneamiento de las aguas residuales exige, ante todo, un buen instrumento de financiación. Éste debe proporcionar los recursos suficientes para afrontar los gastos generados por dicha política. En este contexto hay que situar el canon de saneamientos balear. Éste se presenta como un tributo propio de la Comunidad Autónoma Balear, dirigido a la financiación de la política hidráulica en general, entendida en sus dos vertientes: abastecimiento y saneamiento. No obstante, se articula como un tributo sobre los vertidos de aguas residuales¹³⁹⁶. Esta complejidad en su fundamentación se manifestará a lo largo de su estructuración técnica. Además habrá que analizar las posibilidades incentivadoras del instrumento tributario, su naturaleza jurídica, así como su estructura jurídica, como concreción de lo que hemos convenido en llamar tributación ambiental.

III.4.1.5.2. Estructura jurídico-técnica del canon de saneamiento.

III.4.1.5.2.1. Hecho imponible.

"El hecho imponible está constituido por el vertido de aguas residuales..." (art. 2 LAA). La realización de esta actividad ocasiona un perjuicio a la colectividad. El poder público, en este caso autonómico, tiene la obligación de intervenir, y ello ocasiona unos costes. El canon de saneamiento es el instrumento articulado para compensar dichos costes. Ahora bien, la articulación del hecho imponible desvela la existencia de algunas dificultades técnicas. Éstas se refieren a las exigencias del principio de capacidad económica, así como a las dificultades de cuantificación de dicho

¹³⁹⁶ Esta fundamentación del canon de saneamiento se manifiesta en la Exposición de Motivos, cuando afirma que el canon "se configura como un tributo destinado a la financiación de las actuaciones de saneamiento del agua de los núcleos urbanos, incluyendo la evacuación, tratamiento y reutilización de las aguas, y en general de toda la política hidráulica de la Comunidad Autónoma".

presupuesto de hecho. El vertido de aguas residuales domésticas, por ejemplo, no revela una especial capacidad económica del sujeto en cuestión; además de presentar importantes dificultades a la hora de su cuantificación.

El legislador balear no ignora esta situación. Por ello, conecta el vertido de aguas residuales al "consumo-real, potencial o estimado de aguas de cualquier procedencia, exceptuando las aguas pluviales recogidas en algibes o cisternas" (art. 2 LAA). De esta manera, el hecho imponible va a gravar el vertido de aguas residuales manifestado a través del consumo de agua. Esta conexión se explica en la Exposición de Motivos: "ante las dificultades técnicas que supondría gravar directamente el vertido, y que harían su aplicación prácticamente inviable, el hecho imponible se conecta con el consumo de agua en el entendimiento de que éste representa el mejor índice de la cantidad de agua vertida por cada usuario". Esta elección se ve favorecida por el hecho de que las aguas residuales presentan similares características técnicas¹³⁹⁷. Esta circunstancia permite un mismo tratamiento jurídico tributario. Formalmente, el hecho imponible sigue siendo el vertido de aguas residuales. El consumo de agua tan sólo se presenta como un criterio de medición del agua residual vertida. No obstante, la relación directa entre vertido de agua contaminante y el su consumo, permite considerar a éste como hecho imponible. Además, permite seguir afirmando que la configuración jurídica del hecho imponible se acomoda al principio "quien contamina, paga". En el sentido, quien más consume más paga, ya que contamina más.

Igualmente, se puede alegar otras razones que justifiquen la elección realizada por el legislador. Básicamente, éstas se refieren al ciclo hidrológico. El consumo de agua está, hoy día, en el origen de dos problemas: por un lado, el relativo al abastecimiento; por el otro, el referido al saneamiento. No obstante, la calificación de problema como tal tan sólo la merece la política de saneamiento. Esta circunstancia puede justificar, tanto la denominación del tributo, como la articulación de su presupuesto de hecho. Sin embargo, interviniendo sobre el consumo se puede incidir sobre todos los problemas que afectan al ciclo del agua.

¹³⁹⁷ El único problema que pudiera suscitarse es en relación con la industria, cuyos vertidos suelen ser mucho más peligrosos y degradantes. Sin embargo, en la propia Exposición de Motivos se obvia esta circunstancia por "la práctica inexistencia de industrias muy contaminantes" en las islas Baleares.

El presupuesto de hecho se extiende a todo consumo de agua, "de cualquier procedencia, exceptuando las aguas pluviales recogidas en algibes o cisternas" (art. 2 LAA). Este agua pluvial dará lugar, igualmente, a vertidos contaminantes; será, por tanto, una fuente difusa de contaminación, que no se gravará. No obstante, existen dos razones que justifican su no sujeción al recurso de derecho público: por una parte, su escasa importancia, por la otra, su imposibilidad absoluta de control, fundamentalmente, esta última. De otra parte, "el presente canon se aplicará a todos los consumos de agua suministrados por las empresas o por los servicios municipales, así como a los consumos captados de aguas superficiales o subterráneas que realicen los propios usuarios". Ciertamente, esta extensión del canon a consumos cuyo abastecimiento es privado, así como su financiación pone de manifiesto la preocupación del legislador por la racionalización del consumo de agua. Además, estos consumos producen, igualmente, vertidos contaminantes.

Esta articulación técnica responde a las exigencias del principio "quien contamina, paga". Por ello, la financiación de la política hidráulica balear debe sufragarse entre los sujetos provocadores de dicho perjuicio ambiental y en virtud de la generación de los costes sociales. El canon de saneamiento así articulado se acomoda a las exigencias del principio de solidaridad, y se encamina al cumplimiento del principio de igualdad tributaria. Ahora bien, la articulación del canon de saneamiento debe responder a otros principios constitucionales que fundamentan el deber de contribuir. En este sentido, los mayores problemas se plantean en relación con el principio de capacidad económica. Ciertamente, el vertido de aguas residuales no es una manifestación de capacidad económica. Ahora bien, alude a la existencia de una capacidad económica en el contribuyente, ya se relacione ésta con la posesión de un inmueble desde el que se realiza el vertido; ya con el consumo de agua.

El consumo de agua en los hogares revela, aunque sea de modo indirecto, la posesión por parte del contribuyente de capacidad económica. No obstante, la capacidad económica manifestada es muy escasa, ya que estamos hablando de un bien necesario para la vida, del cual no podemos prescindir. Esta circunstancia demanda una especial atención a la hora de articular la cuantificación del canon de saneamiento. A su análisis nos remitimos. En el caso del consumo de agua por parte de las actividades económicas, el principio de capacidad económica no plantea problemas, ya

que el consumo de agua en el marco de una actividad económica revela la posesión de capacidad económica.

El objeto del tributo es el consumo de agua. El legislador hace recaer el tributo sobre el gasto realizado al consumir agua. Esta realidad económica soporta el gravamen del canon de vertido. Todo ello en el marco de una actividad económica o la posesión de un patrimonio concreto.

El objeto del tributo del canon de saneamiento y del iva son similares: el consumo de agua. No obstante, esta circunstancia no vulnera el artículo 6.2 LOFCA, ya que no existe una coincidencia entre ambos hechos imposables¹³⁹⁸.

III.4.1.5.2.2. Los supuestos de exención.

La Ley prevé dos exenciones al canon de saneamiento: por un lado, los vertidos de aguas residuales realizados en el seno de explotaciones agrícolas, ganaderas, forestales o mixtas¹³⁹⁹, y, por el otro, el agua destinada a los servicios públicos de extinción de incendios (art. 3º).

La exención de los vertidos realizados en el marco de explotaciones agrícolas, ganaderas y forestales se articula como una exención objetiva extrafiscal (art. 40 CE) y se justifica en razones económicas y sociales. Suelen ser actividades con escaso volumen de negocio. Se relacionan con un sector de la población con escaso poder adquisitivo. Además, las actividades, por otra parte, son de indudable valor ambiental, sobre todo las forestales. Estas razones fundamentan el establecimiento de dicha exención.

No obstante, la excesiva generalidad de la exención, aunque parezca paradójico, ocasiona algunas disfunciones en relación con la preservación del medio. Así, la agricultura suele ocasionar, generalmente, importantes efectos perniciosos para las aguas. La razón está en la utilización de fertilizantes. Este

¹³⁹⁸ Así, Sentencia del Tribunal Superior de Baleares nº 132, *Vid.* FERNANDEZ GONZALEZ, C.: "El canon de saneamiento de aguas de Baleares (Comentario a la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares de 18 de marzo de 1994)", CT núm. 72/1994, pág. 140.

¹³⁹⁹ El artículo 4º.2 del Decreto 15/1992, de desarrollo del canon de saneamiento afirma que "se entenderá por explotaciones agrícolas, ganaderas, forestales o mixtas las susceptibles de ser inscritas en el Registro General de Explotaciones Agrarias de Baleares".

hecho provoca el vertido de aguas contaminantes que al final acaban vertiéndose en los medios naturales receptores. Ciertamente, no toda el agua que se vierte sobre los campos llega al río. El porcentaje es muy bajo en proporción al agua que se consume para usos domésticos, pero su toxicidad es mucho mayor. Desde esta perspectiva, no parece muy acorde con el fundamento del tributo la concesión de la exención a la agricultura. No obstante, el legislador es consciente de la imposibilidad técnica de gravar el vertido contaminante en la agricultura. Por ello, da prioridad a las razones económicas y sociales que acompañan la realización de la agricultura en las Islas Baleares. La solución pasa por el gravamen de los productos contaminantes utilizados en la agricultura. Por ello, valoramos positivamente dicha exención.

La segunda exención se refiere al agua destinada a la extinción de incendios. Ésta se articula como una exención objetiva extrafiscal. A nuestro entender, está plenamente justificada. El gasto de agua realizado para apagar un incendio no puede ser gravado por un tributo, ya que es una actividad dirigida a la realización de una actividad beneficiosa para la colectividad. Su exención se ampara en el principio de solidaridad. No obstante, igualmente, se podría haber declarado exenta el agua consumida en el regado de parques y jardines, ya que también contribuyen a la realización de una actividad beneficiosa para la colectividad y que coadyuva a la protección ambiental.

III.4.1.5.2.3. *Devengo.*

El momento del devengo se fija en el suministro del agua o en el momento de la obtención de la misma en los supuestos de captación directa para el consumo propio¹⁴⁰⁰ (art. 4 LAA). El nacimiento de la obligación tributaria se adelanta a la realización del hecho imponible: vertido de aguas residuales. Esta contradicción se supera por el hecho de que el vertido se

¹⁴⁰⁰ El artículo 5^o del Decreto de desarrollo de la LAA nos aclara que "Se entenderá que existe captación directa de agua para consumo propio cuando el usuario de un inmueble considerado como urbano,..., que no esté conectado a la red de abastecimiento de aguas no aporte las facturas con la correspondiente repercusión del canon de saneamiento, si afirma recibirla de algún particular o transportistas". Aunque su formulación se acerca a una presunción *iuris ed de iure*, consideramos que el legislador establece una presunción *iuris tantum*, ya que en ningún caso cierra de modo completo la posibilidad de que el sujeto pasivo se valga de cualquier otra forma de demostrar que obtiene el agua de otra forma.

grava en función del consumo del agua, como índice directo de aquél. Por ello, técnicamente, el consumo de agua asume el papel de hecho imponible. Esta circunstancia explica la realización del hecho imponible y el nacimiento de la obligación tributaria en el momento del suministro del agua, ya que es en este momento en el que se entiende realizado el consumo de agua.

III.4.1.5.2.4. Los obligados tributarios.

El sujeto pasivo en calidad de contribuyente es "el consumidor del agua" (art. 4º LAA). Si el presupuesto de hecho lo constituye el vertido de aguas residuales manifestado a través del consumo de agua, el que realiza el consumo de agua debe ser el contribuyente de la exacción pública. La definición del contribuyente se ajusta a las exigencias del principio "quien contamina, paga". Siempre con las salvedades que hemos manifestado anteriormente en relación con la equiparación de vertido de agua residual y consumo de agua.

La LAA considera consumidor de agua "al titular del contrato de suministro o a quien por cualquier otro medio adquiera el agua para consumo directo" (art. 4º). Evidentemente, el consumo de agua lo llevan a cabo la totalidad de las personas que viven en un inmueble o en un hotel. Todos provocan el vertido de aguas residuales. De esta formulación parece deducirse una contradicción. A saber, el legislador grava el vertido de aguas residuales que está provocado por la totalidad de los miembros de la familia, por la totalidad de los inquilinos de un Hotel, etc... El vertido de aguas residuales se grava en función del consumo de agua. Igualmente, el consumo de agua se realiza por el conjunto de sujetos anteriormente citados. En buena lógica, éstos deben ser los contribuyentes del canon de saneamiento. Sin embargo, el contribuyente se limita al titular del contrato de suministro, básicamente. Éste tan sólo se conecta con el vertido de aguas residuales de modo parcial. La explicación, a nuestro entender, se produce por exigencias técnicas y jurídicas del tributo. La explicación técnica se relaciona con la concentración de los contribuyentes en un número relativamente escaso. Esta situación permite una mejor gestión del tributo. La explicación jurídica se relaciona con las exigencias del principio de capacidad económica. El deber de contribuir se configura con base en determinados principios jurídicos; uno de ellos es el principio de capacidad económica. Éste demanda que el

gravamen de cualquier situación de hecho debe revelar la existencia en el sujeto de una potencia económica que le permita afrontar dicho pago. Desde esta perspectiva, podemos preguntarnos qué fuerza económica revela el vertido de agua residuales de un niño de tres años; o, simplemente, el consumo de agua. Ciertamente, ninguna. El único que revela capacidad económica es el sujeto que realiza un contrato de suministro o establece un sistema de obtención de agua de modo directo. Éste manifiesta la posesión de una capacidad económica, aunque sea de modo indirecto. Generalmente, éste coincidirá con el titular del inmueble o de la actividad económica en el que se lleva a cabo el consumo. Por ello, la LAA considera contribuyente al titular del contrato de suministro. Éste es el único que puede asumir el gravamen del canon de vertido. El suministro de agua conlleva unos costes sociales más allá de los costes privados. Aquéllos son los que el tributo trata de financiar. Por tanto, el titular del suministro de agua debe asumir tanto los costes privados, como los costes sociales del consumo de agua.

De extraordinaria importancia en la estructura técnica del tributo, sobre todo desde la perspectiva de la gestión, es la figura del sustituto del contribuyente¹⁴⁰¹. El artículo 6º dice que "están obligados al ingreso del canon de saneamiento,..., las personas o entidades que suministren el agua". Evidentemente, éstas no son quienes realizan el hecho imponible. Por ello, no recae sobre ellas la obligación sustantiva de pagar el canon. Sin embargo asumen el deber formal de realizarlo. Ello les ocasiona un perjuicio económico. No obstante, el sustituto tiene la facultad de resarcirse de dicho pago, realizado en lugar del contribuyente. En la LAA esta facultad se configura como una obligación (art. 6.1 LAA). La técnica es a través de la repercusión¹⁴⁰². Así, "las personas o entidades que suministren el agua..., quedan obligadas a cobrar de los usuarios el canon de saneamiento mediante su repercusión en

¹⁴⁰¹ En la Exposición de Motivos se advierte que la conexión que realiza el legislador autonómico, entre el objeto sustantivo del tributo y el objeto formal, "permite, además, con excepción de los supuestos de captación directa de las aguas superficiales o subterráneas, considerar como sustituto del contribuyente (art. 5 y 6) a las entidades suministradoras, con lo que queda enormemente reducido el ámbito subjetivo del canon, facilitando su gestión y, en consecuencia, asegurar los objetivos que esta Ley persigue".

¹⁴⁰² "La técnica de la repercusión obligatoria -se dice en la Exposición de Motivos- garantiza que el coste de este canon no recaiga, sin embargo, sobre las entidades suministradoras, sino que éstas deben trasladar la carga sobre los contribuyentes, verdaderos sujetos pasivos económicos, que son los usuarios del canon, al incidir en el objeto del tributo, esto es, en el vertido de aguas residuales". (La cursiva es nuestra).

factura separadamente..." (art. 6.1 LAA). A través de la repercusión el sustituto se resarce de su pago, además, se hace recaer la carga tributaria sobre el consumidor de aguas, que es en definitiva, el que manifiesta la capacidad económica y el que ocasiona el perjuicio ambiental.

El instrumento técnico de la repercusión no se desarrolla en toda su dimensión. Así, si la cadena de obligados tributarios supera el número de dos, el mecanismo de la repercusión no funciona. En este caso, se procede al mero traslado de la facultad para realizar la repercusión. Así sucede cuando existe interposición de entidades suministradoras. En estos casos, la entidad suministradora primaria no repercutirá a la secundaria, sino que comunicará a la Administración el volumen de agua suministrado y el receptor de la misma¹⁴⁰³. La razón se debe al hecho de que se trata de sustitutos y no de contribuyentes.

En los casos de intervención de terceras personas entre la entidad suministradora y el contribuyente, caso típico del transporte del agua, existirán dos posibilidades: a) en los casos en los que el transportista haya satisfecho el canon de saneamiento a aquélla, éste deberá cobrar el importe total (producto más canon)¹⁴⁰⁴ al contribuyente; b) en los casos en los que no lo haya satisfecho éste estará obligado a repercutir el canon de saneamiento al contribuyente, convirtiéndose en sustituto del contribuyente, asumiendo, por tanto, las obligaciones formales y sustantivas de esta figura contemplada en la Ley¹⁴⁰⁵.

1403 Art. 7.4 DAA.

1404 El canon se refiere únicamente a la cuota variable del canon de saneamiento (art. 7^o.7 del Decreto).

1405 En este sentido, aclara la Exposición de Motivos que "los transportistas que no puedan justificar haber satisfecho el canon a la entidad suministradora en el momento de adquirir el agua, se conviertan en auténticos sujetos pasivos sustitutos del contribuyente *junto* con el sujeto pasivo sustituto inicialmente previsto" (La cursiva es nuestra). El artículo 7^o.5 del Decreto nos aclara que en los casos de suministros a transportistas, la entidad suministradora podrá optar entre repercutir la cuota variable del canon de saneamiento o poner en conocimiento de la Administración tributaria el volumen de agua suministrado y los nombres, razones sociales y domicilios de las empresas de transportes correspondientes".

III.4.1.5.2.5. Estructura cuantitativa del canon de saneamiento.

La determinación de la cuota tributaria del canon de saneamiento es una cuestión compleja. El legislador fija directamente parte de la cuota tributaria. Así, la cuota tributaria es fruto de la suma de dos cuotas: una variable y otra fija. Esta concreción de la estructura cuantitativa del canon de saneamiento responde a la proyección de distintos principios jurídicos, como tendremos ocasión de comprobar.

La cuota variable nace de la aplicación del tipo de gravamen específico - 24,50 pts/metro³-, a la base imponible. Ésta "está constituida por el agua consumida medida en metros cúbicos" (art. 7.1 LAA). La base imponible se configura coherentemente con la determinación del hecho imponible. Ésta va a medir el agua consumida. La base imponible mide el volumen de vertido a través del volumen de agua consumida. Viene a cuantificar el aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible. Su determinación, por tanto, va a reflejar el vertido de aguas residuales. Por ello, su configuración jurídica se acomoda al principio "quien contamina, paga". No obstante, se renuncia a una cuantificación más acabada de la base imponible, determinándola en función de la carga contaminante¹⁴⁰⁶. En este caso, el legislador, ante las dificultades técnicas y las similares características contaminantes de los vertidos, opta por priorizar la gestión del tributo en aras de la merma de la justicia. Además, al utilizar un criterio objetivo y razonable elimina cualquier atisbo de vulneración del principio de igualdad tributaria.

La determinación de la base imponible se realizará en régimen de estimación directa (art. 7.2 LAA). Este régimen de determinación de la base imponible se ajusta a las exigencias del principio "quien contamina, paga", ya que refleja con exactitud el agua consumida, como manifestación del vertido realizado. Este hecho acomoda la base imponible obtenida al perjuicio ambiental realizado por cada contribuyente. El instrumento técnico que permite la estimación directa es, como nos aclara el Decreto de desarrollo, la

¹⁴⁰⁶ Para FERNANDEZ GONZALEZ "el legislador ha marginado deliberadamente la cuestión de la carga contaminante como elemento cuantificador de la cuota tributaria. Evidentemente, se trata de una opción de política fiscal a la que nada cabe objetar desde el punto de vista constitucional", "El Canon de saneamiento...", ob. cit., pág. 141.

utilización de contadores u otros procedimientos de medida. Se considera en la Exposición de Motivos que el sistema de estimación de la base imponible está basado en los principios de "igualdad, realidad, eficacia y simplicidad". No obstante, no en todos los casos es posible la determinación directa de la base imponible. Así, en el caso de la captación directa del agua, en los que no interviene la entidad suministradora y no existe contador, las dificultades son mayores. En este caso el legislador prevé la estimación mediante la utilización de signos, índices o módulos, a través de la estimación objetiva singular (art. 7.3 LAA)¹⁴⁰⁷.

La determinación de la base imponible no sólo se acomoda a las exigencias del principio "quien contamina, paga", sino que responde al principio de capacidad económica. El consumo de agua, como ya hemos sostenido refleja de modo mínimo e indirecto la posesión por parte del contribuyente de capacidad económica. Por ello, si la base imponible refleja el consumo de agua realizado por el contribuyente, manifiesta, igualmente, su potencia económica. Ahora bien, en los casos de consumo doméstico esta afirmación pierde virtualidad, ya que el consumo de agua es una necesidad vital. Por ello, el consumo doméstico refleja mínimamente la potencia económica del sujeto. Esta circunstancia no implica que el canon de saneamiento vulnere el principio de capacidad económica, ya que, por una parte, el consumo de agua, y, por la otra, la posesión de un inmueble, desde donde se realiza el consumo, revelan la posesión de fuerza económica por parte del sujeto. No obstante, la determinación de la cuota variable del canon en virtud del consumo de agua realizado en los hogares no es plenamente satisfactorio con las exigencias del principio de capacidad económica.

A nuestro entender, la solución pasa por la articulación de un tributo progresivo; en estos casos, debe existir un mínimo con base en el consumo medio por persona. A partir del mismo, debe gravarse el consumo con un tipo más elevado del fijado en la actualidad. Así, la base imponible debe reflejar un consumo medio por persona, a la cual se le aplicaría un tipo de gravamen bajo. A partir de ahí, conforme la base imponible se fuese incrementando, los tipos de gravamen lo harían más que proporcionalmente. Con esta fórmula sólo se gravaría de manera importante

¹⁴⁰⁷ Se desarrolla en el artículo 9º del Decreto. Incluso, de modo supletorio, se establece la estimación indirecta -art. 8º. 4 del Decreto-.

el despilfarro en el consumo de agua, pero no el consumo para atender necesidades vitales.

Esta formulación plantea dos cuestiones. La primera relativa a la vulneración del principio "quien contamina, paga". Ciertamente, éste pierde virtualidad en la determinación de la cuota variable en relación con los hogares. No obstante, existen razones que defienden nuestra posición. Por un lado, el principio jurídico no desaparece por completo, tan sólo queda relegado al gravamen del consumo excesivo. Por el otro, se proyecta su vertiente incentivadora. Existirá un incentivo para no sobrepasar dicho consumo medio. La segunda cuestión se refiere al incremento de protagonismo del principio de capacidad económica. En este sentido, el principio "quien contamina, paga" es uno de los principios que informan el deber de contribuir como proyección del principio de igualdad tributaria. No obstante, su contenido debe amoldarse al conjunto de principios que informan el deber de contribuir, entre ellos al principio de capacidad económica. En el consumo doméstico de agua el principio de capacidad económica debe proyectar su contenido. El consumo excesivo se grava con base en el principio "quien contamina, paga", ya que en estos casos se revela una actitud especialmente contraria al principio de solidaridad. En este caso, dicha operación económica -consumo de agua- no se realiza como una necesidad vital, sino como insolidaridad. Por ello, puede amparar la aplicación de un gravamen fundado en el principio "quien contamina, paga".

La cuota fija se concreta en una cantidad fija de dinero mensual. Se determina directamente por el legislador en virtud de unos parámetros. La cuota fija diferencia, por un lado, el consumo doméstico, y, por el otro, el consumo industrial. Por una parte, la tarifa doméstica es de 320 pesetas por cada vivienda (art. 8.3 A LAA). Esta tarifa responde al principio "quien contamina, paga". No obstante, su formulación está incompleta, como nos demuestra la Disposición transitoria 2ª LAA: "En el plazo máximo de tres años, a contar desde la entrada en vigor de la presente Ley, el Govern de la Comunidad Autónoma presentará al Parlament un Proyecto de Ley de modificación de la tarifa doméstica, artículo 8.3.A, en el se tendrá en cuenta el valor catastral de las viviendas". El legislador conecta la cuantía del canon de saneamiento a la potencia económica del sujeto pasivo. Este hecho es valorable muy positivamente. Desde esta perspectiva, los contribuyentes

contribuirán en función de los principios de capacidad económica y "quien contamina, paga".

No obstante, el legislador balear en la Ley 4/1994, de 29 de noviembre, de Impuestos¹⁴⁰⁸ vuelve a redactar la Disposición Transitoria Segunda con el siguiente contenido:

"El Gobierno de la Comunidad Autónoma, tan pronto como cuente con los medios técnicos para establecer una correspondencia unívoca entre el valor catastral actualizado y el consumo de cada vivienda, remitirá al Parlamento un proyecto de ley de modificación de la tarifa doméstica establecida en el artículo 8.3.A en la que se contemple dicho valor catastral"¹⁴⁰⁹.

Esta formulación supone una mejora vuelta a la primacía del principio "quien contamina, paga". El legislador trata de reflejar en el valor catastral las exigencias de abastecimiento, y en consecuencia de saneamiento, de cada vivienda. Como se explica en la Exposición de Motivos, la población flotante demanda unas infraestructuras acordes con ella. Este hecho dispara los costes de las mismas, así como de los servicios que se prestan. Por ello, el principio "quien contamina, paga" impone la existencia de dicha cuota fija en virtud de los costes sociales ocasionados por la dimensión del volumen de cada vivienda. Éste se conecta con la dimensión de las obras de infraestructuras, ya que éstas deberán construirse para atender los momentos de máxima exigencia.

No obstante, el legislador no es ajeno a las exigencias del principio de capacidad económica en relación con la tarifa doméstica. Así, establece una exención que alcanza al 75% de la cuota fija correspondiente a viviendas "cuando el contribuyente no disponga de ingresos anuales atribuibles a la unidad familiar superiores al salario mínimo interprofesional multiplicado por el coeficiente 1,25" (art. 9º LAA). El fundamento de esta exención fiscal es el principio de capacidad económica. El legislador opta por esta fórmula para salvaguardar el carácter esencial del consumo de agua.

La determinación de la capacidad económica para conceder la exención no nos parece acorde con el principio de igualdad. De este modo, se contempla que en los casos en los que en una unidad familiar exista más de

1408 B.O.I.B. núm. 154, de 17 de diciembre de 1994.

1409 La cursiva es nuestra.

un ingreso, "el más elevado se computará por su valor íntegro y los restantes ingresos de la unidad familiar por el cincuenta por ciento de su valor" (art. 9. 2º pfo.). Esta contabilización de los segundos ingresos de una unidad familiar no obedece a ningún criterio de justicia. A nuestro entender, responde a la arbitrariedad del legislador. De hecho dicha formulación puede dar lugar a discriminaciones. Este sería el caso de una unidad familiar que con una sola fuente de ingresos, el importe total de lo obtenido fuese inferior a otra unidad familiar que obtuviese una cantidad mayor de dinero, pero con la salvedad de que su origen estuviese en más de una fuente. Con la regla antes descrita puede ocurrir que la segunda unidad familiar con un importe mayor de rendimientos que la primera se vea favorecida con la aplicación de la bonificación, mientras que la unidad familiar con menores ingresos de renta no. Ciertamente, esta configuración jurídica contradice el principio de capacidad económica, en relación con el principio de igualdad tributaria.

De la articulación de esta exención se deduce una configuración jurídica del contribuyente distinta a la expresamente sostenida en el artículo 5 LAA. La figura del contribuyente extiende su capacidad económica a "los ingresos anuales atribuibles a la unidad familiar"¹⁴¹⁰. Esta configuración jurídica refleja el hecho de que todos consumen agua y todos ocasionan vertidos. La técnica de gestión imputa la condición de contribuyente, y no sólo por razones técnicas, sino también jurídicas, al titular del contrato de suministro. La reducción técnica al titular del contrato de suministro se explica, además de por las razones técnicas, por el hecho de que es el único que siempre denota la posesión de capacidad económica al contratar el suministro de agua. Por ello, en este caso, al existir más de una fuente de ingresos todas deben computar para determinar la exención.

Por la otra, la tarifa industrial se subdivide con base en la actividad económica realizada. A saber, tarifa hotelera, tarifa correspondiente a restaurantes, cafeterías y bares y, finalmente, una tarifa de cierre correspondiente al resto de actividades comerciales e industriales. A su vez, dentro de cada subdivisión existen otras tantas. La tarifa hotelera se compone de dos elementos: el número de plazas y la categoría comercial del hotel. Cada uno de ellos responde a las exigencias de los principios que informan el

¹⁴¹⁰ "Se considera miembros de una unidad familiar a todas las personas que residen en el mismo domicilio, con exclusión de las que lo hagan en virtud del contrato de servicio doméstico o de hospedaje" -art. 11.1 DAA-.

tributo. La categoría comercial refleja la potencialidad económica del contribuyente. El número de plazas del hotel responde a las exigencias del principio "quien contamina, paga". La explicación se ofrece en la Exposición de Motivos. Los costes sociales que origina el consumo de agua no sólo se conectan con el vertido de aguas residuales, sino que también exigen unas obras de infraestructuras para atender dicho servicio. En condiciones normales, el coste de las infraestructuras debe relacionarse con el consumo de agua realizado. No obstante, en algunos casos, especialmente en zonas turísticas, como las Islas Baleares, existe una concentración de población muy importante en determinadas épocas del año. Estas personas puede que consuman relativamente escasa agua, pero su concentración en una determinada época exige la construcción de unas importantes infraestructuras de abastecimiento y saneamiento. Estos costes sociales son provocados directamente por dicha población flotante. De ahí la explicación del gravamen del número de plaza, como proyección del principio "quien contamina, paga". Volviendo a la explicación, estos dos elementos -categoría comercial y número de plazas- constituyen la base imponible de la cuota fija. Sobre ella se aplicará el tipo de gravamen. Éste es un tipo de gravamen gradual; conforme la categoría comercial va incrementándose, el tipo de gravamen también. Además este tipo de gravamen se multiplicará por cada número de plazas. El importe final dará lugar a la cuota fija, que no tiene nada de fija, sino que es variable.

Del mismo modo, la tarifa de los restaurantes, cafeterías y bares se determina de acuerdo con el calibre del contador de agua. Éste criterio trata de acomodarse a los principios de capacidad económica y "quien contamina, paga". El calibre del contador manifiesta de modo indirecto la potencialidad económica del establecimiento. Además, responde a las exigencias del principio "quien contamina, paga". El calibre del contador se conecta directamente con la capacidad máxima del establecimiento. Por ello, puede ser aplicado todo lo referido anteriormente en relación con la población flotante. Ahora bien, para los casos en los que el calibre del contador sea pequeño, el legislador establece un cuantía mínima. Por tanto, siempre dichas actividades tributarán en concepto de cuota fija.

En fin, la tarifa de cierre correspondiente a las actividades económicas e industriales en general, no referidas anteriormente, se determina en virtud del calibre de los contadores que tengan instalados. A mayor calibre, mayor

cuota fija. Esta configuración refleja lo anteriormente referido en relación con las necesidades máximas de consumo de agua que dichos establecimientos necesitan cubrir en la época de mayor explotación. De otra parte, estas cuotas fijas son incompatibles entre sí (art. 8.4 LAA). De ahí que cuando en un mismo local coincidan distintas actividades la cuota aplicada para todas ellas será la tarifa más elevada. Esta medida no se acomoda del todo al principio "quien contamina, paga", ya que en los casos de un hotel con servicio de restaurante, la cuota fija debería acumularse, al ser las exigencias de abastecimiento mayores que si sólo fuese un hotel o un restaurante. Creemos que el legislador ha estado motivado por el hecho de evitar una excesiva presión fiscal sobre el mayor sector productivo de las Islas Baleares.

Finalmente, la disposición transitoria 1ª LAA establece "una bonificación del 50% sobre las cuotas devengadas en el suelo urbano, en aquellas zonas que no cuenten con depuradora en servicio". Esta disposición conecta la exacción del tributo con la efectiva prestación del servicio de depuración, aunque no de modo total, ya que no se trata de una exención plena. De otra parte, se establece una bonificación del cincuenta por ciento de la cuota en los casos de suelo no urbanizable. Ésta está justificada por el hecho de que el servicio recibido a cambio de su pago es inferior, aunque la sujeción al tributo se produce, ya que se ocasiona el perjuicio ambiental.

III.4.1.5.3. Su carácter afectado.

El importe obtenido por la recaudación del canon de saneamiento balear, una vez deducidos los gastos de gestión, se afectará íntegramente "a la financiación de las actuaciones de política hidráulica que realice la «Junta d'aigües» de Baleares" (art. 17 LAA). El legislador trata de financiar los servicios e infraestructuras de abastecimiento y saneamiento en virtud de las aportaciones de los sujetos directamente implicados en la generación de dichas necesidades sociales. Esta idea responde a las exigencias del principio "quien contamina, paga". No obstante, como hemos podido comprobar, los criterios de imputación son más amplios. Así, interviene decididamente el principio de capacidad económica. Esta circunstancia demuestra la no necesidad de afectación de dicho tributo, ya que hablamos de un servicio básico que siempre debe estar garantizado por los Presupuestos de la

Comunidad, al igual que se debe articular un tributo de este tenor para garantizar que la justicia material que representa el principio "quien contamina, paga" se aplique.

III.4.1.5.4. Naturaleza jurídica del canon de saneamiento.

En estos momento, estamos en disposición de abordar la determinación de la naturaleza jurídica del canon de saneamiento balear. Debemos remarcar su naturaleza tributaria, como hemos afirmado a lo largo de toda el análisis. Estamos ante una prestación pecuniaria de carácter coactivo, establecida *ex lege* por la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares, con el objeto de financiar gastos públicos. Su naturaleza tributaria la demuestra la estructura jurídica del canon de saneamiento (hecho imponible, sujeto pasivo, base imponible, etc...).

Dentro de las actuaciones a realizar por la "Junta d'Aigües" se encuentra la construcción de obras e instalaciones de depuración. No obstante, no podemos calificar al canon de saneamiento como una contribución especial, ya que, además de la realización de obras, se lleva a cabo la prestación de servicios de explotación, mantenimiento y conservación de las referidas instalaciones, así como los servicios de abastecimiento. Del mismo modo, hay que descartar que nos encontramos ante una tasa. No es posible hablar de una tasa en el caso que se trate de financiar obras públicas y establecimientos de servicios. No se atiene al presupuesto de hecho de la tasa establecido en el artículo 26.1 a) LGT. Este análisis no aboca a analizar la condición de impuesto del canon de saneamiento.

El consumo de agua tiene unos costes muy importantes. Éstos se concretan en los gastos de abastecimiento y en los de saneamiento. Tales costes deben sufragarse por la Comunidad Autónoma, quien articula el canon de saneamiento con la finalidad de financiar dichos gastos. Ahora bien, el canon de saneamiento no se conecta directamente con la prestación de dicho servicio, sino con el mandato constitucional de producción del medio. Así, por ejemplo, en el caso de que no se preste el servicio de depuración, no se excluye el gravamen del canon de saneamiento (Disp. Trans. 1ª LAA). También en la Exposición de Motivos se nos dice que el canon se aplica a los vertidos de aguas residuales efectuados al medio receptor

natural. Por tanto, tampoco implica la prestación del servicio. Igualmente, los elementos de cuantificación no se determinan conforme al principio de equivalencia (art. 7 LTPP), sino en virtud de los principios de capacidad económica y "quien contamina, paga". Finalmente, el presupuesto de hecho del canon de vertido no se conecta con ninguna actuación del poder público. El hecho imponible se configura en virtud del principio "quien contamina, paga".

Estos datos nos permiten afirmar que el canon de saneamiento se articula como un impuesto¹⁴¹¹. Además debe calificarse como impuesto directo. El canon de saneamiento de aguas no permite la traslación de la cuota soportada por el contribuyente. Ciertamente, se prevé la repercusión de la cuota, pero por mor de la técnica de la sustitución. Por último, estamos ante un impuesto extrafiscal¹⁴¹², ya que se articula en virtud del principio "quien contamina, paga". Éste es el fundamento del tributo. Ello no significa que el principio de capacidad económica no esté presente en la articulación del mismo, pero su presencia es secundaria. En este sentido, trata de acomodar el tributo a las exigencias del deber de contribuir; suple las limitaciones del principio "quien contamina, paga" a la hora de articular este tributo. En definitiva, el canon de saneamiento se articula como un impuesto extrafiscal, de naturaleza directa, cuya finalidad esencial es financiar la política hidráulica balear, aunque no renuncia a introducir un elemento de racionalización del consumo de agua.

El canon se dirige a coadyuvar en la preservación del medio. Esta es una exigencia de la sociedad en general. Así, lo reconoce la propia Exposición de Motivos, cuando afirma que "el problema de la degradación de la calidad de las aguas e su problema social que afecta a todos por igual y que exige la adopción de medidas eficaces que hagan frente al peligro que recae sobre los escasos recursos hidráulicos existentes, al daño ecológico derivado de éstos y a los consiguientes riesgos sanitarios".

¹⁴¹¹ Así, Sentencia nº 132, de 18 de marzo de 1994, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares, (*Vid.* FERNANDEZ GONZALEZ,C.: "El canon de saneamiento de aguas de Baleares..." ob. cit., pág. 139).

¹⁴¹² En contra, FERNANDEZ GONZALEZ,C.: "El Canon de saneamiento...", ob. cit., págs. 139-140.

III.4.1.5.5. Integración en el conjunto de exacciones sobre el agua.

El canon de saneamiento de la Comunidad Autónoma Balear se declara incompatible con el establecimiento de otros recursos de Derecho público autonómicos -contribución especial, tasa o precio público- destinados a la financiación de instalaciones y obras de depuración, a costear su explotación, conservación y mantenimiento de las referidas instalaciones (art. 10.2 LAA).

Sin embargo, se declara compatible con cualquier otra exacción que pueda recaer sobre el agua, siempre que no grave el mismo hecho imponible. En particular es compatible con la tasa de alcantarillado (art. 10.1 LAA)¹⁴¹³. El legislador defiende la compatibilidad de dichas exacciones partiendo del hecho de que el canon de saneamiento en ningún caso, como se puede apreciar en el articulado (art. 10.2 LAA), se refiere a las obras de instalación de la red de alcantarillado o a su mantenimiento.

En este tema es de interés la Disposición Adicional 2ª LAA. Ésta se refiere a los casos en los que el servicio de depuración se preste por los Ayuntamientos. En estos supuestos, éste será indemnizado por los costes de conservación, mantenimiento, explotación e instalación que soporte. Esta circunstancia merece dos reflexiones: por una parte, nada se dice de la indemnización por los gastos de su construcción, la cual se habrá llevado a cabo a través de la articulación de una contribución especial; por la otra, se entiende que dicha indemnización impedirá el establecimiento por parte del municipio de tasas sobre estos servicios.

III.4.1.6. Canon de Saneamiento de la Comunidad Valenciana.

III.4.1.6.1. Fundamento.

La Ley 2/1992, de 26 de marzo, de Saneamiento¹⁴¹⁴ (en adelante LSV), establece el régimen económico-financiero dirigido a "asegurar el funcionamiento de las instalaciones de evacuación, tratamiento y depuración

¹⁴¹³ En este tema, la Disposición Adicional 3ª afirma que "Los Ayuntamientos adecuarán sus ordenanzas fiscales inmediatamente después de la promulgación de la presente Ley, para hacer efectivo lo que dispone su artículo 10.1".

¹⁴¹⁴ D.O.G.V. núm. 1761, de 8 de abril de 1992.

de aguas residuales" en la Comunidad Autónoma Valenciana (art. 1.2 LSV). El instrumento jurídico clave de dicho régimen económico-financiero es el canon de saneamiento. Nuestra atención se centra en su estudio. Su régimen jurídico se encuentra en los artículos 19 a 27 LSV y las Disposiciones transitorias 1ª, 2ª, 3ª y 4ª LSV. El desarrollo reglamentario se lleva a cabo por el Decreto núm. 266/1994, de 30 de diciembre de 1994, de Régimen económico-financiero y tributario¹⁴¹⁵ (en adelante DSV). Finalmente, hay que tener presente el artículo 19 de la Ley núm. 13/1994, de 31 de diciembre, de Presupuestos de la Generalidad para 1995¹⁴¹⁶.

El legislador, en la Exposición de Motivos, deja claro el valor del agua como presupuesto de la existencia humana¹⁴¹⁷. Actualmente, el volumen de aguas residuales¹⁴¹⁸ está quebrando la capacidad natural de regeneración del medio. Esta situación tiene una clara consecuencia: ruptura del ciclo hidrológico. El abastecimiento de aguas se obtiene de manantiales, ríos, etc... Si el agua que extraemos la devolvemos degradada, y esto lo hacemos en grandes proporciones, estamos poniendo en peligro grave la posibilidad de seguir abasteciéndonos de agua potable. Del mismo modo, la degradación de las aguas de ríos ocasiona un perjuicio a los otros usuarios, pescadores, agricultores etc...; eso sin tener en cuenta el perjuicio ambiental ocasionado.

La solución al problema de los vertidos demanda la adopción de medidas de saneamiento. Éstas se concretan en la construcción de instalaciones depuradoras y en el mantenimiento del servicio que prestan. El establecimiento de estos servicios coadyuva a la eliminación de los residuos constitutivos de las aguas residuales. Esta intervención garantiza la devolución del agua a sus fuentes en condiciones similares a las de su extracción. De este modo, se contribuye a la preservación del ciclo hidrológico.

¹⁴¹⁵ D.O.G.V. núm. 2418, de 31 de diciembre de 1994.

¹⁴¹⁶ D.O.C.V. núm. 2418, de 31 de diciembre de 1994.

¹⁴¹⁷ Éste califica el valor del agua como "insustituible". Igualmente, condiciona la estabilidad del medio a las condiciones de calidad del agua (Exposición de Motivos).

¹⁴¹⁸ Las razones que el legislador alega como causante del incremento del vertido contaminante son la industrialización, la concentración demográfica y, finalmente, la creciente demanda de servicios (Exposición de Motivos).

Ahora bien, la adopción de este tipo de medidas exige unas fuertes inversiones. En el seno de unas Administraciones Públicas deficitarias, la solución pasa por la creación de una nueva figura tributaria que proporcione recursos suficientes para hacer frente a dichos servicios e infraestructuras. En este contexto se crea el canon de saneamiento de la Comunidad Autónoma Valenciana¹⁴¹⁹.

Una de las características más destacables de la LSV es el hecho de que parte de una visión global del problema ambiental¹⁴²⁰. Esta visión maximalista del problema le permite afrontarlo con mayores garantías de éxito. En este sentido, exige una actuación coordinada de las distintas Administraciones implicadas en la materia¹⁴²¹.

Este esquema de funcionamiento se concreta en la propia LSV. El artículo 3 LSV establece las competencias de la Generalidad en esta materia. Éstas, básicamente, son la planificación de la política de saneamiento, las decisiones acerca de los planes de ejecución de obras y de explotación de infraestructuras y lo relativo al régimen económico-financiero establecido para financiar las actividades. Igualmente el artículo 4 LSV especifica las competencias de los Entes locales que se enmarcan dentro de las líneas y directrices marcadas por la Generalidad. Éstas son, fundamentalmente, las de gestión de instalaciones, contratación y ejecución de obras, y de redacción de planes y proyectos.

Todo este esquema de intervención ambiental coordinado entre las distintas administraciones se sustenta en la creación de una Entidad de Derecho Público, denominada Entidad Pública de Saneamiento de Aguas Residuales¹⁴²². Dicha entidad pública se presenta como la base de toda la

¹⁴¹⁹ El fundamento jurídico de la política de saneamiento se basa, como la mayoría de estos textos, en el artículo 45.2 CE y en la Ley de Aguas (Exposición de Motivos). En este sentido, el artículo 1.3 LSV nos dice que "Esta actuación se desarrolla en el ámbito de la política de la Generalidad definitoria del marco de protección del medio ambiente".

¹⁴²⁰ En la Exposición de Motivos se califica el problema de la degradación de las aguas y su solución, el saneamiento, de "tema de alcance global".

¹⁴²¹ El artículo 1.1 LSV dice que ésta "tiene por objeto garantizar una actuación coordinada y eficaz entre las distintas Administraciones públicas en materia de evacuación y tratamiento, y, en su caso, reutilización de las aguas residuales en el ámbito de la Comunidad Valenciana".

¹⁴²² Artículo 13 LSV. Su regulación se realiza en el Capítulo IV LSV. Los estatutos de funcionamiento se establecen mediante el Decreto núm. 170/1992, de 16 de octubre (D.O.G.V. núm. 1889, de 26 de octubre de 1992).

política de saneamiento de las distintas administraciones implicadas. Sus funciones, tanto desde la perspectiva ambiental -"Gestionar la explotación de las instalaciones y ejecutar las obras de saneamiento y depuración que la Administración de la Generalidad determine, así como aquellas otras que le puedan encomendar las Entidades Locales u otros organismos" (art. 16 a) LSV), como las financieras -"Recaudar, gestionar y distribuir el canon de saneamiento..." (art. 16 b) LSV), son básicas para el cumplimiento de los fines encomendados por el legislador a este recurso de Derecho público.

III.4.1.6.2. El régimen económico-financiero y tributario del Canon de Saneamiento.

III.4.1.6.2.1. Generalidades.

El objeto de la LSV es la instauración de una política eficaz de saneamiento (art. 1.1 LSV). Ésta se concreta en la construcción de depuradoras, la realización de los "colectores generales que unan las redes de alcantarillado de titularidad local a dichas instalaciones" y en el mantenimiento del funcionamiento de las mismas (arts. 1.1 y 19.1 LSV). El mantenimiento de esta política exige un sistema de financiación permanente. Requiere el establecimiento de un régimen económico-financiero que garantice la política de saneamiento diseñada (art. 1.2 LSV).

El régimen económico-financiero prevé la solicitud por parte de las Administraciones competentes de ayudas económicas a otras Administraciones Públicas, así como créditos a entidades públicas o privadas, con la finalidad de afrontar los objetivos de la política de saneamiento diseñada en el "Plan Director de Saneamiento y Depuración de la Comunidad Valenciana, o, en su caso, de Planes Zonales de Saneamiento y Depuración" (art. 6.1 LSV). No obstante, la pieza clave del régimen económico-financiero es el canon de saneamiento. De hecho, es, prácticamente, el único recurso monetario efectivo con el que cuenta la Entidad Pública de Saneamiento para desarrollar las exigencias de la ley, ya que los otros recursos financieros, bien hay que devolverlos, para lo que se cuenta con lo recaudado por el canon (art. 19.3 LSV); bien tienen escasa importancia para afrontar la política de saneamiento -ayudas económicas-; además de ser irregulares en el tiempo y no estar garantizados.

Esta circunstancia delimita nuestro objeto de estudio al canon de saneamiento. La propia LSV define al canon de saneamiento "como recurso tributario de la Hacienda Pública de la Comunidad Valenciana" afectado "a la realización de los fines recogidos en la ley" (art. 20.1 LSV). Salvada su naturaleza tributaria, queda especificar su categoría. Sin embargo, dicha labor la emprenderemos una vez hallamos analizado la estructura jurídica del canon de saneamiento.

III.4.1.6.2.2. Estructura jurídico-técnica del canon de saneamiento.

III.4.1.6.2.2.1. El hecho imponible del canon de saneamiento.

El hecho imponible del canon de saneamiento lo constituye "la producción de aguas residuales, manifestada a través del consumo de agua de cualquier procedencia" (art. 20.2 LSV). "Su aplicación afectará tanto al consumo de agua suministrada por los Ayuntamientos o por las empresas de abastecimiento, como a los consumos no medidos por contadores o no facturados" (art. 20.2 LSV). Este hecho lleva al DSV a decir que la producción de aguas residuales se manifiesta "a través del consumo medido o estimado de aguas de cualquier procedencia" (art. 3).

El presupuesto de hecho grava la producción de aguas residuales. Ciertamente, esta producción no constituye una manifestación de capacidad económica. No obstante, su realización alude a la posesión de fuerza económica por parte del sujeto pasivo. Ésta se concreta en el gasto realizado para realizar el consumo de agua, en la posesión de un inmueble desde el que se realiza dicha producción de aguas residuales, o bien en su realización en el seno de una actividad económica. Además, dicha formulación se acomoda al principio "quien contamina, paga". En este sentido, aquellos sujetos que contaminan el medio hidráulico van a contribuir a su restauración como manifestación de los principios de solidaridad y de igualdad tributaria.

Sin embargo, la definición del hecho imponible no se agota, como hemos puesto de manifiesto, en la producción de aguas residuales, sino que se refiere al consumo de agua como manifestación de dicha producción de aguas residuales. La clave está en aceptar la equiparación entre producción de aguas residuales y consumo de agua. Este hecho lleva al legislador a

configurar el consumo de agua como hecho imponible. El legislador valenciano justifica esta precisa configuración del presupuesto de hecho en la unidad del ciclo ecológico¹⁴²³. Nosotros compartimos esta afirmación. Ciertamente, el precio del consumo de agua debe presuponer el pago de los costes de saneamiento, ya que actualmente no se dispone de agua potable suficiente, además de implicar un perjuicio ambiental. Sin embargo, no todos los consumos originan los mismos perjuicios ambientales, ni los mismos costes de saneamiento. Por ello, es preciso diferenciar entre ellos. Fundamentalmente, entre el consumo doméstico y el consumo industrial. La carga contaminante es muy diferente. Los costes de saneamiento provocados también. El consumo de agua doméstico produce aguas residuales de similares características. Por ello, a la hora de gravar la producción de aguas residuales es factible, y ajustado al principio "quien contamina, paga", hacerlo partiendo del consumo de agua. No obstante, existe un criterio de diferenciación en el consumo doméstico. Éste está referido a la concentración demográfica. Si bien el consumo de agua doméstico da lugar a aguas residuales con similar carga contaminante, la concentración demográfica provoca un perjuicio al medio natural más que proporcional al contenido de su carga contaminante, ya que sobrepasa la capacidad de regeneración natural del medio. La concentración demográfica produce un perjuicio ambiental muy notable, ya que agota las posibilidades de vida en el medio. Estas circunstancias son advertidas por el legislador. Así, éste grava la producción de aguas residuales en virtud del consumo de agua, pero introduce algunos elementos de corrección: por una parte, diferencia entre consumo doméstico e industrial; por la otra, dentro de aquél tiene en cuenta un coeficiente de concentración demográfica. De este modo, el consumo de agua reflejará con mayor exactitud el perjuicio ambiental que produce, ajustándose mejor a las exigencias del principio "quien contamina, paga". El legislador grava el consumo de agua en virtud del perjuicio ambiental que ocasiona. Ello nos ratifica su consideración de hecho imponible.

De otra parte, el gravamen del consumo de agua hace recaer el tributo sobre una manifestación de capacidad económica: el gasto que posibilita dicho consumo. Este hecho salva las exigencias del principio de capacidad económica. El gasto realizado para consumir agua es el objeto del tributo. De esta configuración jurídica es predicable lo afirmado anteriormente en

¹⁴²³ Exposición de Motivos.

relación con los principios "quien contamina, paga" y de capacidad económica.

La configuración de dicho presupuesto de hecho se justifica por la finalidad del recurso tributario de la Hacienda Pública de la Comunidad Valenciana. Éste se dirige a la financiación de los costes de saneamiento (infraestructuras y funcionamiento de las instalaciones de saneamiento). Este hecho descarta el gravamen del abastecimiento de aguas por parte del canon de saneamiento. Éste trata de gravar el perjuicio ambiental ocasionado por el consumo de agua. Esta circunstancia la revela el hecho de que se grave el consumo de agua cuyo abastecimiento se realice de forma privada (art. 24 LSV). El legislador afirma en la Exposición de Motivos que la sujeción de dichos sujetos se justifica en el afán de garantizar "la igualdad de trato de todos los que consumen y la justa distribución de las cargas entre ellos". Una configuración distinta sería contraria al principio "quien contamina, paga". Este hecho ya se contempla en el presupuesto de hecho del canon cuando se afirma que la producción de aguas residuales se manifiesta por el consumo de agua "...de cualquier procedencia" (art. 20.2 LSV).

El Canon de saneamiento se devenga con el consumo del agua (art. 26 LSV). La obligación tributaria nace, generalmente, con anterioridad a la realización del hecho imponible (producción de aguas residuales). No obstante, si partimos de la consideración del consumo de agua como hecho imponible esta precisa regulación del devengo alcanza coherencia.

III.4.1.6.2.2.2. Los supuestos de exención.

La LSV dice que "Quedan exentos del pago del canon de saneamiento: a) Los consumos de agua efectuados para sofocar incendios o para regar parques y jardines públicos. b) La alimentación de agua a las fuentes públicas ornamentales" (Disp. Adic. 4ª). La primera exención contemplada, referida al consumo de agua empleada en las labores de extinción de incendios, aparece justificada en el beneficio que dicha actividad proporciona a la colectividad. El principio de solidaridad justifica su exención. Por su parte, la exención referida al agua consumida en el riego de parques y jardines públicos, más que una exención, podría entenderse como un supuesto de no sujeción, ya que difícilmente el agua consumida vaya a producir aguas residuales. Hay

que recordar que el hecho imponible es el consumo de agua en virtud de su perjuicio ambiental. En fin, la tercera de las exenciones contempladas, relativa al consumo de agua por parte de las fuentes públicas ornamentales, se justificaría en su escasa contaminación, así como en su escasa importancia. Además, este consumo sirve a la colectividad en su conjunto.

El artículo 4.1 DSV establece la exención del "Canon de saneamiento a los consumos de usos domésticos de aquellos municipios cuya población..., no alcance los 500 habitantes". Este número de habitantes debe computarse teniendo en cuenta tanto la población de derecho, como la media ponderada de concentración estacional. No obstante, al no haberse aprobado el método de cálculo de la población estacional ponderada, se tendrá en cuenta "el número de habitantes residentes en cada municipio según el último censo de población" (art. 4.1 DSV). Este artículo vulnera el principio de legalidad tributaria (art. 31.3 CE), ya que la LSV tan sólo contempla la cifra de 500 habitantes pero unida la población de derecho junto con la media ponderada de concentración poblacional. De otra parte, nosotros consideramos excesiva dicha cifra, ya que hoy día las poblaciones pueden ser pequeñas, pero concentradas en el territorio. Por ello, no es tan importante el número de habitantes, como la ubicación territorial de la población y el destino de sus aguas residuales.

El artículo 11.2 DSV contempla un supuesto de exención. Éste se refiere al consumo de agua destinado al riego de explotaciones agrarias¹⁴²⁴. La justificación viene dada por la especial protección que se quiere tener con este sector socio-económico.

III.4.1.6.2.2.3. Los obligados tributarios.

Las "personas físicas o jurídicas, así como las entidades que, aun careciendo de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado, cuando realicen cualquier consumo de agua..." tendrán la condición de contribuyente en el canon de saneamiento (art. 21 LSV).

¹⁴²⁴ "A estos efectos, se considerará explotación agraria el conjunto de bienes y derechos organizados empresarialmente para la producción agraria con fines de mercado" -art. 11.2 *in fine*-.

Entendemos que cuando el legislador se refiere a las personas físicas como contribuyentes se refiere a aquella persona física que concierne el contrato de suministro de agua con el municipio o la empresa distribuidora del agua, ya que éste es el único que revela la posesión de capacidad económica al contratar un servicio que exige la realización de un gasto. Este hecho es tenido en cuenta en el desarrollo reglamentario. Así se dice que "Salvo prueba en contrario, se considera como contribuyente a quien figure como titular del contrato de suministro de agua, a quien adquiera el agua para su consumo directo, o sea titular de aprovechamientos de agua o propietario de instalaciones de recogida de aguas pluviales o similares para su propio consumo" (art. 7 *in fine* DSV). Esta presunción *iuris tantum*, referida al titular del contrato de suministro de agua, viene a prever los casos de arrendamientos de inmuebles. En el resto de supuestos, la designación del contribuyente se refiere al sujeto que realiza el consumo, además de demostrar la fuerza económica al establecer dichas instalaciones particulares para garantizarse el consumo de agua. La designación del contribuyente se ajusta a los principios de capacidad económica y "quien contamina, paga".

Las personas o entidades suministradoras de agua¹⁴²⁵ tendrán la condición de sustituto del contribuyente (arts. 27 LSV, 8.1 DSV). El sustituto estará obligado a satisfacer el canon de saneamiento a la Entidad Pública de Saneamiento de Aguas Residuales de la Comunidad Valenciana (art. 27 LSV); salvo que el agua suministrada se realice a otra entidad suministradora. En este caso, aquélla perderá la condición de sustituto del contribuyente, que adoptará ésta. La entidad suministradora primaria pasará a cumplir funciones de tercero colaborador, ya que se le obliga a comunicar a la Entidad Pública de Saneamiento "el volumen de agua suministrada y el receptor de la misma" (art. 8.2 DSV). El sustituto estará obligado a repercutir al usuario el canon de saneamiento (art. 8.1 DSV). De este modo se resarcirá de su pago. De modo que el contribuyente será el que soporte el tributo como realizador del hecho imponible.

¹⁴²⁵ "A estos efectos, se entenderá por entidad suministradora de agua aquellas personas físicas o jurídicas, de cualquier naturaleza, que mediante redes o instalaciones de titularidad pública o privada efectúen un suministro «en baja» de agua, esté o no amparada dicha actividad en un título administrativo de prestación del servicio" -art. 8 DSV-.

III.4.1.6.2.2.4. Los elementos de cuantificación del tributo.

La base imponible "vendrá determinada por el agua consumida en metros cúbicos" (art. 9 dsv y 20.2 LSV). La configuración de la base imponible se muestra plenamente coherente con la definición del hecho imponible. Por ello, si el hecho imponible se acomoda a los principios "quien contamina, paga" y al principio de capacidad económica, la base imponible definida conforme a la coherencia que inspira aquél, igualmente, aparece definida conforme a dichos principios.

Ahora bien, no todos los consumos son idénticos. La definición ideal de la base imponible implicaría la medición de la carga contaminante de todos los vertidos. No obstante, ésto no puede llevarse a la práctica por razones técnicas. Sin embargo, sí es factible avanzar un poco más en la idea de que la base imponible mida el agua consumida en virtud del perjuicio que produce. Esto es, en la medida que la técnica lo permita, una exigencia del principio "quien contamina, paga". Este hecho justifica la introducción por parte del legislador de criterios de diferenciación de los consumos. El más importante es el que alude a la distinción entre consumos domésticos¹⁴²⁶ y consumos industriales¹⁴²⁷. La introducción de dicha diferenciación obedece a las exigencias del principio de "quien contamina, paga". Ambos consumos ocasionan, genéricamente, costes sociales distintos. Es decir, el consumo de agua industrial produce, generalmente, una mayor degradación del medio. La distinción se realiza en virtud de la carga contaminante. De este modo, la carga contaminante del vertido cualifica el consumo de agua, en orden a la determinación de su cuantía. Esta situación obedece a una idea de justicia. Además, la diferenciación permite introducir en cada una de las modalidades de consumo (industrial y doméstico) una serie de coeficientes que coadyuven a una medida más exacta de la carga contaminante de dichos vertidos.

¹⁴²⁶ El artículo 22 LSV nos especifica que entiende el legislador por usos domésticos, así dice que se entenderán "los consumos de agua realizados en vivienda que den lugar a aguas residuales generadas principalmente por el metabolismo humano y las actividades domésticas". Además, se considerará incluida dentro del concepto de consumos de aguas domésticos el "destinado al llenado de piscinas y al riego de cualquier superficie no afecta a una explotación agraria", -art. 11.2 DSV-.

¹⁴²⁷ "Art. 23. Usos industriales. 1. Se entiende por usos industriales los consumos de agua realizados desde locales utilizados para efectuar cualquier actividad comercial o industrial" -LSV-.

De otra parte, la distinción afecta a la concreción del principio de capacidad económica. Así, el consumo de agua en el curso del desarrollo de una actividad industrial revela una mayor potencialidad económica que aquella que el consumo doméstico. En el primer caso, dicho consumo se dirige a la obtención de unos beneficios económicos, en el segundo a la satisfacción de una necesidad vital.

Con estos datos nos disponemos a analizar la cuantía del canon tanto en los casos de consumos domésticos como de consumo industrial. En ambos casos, la cuota tributaria se divide en dos: por una parte una cuota fija, y, por la otra, una variable. La primera se denomina cuota de servicio y responde a los costes originados por la construcción y mantenimiento del servicio de depuración. Por la otra, la cuota variable. Ésta responde al consumo de agua. Ahora ya estamos en disposición de abordar la cuantificación de dichos consumos, no sin antes recordar que partimos de la determinación de la base imponible en régimen de estimación directa¹⁴²⁸.

La cuota del canon de saneamiento en los casos de consumos de agua domésticos se determina en función de la población de cada municipio (arts. 22.2 LSV y 11.3 DSV). La concentración demográfica es empleada por el legislador "para tener en cuenta la carga contaminante" (art. 22.2 LSV). Ciertamente, las aguas residuales producidas por una persona es similar, con independencia del número de habitantes de la población en la que habite. No obstante, las aguas residuales producidas en zonas con alta concentración de población presenta una carga contaminante que exige unas infraestructuras proporcionalmente mayores que en aquellos municipios con baja concentración de población. Esta circunstancia altera la cuota en virtud del número de habitantes del municipio.

Concretamente, la cuota fija (cuota de servicio) es de 1.368 pts/año en los municipios entre 500 y 3.000 habitantes, y llega a 2.544 pts/año en los municipios de más de 100.000 habitantes (art. 19.1 a) Ley de Presupuestos generales de la Comunidad para 1995). La cuota variable (cuota de consumo) se determinará tomando como base imponible el volumen de agua consumida y unos tipos de gravámenes graduales. Ahora bien, los tipos de gravámenes no se incrementan en función del aumento de la base imponible

¹⁴²⁸ Este modelo de determinación de la base imponible se empleará siempre que "el consumo se mida por contador o por otros procedimientos de medida similares", -art. 9.1 DSV-.

como sería lo apropiado técnicamente, sino que el incremento de los tipos de gravámenes se produce en virtud de un dato ajeno a la base imponible (volumen de agua consumida), como es la concentración demográfica (art. 19.1 a) Ley de Presupuestos). El tipo de gravamen trata de reflejar los perjuicios ambientales que ocasiona dicho volumen de agua en un municipio con una determinada concentración demográfica. El tipo de gravamen es el que cualifica el perjuicio ambiental que ocasiona dicho consumo realizado en dicho territorio.

La determinación de la cuota del canon de saneamiento en los casos de consumos de aguas industriales es más compleja. La explicación es evidente. La carga contaminante, generalmente, producida por dichos consumos es muy superior. Por ello, es preciso, ajustarla con más precisión. La cuota fija o de servicio se incrementa conforme aumenta el calibre de los contadores (art. 19.1 c) Ley de Presupuestos)¹⁴²⁹. La justificación coincide con lo argumentado en relación con la concentración demográfica como dato de cualificación de la cuota del canon de saneamiento establecido en los consumos de aguas domésticas. En este sentido, el calibre del contador es indicativo de la capacidad de producción de aguas residuales de la industria. Este dato se relaciona con la concentración de carga contaminante en el vertido de aguas residuales de aquélla. La cuota fija en el caso del consumo industrial es superior a la establecida en los casos de consumo doméstico. La explicación puede ser de dos tipos: por una parte, la mayor capacidad económica manifestada en los casos de consumos industriales; por la otra, los mayores costes sociales originados por los vertidos industriales.

La cuota variable o de consumo de aguas industriales se diferencia en función de que dicho consumo supere o no el volumen de 3.000 metros cúbicos por año. Así, en los casos en los que la actividad económica no los supere, "la tarifa del Canon será la establecida para usos domésticos en el municipio en que se ubique la empresa, local o establecimiento correspondiente" -art. 19.1 b) Ley de Presupuestos-. Mientras que si se supera el volumen de 3.000 metros cúbicos por año el tipo de gravamen será de 29,4 pesetas por metro cúbico -art. 19.1 c) Ley de Presupuestos-.

¹⁴²⁹ En los casos en los que no existan contadores el DSV establece una equivalencia entre consumo de agua y calibre del contaminador -art. 11.5-; de modo que a través del consumo se puede determinar el calibre del contador; y en virtud de éste la cuota fija.

La cuota que hemos determinado sería la "tarifa establecida con carácter general para todos los usos industriales" (art. 11.4 a) DSV). Ahora bien, se prevé una cuota corregida (art. 11.4 b) DSV). Ésta está en función de la aplicación de los coeficientes correctores (art. 19.2 Ley de Presupuestos). Así, las cuotas de consumo y la de servicio para usos industriales pueden ser incrementadas o disminuidas en función de aquéllos (art. 19.2 Ley de Presupuestos). Los criterios que van a conformar dichos coeficientes correctores son los siguientes: "a) La incorporación ostensible del agua a los productos fabricados. b) La carga contaminante que se incorpore al agua utilizada. c) La deducción correspondiente a primas por propia depuración" (art. 23.2 lsv y 19.2 Ley de Presupuestos)¹⁴³⁰.

La determinación del coeficiente corrector se fundamenta en criterios que cualifican con mayor precisión los costes sociales originados por los consumos industriales. Así, la cuota no estará en relación directa, simplemente, con el volumen de agua consumido, sino que vendrá determinada en función de dichos criterios. En este sentido, la cuota tributaria del canon de saneamiento en los casos de consumos industriales se ajusta con mayor precisión a los costes sociales originados por la producción de aguas residuales. Esta formulación aparece ajustada a las exigencias del principio "quien contamina, paga". En relación con el coeficiente corrector hay que señalar el hecho de que se aplica tanto a la cuota de consumo, como a la de servicio. En relación con la primera, su explicación no presenta problema, ya que el coeficiente corrector va a determinar la carga contaminante de los vertidos de aguas residuales. Sin embargo, en el caso de la cuota de servicio parece más complicado de explicar. A nuestro entender, la justificación se conecta con el hecho de la concentración contaminante del vertido por parte de cada industria, que está en función de la carga contaminante. En este sentido, el legislador siempre ha tenido en cuenta este dato para determinar la cuota fija. Por ello, a la hora de conocer con exactitud la carga contaminante este dato debe influir directamente en la cuota de servicio, ya que incrementará o reducirá la concentración contaminante.

Dentro de los criterios que conforman el índice corrector, se contempla "la capacidad de depuración de las instalaciones propias de la industrias" (art.

¹⁴³⁰ La determinación del coeficiente corrector se realizará conforme al procedimiento establecido en el Capítulo III del DSV.

19.2 Ley de Presupuestos, art. 23.2 c) LSV). En este sentido, el legislador contempla el establecimiento de una exención "a beneficio de los industriales que justifiquen el montaje y el funcionamiento eficaz de los correspondientes dispositivos" de depuración (art. 23.4 LSV). Incluso, apunta la concesión de la exención en virtud de la contaminación realmente evitada. No obstante, entendemos que el legislador hace un ejercicio de voluntarismo, ya que, además de la inconcreción de los términos, acaba por incluir este dato como un criterio de determinación del coeficiente corrector, sin autonomía propia. Esta inclusión diluye la exención, ya que lo que se valora es la efectiva carga contaminante, a la cual coadyuvará la existencia de elementos de depuración, pero dicho esfuerzo inversor no se incentivará con la concesión de una exención. Lo propio hubiera sido articular una exención en el propio canon de saneamiento en virtud del esfuerzo inversor del sujeto pasivo en tecnología "limpia".

III.4.1.6.2.3. La naturaleza jurídica del canon de saneamiento.

La articulación técnica del canon de saneamiento de Valencia se acerca mucho al canon de saneamiento establecido en la Comunidad Autónoma de Baleares. Este hecho es indicativo de su propia naturaleza. El canon de saneamiento se establece con la finalidad de financiar la política de saneamiento. Esta política se concreta en la construcción de instalaciones de evacuación y depuración de aguas residuales, así en el mantenimiento de su servicio. Dichas actividades redundan en la conservación de la calidad de las aguas. Esta situación permite la disponibilidad de este recurso escaso para la existencia humana y, además, coadyuva a la preservación del medio hidráulico. Estos frutos de la política de saneamiento ocasionan un beneficio a la sociedad en general¹⁴³¹. Igualmente, "Se establece una bonificación del 50% sobre las cuotas del canon de saneamiento por usos domésticos en aquellos municipios que no cuenten con sistemas de depuración en servicio, en ejecución o con proyecto técnico aprobado por la Generalidad" (Disp. Tran. 2ª). Esta circunstancia revela que el tributo sujeta vertidos de aguas residuales aunque el sujeto pasivo no esté recibiendo el servicio.

¹⁴³¹ Vid. Exposición de Motivos.

Finalmente, el hecho imponible no se condiciona a la prestación de un servicio por parte de la Administración, ni la base imponible se cuantifica en función del servicio prestado por la ella. Por ello, el canon de saneamiento es, a nuestro entender, un impuesto¹⁴³². El tributo grava la realización de actividades perjudiciales para la colectividad en el marco de actividades que indican la posesión de una capacidad económica subjetiva. Este hecho exige una especial contribución al sostenimiento de los gastos públicos. El tributo se fundamenta, básicamente, en el principio de "quien contamina, paga", aunque sin desdeñar el principio de capacidad económica. El tributo se encamina a la realización de la igualdad material, concretando la idea de solidaridad. Así, podemos hablar de un impuesto extrafiscal. Su finalidad es financiar las actuaciones de política de saneamiento, aunque no renuncia a su función incentivadora.

III.4.1.7. El canon de saneamiento Gallego.

III.4.1.7.1. Introducción.

La Ley 8/1993, de 23 de junio, de Administración Hidráulica¹⁴³³ (en adelante LAHG), organiza la Administración hidráulica de Galicia. Esta labor se concreta en la creación de órganos especiales de dicha Administración hidráulica (Aguas de Galicia y la Empresa Pública de Obras y Servicios Hidráulicos) y en la disposición de un conjunto de funciones que deben desarrollar aquéllos. Éstas se plasman, básicamente, y en lo que a nosotros respecta, en "La programación, aprobación, ejecución y explotación de aprovechamientos hidráulicos, incluida su policía y, demás obras hidráulicas que se realicen en el territorio de Galicia" (art. 4.1 c) LAHG).

Aguas de Galicia se articula como entidad de Derecho público, con personalidad jurídica y patrimonio propio y plena capacidad de obrar para el cumplimiento de sus fines (art. 8. LAHG). Entre ellos se encuentra la construcción y explotación de obras hidráulicas (art. 7.2 ch) LAHG). Para el cumplimiento de sus fines el organismo autónomo cuenta con ingresos, entre

¹⁴³² VICENTE-ARCHE COLOMA, P.: "Algunas reflexiones...", ob. cit. pág. 18.

¹⁴³³ D.O.G. núm. 125, de 2 de julio de 1993.

los que destaca, entre otros, los productos y las rentas de su patrimonio (art. 25.1 a) LAHG), las asignaciones presupuestarias de la Xunta (art. 25.1 c) LAHG) y los ingresos procedentes de la recaudación de tasas, exacciones y precios autorizados al organismo (art. 25.1 ch) LAHG). Particularmente, corresponde al ente autonómico Aguas de Galicia la gestión del canon de saneamiento regulado en ésta Ley (art. 26.2 a) LAHG).

En efecto, una de las piezas fundamentales del régimen económico-financiero es la creación del canon de saneamiento. Éste constituye un ingreso de derecho público en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Galicia (art. 33.1 LAHG). Su gestión corresponde al ente autónomo Aguas de Galicia (art. 26.2. b) y 33.3 LAHG). Este tributo propio de la Comunidad Autónoma de Galicia se dirige a "generar recursos para afrontar gastos de explotación e inversiones en instalaciones de saneamiento de aguas residuales del territorio de Galicia"¹⁴³⁴. Su finalidad es la de financiar las obras y servicios hidráulicos necesarios para llevar a cabo una política de saneamiento adecuada que permita la compatibilidad de la gestión del agua con la preservación del medio (art. 3.3 LAHG). Concretamente, los objetivos son los de financiar los "gastos de inversión y de explotación de infraestructuras de evacuación en «alta» y de tratamiento de aguas residuales" (art. 33.2 LAHG). Esta finalidad fundamenta el establecimiento del tributo.

III.4.1.7.2. Estructura jurídica del canon de saneamiento.

III.4.1.7.2.1. Hecho imponible.

El hecho imponible del canon de saneamiento está constituido por "la producción de vertidos de aguas y de productos residuales, realizados directa o indirectamente" (art. 34.1 LAHG). Ahora bien, "En todo caso, se entiende realizado el hecho imponible por el consumo o por la utilización potencial o real del agua de cualquier procedencia" (art. 34.1 LAHG). El legislador establece una presunción *iuris et de iure*, entendiéndose que el consumo o la utilización real o potencial del agua da lugar, en todo caso, a la producción de vertidos de aguas residuales. No obstante, el sentido que tiene el establecimiento de la

¹⁴³⁴ Exposición de Motivos LAHG.

presunción es mucho mayor de aquél que la restringe a la equiparación consumo/vertido de agua residuales. En este sentido, hay que tener en cuenta que el abastecimiento, como tal, tiene un precio superior al de los costes de su obtención y abastecimiento, ya que, actualmente, la escasez del recurso obliga al tratamiento y recuperación de las aguas residuales¹⁴³⁵. Por ello, el precio del agua debe incorporar el del tratamiento de las aguas residuales producidas por el consumo. De ahí que dicho precio deba estar en relación con la cantidad de agua residual producida; y ésta, en buena lógica, está en proporción directa, aunque no exacta, con el agua consumida. Por ello, la definición del hecho imponible está en consonancia con el principio "quien contamina, paga".

Incluso, se grava el consumo potencial de agua. Esta circunstancia evidencia que el legislador no quiere gravar el vertido como tal, sino establecer un tributo que impute los costes de la preservación del medio en el campo del saneamiento de las aguas residuales entre los sujetos provocadores de los mismos. En este sentido, la provocación de los costes no sólo se deriva de la producción de vertidos contaminantes -consumo real de agua-, sino de la potencialidad para producirlos -consumo potencial de aguas-, ya que estos últimos también exigen una determinada dimensión de las obras y de los servicios hidráulicos.

Las exigencias del principio de capacidad económica se ven salvadas por la remisión del presupuesto de hecho a la realización de un gasto: consumo de agua, y a la posesión de un inmueble en el que se realiza dicho consumo y se produce las aguas residuales. El objeto del tributo es el gasto realizado al consumir agua.

¹⁴³⁵ En este sentido, debemos hacer referencia al principio de unidad del ciclo hidrológico. Este principio informa la actuación de la Administración hidráulica de Galicia -art. 3.2 LAHG-. Su significado alude a la idea de que el agua es siempre una. El agua es un recurso natural escaso. El hombre con el consumo altera el ciclo natural, ya que la degrada con el consumo. Esta circunstancia afecta, tanto a la subsistencia humana, como al medio natural. Por tanto, el consumo del agua tiene una serie de consecuencias para el medio natural en el cual desenvolvemos nuestra existencia. Éstas deben verse reflejados en su precio. Por tanto, el gravamen de los vertidos se puede integrar en el gravamen del consumo de agua.

III.4.1.7.2.2. Supuestos de no sujeción.

Entre los supuestos de no sujeción previstos, aparte de los ya formulados por otras normas autonómicas, como el de "Suministro en alta a servicios públicos de distribución de agua potable" (art. 34.2 a) LAHG) y el de "Alimentación de fuentes públicas o monumentales, bocas de riego y extinción de incendios a cargo de entidades públicas" (art. 34.2 b), contempla la no sujeción de "La utilización de agua para el uso de riego agrícola" (art. 34.2 c) LAHG). En este caso, se muestra contrario al principio de generalidad, ya que del tenor literal del precepto se considera no sujeto el consumo de agua para riego en el que se utilizan abonos y pesticidas. En este caso, el riego comporta un vertido indirecto contaminante que no se grava. Lo apropiado sería la articulación de un supuesto de exención objetiva extrafiscal, dirigida a la protección de un sector económico débil. Además, se salvaría así la manifiesta imposibilidad técnica de gravar el vertido en el sector agrícola.

III.4.1.7.2.3. Supuestos de exención.

El legislador establece un supuesto de exención técnica referido al "consumo o la utilización del agua para usos domésticos en núcleos en los que la población de derecho no supere lo quinientos habitantes" (art. 35.1 LAHG). A nuestro entender, éste se relaciona con dos hechos: por un lado, los vertidos producidos en dichas poblaciones dan lugar a una escasa carga contaminante. Ésta es escasamente contaminante, debido a la capacidad natural de regeneración del medio hidráulico. Por el otro, el legislador es consciente de las dificultades de realización de la política hidráulica en dichos municipios, ya que los recursos económicos son escasos y las exigencias muchas. Las dificultades para llevar a cabo el fundamento del tributo -financiar la política hidráulica- influyen en el legislador para establecer dicha exención.

III.4.1.7.2.4. Los obligados tributarios.

Los contribuyentes son "las personas físicas o jurídicas de cualquier naturaleza y demás entidades sin personalidad jurídica a las que se refiere el

artículo de la Ley general tributaria que efectúen vertidos o, en su caso, utilicen o consuman agua" (art. 37.1 LAHG). Éste es el realizador del perjuicio ambiental, así como el beneficiario del abastecimiento. Su formulación se ajusta al principio "quien contamina, paga". Igualmente, impone la condición de sustituto del contribuyente a "Todas las entidades públicas o privadas suministradoras de agua que desarrollen su actividad en el territorio de Galicia" (art. 38.1 LAHG). Éstas vendrán obligadas a facturar y recaudar el canon de saneamiento de sus abonados, y luego ingresar dicho importe en el ente autónomo Aguas de Galicia (art. 38.1 LAHG). Evidentemente, este esquema técnico de funcionamiento tan sólo será aplicable a los casos de consumos de agua realizados por entidades suministradoras. En los casos de contribuyentes que sean titulares de captaciones propias de aguas superficiales o subterráneas el canon se liquidará directamente por la Administración a los sujetos pasivos (art. 38.2 LAHG).

III.4.1.7.2.5. Los elementos de cuantificación.

La base imponible viene constituida, generalmente, por "el volumen de agua consumida o utilizada en el período que sea considerado" (art. 39.1 a) LAHG)¹⁴³⁶. Ciertamente, el hecho imponible sigue siendo el vertido de aguas residuales. No obstante, el volumen de agua consumida supone una referencia válida del perjuicio ambiental producido en aquellos casos en los que la utilización o consumo de agua produce una carga contaminante escasa y similar. En este sentido, la base imponible es coherente con el presupuesto de hecho. Pero, determinados consumos de agua producen unos vertidos muy contaminantes. Si se gravan en función del consumo de agua, esta base imponible no se acomodaría al principio "quien contamina, paga". Por ello, exige una configuración de la base imponible acorde con la carga contaminante del vertido. En estos casos, el consumo de agua pierde su eficacia como criterio que refleja la carga contaminante. No se ajusta al principio "quien contamina, paga". Cuando la carga contaminante que se incorpora al agua consumida es importante, la base imponible que cuantifica

¹⁴³⁶ Tras su modificación por la Ley 6/1994, de 29 de diciembre, de Presupuestos de la Comunidad Autónoma de Galicia para 1995 (D.O.G. núm. 251, de 30 de diciembre). Esta Ley modifica los artículos 39 y 40, e introduce un nuevo artículo 41; pasando el anterior a ser el nuevo artículo 42.

el volumen de agua consumida o utilizada no se proyecta como expresión cuantitativa del hecho imponible. Esta circunstancia lleva al legislador a decir que "En los casos en que la Administración, de oficio o a instancia del sujeto pasivo, opte por la determinación por medida directa o por estimación objetiva singular de la carga contaminante, la base consistirá en la contaminación efectivamente producida o estimada expresada en unidades de contaminación" (art. 39.1 b) LAHG). Esta formulación de la base imponible se ajusta al principio "quien contamina, paga". Sin embargo, el legislador gallego lo prevé como algo opcional. La configuración del hecho imponible y el principio de "quien contamina, paga", imponen un diseño jurídico de la base imponible acorde con la carga contaminante en todos aquellos casos en los que el uso o consumo de agua provoque una contaminación cualificada, ya que la carga contaminante de las aguas residuales producidas determina los costes públicos necesarios para preservar el medio y permitir el abastecimiento de las aguas; esto es, el coste público necesario para restituir el ciclo natural del agua.

"El tipo de gravamen se expresa en pesetas por metro cúbico o en pesetas por cada unidad de contaminación en función de la base imponible a que tenga que aplicarse" (art. 40.1 LAHG). La LAHG prevé la fijación de tipos de gravámenes diversos para usos domésticos o industriales (art. 40.1 LAHG). Esta diferenciación obedece al distinto nivel de contaminación que incorpora dichos usos, como puede desprenderse de la calificación de usos domésticos que realiza el artículo 40.4 LAHG. Igualmente, influye la distinta manifestación de capacidad económica en uno y otro caso. Así, en el caso de los usos industriales el tipo es de 15 pts/m³; mientras que en el caso de los usos domésticos el tipo es de 0 pts/m³ (art. 40.1 LAHG)¹⁴³⁷. El legislador opta por una aplicación progresiva del canon de saneamiento.

¹⁴³⁷ En los casos de consumos domésticos se prevé el establecimiento de coeficientes de concentración demográfica que afectarán al tipo de gravamen -art. 40.6 LAHG-. El coeficiente de concentración poblacional viene a reflejar los mayores perjuicios que originan una gran concentración de vertidos contaminantes, tanto en lo relativo al daño ambiental, como en las exigencias de los procesos depuradores, al agotar las posibilidades de regeneración natural de los cauces.

III.4.1.7.3. Su naturaleza jurídica.

Estamos ante un impuesto que grava los vertidos contaminantes, con la finalidad de financiar la actividades de preservación del medio hidráulico. Así lo revela la configuración jurídica de su hecho imponible y de su base imponible. Es un impuesto extrafiscal, fundado en el principio "quien contamina, paga". Su finalidad es la financiación de las políticas hidráulica. Se dirige a la preservación del medio, protegiendo el ciclo hidráulico en su fase más débil e importante: la degradación de las aguas. Y, finalmente, se articula económicamente como un precio suplementario sobre el consumo de agua. De esta manera, se trata de ajustar el precio del agua a los costes reales que ocasiona su consumo.

III.4.1.8. El canon de Saneamiento Asturiano.

III.4.1.8.1. Planteamiento.

La fundamentación jurídica de la intervención en materia de abastecimiento y saneamiento de aguas es especialmente acertada. El fundamento jurídico se remite al artículo 45 CE, que impone el mandato de intervenir en defensa y restauración del medio; uno de cuyos elementos fundamentales es el agua. La importancia del recurso natural en cuestión se concreta en el hecho de que el agua es un recurso natural escaso y de especial incidencia en la calidad de vida de los ciudadanos¹⁴³⁸. El agua, como elemento natural, es imprescindible para la existencia humana y el desarrollo económico. Estos fundamentos llevan al legislador asturiano a dictar la Ley 1/1994, de 21 de febrero, de Abastecimiento y Saneamiento de Aguas (en adelante LASA)¹⁴³⁹, como instrumento autonómico de regulación jurídica en el ámbito de la política hidráulica.

El objeto de la lasa es "...el establecimiento y regulación de un canon de saneamiento para la financiación de gastos de gestión, explotación y

¹⁴³⁸ Preámbulo de la Ley 1/1994, de 21 de febrero, de Abastecimiento y Saneamiento de Aguas.

¹⁴³⁹ B.O.A. núm. 46, de 25 de febrero de 1994.

mantenimiento de las instalaciones de depuración de las aguas residuales y, en su caso, de las obras de construcción de las mismas" (art. 1). Así, se crea el canon de saneamiento, como tributo propio de la Hacienda del Principado de Asturias, afectado a la realización del objeto de la Ley (art. 10.1 LASA).

III.4.1.8.2. La estructura jurídica del canon de saneamiento.

III.4.1.8.2.1. Hecho imponible.

El hecho imponible del canon de saneamiento asturiano es "cualquier consumo potencial o real de agua de toda procedencia, por razón de la contaminación que pueda producir su vertido directo o a través de las redes de alcantarillado" (art. 11.1 LASA). El consumo de agua no se grava como tal consumo de un bien, sino como actividad degradante del medio hidráulico. Consideramos acertada la definición del hecho imponible, ya que el consumo de agua, ineludiblemente, da lugar a una degradación, mayor o menor, del recurso natural. Desde esta perspectiva, el presupuesto de hecho supone una proyección del principio "quien contamina, paga". Además, esta configuración jurídica del hecho imponible es acorde con el principio de capacidad económica. Así, el consumo de agua es un hecho económico que ocasiona un perjuicio a la colectividad; por ello, debe gravarse con la finalidad de financiar los costes de defensa del medio e incentivar la racionalidad de su consumo.

No obstante, se grava tanto el consumo real como potencial. Ciertamente, el consumo potencial puede que no dé lugar a contaminación alguna. Sin embargo, entendemos que dicha formulación no vulnera el principio "quien contamina, paga". La potencialidad del consumo de agua determina la dimensión de los servicios de depuración y las obras de infraestructuras. Por tanto, la potencialidad del consumo de agua, esto es, la potencialidad del vertido contaminante se conecta directamente con los gastos que debe realizar la sociedad para evitar la degradación del medio. Por ello, el gravamen de la potencialidad del consumo de agua supone una proyección del principio "quien contamina, paga".

El legislador, en un afán loable por perfeccionar una correcta interpretación de los supuestos de sujeción, expresa la sujeción de "las captaciones de agua para su uso en procesos industriales, aunque no tengan

carácter consuntivo o lo tenga parcialmente" (art. 11.1 LASA). El legislador, llevado por un exceso de celo, formula este supuesto de sujeción plenamente comprendido en el hecho imponible.

El objeto del tributo es el gasto realizado con el consumo del agua. Esta actividad manifiesta revela la posesión de una potencia económica, aunque sea mínima. Esta afirmación la confirma el artículo 10.2 y 3 lasa cuando alude al régimen de compatibilidades e incompatibilidades. En este sentido, el artículo 10.2 LASA dice que "El canon de saneamiento es compatible con cualquier otra exacción que pueda recaer sobre el agua, siempre que no grave el mismo hecho imponible". Implícitamente, el legislador alude al consumo de agua como materia imponible, susceptible de ser objeto de distintos hechos imponibles. Así, en los casos de obras de depuración que en los planes directores no sean consideradas de interés regional (art. 10.3 LASA), y el consejo o los demás entes públicos presten el servicio de depuración de aguas residuales, o realicen las obras de inversión, "se les pagará por los costes de explotación, mantenimiento y conservación que soporten y por los de inversiones en los casos a los que hace referencia el artículo 10.3" (Disp. Adic. primera LASA). Por tanto, se imposibilita que sobre un mismo objeto -consumo de agua- y con un mismo hecho imponible -gravamen del agua por razón de los vertidos contaminantes- se establezca cualquier tipo de tributo, con la finalidad de evitar la doble imposición, ya que el canon de saneamiento se aplica, por su propia condición de tributo autonómico, en el ámbito territorial de la Comunidad Autónoma de Asturias. De hecho, el artículo 10.2 LASA afirma que "El canon de saneamiento es incompatible con la imposición de tasas, precios públicos así como de contribuciones especiales y otros tributos de carácter autonómico o local, destinados a la financiación de los gastos a que se refiere el apartado anterior" ["gastos de explotación, mantenimiento y gestión de las obras e instalaciones de depuración de aguas residuales..., así como, en su caso, a la financiación de los gastos de inversión de las mismas -art. 10.1 LASA-"]. Del mismo modo, serán compatible, aunque no se establece expresamente, la tasas o contribuciones especiales que se establezcan por razón del servicio de alcantarillado¹⁴⁴⁰. Ahora bien, en ningún caso, estos tributos locales podrán incorporar partidas en sus cuotas

¹⁴⁴⁰ La compatibilidad del canon de saneamiento y de la tasa de alcantarillado se admite, implícitamente, en el artículo 19 LASA, en el que se describe el contenido del recibo que deberán emitir las entidades gestoras. Se admite que pueda figurar un importe reflejo de la tasa de alcantarillado.

que reflejen los servicios gravados por el canon de saneamiento. Y, si así ocurriese, deberá rectificarse (Disp. Tran. Tercera LASA). Igualmente, en relación con el canon de vertidos se prevé el establecimiento de acuerdos "a fin de evitar la doble imposición" (Disp. Adic. Segunda LASA).

La configuración jurídica del devengo se amolda perfectamente a la definición de hecho imponible. El devengo del canon se producirá, con carácter general, "en el momento de producirse el suministro de agua a través de las redes generales, o bien en el momento de su uso o consumo en las captaciones propias (art. 14 LASA).

III.4.1.8.2.2. Supuestos de no sujeción.

El legislador asturiano configura los supuestos de no sujeción siguiendo el resto de normas establecidas al respecto. Así, se declara no sujeto "El suministro en alta a otros servicios públicos de distribución de agua potable" (art. 11.2 a) LASA). Este supuesto se deduce del hecho imponible, ya que, en ningún momento, existe un consumo de agua, sino tan sólo una traslado de una empresa distribuidora a otra.

Igualmente, se declara no sujeto la utilización del agua por parte de las entidades públicas para actividades de alimentación de fuentes públicas, bocas de riego y extinción de incendios (art. 11.2 b) LASA). Esta formulación, a nuestro entender, se acerca más a un supuesto de exención. Finalmente, la no sujeción de los consumos de aguas realizados en el marco de actividades agrícolas y ganaderas, siempre que no den lugar a vertidos contaminantes (art. 11.2 c) y d) LASA). Este supuesto requiere un comentario, ya que, por un lado, es harto difícil verificar si el riego se realiza utilizando abonos o pesticidas o no; o bien, si el agua consumida en el seno de una actividad ganadera da lugar a vertidos contaminantes; y, por el otro, estamos ante dos actividades dignas de protección por su significación social y económica para el Principado. Estas circunstancias nos lleva a prescindir de la calificación de no sujeción, y afirmar su carácter de exención; o por lo menos su potencialidad para ello.

III.4.1.8.2.3. Los obligados tributarios.

La LASA configura como sujeto pasivo en calidad de contribuyente a toda persona, física o jurídica, o entidades sin personalidad jurídica a las que se refiere el artículo 33 LGT, que utilice o consuma agua (art. 15). Estos sujetos son los que producen las aguas residuales, son los que degradan las aguas, son, en definitiva, los que realizan el hecho imponible. Esta formulación se ajusta a las exigencias del principio "quien contamina, paga".

Para los casos en los que el suministro de agua provenga de entidades suministradoras, que realicen el abastecimiento en baja, éstas tendrán la condición de sustituto del contribuyente (art. 15. LASA). En estos casos, éstas deberán facturar y recaudar el canon de saneamiento a la hora de realizar los cobros de los servicios de suministro de agua (art. 18 LASA). De igual modo, éstas deberán "ingresar en favor de la Junta de Saneamiento,..., las cantidades percibidas por el canon" (art. 18 LASA).

El sujeto activo es la Junta de Saneamiento. Ésta nace como organismo autónomo con personalidad jurídica propia e independiente y autonomía funcional para el cumplimiento de sus funciones (art. 22. LASA), entre las que se encuentra la "gestión, recaudación y administración del canon de saneamiento" (art. 24. b) LASA).

III.4.1.8.2.4. Los elementos de cuantificación del canon de saneamiento.

El diseño de la base imponible del canon de saneamiento nace directamente de la descripción del hecho imponible. Así, estará constituida, con carácter general, por "el volumen de agua consumido o estimado expresado en metros cúbicos" (art. 16.1 LASA). El término "estimado" justifica el establecimiento de métodos de determinación de la base imponible de estimación objetiva, aplicable a los casos de "captaciones superficiales o subterráneas de agua no medidas por contador, de instalaciones de recogida de aguas pluviales o de suministros mediante contrato de aforo" (art. 16.1 LASA).

La coherencia entre la base imponible y el hecho imponible es plena. Por ello, los principios que informan el hecho imponible se proyectan sobre la base imponible. Ahora bien, en ambos casos, el consumo de agua alude al vertido contaminante. La realización del principio "quien contamina, paga" exige la cuantificación de la carga contaminante de los vertidos, ya que, como señalamos *supra*, el hecho imponible lo constituye el consumo de agua "por razón de la contaminación que pueda producir su vertido..." (art. 11.1 LASA). Esta demanda lleva al legislador a diferenciar entre usos industriales - "consumos de agua realizados para efectuar cualquier actividad comercial o industrial" (art. 13.2 LASA)-, y usos domésticos -"consumos de agua realizados en vivienda que den lugar a aguas residuales generadas principalmente por el metabolismo humano y por las actividades domésticas" (art. 13.1 LASA)-.

Estas circunstancias tienen su repercusión en la configuración de la base imponible por consumo de agua industrial, cuando dicha actividad produzca "vertidos con cargas contaminantes específicas" (art. 16.2 LASA). En estos casos, "la base imponible consistirá en la contaminación efectivamente producida o estimada, medida directamente o calculada mediante estimación objetiva" (art. 16.2 LASA). El legislador se aparta del diseño formal de la base imponible. No obstante, ésto no significa que el legislador rompa con la coherencia predicada entre hecho y base imponible; antes al contrario, ya que esta formulación se acomoda a las exigencias del principio "quien contamina, paga". En este sentido, el consumo de agua se grava, y, en consecuencia, se mide, como expresión de la carga contaminante del vertido. Ésta está, generalmente, en relación directa con el consumo de agua, pero a veces, como es el caso que nos ocupa, no ocurre así; de ahí, la configuración de la base imponible en función de la carga contaminante. La determinación de la base imponible, en estos casos, deberá tener en cuenta varios datos de interés a la hora de concretar la carga contaminante de los vertidos. Así, por un lado, deberá comprobar la "incorporación ostensible de agua a los productos fabricados o la existencia de evaporación importante de agua durante el proceso productivo" (art. 17.2 b) LASA); y, por el otro, la existencia y "empleo eficaz de un sistema de depuración propios" (art. 17.1 c). Estos datos coadyuvan a una mejor determinación de la base imponible, así como su acomodo, de un modo más acabado, al principio "quien contamina, paga". Además, en el último caso, supone un estímulo a la innovación tecnológica en aras de la preservación ambiental.

En el resto de casos, la base imponible estará constituida por el volumen de agua consumido. Esta configuración jurídica de la base imponible afecta tanto a los usos domésticos, como a los usos industriales, que no ocasionen vertidos con cargas contaminantes específicas. En estos casos, se entiende que el vertido que ocasiona dichos consumos contiene una similar carga contaminante. De ahí, que la base imponible se determinará en función del consumo de agua.

Se prevé el establecimiento reglamentario como base imponible de "volúmenes mínimos por periodos temporales", "pudiendo diferenciarse según usos o ámbitos territoriales" (art. 16.1 LASA). Esta previsión legal requiere dos comentarios. El primero relativo a la justificación de dicho "volumen mínimo" como base imponible. Ésta se conecta con el principio "quien contamina, paga". En este sentido, la realización del contrato de suministro da lugar a unos gastos para la Administración, ya que se ve abocada al establecimiento de un servicio y a la realización de infraestructuras, adecuados a la potencialidad de los servicios contratados. Y ésto independientemente de que el usuario consuma o no agua. El segundo referente a la posibilidad de diferenciar dicho mínimo en función del uso que se le de al agua; esto es, según si el consumo de agua se realiza en el ámbito de la vida doméstica o en el ámbito industrial. La justificación de la diferenciación de los "volúmenes mínimos", según los usos del agua, viene determinada por el hecho de que en cada ámbito el consumo medio es distinto. Por tanto, para ser acorde con el principio de igualdad hay que introducir una diferenciación de trato, objetiva y justificada.

"El tipo de gravamen se expresará en pesetas por metro cúbico o en pesetas por unidad de contaminación, en función de la base imponible a que deba aplicarse" (art. 17.1 LASA). La formulación del tipo de gravamen específico se realiza teniendo en cuenta las posibles configuraciones jurídicas de la base imponible.

La LASA en su Disposición Transitoria 2ª señala el tipo de gravamen específico aplicable a las bases imponibles medidas en metros cúbicos. Así, a los usos domésticos: 30 ptas./m³, consumido o equivalente estimado (Disp. Trans. Segunda LASA), y a los usos industriales: 36 ptas./m³, consumido o equivalente estimado (Disp. Adic. Segunda LASA). El fundamento de esta diferenciación de trato no se justifica en el principio "quien contamina, paga", ya que cuando comentamos la configuración de la base imponible,

afirmamos que si el uso industrial supone una carga contaminante específica, la base imponible debe determinarse en virtud del contenido contaminante; y, en el caso que nos ocupa, la base imponible se determina en función del agua consumida. Por ello, alude a un uso industrial que no produce una contaminación específica, distinta de la producida en el ámbito doméstico. La justificación sólo puede venir referida al principio de capacidad económica.

El diseño de los elementos de cuantificación del canon de saneamiento se culmina con dos previsiones: por un lado, la posibilidad de establecer "medidas compensatorias para los contribuyentes en situación de necesidad económica" (art. 12 LASA). Esta medida significa una formulación cabal del principio de capacidad económica en la estructura del canon de saneamiento. Por el otro, se prevé la posibilidad de "establecer recargos en los casos de consumos domésticos abusivos y desproporcionados de agua" (art. 12 LASA). Esta norma jurídica confiere al canon de vertido una dimensión incentivadora, en relación con la preservación del medio. Además, ofrece una visión de instrumento global, ya que se preocupa de la racionalización del consumo de agua, como recurso escaso.

III.4.1.8.3. La naturaleza jurídica del canon de saneamiento asturiano.

El canon de saneamiento asturiano se configura como un impuesto extrafiscal. Grava el consumo de agua; su base imponible se configura en virtud de los principios de capacidad económica y "quien contamina, paga". El tributo no se condiciona a la prestación de servicios por parte de la Administración. El fundamento del canon es la financiación de los servicios de depuración; por ello, en aquellos casos en los que no se presten los mismos, deberá tenerse en cuenta dicha realidad, pero no como supuesto de no sujeción, sino como exención (Disp. Trans, Primera LASA).

III.4.1.9. El canon de saneamiento Andaluz.

En el marco de la Ley 7/1994, de 18 de mayo, de Protección Ambiental (en adelante LPA), dirigida a la preservación del medio, se propone como uno de los objetivos: la protección de la calidad de las aguas litorales. En esta

materia, la lpa se incardina dentro de la regulación estatal básica que en esta materia constituye la Ley 22/1988, de 28 de julio, de Costas. La protección de las aguas litorales es importante por un doble motivo: económico y ambiental¹⁴⁴¹.

El legislador andaluz considera pertinente abordar el objetivo de la consecución de la calidad de estas aguas desde una doble perspectiva: por una parte, estableciendo unas normas administrativas; por la otra, articulando un régimen económico-financiero. Las medidas administrativas se basan, fundamentalmente, en un régimen de autorizaciones y de prohibiciones de los vertidos no autorizados (arts. 55 a 60 LPA), así como en el establecimiento de una disciplina ambiental, basada en la articulación de infracciones y sanciones (arts. 98 a 103 LPA). El régimen económico-financiero se fundamenta en el establecimiento del "canon por autorización de vertidos" (art. 61.1 LPA). Nuestro interés se centra en el análisis de esta figura tributaria.

Lo sorprendente en relación con el canon por autorización de vertidos es la remisión legal que la lpa realiza al reglamento para la determinación de su estructura jurídica. Dejando al margen la posible vulneración del principio de legalidad, nos centraremos en el análisis de los pocos elementos del tributo que la lpa contempla.

El canon por autorización de vertidos se establece como un instrumento de mejora de la calidad ambiental de las aguas litorales. En este sentido, se dirige a la modificación de los efectos de la contaminación producidos en la calidad de las aguas litorales (art. 2.3 LPA). Aunque no se dice expresamente, de su regulación se puede concluir que el canon grava la realización de vertidos contaminantes. "La presente Ley será de aplicación, en el ámbito de la Comunidad Autónoma, a: Los vertidos, tanto líquidos como sólidos, que, de forma directa o indirecta, se realicen desde tierra a cualquier bien de dominio público marítimo terrestre, así como los de aguas residuales en la zona de servidumbre de protección y zona de influencia" (art. 3.5 LPA). Se excluyen los vertidos regulados en la Ley de Costas (art. 4.1 LPA).

El legislador tan solo regula dos aspectos del canon por autorización de vertidos: el relativo al importe del mismo y la afectación de lo recaudado. El importe del canon se determinará teniendo en cuenta dos factores: por una

¹⁴⁴¹ Exposición de Motivos.

parte, la carga contaminante vertida; por la otra, la capacidad de dilución y la calificación del medio receptor (art. 61.2 LPA). La regulación de la cuantía se encamina, al menos en sus directrices, al establecimiento de un importe del canon acorde con el perjuicio realmente ocasionado. Ésta ofrece una novedad. Es la introducción de un elemento nuevo a la hora de valorar el importe del canon. Éste es la capacidad de dilución; esto es, la capacidad del medio para absorber contaminación, sin que ésta afecte sus condiciones de calidad. Esta novedad produce un mejor acomodo de la cuantía del canon al principio "quien contamina, paga". Es muy interesante; incluso atiende a un criterio de justicia, ya que el problema surge por el desbordamiento de la capacidad de regeneración natural, debido a la intensificación de los vertidos. De hecho, esta formulación producirá el efecto incentivador de una localización extensiva de los focos contaminantes, con lo que se aprovechará al máximo la capacidad regeneradora natural de la naturaleza. Ahora bien, aunque haya que esperar a la regulación reglamentaria de este aspecto, parece a priori difícil de llevar a la práctica.

De otra parte, la recaudación de este instrumento financiero se encuentra afectada a la mejora de la calidad de las aguas litorales. En este sentido, con los ingresos obtenidos se financiará los servicios de los niveles de inspección del cumplimiento de la normativa autonómica en esta materia, las actuaciones y obras de saneamiento y mejora de la calidad de las aguas litorales (art. 61.1 LPA). El canon por vertidos autorizados se configura con carácter finalista¹⁴⁴².

Su denominación incita a pensar que su naturaleza jurídica es la de una tasa por realización de una actividad de Derecho Público que se refiere al sujeto pasivo, que es de solicitud obligatoria (art. 55 LPA) y no puede ser prestada por el sector privado, en cuanto que la realización de dicha actividad queda reservada legalmente a la Agencia de Medio Ambiente (art. 57.1 LPA) [art. 26. LGT]. Sin embargo, esta calificación desde una perspectiva formal, no se cumple desde una perspectiva sustancial, ya que no parece propio que se trate de solventar el problema de la preservación de las aguas litorales, gravando la actividad administrativa de autorización; mucho más cuando se expresa en la propia ley la intención de financiar con cargo a dicho canon las obras y servicios de saneamiento. De igual modo, esta calificación no se ajusta

¹⁴⁴² Exposición de Motivos.

al diseño, que podemos adivinar, del presupuesto de hecho y de la base imponible. Más bien, al contrario, estos elementos del tributo aluden a la configuración de un impuesto.

Desde esta perspectiva, se articula como un tributo que grava la realización de vertidos, en función de su carga contaminante, con la finalidad de financiar las actuaciones necesarias para preservar la calidad de las aguas del litoral. Se trata de asignar equitativamente los costes de la financiación en función del principio "quien contamina, paga". Por ello, estaríamos ante un impuesto extrafiscal.

III.4.1.10. El canon de saneamiento de La Rioja.

III.4.1.10.1. Introducción.

En el marco general del cumplimiento del artículo 45 CE, y, particularmente, del Estatuto de Autonomía de La Rioja, el legislador riojano establece la Ley 7/1994, de 19 de julio, de Saneamiento y Depuración (en adelante LSD)¹⁴⁴³. Ésta tiene como objeto "la implantación de los servicios de depuración de aguas residuales", en un marco general de defensa del medio¹⁴⁴⁴. Concretamente, su objeto es "la evacuación a través de colectores generales, el tratamiento y la recuperación de las aguas residuales vertidas en el territorio de la Comunidad Autónoma de La Rioja" (art. 1 LSD).

Para la actuación de dichos objetivos se diseña un régimen económico-financiero. El elemento más importante de dicho régimen es el canon de saneamiento. Éste se articula como un recurso propio de la Hacienda de La Rioja (art. 9 LSD) y su finalidad es la de financiar el objeto de la Ley (art. 8 LSD).

¹⁴⁴³ B.O.L.R núm. 93, de 28 de julio de 1994.

¹⁴⁴⁴ Exposición de Motivos.

III.4.1.10.2. Estructura jurídica del canon de saneamiento.

III.4.1.10.2.1. Hecho imponible.

El hecho imponible es la realización de "vertidos de aguas residuales al medio ambiente, ya sea directamente o a través de las redes de alcantarillado de las Entidades Locales" (art. 10 LSD). El presupuesto de hecho recae sobre una situación que el legislador valora negativamente: la degradación de las aguas residuales. Ésta se realiza en el marco de una actividad económica: el consumo de agua. Dicha actividad revela la posesión de una determinada potencia económica en el sujeto pasivo. Con base en estos datos, el legislador diseña el hecho imponible. Los costes de saneamiento que la Administración debe asumir, y el daño que la sociedad debe soportar, están en función de la carga contaminante de las aguas residuales. De ahí que el hecho imponible grave el vertido de aguas residuales.

III.4.1.10.2.2. Los obligados tributarios.

Tienen la condición de contribuyente del canon de saneamiento "las personas físicas o jurídicas y los entes que, aun carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado" que realicen los vertidos de aguas residuales (art. 11 LSD). La designación del contribuyente responde a una articulación técnica coherente. Por ello, plausible. No obstante, la referencia, ineludible, del vertido de agua al consumo de dicho elemento, introduce una disfunción en el tributo. Ésta se manifestará en toda su intensidad en la articulación de los elementos de cuantificación. En relación con el diseño de los sujetos pasivos, el canon de saneamiento establece la figura del sustituto del contribuyente (art. 15.1 LSD). Éste se presenta como un elemento imprescindible en la gestión de este tributo.

III.4.1.10.2.3. Los elementos de cuantificación.

"La base del canon estará constituida por el volumen de agua consumido por los usuarios" (art. 12 LSD). La definición de la base imponible rompe completamente la coherencia mantenida hasta el momento en el

diseño de los elementos esenciales del tributo. La razón es obvia: las dificultades técnicas para medir el vertido de aguas residuales. Este hecho lleva al legislador a la cuantificación del volumen de agua consumida. Ciertamente, el legislador no aspira al conocimiento exacto de la carga contaminante de cada vertido, ya que no existe una técnica que permita conocer el daño exacto que ocasiona cada carga contaminante. Ahora bien, el legislador debe conocer la carga contaminante de cada vertido, ya que el principio "quien contamina, paga" y el propio principio de igualdad exige que cada contribuyente pague en virtud de ella. El conocimiento de la carga contaminante es necesario para determinar la cuota. Ésto lleva al legislador a gravar el consumo de agua. Éste, en los casos de consumos domésticos, revela, generalmente, unas condiciones cualitativamente similares de carga contaminante. Por ello, la única variación en estos casos entre los distintos sujetos que provocadores de vertidos estará en función de cuantía del consumo. De ahí, la definición de la base imponible.

No obstante, en el caso de los consumos de aguas industriales, la carga contaminante no está en función del consumo de agua. Por ello, este dato no resuelve la cuantificación del vertido de agua residual, ya que junto al dato cuantitativo, el dato cualitativo -carga contaminante- es muy dispar dependiendo de la actividad económica que realice la industria. El legislador es consciente de ésto. Por ello, dice que "En el caso de usuarios no domésticos, se tendrá en cuenta, además, la carga contaminante..." (art. 12. LSD).

La LSD no establece los tipos de gravámenes, tan sólo se limita a establecer criterios en virtud de los cuales deberá establecerse la cuantía del canon. El más interesante de comentar es el de suficiencia financiera (art. 13.1 LSD). A través de este principio la estructura del tributo se acerca a la configuración de las tasas: principio de equivalencia (art. 7 LTPP). No obstante, esta sustantividad de equidad conmutativa que subyace en todos los tributos articulados con base en el principio "quien contamina, paga", no se concreta en la articulación de una tasa, ya que el presupuesto de hecho se articula como un impuesto, con independencia de la actividad de la Administración. El hecho imponible no se exige en virtud de un servicio de la Administración, por ello, podemos hablar de un impuesto.

III.4.1.11. El canon de vertidos de la Comunidad Canaria.

La CE en su artículo 149. 22º define como competencia exclusiva del Estado: "La legislación, ordenación y concesión de recursos y aprovechamientos hidráulicos *cuando las aguas discurren por más de una Comunidad Autónoma*"¹⁴⁴⁵. Así lo contempla la Ley de Aguas cuando establece su objeto (art. 1). "En relación con el dominio público hidráulico y en el marco de las competencias que le son atribuidas por la Constitución, el Estado ejercerá, especialmente, las funciones siguientes:... c) El otorgamiento de concesiones referentes al dominio público hidráulico en las cuencas hidrográficas que excedan del ámbito territorial de una sola Comunidad Autónoma. d) El otorgamiento de autorizaciones referentes al dominio público hidráulico, así como la tutela de éste, en las cuencas hidrográficas que excedan del ámbito territorial, de una sola Comunidad Autónoma" (art. 13 Ley de Aguas). En consecuencia, las CCAA ejercerán las competencias en las cuencas hidrográficas comprendidas dentro de su territorio, siempre que así lo contemple su Estatuto de Autonomía (art. 16 Ley de Aguas). Concretamente, éste es el caso de la Comunidad Autónoma Canaria.

Este hecho imposibilita la aplicación de la totalidad del régimen jurídico establecido en la Ley de Aguas en la Comunidad Autónoma Canaria, incluido el régimen económico-financiero. Esta circunstancia motiva el establecimiento de la Ley 12/1990, de 26 de julio, de Aguas¹⁴⁴⁶ (en adelante LAC). Ésta reproduce el régimen jurídico establecido en la Ley de Aguas de 1985. Por ello, establece el régimen económico-financiero similar al regulado en ésta. El artículo 115.1 establece el canon de ocupación, el 115.2 el canon de vertidos y el 116, el canon de regulación. El desarrollo reglamentario se lleva a cabo con el Decreto 174/1994, de 29 de julio¹⁴⁴⁷ (en adelante DAC). Éste desarrolla el canon de vertido, que grava los vertidos contaminantes en función de la carga contaminante (art. 115.2 LAC y 46 DAC). Su regulación normativa, así como la del resto de recursos públicos reproducen lo establecido en la Ley de Aguas de ámbito nacional (arts. 104 -106 Ley de

¹⁴⁴⁵ La cursiva es nuestra.

¹⁴⁴⁶ B.O.C. núm. 94, de 27 de julio.

¹⁴⁴⁷ B.O.C. núm. 104, de 24 de agosto.

Aguas). Por ello, remitimos su análisis jurídico a lo manifestado en el estudio de la Ley de Aguas.

III.4.2. El Impuesto balear sobre Instalaciones que Incidan sobre el Medio Ambiente.

III.4.2.1. Introducción.

El Impuesto sobre Instalaciones que incidan en el Medio Ambiente (en adelante IIMA) fue aprobado por la Ley 12/1991, de 20 de diciembre (en adelante LIIMA)¹⁴⁴⁸. Esta figura tributaria se enmarca *pretendidamente* dentro de un conjunto de medidas que tienen como objetivo la protección del ambiente¹⁴⁴⁹. Así, el legislador balear, junto a la adopción de medidas de corte administrativas, considera positiva la articulación de otras de carácter económico, particularmente de naturaleza tributaria¹⁴⁵⁰.

En este sentido, el IIMA se presenta como un tributo dirigido a la preservación del medio. Esta caracterización justifica su análisis. La protección del medio fundamenta genéricamente su establecimiento. No obstante, esta afirmación exige verificarse mediante un análisis más detallado de su configuración jurídica. Ésta será la que revele si los buenos propósitos del legislador se concretan en la estructura jurídica del IIMA; o si, por el contrario, estamos, como nos tememos, ante un tributo fundado,

¹⁴⁴⁸ B.O.I.B. de 31 de Diciembre de 1991, núm. 165, Extr. (Ar. CCAA núm. 160). El desarrollo de éste se llevó a cabo mediante la publicación del Decreto 81/1992, de 5 de noviembre, en el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 12/1991/, de 20 de diciembre (B.O.I.B. de 21 de noviembre, núm. 141), (Ar. CCAA núm. 169). Igualmente, se ha dictado la Orden de 23 de noviembre de 1992, que versa sobre el contenido de las obligaciones formales (B.O.I.B. de 24 de noviembre de 1992, núm. 142), (Ar. CCAA núm. 171).

¹⁴⁴⁹ En este marco, algunos autores (ALONSO GONZALEZ, L.M.: *Los impuestos autonómicos...*, ob. cit., págs. 88 y ss.) incluyen "el impuesto sobre aprovechamientos cinegéticos" de la Comunidad Autónoma Extremeña (Ley nº 8 de 1990, de 21 de diciembre, de Caza; Diario Oficial de Extremadura nº 2, de 14 de enero de 1991) entre ellos. A nuestro entender un tributo encaminado a garantizar la caza en el futuro no merece la calificación de tributo ambiental; da ahí, que eludamos su tratamiento. No obstante, cabe destacar el artículo 37 de dicha Ley, según el cual las actuaciones favorecedoras de la protección y fomento del aprovechamiento cinegético se verían gravadas con un tipo de gravamen reducido (art. 37.1), mientras que aquellas contrarias a estas finalidades se gravarían, además, con un recargo del 25% sobre el tipo de gravamen correspondiente.

¹⁴⁵⁰ Exposición de Motivos LIIMA.

exclusivamente, en el principio de capacidad económica, establecido con la finalidad de obtener ingresos para subvenir las necesidades públicas, y donde la fundamentación ambiental juega el papel de coartada jurídica¹⁴⁵¹.

III.4.2.2. Fundamento del IIMA.

El tributo, según nos dice la Exposición de Motivos, tiene como finalidad la compensación de los costes ambientales provocados por "determinadas actuaciones contaminantes o distorsionadoras del medio ambiente en el territorio de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares". El establecimiento del tributo trata de internalizar dichos costes sociales. Éstos se concretan en una alteración del equilibrio natural. Dichas actuaciones contaminantes sólo benefician a los sujetos que las realizan y, en cambio, repercuten en el conjunto del grupo social que se ve en la obligación de soportar sus efectos externos¹⁴⁵². Al hilo de esta fundamentación legal, se nos ocurre una pregunta: ¿cuáles son dichos costes ambientales que fundamentan el establecimiento del tributo?

En la Exposición de Motivos se afirma, y se reitera, que "lo distorsionante para el entorno ambiental son esas estructuras e instalaciones que contrarían la armonía de sus espacios naturales". Ciertamente, el problema ambiental que se deduce de lo manifestado por el legislador es una desvirtuación del paisaje. La existencia de instalaciones y estructuras merman la belleza natural de las Islas Baleares. Ahora bien, hay que descartar, como se sostiene en la Exposición de Motivos, que la presencia de dichas instalaciones y estructuras alteren el equilibrio natural o afecten al equilibrio ecológico, por lo menos con la intensidad con la que se deduce del texto, ya que en la Exposición de Motivos tan sólo se habla de una ruptura de "la armonía de sus espacios naturales". Y, en ningún caso, de que dichas instalaciones y estructuras provoquen actuaciones contaminantes que afecten

¹⁴⁵¹ En este sentido, HERRERA MOLINA y SERRANO ANTON dicen, al referirse al IIMA, que "podemos observar el «enmascaramiento» de fines recaudatorios bajo una apariencia ecológica", "La protección fiscal del medio ambiente en la Comunidad Europea a la luz de la Constitución", *NUE*, núm. 117/1994, pág. 53. Asimismo, en "El tributo «ecológico» balear: ¿un impuesto sobre el volumen de ventas?", *NUE*, núm. 119/1994, págs. 42 y 46.

¹⁴⁵² Exposición de Motivos.

al desarrollo de la vida en las Islas Baleares. Este dato es relevante, ya que el coste ambiental se concreta, exclusivamente, en la ruptura de la armonía del paisaje, sin que quepa referir ninguna otra alteración del medio como fundamento del establecimiento del IIMA.

En este sentido, el apartado 2º del artículo 1 LIIMA nos refiere los elementos patrimoniales que constituyen el objeto del tributo: "A efectos del presente Impuesto se considerarán elementos patrimoniales afectos cualquier tipo de instalaciones y estructuras que se destinen a las actividades de producción, almacenaje, transformación, transporte efectuado por elementos fijos y suministro de energía eléctrica y de carburantes y combustible sólidos, líquidos o gaseosos, así como a las de comunicaciones telefónicas o telemáticas". En concreto, se refiere a "tanques para el almacenamiento de carburantes y combustibles sólidos, líquidos o gaseosos, así como instalaciones destinadas al suministro y distribución de dichos carburantes" (art. 2.2 a) RIIMA); a "oleoductos y gaseoductos"(art. 2.2 b) RIIMA); a "centrales de producción, transformación y suministro de energía eléctrica" (art. 2.2 c) RIIMA); a "elementos fijos empleados para el transporte de energía eléctrica y para la transmisión de las comunicaciones telefónicas y telemáticas" (art. 2.2 d) RIIMA); y, por último, y como cláusula de cierre, a "Cualquiera otra clase de instalación o estructura que se halle afecta a las actividades descritas en el apdo. 1 de este artículo" (art. 2.2 e) RIIMA).

Ciertamente, el iima recae sobre elementos patrimoniales que alteran la armonía del paisaje. Ahora bien, si el fundamento ambiental se relaciona, exclusivamente, con la alteración del paisaje por parte de cualquier instalación o estructuras, ¿por qué no se grava también un edificio de apartamentos ubicado en un bello paraje natural? Ciertamente, una torreta eléctrica no es algo que se integre bien en el paisaje, pero, de igual modo, tampoco lo hace un bloque de pisos. Sin embargo, se grava la torreta eléctrica y no el bloque de pisos¹⁴⁵³.

Esta circunstancia se confirma en la articulación del propio tributo. Así, el IIMA grava "los elementos patrimoniales afectos a la realización de actividades que inciden sobre el medio ambiente..." (art. 1.1 LIIMA). Como

¹⁴⁵³ En este sentido, HERRERA MOLINA y SERRANO ANTON dicen que esta delimitación del presupuesto de hecho "desvirtúa la naturaleza ecológica-incentivadora del hecho imponible", "El tributo «ecológico» balear...", ob. cit., pág. 42.

hemos podido comprobar en la Exposición de Motivos, el fundamento ambiental del tributo es la distorsión del paisaje que produce las instalaciones y estructuras ubicadas en el territorio balear; mientras que en el articulado de la LIIMA el fundamento ambiental se cualifica, y ya no son las instalaciones o estructuras simplemente consideradas, sino "los elementos patrimoniales ["cualquier tipo de instalaciones y estructuras" (art. 1.2 LIIMA) afectos a la realización de actividades que incidan sobre el medio ambiente..." (art. 1.1 LIIMA). Por tanto, el gravamen del tributo recae, exclusivamente, sobre aquellas instalaciones y estructuras afectas a la realización de actividades que incidan sobre el medio.

Esta afirmación tiene trascendencia, ya que revela la inconsistencia del fundamento ambiental alegado por el legislador en la Exposición de Motivos: la desvirtuación de la armonía de los espacios naturales. Además, una construcción técnica de este tenor vulnera el principio de igualdad tributaria, ya que la discriminación operada por la ley tributaria carece de justificación razonable y objetiva, pues en todos los casos citados se produce una alteración del paisaje.

Este razonamiento nos lleva a decir que el fundamento ambiental del IIMA se encuentra en aquellas actividades que inciden sobre el medio, y no en la consideración aislada de los los elementos patrimoniales que alteran el paisaje. En este sentido, *el tributo se establece, pretendidamente, con la finalidad de gravar elementos patrimoniales afectos actividades que inciden en el medio*. Ahora bien, aún no hemos contestado a la pregunta origen de todo este razonamiento. La respuesta se nos antoja complicada, incluso para el propio legislador, ya que, si bien la actividad de producción de carburantes puede dar lugar a la degradación del medio, difícilmente, puede decirse lo mismo, por ejemplo, de las actividades telefónicas o telemáticas¹⁴⁵⁴. Esta circunstancia desvirtúa la pretendida fundamentación ambiental del IIMA; por lo menos con carácter general. Y, si, a nuestro entender, el IIMA carece de fundamentación ambiental, difícilmente puede determinarse cuales son los

¹⁴⁵⁴ En este sentido, ADAME MARTINEZ duda del impacto ambiental al que pueden dar lugar las instalaciones y estructuras dedicadas a las comunicaciones telefónicas y telemáticas, "El impuesto sobre las instalaciones...", ob. cit., pág. 449. Igualmente, BAENA AGUILAR dice que "Considerar que el tendido de cables tiene un gran impacto ambiental no parece responder tanto a un ecologismo antediluviano como a un indisimulado interés fiscal", "Protección impositiva del medio natural", ob. cit., nota 25, pág. 14.

costes ambientales que se tratan de internalizar con el establecimiento del tributo.

De otra parte, se ha alegado como fundamento del tributo su capacidad incentivadora¹⁴⁵⁵. A nuestro entender, esta función incentivadora no fundamenta la existencia del IIMA. Y ésto por dos razones: en primer lugar, en ningún momento el legislador autonómico alega dicha función del tributo como fundamento del mismo; en segundo lugar, se habla de actividades básicas para el funcionamiento económico de la Comunidad Autónoma. Por ello, parece poco probable que el tributo pueda desincentivar su realización; ni siquiera que el legislador pretenda hacerlo.

El IIMA no tiene un fundamento ambiental. Su finalidad no es la de compensar costes ambientales, provocados por la existencia en la Comunidad Autónoma de actividades que inciden en el medio. Tampoco, tiene una función desincentivadora de la realización de dichas actividades. Estas afirmaciones nos autorizan a rechazar las alegaciones vertidas por el legislador en la Exposición de Motivos y el articulado del tributo, en orden a la fundamentación ambiental del IIMA.

De otra parte, la realización de las actividades gravadas denota una fuerza económica importante. Esta circunstancia inclina la fundamentación del tributo hacia meras razones recaudatorias¹⁴⁵⁶.

Desde esta perspectiva, cabe alegar, para salvar la fundamentación ambiental del tributo, que éste, aunque tiene una finalidad recaudatoria, trata de financiar los costes de las políticas ambientales en la Comunidad

¹⁴⁵⁵ En este sentido, *vid.* ADAME MARTINEZ, F.D.: *ibidem*; el autor sostiene que "con la implantación del IIMA se trata de evitar -...-, en cuanto sea posible, las acciones que puedan llegar a degradar el medio ambiente; de ahí que se pueda mantener que se ha seleccionado un impuesto, en cierto modo, desincentivador de las actuaciones contaminantes" (pág. 446). Asimismo, ROSEMBUJ, T.: *Los tributos y la protección del medio ambiente*, ob. cit., pág. 227; RAMIREZ, J.M. y SEGURA, J.: "El impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente de la Comunidad de las Islas Baleares", *RESE*, núm.21/1995, pág.111.

¹⁴⁵⁶ *Vid.* CARBAJO VASCO, D.: "La imposición ecológica...", ob. cit., pág. 13; HERRERA MOLINA, P.M., y SERRANO ANTON, F.: "La protección fiscal...", ob. cit., pág. 53; *Idem*: "El tributo «ecológico» balear: ¿un impuesto sobre el volumen de ventas?", ob. cit., pág. 42. En contra, ROSEMBUJ, T.: *Los tributos y la protección del medio ambiente*, ob. cit.; el autor, aunque reconoce el fin recaudatorio, dice que existe un "interés ecológico dominante", pág. 221.

Autónoma¹⁴⁵⁷. No obstante, siendo posible una articulación técnica de este tenor, este no es el caso del IIMA, como tendremos ocasión de comprobar en el análisis del hecho imponible.

III.4.2.3. Su estructura jurídico-técnica.

III.4.2.3.1. El hecho imponible del IIMA.

El hecho imponible del IIMA está constituido por "la titularidad por el sujeto pasivo, en el momento del devengo¹⁴⁵⁸, de los elementos patrimoniales situados en el territorio de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares que se encuentren afectos a la realización de las actividades..." (art. 2 LIIMA) "que incidan sobre el medio ambiente en los términos previstos en la presente Ley (art. 1.1 LIIMA).

El aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible viene constituido por los elementos patrimoniales afectos a la realización de actividades que incidan sobre el medio¹⁴⁵⁹. El gravamen de los elementos patrimoniales se justifica por su afectación a la realización de actividades que incidan en el medio. Es decir, los elementos patrimoniales se gravan no por incidir sobre el medio, que puede ocurrir, aunque en la formulación del hecho imponible aparezca como irrelevante, sino por su afectación a una

¹⁴⁵⁷ Vid. SITJAR BURGUERA, B.: "El impuesto ecológico de Baleares", *Gaceta jurídica de la Naturaleza y del medio ambiente*, núm. 1/1993, pág. 7.

¹⁴⁵⁸ El legislador establece un hecho imponible de devengo instantáneo. El impuesto se devengará el treinta y uno de diciembre (art. 10º LIIMA). Es evidente que el fundamento del tributo se prolonga a lo largo del tiempo en el que las instalaciones y estructuras permanezcan afectas a las actividades que inciden sobre el medio ambiente, ya que no sólo se inciden sobre el medio ambiente el día treinta y uno de diciembre. No obstante, por otra parte, el hecho imponible lo constituye la titularidad por el sujeto pasivo el treinta y uno de diciembre de elementos patrimoniales afectos a actividades que incidan sobre el medio ambiente. El fundamento del impuesto exige un tributo periódico, pero razones técnicas lo configuran instantáneo.

¹⁴⁵⁹ Para HERRERA MOLINA y SERRANO ANTON el hecho imponible del IIMA "consiste en la titularidad de ciertas instalaciones que inciden en el medio ambiente (art. 2); pero tal incidencia se presume iuris et de iure por la Ley siempre que se destinen..." a las actividades sujetas al IIMA, "La protección fiscal del medio ambiente...", ob. cit., pág. 53; asimismo en "El impuesto «ecológico» balear...", ob. cit., pág. 42.

actividad que incide sobre el ambiente¹⁴⁶⁰. Si el legislador hubiese pretendido gravar dichos elementos patrimoniales por su incidencia directa sobre el medio, esto es, por su alteración del paisaje, hubiera formulado un hecho imponible del siguiente tenor: titularidad por el sujeto pasivo, en el momento del devengo, de los elementos patrimoniales situados en el territorio de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares que inciden sobre el medio. Por tanto, no hubiera sido necesario conectar el elemento patrimonial a determinadas actividades; ni siquiera por salvar el principio de capacidad económica, ya que dichos elementos son manifestaciones directas de fuerza económica.

Este hecho revela que el legislador configura como aspecto material del hecho imponible la titularidad de elementos patrimoniales ubicados en el territorio de la Comunidad Autónoma Balear afectos a determinadas actividades mercantiles que inciden en el medio, y no los elementos patrimoniales en sí mismo considerados.

Ahora bien, en la formulación del hecho imponible hemos olvidado, interesadamente, un detalle de gran trascendencia: el IIMA no grava los elementos patrimoniales situados en el territorio de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares que se encuentren afectos a la realización de actividades que incidan sobre el medio ambiente, desde una perspectiva general, sino exclusivamente los elementos patrimoniales afectos a la realización de actividades que incidan sobre el medio *"en los términos previstos en la presente Ley"* ¹⁴⁶¹(art. 1.1 LIIMA).

Ahora bien, ¿cuáles son esos términos? La respuesta la encontramos en el apartado segundo del artículo 1 LIIMA. El legislador ciñe el concepto de "actividades que incidan sobre el medio ambiente" al conjunto de actividades relacionadas con tres sectores económicos concretos: energía eléctrica, carburantes y combustibles sólidos, líquidos o gaseosos, y comunicaciones

¹⁴⁶⁰ ADAME MARTINEZ, ante el gravamen de "la titularidad de esas instalaciones y estructuras que, por encontrarse afectas a la realización de determinadas actividades, inciden de un modo pernicioso en el entorno ambiental", concluye que el legislador instaura "una auténtica ficción jurídica, consistente en considerar que hay determinados elementos patrimoniales que inciden en el medio ambiente", "El impuesto sobre instalaciones...", ob. cit., pág. 446.

¹⁴⁶¹ La cursiva es nuestra.

telefónicas o telemáticas. Esta configuración jurídica del aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible del IIMA vulnera los principios de generalidad y de igualdad tributaria, contemplados en el artículo 31.1 CE. Y ello por dos razones: a) el IIMA no grava todos los elementos patrimoniales afectos a actividades que incidan en el medio. Por ejemplo, no está sujeta a dicho tributo la nave industrial en la que se desarrolle una producción contaminante distinta a las contempladas expresamente por la ley. b) las actividades relacionadas con las comunicaciones telefónicas o telemáticas no inciden en el medio, y sin embargo, se sujetan a gravamen.

Por tanto, la cualificación ambiental que caracteriza el gravamen de dichos elementos patrimoniales afectos a determinadas actividades no es cierto. En consecuencia, el IIMA no puede fundamentar su legitimidad constitucional en el artículo 45 CE. Esta situación nos lleva a decir que el aspecto material del IIMA viene referido a elementos patrimoniales afectos a las actividades mercantiles expresamente recogidas por el legislador en el artículo 1.2 LIIMA, y caracterizadas, más que por su incidencia ambiental, por su potencialidad económica¹⁴⁶².

El legislador establece como objeto del tributo los elementos patrimoniales¹⁴⁶³.

III.4.2.3.2. Delimitación del hecho imponible.

Se establece un supuesto de no sujeción que ayuda a delimitar con mayor precisión el alcance del presupuesto de hecho del impuesto. Se refiere a "la titularidad de las instalaciones y estructuras que, destinadas a la producción y almacenaje de energía eléctrica, o de carburantes sólidos, líquidos o gaseosos, sean utilizadas exclusivamente para el consumo propio"

¹⁴⁶² En este sentido, "el hecho imponible del Impuesto Balear es el mero ejercicio de ciertas actividades empresariales relacionadas con los sectores eléctrico, de carburantes y combustibles, y de comunicaciones telefónicas y telemáticas", HERRERA MOLINA, P.M., y SERRANO ANTON, F.: "El tributo «ecológico» balear...", ob. cit., pág. 43.

¹⁴⁶³ En la Exposición de Motivos se dice que el objeto del tributo "aparece constituido por determinados elementos patrimoniales que, utilizados en el desarrollo de una serie de actividades mercantiles, afectan al medio ambiente y al equilibrio ecológico, a través de un conjunto de instalaciones y estructuras que se asientan en el territorio de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares".

(art. 3 LIIMA y art. 5 RIIMA, la cita es de éste último). "No obstante, quedarán sujetos en todo caso las instalaciones a las que se refiere el párrafo anterior cuando además de al consumo propio se destinen también a la comercialización de los referidos productos" (art. 5 RIIMA).

Desde esta perspectiva, el hecho imponible del IIMA se limita a la titularidad de aquellos elementos patrimoniales destinados a la comercialización. Además, de modo indirecto, confirma el presupuesto de hecho del tributo, en el sentido de aludir a actividades mercantiles, ya que habla de "comercialización de los referidos productos".

Estas instalaciones y estructuras declaradas no sujetas rompen y contrarían, igualmente, el entorno natural y están afectados a actividades que inciden en el medio. Sin embargo, no se sujetan al tributo. Esta precisión del hecho imponible confirma la ausencia de fundamentación ambiental en la articulación del tributo. Además, confirma un dato, el legislador tiene la intención de gravar los elementos patrimoniales afectos a la realización de actividades mercantiles.

III.4.2.3.3. Supuestos de exención.

El artículo 4 LIIMA establece cinco supuestos de exención. Éstos nos ayudarán a precisar con más exactitud el presupuesto de hecho del IIMA. En primer lugar, se establece una exención de carácter subjetivo. Ésta se refiere a las instalaciones o estructuras de titularidad pública; esto es, la exención afecta a las instalaciones y estructuras de las que sean titulares el "Estado, la Comunidad Autónoma, los Consejos Insulares, las Corporaciones Locales, así como sus Organismos Autónomos de carácter administrativo" (art. 4º.1 LIIMA). Esta exención produce una discriminación, ya que la exención de dichas instalaciones y estructuras no tiene una justificación objetiva y razonable. Por ello, vulnera los principios de igualdad y generalidad. La preservación del medio no fundamenta la misma, ya que el paisaje se ve alterado de igual modo por todas las instalaciones y estructuras, con independencia de la titularidad de las mismas. Esta circunstancia corrobora que la preservación del medio no es el fundamento del tributo.

La segunda, se refiere a las estructuras e instalaciones destinadas a la circulación de ferrocarriles (art. 4º.2 LIIMA). Si, como se sostiene en la

Exposición de Motivos, el fundamento del establecimiento del tributo es la distorsión que determinadas instalaciones y estructuras provocan en el paisaje balear, no alcanzamos a comprender por qué se exime las relativas a la circulación de ferrocarriles. Tan sólo se nos ocurre apuntar el carácter social que tiene el transporte ferroviario en contraposición con el uso del automóvil particular. Pero claro, también la energía eléctrica es un bien básico en el consumo de los hogares, y, sin embargo, se grava. Por ello, esta exención objetiva es, igualmente, arbitraria.

El tercer supuesto de exención hace alusión a la posesión, por parte de personas jurídicas, "de depósitos para el almacenaje de combustibles o carburantes sólidos, líquidos o gaseosos, siempre que se hallen destinados a la venta al por menor" (art. 4.3 LIIMA), y "que sólo desarrollen actividades de comercialización en fase minorista" (art. 6º. 4 RIIMA). El legislador sigue desdiciéndose de su fundamentación ambiental. Así, diferencia entre los depósitos de almacenaje de combustibles y carburantes destinados a la comercialización en fase mayorista y minorista. Los primeros se obligan al pago de la prestación tributaria, mientras que los segundos se eximen del mismo. La justificación no se aviene con razones relacionadas con la preservación del medio, ya que en ambos casos la alteración del paisaje es parecida. La única diferencia que nosotros alcanzamos a ver entre ambos es la distinta fuerza económica de las diversas actividades comerciales. En este caso, la exención revela una voluntad del legislador de gravar exclusivamente a las grandes empresas del sector, sin que se sepa muy bien la razón, salvo el afán recaudatorio. Ciertamente, este supuesto de exención parece aludir a un fundamento recaudatorio del IIMA. Así, delimita el pago del tributo a aquellos supuestos de realización de actividades mercantiles de gran trascendencia económica.

El cuarto supuesto de exención se refiere a "Las instalaciones y estructuras afectas a la producción de combustibles, de carburantes o de energía eléctrica, mediante la transformación de residuos sólidos" (art. 4.4 LIIMA). Esta es una exención objetiva y extrafiscal, fundada en el principio de solidaridad. Por ello, a nuestro modo de ver, está plenamente justificada constitucionalmente. Trata de incentivar la producción de fuentes energéticas a través de la transformación de residuos sólidos. La incentivación de este tipo de actividades económicas es plenamente satisfactoria desde la perspectiva del mandato ambiental,

constitucionalmente plasmado, ya que resuelve dos problemas ambientales graves: por un lado, elimina residuos sólidos; y, por el otro, coadyuva a la racionalización de recursos escasos como son las fuentes energéticas. Ahora bien, el fundamento ambiental que justifica el establecimiento de dicho supuesto de exención no se corresponde con el fundamento ambiental alegado por el legislador en la Exposición de Motivos. En ningún caso, el supuesto de exención supone un intento o un esfuerzo por reducir las instalaciones o estructuras que distorsionan la armonía del paisaje.

El quinto, y último, supuesto de exención afecta a "las personas jurídicas que sean titulares de estaciones transformadoras de energía eléctrica cuya tensión del primario no sea superior a 15 kv, así como de redes de distribución en baja tensión siempre y cuando aquéllas no lleven a cabo actividades de producción de electricidad" (art. 4º. 5 LIIMA). La justificación del establecimiento de dicha exención se equipara al tercer supuesto de exención; por ello, nos ratificamos en todo lo afirmado *supra*.

III.4.2.3.4. Los obligados tributarios.

Tendrán la condición de contribuyentes las personas jurídicas titulares de los elementos patrimoniales afectos a la realización de actividades que incidan sobre el medio ambiente (art. 5º.1 LIIMA). El elemento subjetivo del hecho imponible viene representado por la titularidad. Así, la conexión del contribuyente con el elemento objetivo del hecho imponible del IIMA se produce por la titularidad de aquél de dichos elementos patrimoniales. La titularidad de dichos elementos patrimoniales es el criterio que conecta a un determinado sujeto con la obligación de pagar el tributo.

La condición de contribuyente se reserva, exclusivamente, a las personas jurídicas titulares de determinados elementos patrimoniales. Esta diferenciación entre las personas jurídicas y físicas, titulares de elementos patrimoniales afectos a actividades que inciden en el medio, vulnera los principios de generalidad y de igualdad tributaria. ¿Cuál es la justificación de dicha diferenciación? Su fundamento, desde luego, no es ambiental, ya que en ambos casos se altera la armonía del paisaje. Tampoco cabe argumentar razones recaudatorias, ya que independientemente de la condición, jurídica o física, del titular de la actividad se presume que los elementos patrimoniales

no se ven afectados. Por tanto, parece poco o nada justificable esta delimitación de la condición de contribuyente¹⁴⁶⁴, salvo que el legislador tenga en mente de antemano los contribuyentes a los que va destinado dicho tributo.

Esta circunstancia lleva al legislador a vulnerar la congruencia exigida entre todos los elementos esenciales del tributo; en este caso, entre el hecho imponible y el sujeto pasivo. El presupuesto de hecho del IIMA alude a la titularidad por el sujeto pasivo de los elementos patrimoniales afectos a la realización de actividades que incidan en el medio. La coherencia debida entre el hecho imponible y el contribuyente demanda la sujeción al tributo de todas aquellas personas, físicas o jurídicas, que ostenten la titularidad de dichos bienes patrimoniales. Sin embargo, el legislador reduce la calificación de contribuyente a la condición de persona jurídica. Ciertamente, puede ocurrir que los titulares de dichas actividades mercantiles, por sus características, sean todas personas jurídicas, pero esta situación no excluye que en un futuro una persona física pueda ser titular de cualquiera de dichas actividades; y, entonces, se daría la paradoja de que él no estaría sujeto al tributo. Técnicamente, el legislador salva la incongruencia incluyendo al sujeto pasivo, y no sólo al elemento subjetivo del hecho imponible, en el presupuesto de hecho del IIMA. En este sentido, el hecho imponible del tributo no es la titularidad de los elementos patrimoniales..., sino "la titularidad *por el sujeto pasivo,...*, de los elementos patrimoniales..." (art. 2 LIIMA)¹⁴⁶⁵. Al introducir el sujeto pasivo en la configuración jurídica del hecho imponible se salva la incongruencia existente entre ambas, aunque a costa de una articulación técnica dudosa y, sobre todo, la vulneración de los principios de generalidad y de igualdad tributaria, bien en la configuración del presupuesto de hecho, bien en la articulación técnica del sujeto pasivo.

De otra parte, el legislador prohíbe la posibilidad de que el contribuyente pueda repercutir la cuota del impuesto sobre terceras personas (art. 5.2

¹⁴⁶⁴ Para ADAME MARTINEZ estamos ante una "opción arriesgada del legislador, quien persigue gravar nada más que a un determinado grupo de empresas", "El impuesto sobre instalaciones, ob. cit. pág. 450.

¹⁴⁶⁵ La cursiva es nuestra.

LIIMA)¹⁴⁶⁶. Esta configuración jurídica del tributo es acorde con su naturaleza directa (art. 1.1 LIIMA). Esta circunstancia revela la opción del legislador de gravar la capacidad económica en sí misma considerada¹⁴⁶⁷. En este sentido, el IIMA grava la posesión de elementos patrimoniales afectos a determinadas actividades mercantiles, ubicadas en el territorio balear.

El legislador apunta razones ambientales: si son los elementos patrimoniales los que distorsionan la belleza natural de las Islas Baleares, los que deben pagar son los titulares de dichas instalaciones y no los consumidores de los productos fabricados allí¹⁴⁶⁸. No obstante, si bien estamos de acuerdo con dicha explicación, también sería creíble aquella que apunta la intención del legislador de gravar, exclusivamente, a un conjunto de sujetos muy restringido y de alta capacidad económica. De ahí, la articulación técnica del tributo en el sentido de hacer recaer la prestación tributaria sobre determinados contribuyentes. Esta interpretación también es acorde con el artículo 5.2 LIIMA, y cuenta, además, con la constante articulación del tributo en este sentido.

No obstante, esta medida es escasamente eficaz¹⁴⁶⁹, ya que, si bien jurídicamente se impedirá la traslación de la cuota, siempre será factible la traslación económica, y ésta es muy difícil de controlar¹⁴⁷⁰. En este caso, el

¹⁴⁶⁶ En este sentido, *vid.* ADAME MARTINEZ, F.D.: "El impuesto sobre instalaciones...", ob. cit., pág. 451; el autor entiende que es "acertada esta prohibición de repercusión que lo que persigue, en última instancia, es impedir la traslación jurídica de la carga tributaria".

¹⁴⁶⁷ *Ibidem*, pág. 444.

¹⁴⁶⁸ El legislador balear explica en la Exposición de Motivos las razones por las que se adopta esta medida: "A la vista de las finalidades que se pretende alcanzar y de la definición del objeto del tributo, se entiende la descripción de su hecho imponible y la determinación de los sujetos que van a verse afectados por él y que, nunca deberán ser los ciudadanos que, unas veces en forma directa y otras de manera indirecta, tienen que soportar la degradación ambiental producida por el asentamiento de esas instalaciones y estructuras, razón por la que expresamente se prohíbe su traslación jurídica a través del mecanismo de la repercusión". Esta construcción jurídico-tributaria es acorde con el principio de "quien contamina, paga", ya que hace recaer "el peso del gravamen sobre aquellos agentes económicos que, a través de instalaciones y actuaciones determinadas, alteran el equilibrio natural, en tanto que dichas actuaciones sólo a ellos benefician y, en cambio, repercuten en el conjunto del grupo social que se ve en la obligación de soportar sus efectos externos", Exposición de Motivos.

¹⁴⁶⁹ *Vid.* HERRERA MOLINA, P.M. y SERRANO ANTON, F.: "El tributo «ecológico» balear...", ob. cit., pág. 43.

¹⁴⁷⁰ *Cfr.* ADAME MARTINEZ, F.D.: "El impuesto sobre instalaciones...", ob. cit., pág. 451.

efecto es el mismo, aunque se realice de modo encubierto, vía incremento del precio. Esta circunstancia se ve favorecida por el carácter necesario de los productos frutos de dichas actividades sujetas al IIMA.

Finalmente, el artículo 6 LIIMA establece unas reglas de imputación de la titularidad de los elementos patrimoniales. La regla general de atribución de la titularidad de los bienes y derechos se establece en virtud de las normas de titularidad jurídica propias en cada caso y en función de las pruebas aportadas (art. 6º.1 LIIMA). Para completar el alcance de la norma se establece una ficción jurídica; en virtud de la cual la Administración tributaria tendrá derecho a considerar, en los casos en los que no se acredite debidamente la titularidad, "como titular a quien figure como tal en el registro fiscal u otros de carácter público" (art. 6º.2 LIIMA)¹⁴⁷¹. Para culminar estas reglas de atribución, el legislador establece una cláusula de cierre, considerando titulares de los elementos patrimoniales afectos a quienes realicen las actividades que integran el objeto del tributo sirviéndose de las instalaciones y estructuras de personas o entidades con las que mantengan relaciones de vinculación directa o indirecta (art. 6º.3 LIIMA). "A los efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, cualquier participación en el capital social de una entidad se considerará como relación de vinculación directa o indirecta" (art. 9º.3 RIIMA). El fundamento de este último apartado es claramente antifraude. Así se contrarresta la posibilidad de que se alegue la no titularidad de las instalaciones, o bien de la totalidad de la misma¹⁴⁷².

III.4.2.3.5. Los elementos de cuantificación del IIMA.

La articulación técnica del tributo guarda la coherencia exigida entre el presupuesto de hecho y la base imponible, al cuantificar ésta el valor de los elementos patrimoniales que configuran el hecho imponible (art. 7 LIIMA)¹⁴⁷³. No obstante, esta definición de la base imponible se aleja de

¹⁴⁷¹ *Ibidem*.

¹⁴⁷² *Ibidem*, pág. 452.

¹⁴⁷³ Al respecto, ADAME MARTINEZ afirma que "en última instancia lo que se ha pretendido gravar con este impuesto no es otra cosa que el patrimonio de determinadas sociedades, a través de la valoración de los bienes que forman parte de ese patrimonio", *ibidem*, pág. 447.

cualquier preocupación por la preservación del medio. En ningún momento, trata de cuantificar la incidencia de dichos elementos patrimoniales sobre el medio¹⁴⁷⁴.

Esta circunstancia se explica por varias razones. En primer lugar, es muy difícil medir la incidencia de un gaseoducto, por ejemplo, en la alteración del paisaje¹⁴⁷⁵. En segundo lugar, fundamentalmente, el legislador al definir el hecho imponible no grava, como hemos manifestado, la titularidad por el sujeto pasivo de elementos patrimoniales que incidan sobre el medio, sino la realización de determinadas actividades mercantiles definidas en el tributo. La conexión predicada en el presupuesto de hecho del tributo entre los elementos patrimoniales y su incidencia en el medio es simplemente formal. La incidencia en el medio funciona como elemento meramente cualificador de las distintas actividades económicas que se realizan en el territorio insular y que se pretende gravar. No existe una conexión sustantiva entre la actividad mercantil y su incidencia en el medio. Ésta se remite a una alteración del paisaje y, como hemos apuntado, es parcial y vulneradora de principios constitucionales. Por ello, en ningún momento el legislador se plantea cuantificar la incidencia de dichas actividades en el medio. Su única preocupación es gravar la capacidad económica manifestada por la posesión de elementos patrimoniales ubicados en las Islas Baleares por parte de dichas actividades mercantiles.

Esta postura parece confirmarse al analizar la determinación de la base imponible (art. 8 LIIMA). El valor de los elementos patrimoniales se determinará de modo objetivo: "capitalizando al tipo del 40 por cien el promedio de los ingresos brutos de explotación procedentes de la facturación del sujeto pasivo, en el territorio de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares, durante los tres ejercicios anteriores al devengo" (art. 8^o.1 LIIMA)¹⁴⁷⁶. Lo cual confirma el hecho imponible apuntado *supra*: la posesión

¹⁴⁷⁴ Vid. HERRERA MOLINA, P.M., y SERRANO ANTON, F.: "La protección fiscal ...", ob. cit., pág. 53; *Idem*: "El tributo «ecológico» balear...", ob. cit., pág. 42.

¹⁴⁷⁵ Vid. ADAME MARTINEZ, F.D.: "El impuesto sobre instalaciones...", ob. cit., págs. 452-453.

¹⁴⁷⁶ *Ibidem*, pág. 454; HERRERA MOLINA, P.M., y SERRANO ANTON, F.: "El tributo «ecológico» balear...", ob. cit., pág. 42. La propia LIIMA instaura una desconexión entre el hecho imponible y la determinación de la base imponible al elegir "un medio tan rudimentariamente objetivo de valoración, tan remotamente vinculado con el elemento objetivo

de elementos patrimoniales afectos a la realización de determinadas actividades mercantiles. El legislador se propone el gravamen del patrimonio de dichas actividades mercantiles. Y lo hace en función de la capacidad económica manifestada por dichas actividades, aunque ésta se limita al 40 por ciento del promedio de ingresos brutos de explotación obtenidos por la actividad en los últimos tres ejercicios¹⁴⁷⁷. Estos hechos confirman su finalidad recaudatoria.

Ahora bien, el legislador configura la base imponible partiendo de los ingresos brutos y no de los netos. Esta fórmula no se ajusta con plenitud a las exigencias del principio de capacidad económica. Este criterio es injustificado y denota el fin recaudatorio que el legislador se propone con el establecimiento del mismo. Al objeto de determinar el ingreso bruto obtenido por la explotación la Ley prevé las partidas que no deberán ser computadas para la determinación del promedio de ingresos brutos de la explotación (art. 8º.2 LIIMA)¹⁴⁷⁸. El objetivo del legislador es conocer el verdadero rendimiento de la explotación.

El tipo de gravamen es una alícuota del 1 por cien (art. 9º LIIMA). Éste es proporcional y se aplica sobre la base imponible expresada en dinero. La cuota resultante refleja la participación de la Comunidad autónoma en la capacidad económica manifestada por el contribuyente en la realización de dicha actividad. En ningún caso, el IIMA se dirige a compensar los costes ambientales que presumiblemente la realización de dichas actividades

del hecho imponible...", BAENA AGUILAR, A.: "Protección impositiva del medio natural", ob. cit., pág. 17.

¹⁴⁷⁷ Este modelo de determinación de la base imponible es contrario a las directrices exigidas por el principio de capacidad económica, HERRERA MOLINA, P.M., y SERRANO ANTON, F.: *ibidem*, pág. 47.

¹⁴⁷⁸ Artículo 8º. 2 LIIMA: "A los efectos de la determinación del promedio de los ingresos brutos de explotación a que se refiere el número anterior del presente artículo, no será objeto de cómputo los siguientes conceptos: a) Las subvenciones de explotación o de capital, tanto públicas como privadas, percibidas por los sujetos pasivos. b) Las cantidades que los sujetos pasivos puedan recibir en concepto de donación, herencia, o por cualquier otro título lucrativo. c) Las indemnizaciones recibidas de terceros por daños y perjuicios. d) Los dividendos, intereses y cualquiera otros productos financieros obtenidos por el sujeto pasivo. e) Las cantidades percibidas por el sujeto pasivo como consecuencia de la cesión a terceros de elementos patrimoniales de su titularidad. f) El mayor valor de sus activos que sea consecuencia de las regularizaciones efectuadas en sus balances por los sujetos pasivos, siempre que dichas regularizaciones hayan sido autorizadas mediante Ley. g) Las cantidades percibidas por el sujeto pasivo como consecuencia de la enajenación de bienes o derechos que formen parte de su patrimonio".

ocasionan. La cuota tan sólo es reflejo de la capacidad económica manifestada por la posesión de elementos patrimoniales en el marco de desarrollo de dicha actividad mercantil, y, en ningún caso, se relaciona con los costes ambientales que, presumiblemente, aquéllas ocasionan alterando el paisaje.

III.4.2.4. Naturaleza jurídica del IIMA.

El tributo se configura como un impuesto directo (prohíbe la traslación jurídica de la cuota) y personal (el presupuesto objetivo del IIMA sólo puede concebirse por referencia a una determinada persona, en este caso jurídica). En este sentido, la determinación de la base imponible se hace por referencia a "los ingresos brutos de explotación procedentes de la facturación del sujeto pasivo, en el territorio de la Comunidad..." (art. 8.1 LIIMA).

El IIMA es un tributo propio de la Hacienda pública de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares. Las CCAA pueden establecer tributos propios, de acuerdo con la Constitución y las leyes (arts. 133.2 y 157.1 b) CE). Por ello, el poder financiero de la Comunidad Autónoma se sujeta a la LOFCA y a sus respectivos Estatutos. Así, el artículo 148.1.9 CE, junto con el art. 11.5 del Estatuto Balear reconocen la competencia en materia de medio ambiente. Por su parte, el artículo 57.1 del Estatuto Balear recoge que "La Comunidad Autónoma podrá establecer y exigir sus tributos propios, de acuerdo con la Constitución y las Leyes, sin que éstos puedan recaer sobre hechos imposables gravados por el Estado". Este último inciso reproduce el artículo 6.2 de la LOFCA.

Realmente, el IIMA no vulnera este límite, ya que su hecho imponible (titularidad de elementos patrimoniales por parte de personas jurídicas afectos a actividades que inciden en el medio ambiente) no recae sobre otros hechos imposables gravados por el Estado. Igualmente, el poder financiero de las Comunidades Autónomas se encuentra limitado por el artículo 6.3 de la LOFCA, de acuerdo con el cual éstas "podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones Locales, en los supuestos en que dicha legislación lo prevea y en los términos que la misma contemple". Antes de proceder al examen del cumplimiento por parte del IIMA de dicho precepto, es necesario llevar a cabo la interpretación del término «materias», contemplado en el artículo 6.3

LOFCA. Una primera interpretación aproximativa nos lleva a definir dicho término como materia imponible, según el tenor literal del propio artículo, ya que si el legislador hubiera pretendido referirse a la expresión «hechos imponibles» lo hubiera realizado expresamente, como sucede en el apartado anterior. No obstante, una interpretación de este tenor agotaría la posibilidad de las ccaa de establecer tributos sin que existiera una habilitación legal por parte de la legislación de Régimen Local, ya que es difícil imaginar fuentes de riqueza, rentas o cualquier otro elemento de la actividad económica no gravado por los impuestos, tasas y contribuciones especiales de las Corporaciones Locales. Por ello, nos decidimos por la identificación del término «materias» en el sentido de hechos imponibles.

Desde esta perspectiva es desde la que hay que plantearse si el IIMA se ajusta a las exigencias del artículo 6.3 LOFCA. En este sentido, el hecho imponible del IIMA (titularidad de elementos patrimoniales por parte de personas jurídicas afectos a actividades que inciden en el medio ambiente) no recae sobre hechos imponibles contemplados en la legislación de Régimen Local a favor de las Corporaciones Locales.

Ahora bien, ello no significa que el IIMA sea un impuesto constitucional. En primer lugar, la configuración jurídica del hecho imponible del IIMA vulnera los principios de generalidad y de igualdad, ya que la fundamentación ambiental que lo cualifica no es cierta. En segundo lugar, la condición de contribuyente se reserva, exclusivamente, a las personas jurídicas titulares de dichos elementos patrimoniales. Esta discriminación entre las personas jurídicas y físicas, titulares de elementos patrimoniales afectos a actividades que inciden en el medio carece de justificación objetiva y razonable, ya que considera no sujetos a las personas físicas titulares de elementos patrimoniales afectos a actividades que inciden en el medio. Por ello, esta construcción jurídica vulnera los principios de generalidad y de igualdad. Todo ello, nos lleva a entender que este tributo es contrario a las exigencias de justicia proclamadas en el artículo 31.1 CE.

A la luz del examen realizado, estamos en disposición de afirmar que existe una contradicción entre el fundamento ambiental del tributo apuntado por el legislador en la Exposición de Motivos: compensación de costes ambientales ocasionados por determinadas actividades mercantiles, y la articulación técnica del tributo. Ésta prescinde de la idea de preservación del

medio¹⁴⁷⁹. De la configuración jurídica del IIMA se deduce que éste grava la posesión de elementos patrimoniales afectos a la realización de determinadas actividades económicas, caracterizadas por su pertenencia a sectores económicos muy significados (energía eléctrica, carburantes y combustibles y comunicaciones) y por su importante dimensión económica.

El IIMA se articula en virtud del principio de capacidad económica y tiene una finalidad, exclusivamente, recaudatoria¹⁴⁸⁰. Esta finalidad recaudatoria la lleva a cabo gravando manifestaciones de capacidad económica, como son los elementos patrimoniales afectos al desarrollo de determinadas actividades mercantiles. ¿Esta descripción del hecho imponible significa que el IIMA incurre en doble imposición material?¹⁴⁸¹. A nuestro entender, no necesariamente, ya que pueden existir razones, amparadas constitucionalmente, que demanden una configuración jurídica de este tenor. Aunque, el legislador no las esgrime. Tan sólo fundamenta dicha configuración jurídica con base en el mandato ambiental. Y ésta ya hemos demostrado que no se atiene a la realidad. Por ello, el tributo deviene

¹⁴⁷⁹ Ya hemos afirmado a lo largo del análisis de la estructura jurídica del tributo que el fundamento ambiental no se tiene en cuenta. En este sentido, ADAME MARTINEZ dice que, una vez expuesto el objeto de tributo, el cual conecta los elementos patrimoniales con la incidencia en el medio ambiente, en el resto del articulado "no hay ningún tipo de referencia a la contaminación o al establecimiento de medidas correctoras para la preservación del medio ambiente", "El impuesto sobre instalaciones...", ob. cit., pág. 448.

¹⁴⁸⁰ Vid. CARBAJO VASCO, D.: "La imposición ecológica en España...", ob. cit., pág. 13; BAENA AGUILAR, A.: "Protección impositiva...", ob. cit., pág. 17; ALONSO GONZALEZ, L.M.: *Los impuestos autonómicos...*, ob. cit. pág. 91. En contra, ADAME MARTINEZ, éste sostiene que el impuesto tiene una naturaleza mixta, fiscal y extrafiscal: en primer lugar, afirma que el IIMA, por una parte, se dirige a preservar el medio, desincentivando actuaciones contaminantes; y, por la otra, a la protección del turismo; en segundo lugar, del análisis del tipo de gravamen descarta la finalidad recaudatoria por su escasa dimensión -1 por 100-, "El impuesto sobre instalaciones...", ob. cit., págs. 446-447.

¹⁴⁸¹ En este sentido, ADAME MARTINEZ dice que "el IIMA se presenta como un impuesto sobre el patrimonio" de determinadas sociedades, *ibidem*, pág. 463. Asimismo, ROSEMBUJ, T.: *Los tributos y la protección...*, ob. cit., pág. 228. CARBAJO VASCO dice que el IIMA es "un auténtico impuesto sobre los ingresos brutos de ciertas entidades (generalmente grandes empresas) que realizan operaciones en las Islas Baleares", de ahí su dudosa constitucionalidad... *ibidem*, pág. 13. Para HERRERA MOLINA y SERRANO ANTON "el objeto imponible del impuesto balear (su "hecho imponible" en sentido amplio) está constituido por la facturación procedente de la entrega de bienes y prestaciones de servicios que realizan ciertos empresarios". Esta afirmación lleva a los autores a sostener que "el impuesto insular recae sobre el hecho imponible del IVA", "El tributo «ecológico» balear...", ob. cit., pág. 46. Finalmente, BAENA AGUILAR afirma que el IIMA se aproxima a la naturaleza de un impuesto sobre las rentas obtenidas por determinadas personas jurídicas, "Protección impositiva...", ob. cit., pág. 17.

inconstitucional en virtud de dicha construcción jurídica. Plantearse su inconstitucionalidad con base en la doble imposición material, además de complejo, es intentar que llueva sobre mojado.

III.5. LA PROTECCION AMBIENTAL EN EL AMBITO LOCAL.

III.5.1. Introducción.

La vida humana genera una serie de problemas ambientales, intrínsecos a su propia naturaleza. Se concretan en la producción de residuos sólidos¹⁴⁸² y líquidos. Al mismo tiempo, el hombre desarrolla actividades industriales y comerciales. Éstas, igualmente, ocasionan residuos sólidos y líquidos. De otra parte, la civilización actual tiene una de sus más claras manifestaciones en la formación de concentraciones humanas en grandes urbes. En ellas, el ser humano desarrolla su existencia. Estas circunstancias provocan problemas ambientales específicos en el seno de los municipios, que, hoy día, adquieren una dimensión preocupante. "Nadie duda ya que las economías domesticas, sobre todo en las grandes ciudades, generan problemas de contaminación cada vez más graves"¹⁴⁸³. Estos problemas ambientales exigen la intervención por parte de la Administración pública, en este caso local¹⁴⁸⁴. La

¹⁴⁸² En relación con los residuos sólidos, es especialmente significativa la Exposición de Motivos de la Ley 42/75, de Recogida y tratamiento de los desechos y residuos sólidos urbanos, en la que se pone de manifiesto la importancia y actualidad del problema: "La elevada capacidad de consumo que caracteriza a una sociedad en pleno desarrollo económico, como es la española, lleva aneja la aparición de grandes y nuevos problemas que el legislador no puede dejar de prevenir y corregir. Entre ellos, se ha revelado como uno de los más acuciantes el planteado por el espectacular incremento de los residuos en los núcleos urbanos. Baste decir, a este respecto, que en lo que va de siglo el volumen total de residuos domésticos ha aumentado en un ochocientos por ciento, de forma que este problema ha pasado a primera línea entre los que tienen planteados los Organismos municipales de nuestras grandes urbes.

No menores son los problemas que se originan en los pequeños núcleos de población, en donde la organización de un sistema eficiente de recogida y eliminación representa una carga económica que, en múltiples ocasiones, el erario municipal no puede soportar". Asimismo, MARTIN MATEO,R.: *Tratado...* Vol. I, pág. 510.

¹⁴⁸³ FERNANDEZ JUNQUERA,M.: "¿Un impuesto municipal...", ob. cit., pág. 1260.

¹⁴⁸⁴ La Exposición de Motivos de la Ley 42/75 advierte sobre las consecuencias de una desregularización del servicio de recogida y tratamiento de residuos sólidos urbanos, así pone de manifiesto como el "abandono individual e incontrolado de los residuos" ha provocado "una notable degradación del medio natural, así como de las aguas subterráneas y otros recursos del

protección del medio en el ámbito local se ha venido desarrollando en el marco de ciertos servicios que tradicionalmente se han prestado por los Ayuntamientos. Éstos se caracterizan por su relación de proximidad con los ciudadanos¹⁴⁸⁵, y su visión directa de los problemas que tienen una especial incidencia en el medio local. La intervención local se articula, fundamentalmente, a través de la prestación de los servicios de recogida, evacuación y tratamiento de los residuos sólidos y líquidos.

El Municipio presta estos servicios por razones de salud pública y protección del medio y no meramente por razones de belleza o estética urbana. En estos casos, la necesidad de mantener unas adecuadas condiciones sanitarias y ambientales impone a la Administración dicha intervención, la cual ocasiona unos costes¹⁴⁸⁶, de los cuales se resarce mediante la recaudación de tributos¹⁴⁸⁷: tasa por recogida y tratamiento de residuos sólidos urbanos y la tasa de alcantarillado.

Por tanto, en el ámbito municipal, se relaciona la protección del ambiente con la articulación de instrumentos tributarios. En este sentido, MARTIN MATEO dice que "Tradicionalmente se han venido utilizando para

subsuelo, habiéndose llegado en ocasiones a situaciones de contaminación irreversibles, con el consiguiente perjuicio que ello supone para la economía nacional y el interés de la comunidad".

¹⁴⁸⁵ En este sentido refiere VAZQUEZ DE LA PRADA que "Los Ayuntamientos, tanto a nivel nacional como europeo, pueden hacer mucho y contribuir de manera decisiva al éxito en esa que hemos denominado «cruzada ambientalista», a ser estas Corporaciones las más próximas y conectadas con las realidades que todos sus ciudadanos viven diariamente -y sufren con la misma intensidad-. Normalmente, sus actuaciones tienen mayor incidencia que las de ámbito más global y general, aunque sólo sea por su relación inmediata con un determinado territorio en el que pueden reflejarse mejor que en ninguna otra parte, tanto los éxitos como los fracasos", "Medio Ambiente: análisis comparativo de la normativa comunitaria y española, con especial referencia a la actuación de las Corporaciones locales", *REALA*, núm. 248/1990, pág. 787.

¹⁴⁸⁶ La Ley 42/75 pone de manifiesto "los elevados costes exigidos por los modernos sistemas de recogida y tratamiento" de residuos sólidos (Exposición de Motivos). Igualmente, los autores OCHOA TRPAT, M^a.L.; PERULLES MORENO, J.M. y SOPENA GIL, J. manifiestan esta circunstancia, en referencia a la tasa por recogida de residuos sólidos urbanos: "Esta Tasa pretende someter a tributación un servicio de recogida de basuras y otros desperdicios ya que ésta es una materia -...- que está entroncada con la salubridad y sanidad pública del municipio. En cuanto se presta el servicio, es lógico que esta actividad municipal suponga la percepción de una tasa", *Todo sobre tributos y precios públicos municipales*, Praxis, Madrid, 1991, pág. 97.

¹⁴⁸⁷ "En el ámbito local, las tasas han tenido, desde siempre, gran trascendencia, constituyendo en la actualidad una importantísima fuente de recursos para las Haciendas Locales", RUBIO DE URQUIA, J.I. y ARNAL DE SURIA, S.: *Ley de las Haciendas Locales*, Madrid, 1989, pág. 131.

estos fines los mecanismos fiscales a disposición de los municipios dando lugar primero, ya en el siglo pasado, a las tasas por alcantarillado, más tarde a las de recogida domiciliaria de basuras y después a los tributos que tienen por objeto financiar el tratamiento de residuos urbanos sólidos y líquidos"¹⁴⁸⁸.

Esto nos remite al análisis de la tasa por recogida domiciliaria de residuos sólidos, así como al estudio de la tasa por alcantarillado como figuras más representativas de la intervención fiscal en el ámbito local, dirigidas a la preservación del medio. Este estudio no agota las posibilidades tributarias de intervención en el medio, ya que los Entes Locales cuentan con otras posibilidades tributarias para intervenir en él, como las contribuciones especiales que se pueden establecer en los casos de construcción de redes de alcantarillado¹⁴⁸⁹, etc...No obstante, nos limitaremos al examen de aquellas figuras tributarias más significativas en relación con el tema.

El objeto de este apartado, por tanto, se bifurca en dos direcciones: por una parte, el examen de la tasa por recogida domiciliaria de residuos sólidos; y, por la otra, el estudio de la tasa por alcantarillado.

III.5.2. La tasa por recogida y tratamiento de residuos sólidos urbanos.

III.5.2.1. Régimen jurídico.

La determinación del régimen jurídico de la tasa por recogida y tratamiento de residuos sólidos urbanos exige abordar el tema desde una triple perspectiva: competencial, material y financiera.

¹⁴⁸⁸ En *Tratado...* Vol. I, ob. cit., pág. 240.

¹⁴⁸⁹ El artículo 22 LRHL es significativo en este caso al prever la posibilidad de compatibilizar la exacción de tasas por la prestación de servicios con la exacción de contribuciones especiales por el establecimiento o ampliación de los mismos. Además de las contribuciones especiales es normal el establecimiento en los Ayuntamientos de importancia de una "tasa por la utilización de vertederos municipales y otros servicios especiales del área de saneamiento y medio ambiente", cuyo hecho imponible se centra en la prestación de servicios de recogida de residuos sólidos urbanos pero con una determinada cualificación, ya sea en atención a su peligrosidad -residuos especiales de hospitales, laboratorios-, ya por su volumen excesivo como son el caso de la retirada de los residuos provocados por la obras o grandes superficies comerciales. Praxis, pág. 132.

En primer lugar, debemos determinar qué Administración Pública es la competente para prestar el servicio de recogida y tratamiento de residuos sólidos urbanos. La Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local (en adelante LRBRL) nos dice que:

"Para la efectividad de la autonomía garantizada constitucionalmente a las Entidades locales, la legislación del Estado y la de las Comunidades Autónomas, reguladora de los distintos sectores de acción pública, según la distribución constitucional de competencias, deberá asegurar a los Municipios, las Provincias y las islas su derecho a intervenir en cuantos asuntos afecten directamente al círculo de sus intereses, atribuyéndoles las competencias que proceda en atención a las características de la actividad pública de que se trate y a la capacidad de gestión de la Entidad local, de conformidad con los principios de descentralización y de máxima proximidad de la gestión administrativa a los ciudadanos" (art. 2.2 LRBRL).

Este artículo tiene su fundamento en el artículo 149.1.18 CE, el cual otorga al Estado la competencia para el establecimiento de las bases del régimen jurídico de las Administraciones públicas, entre las que se encuentran los Entes Locales¹⁴⁹⁰. En virtud de esto, el artículo 25.2 LRBRL establece que "El Municipio ejercerá, en todo caso, competencias en los términos de la legislación del Estado y de las Comunidades Autónomas en las siguientes materias:... f) Protección del medio ambiente.... h) Protección de la salubridad pública...l) servicios de limpiezas viaria, de recogida y tratamiento de residuos". Y el artículo 26.1 LRBRL afirma que "Los Municipios por sí solos o asociados deberán prestar, en todo caso, los servicios siguientes: a) En todos los Municipios:... recogida de residuos, limpieza viaria,... b) En los Municipios con población superior a 5.000 habitantes, además:... tratamiento de residuos...". En fin, las Corporaciones locales son las competentes para prestar el servicio de recogida y tratamiento de residuos sólidos urbanos.

En este mismo campo, la Ley Orgánica 3/1986, de 14 de abril, de Medidas Especiales en Materia de Salud Pública afirma en su artículo 42.3: "...los Ayuntamientos,..., tendrán las siguientes responsabilidades mínimas en relación con el obligado cumplimiento de las normas y planes sanitarios: a) Control sanitario del medio ambiente:... residuos urbanos e industriales".

En segundo lugar, desde una perspectiva material, debemos concretar la normativa reguladora del servicio de recogida y tratamiento de residuos

¹⁴⁹⁰ Esto ha sido sancionado por la Sentencia del Tribunal Constitucional 214/1989, (F.J. 1º). Sobre el tema *vid.* DOMPER FERRANDO, J.: "Las competencias de las Entidades locales en materia de medio ambiente", *REALA*, núm. 252/1991, pág. 821 y ss.

sólidos urbanos. La regulación jurídica se lleva a cabo en la Ley 42/75, de 19 de noviembre, de Recogida y tratamiento de los desechos y residuos sólidos urbanos¹⁴⁹¹ (en adelante LB). La integración de España en las Comunidades Europeas exige la adaptación de la normativa comunitaria al ordenamiento interno. En el seno comunitario, la regulación normativa recae en la directiva 75/442/CEE del Consejo, parcialmente modificada por la directiva 91/156/cee del Consejo, de 18 de marzo 1991 relativa a los residuos, así como la directiva 91/271/CEE del Consejo, de 21 de mayo de 1991. Esta circunstancia provoca la promulgación del Real Decreto Legislativo núm. 1163/86, de 13 de junio¹⁴⁹², que viene a modificar la Ley 42/1975, introduciendo "aquellas modificaciones que se han juzgado necesarias para adoptar la Directiva comunitaria y manteniendo en lo demás el texto actualmente vigente, que responde de forma sustancial a los criterios generales de la Directiva, tanto en relación con las distintas fases de la gestión, como con los objetivos de fomento de la reutilización, de la recuperación de los residuos y de la necesidad de una eficaz política de prevención"¹⁴⁹³. Para MARTIN MATEO, la legislación básica en esta materia la constituye el Reglamento de Actividades Molestas, Nocivas, Insalubres y Peligrosas de 1961¹⁴⁹⁴.

En tercer lugar, en materia financiera la normativa aplicable viene determinada por la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales¹⁴⁹⁵ (en adelante LRHL). Ésta en su artículo 58 señala que "Los Ayuntamientos podrán establecer y exigir tasas por prestación de servicios o realización de actividades de la competencia municipal, según las normas contenidas en la Sección 3.ª del Título I de la presente Ley". Este artículo supone una habilitación genérica a las Corporaciones locales para el establecimiento de tasas¹⁴⁹⁶. Ésta se plantea como una facultad discrecional de dichos Entes¹⁴⁹⁷.

1491 B.O.E. núm. 280, de 21 de noviembre de 1975.

1492 B.O.E. núm. 149, de 23 de junio de 1986.

1493 Exposición de Motivos Real Decreto Legislativo núm. 1163/86.

1494 *Tratado...*, Vol. II, pág. 540.

1495 B.O.E. de 30 de diciembre de 1988.

1496 Como reconoce PEREZ ROYO "la habilitación para establecer la tasa en cada caso se entiende contenida en la atribución de competencia relativa al correspondiente servicio o

De otra parte, la propia LRHL establece en los artículos 20 a 27 el régimen jurídico de las tasas como tributos locales. El artículo 9.2 LTPP afirma que "La presente Ley se aplicará supletoriamente respecto de la legislación que regula las tasas de las Comunidades Autónomas y las Haciendas Locales". En el caso de que un Ayuntamiento decida establecer una tasa por prestación del servicio de recogida y tratamiento de residuos sólidos urbanos, deberá, por una parte, valerse del régimen jurídico de carácter general establecido por la LRHL y, por la otra, concretar esta disposición legislativa mediante disposiciones reglamentarias, más concretamente a través de ordenanzas fiscales.

III.5.2.2. El servicio de recogida y tratamiento de residuos sólidos urbanos.

III.5.2.2.1 Objeto.

La generación masiva de residuos sólidos y su capacidad de degradar el medio exige la articulación de un servicio de recogida y tratamiento de residuos sólidos urbanos. A esta necesidad responde el establecimiento del régimen jurídico antes descrito. Utilizaremos este apartado para describir el contenido y características de este servicio.

El objeto de las distintas disposiciones normativas es "la ordenación y vigilancia de la recogida y tratamiento de los desechos y residuos sólidos urbanos, en orden a la protección del medio ambiente y al aprovechamiento de los mismos mediante la adecuada recuperación de los recursos en ellos contenidos" (art. 1 LB). De su objeto se derivan algunas cuestiones. A saber. La diferencia entre el servicio de recogida y el servicio de tratamiento. La distinción entre desecho y residuo. La finalidad de su existencia.

Se diferencian claramente dos actividades: por una parte, el servicio de recogida, y, por la otra, el servicio de tratamiento. El primero implica la retirada de los residuos de las casas y su transporte hacia el lugar de destino

actividad" (*Derecho Financiero y Tributario*, ob. cit., Tercera Ed. pág. 109), lo que provoca una aplicación flexible del principio de legalidad en el ámbito local.

¹⁴⁹⁷ Vid. CALVO ORTEGA,R.: "Principios tributarios y Reforma de la Hacienda Municipal", en *La Reforma de las Haciendas Locales*, Tomo I, Lex Nova, Valladolid, 1991, pág. 55.

fuera del casco urbano, siguiendo la normativa del Reglamento de Actividades Molestas, Insalubres, Nocivas o Peligrosas (art. 7.2 LB). Normativamente se define como la "operación consistente en recoger, clasificar y/o agrupar residuos para su transporte" -Directiva 75/442/CEE del Consejo¹⁴⁹⁸-. El segundo se define legalmente como el "conjunto de operaciones encaminadas a la eliminación de los desechos y residuos o al aprovechamiento de los recursos contenidos en ellos" (art. 1.2 LB). Aunque hallamos diferenciado entre recogida y tratamiento de residuos sólidos, ambas actividades se conectan en orden a la preservación del medio, ya que, por una parte, el tratamiento implica la recogida previa, y, por la otra, la recogida no tendría sentido si no se dirigirá a su tratamiento. De nada sirve resolver un problema, creando otro.

Tanto en la denominación de la disposición legislativa, como en el objeto de la misma se diferencia entre desecho y residuo sólido urbano. Si bien, a primera vista parece factible establecer una diferenciación entre ambos, en orden a su aprovechamiento, entendemos que dicha capacidad puede ser hoy día predicable de ambos. De otra parte, en las disposiciones normativas tampoco se advierten diferencias entre ambos. Por tanto, nosotros tampoco haremos diferenciación.

Las dos finalidades expuestas en la descripción del objeto de la Ley se pueden resumir en una: la preservación del medio. No obstante, la actividad de aprovechamiento constituye, independientemente de sus repercusiones económicas, una de las actividades más positivas de cara a la protección del medio.

III.5.2.2.2. *Ámbito de aplicación.*

El ámbito de aplicación del servicio de recogida y tratamiento de residuos sólidos urbanos se puede analizar desde dos perspectivas: por una parte, desde el punto de vista de los materiales objeto del servicio, alude al concepto de residuo sólido urbano; por la otra, desde el punto de vista de las variedades de servicios prestados, alude a la gestión de residuos.

¹⁴⁹⁸ Tal como ha sido modificada por la Directiva 91/156/CEE del Consejo, de 18 de marzo 1991.

El concepto de residuos se define desde distintas perspectivas. Así, desde una perspectiva física se "consideran como residuos sólidos aquellas materias que no son capaces de ser arrastradas por un fluido libre, sea éste una corriente de aire o una corriente líquida"¹⁴⁹⁹. Desde una perspectiva económica "son residuos aquellos subproductos que por carecer de valor para la persona que los genera son abandonados o desechados por ésta"¹⁵⁰⁰. Desde una perspectiva legal, se define residuo como "Cualquier sustancia u objeto del cual se desprenda su poseedor o tenga la intención de desprenderse en virtud de las disposiciones en vigor" (art. 1.2 LB). En los mismo términos se pronuncia la Directiva 75/443/CEE (art. 1), aunque añade que las sustancias u objetos que se califiquen como residuos deben aparecer recogidas en el Anexo I de dicha disposición. Tampoco es ajena a esta fórmula la disposición normativa nacional que, pese a la formulación del concepto de residuo sin mención alguna a las sustancias y materiales que dan lugar a él, recoge, en el artículo 2 LB, el conjunto de actividades de las que se derivan residuos sólidos urbanos¹⁵⁰¹. Así la ley señala que:

"Quedan dentro del ámbito de aplicación de esta Ley los desechos y residuos sólidos producidos como consecuencia de las siguientes actividades y situaciones: a) Domiciliarias. b) Comerciales y de servicios. c) Sanitarias en hospitales, clínicas y ambulatorios. d) Limpieza viaria, zonas verdes y recreativas. e) Abonado de animales muertos, muebles, enseres y vehículos. f) Industriales, agrícolas, de construcción y obras menores de reparación domiciliaria... g) En general, todos aquellos residuos cuya recogida, transporte y almacenamiento o eliminación corresponda a los Ayuntamientos de acuerdo con lo establecido expresamente en la Ley de Régimen Local (R 1956, 74 y 101 y Apéndice 1951-66, 272)¹⁵⁰² y demás disposiciones vigentes" (art. 2º.1 LB).

De esta forma, la calificación de residuo sólido urbano no sólo deriva de su definición sustantiva¹⁵⁰³, referente a la propia naturaleza del producto, sino también de su definición formal, relativa a la procedencia del mismo.

1499 CHANLET, *La protección del medio ambiente*, IEAL, Madrid, 1976, pág. 304.

1500 MARTIN MATEO,R.; *Tratado...*, ob.. cit., pág. 510. De este autor hemos tomado la anterior nota, así como consideramos de interés recomendar lo escrito por el mismo autor en relación con "Los Residuos Sólidos Urbanos" (Capítulo XXI de la obra anteriormente citada).

1501 El mismo razonamiento utiliza MARTIN MATEO,R.: *ibidem*, pág. 542-543.

1502 En la actualidad Ley Reguladora de las Bases de Régimen Local de 1985.

1503 Desde esta perspectiva se diferencia entre residuos sólidos urbanos y residuos tóxicos y peligrosos.

El legislador opta por una definición amplia del concepto de residuo sólido urbano (art. 2.1 LB), para posteriormente proceder a su delimitación negativa en los apartados 3 y 4. De este modo, se dice que "Quedan asimismo excluidos del ámbito de la presente Ley los desechos y residuos de las actividades agrícolas y ganaderas en su fase de explotación, cuando se produzcan o depositen en el suelo calificado como no urbanizable..." (art. 2.3 LB) , y en el apartado 4 hace referencia a la existencia de materias especialmente reguladas, ya sea por su peligrosidad, ya sea por su particular naturaleza, que aconsejan una regulación específica. Este es el caso de los desechos radiactivos, productos tóxicos, contaminantes o peligrosos, aguas residuales (art. 2º.4 LB).

El servicio de recogida y tratamiento de los residuos sólidos urbanos engloba también la gestión de residuos. Ésta aparece legalmente definida como El "conjunto de actividades encaminadas a dar a los mismos el destino más adecuado y de acuerdo con sus características, para la protección de la salud humana, los recursos naturales y el medio ambiente" (art. 1.2 LB). Engloba todas las actividades susceptibles de resolver el problema ambiental que genera la producción de residuos sólidos urbanos. Éstos como describe el artículo citado son tres: un problema de higiene, debido a la descomposición de los residuos; un problema de agotamiento de los recursos naturales, que exige el reciclaje de los residuos; y, finalmente, un problema de protección del medio, que, aunque genérico, puede referirse a la degradación del medio que se produce como consecuencia de la abundancia de residuos abandonados en la naturaleza.

Los servicios comprendidos son varios. Una primera diferenciación, a la que ya hemos aludido, es la que distingue entre el servicio de recogida y el servicio de tratamiento. Una vez delimitada ésta, debemos profundizar en el conjunto de actividades que se engloban dentro del servicio de tratamiento. Éstos se derivan de su propio concepto -"conjunto de operaciones encaminadas a la eliminación de los desechos y residuos o al aprovechamiento de los recursos contenidos en ellos" (art. 1.2 LB), y de las posibilidades ambientales y económicas que se derivan de los residuos. Las actividades en las que se concretan el tratamiento son las de eliminación y las de aprovechamiento. La primera implica, como se deduce de su propio nombre, la supresión del problema ambiental que crea la existencia de residuos sólidos urbanos. El procedimiento es variado: almacenamiento,

vertido controlado, incineración (art. 1.2 LB)¹⁵⁰⁴, pero caracterizado negativamente por la ausencia de aprovechamiento positivo de dicha actividad, excluida la ventaja ambiental que se deriva de la misma¹⁵⁰⁵. La segunda supone "Todo proceso industrial cuyo objeto sea la recuperación o transformación de los recursos contenidos en los residuos" (art. 1.2 LB)¹⁵⁰⁶. Esta actividad se presenta como la panacea dentro de este ámbito, ya que cumple con los tres fines del establecimiento del servicio: preservación de la salud, preservación del medio y aprovechamiento de los recursos intrínsecos a los residuos sólidos.

III.5.2.2.3. Los órganos encargados de gestionar el servicio.

La lb prevé una obligación genérica para los Ayuntamientos, dirigida "a hacerse cargo de todos los residuos sólidos urbanos que se produzcan en el territorio de su jurisdicción" (art. 3.3 LB). Ésta se basa en la obligación de los poderes públicos de velar por la utilización racional de los poderes públicos (art. 45.2 CE). Este mandato constitucional exige la intervención pública, en este caso de la Administración Local, encaminada a defender el medio. Esta actividad se concreta en la recogida y tratamiento de los residuos sólidos urbanos.

Igualmente, se contempla la posibilidad de que los propios productores o poseedores de residuos puedan llevar a cabo su propio servicio de recogida y tratamiento de los residuos, siempre que lo permita la propia Administración (art. 4.2 LB). Dichos depósitos o vertederos deberán ajustarse a la normativa vigente y su proyecto deberá controlarlo y autorizarlo el propio Ayuntamiento. Esta fórmula de gestión supone la implicación de los ciudadanos en la resolución del problema generado por la producción de

¹⁵⁰⁴ En la actual Directiva 75/442/CEE se contiene un conjunto de actividades dirigidas a la eliminación: Anexo II A.

¹⁵⁰⁵ Afirma la LB que la "eliminación de los residuos sólidos urbanos deberá llevarse a cabo evitando toda influencia perjudicial para el suelo, vegetación y fauna, de la degradación del paisaje, las contaminaciones del aire y de las aguas y, en general, todo lo que pueda atentar contra el ser humano o el medio ambiente que lo rodea" -art. 3.1. LB-.

¹⁵⁰⁶ La actual Directiva 75/442/CEE recoge un conjunto de actividades denominadas de valorización: Anexo II B.

residuos sólidos, pero no oscurece la importancia y significación principal del servicio público de recogida y tratamiento de residuos y desechos sólidos urbanos.

En lo relativo al aprovechamiento de los residuos sólidos la LB no menciona la intervención pública, tan sólo habla de la posibilidad de hacerlo que tienen los propietarios de desechos y residuos, o bien de ceder su derecho a terceras personas (art. 7.1 LB). No obstante, la responsabilidad pública en este tema es evidente.

III.5.2.2.4. Objetivos del establecimiento del servicio.

El objetivo final, ya mencionado, es el de la preservación del medio. No obstante, la realización de dicha labor se puede desarrollar a distintos niveles. Un primer nivel consistiría en la recogida de los residuos de las calles y su transporte a los vertederos para su eliminación. La mejora del medio, sobre todo urbano, es notoria de cara a problemas de higiene, pero no aparece como una solución óptima al problema. Un segundo nivel, implicaría la recogida, transporte y eliminación de los residuos. Su progreso con respecto al anterior es manifiesto, ya que la eliminación de los residuos contribuye a reducir, en gran parte, el problema de la degradación del medio, aunque, deja sin resolver otro problema: el agotamiento de los recursos naturales. Un tercer nivel, supondría, además, el aprovechamiento de los residuos, con vistas a la obtención de energía y recursos naturales de éstos. Este nivel que se concreta en el reciclaje es el nivel óptimo.

Este objetivo está presente en la propia LB, no sólo en cuanto tal actividad (arts. 7.1, 8.1), sino en su proyección futura. Así, afirma que "Por razones de interés nacional, el Gobierno podrá,... c) Fomentar la utilización de recursos recuperados en la fabricación de ciertos productos elaborados" (art. 9.1 c) LB). Igualmente, en el ámbito comunitario se establece que "Los Estados miembros tomarán las medidas adecuadas para fomentar:... i) la valorización de los residuos mediante reciclado, nuevo uso, recuperación o cualquier otra acción destinada a obtener materias primas secundarias, o ii) la utilización de los residuos como fuente de energía" (art. 3.2 Directiva 75/442/CEE).

III.5.2.3. La financiación del servicio de recogida y tratamiento de residuos sólidos urbanos.

El instrumento tributario clásico de financiación del servicio de recogida y tratamiento de residuos sólidos ha sido la tasa. El artículo 3.4 LB posibilita la articulación por parte de los distintos Ayuntamientos de tasas por la prestación del servicio de recogida y tratamiento de residuos sólidos urbanos. Debemos advertir que la previsión legal de establecimiento de tasas viene referida exclusivamente a la financiación de las operaciones de recogida, almacenamiento, transportes, tratamiento y eliminación. Ésta se deduce del término "hacerse cargo de los recursos" (art. 3.4 LB), en conexión con su ubicación sistemática dentro del Capítulo II de la LB, referido a la "Eliminación de residuos". Por tanto, no se contempla la posibilidad de articular tasas con la finalidad de financiar las actividades de aprovechamiento de los residuos. Ciertamente, esta articulación se explica dentro de la lógica interna de la lb. Ésta no prevé la prestación de servicios de aprovechamiento de recursos por parte de los Ayuntamientos. Por tanto, no se requiere ningún instrumento de financiación público. No obstante, es criticable cerrar la opción a los entes públicos de poder tratar los residuos sólidos urbanos mediante el aprovechamiento de los recursos contenidos en ellos. Mucho más, después de defender ésta como la solución óptima de cara a la preservación del medio.

Por su parte, la LRHL afirma que "Los Ayuntamientos podrán establecer y exigir tasas por prestación de servicios o realización de actividades de la competencia municipal, según las normas contenidas en la sección 3ª del capítulo tercero del título I de la presente Ley" (art. 58). Por tanto, la cuestión se traslada a la competencia o no de la prestación del servicio por parte de los municipios. En este sentido, cabe recordar que el artículo 25.2 1) LRBRL reconoce como competencia municipal tanto el servicio de recogida, obligatorio en todos los Municipios (art. 26.1 a) lrbri) como el de tratamiento de residuos, obligatorio en todos los municipios con población superior a cinco mil habitantes (art. 26.1 b) LRBRL). Igualmente, el artículo 86.3 lrbri "declara la reserva en favor de las Entidades locales de las siguientes actividades o servicios esenciales:... recogida, tratamiento y aprovechamiento de residuos". De la conexión de estos preceptos normativos se deducen las siguientes conclusiones: a) el municipio tiene la obligación de prestar el servicio de tratamiento de residuos, dentro del cual se encuentra el de

aprovechamiento de los mismos; b) los Ayuntamientos podrán exigir, en consecuencia, una tasa por prestación de servicios de aprovechamiento de residuos.

Esta exposición nos remite al establecimiento de una tasa por recogida y tratamiento de residuos sólidos urbanos como instrumento de financiación de dicho servicios. De otro lado, es la figura tributaria clásica empleada para financiar dichos servicios. Por ello, analizaremos la tasa como instrumento de financiación del servicio de recogida y tratamiento de residuos sólidos urbanos. Este análisis no compromete nuestra opinión en cuanto al instrumento adecuado para financiar dicho servicio municipal. Dicho análisis se centrará en el estudio de la estructura jurídica del tributo a la luz de las exigencias constitucionales. Como tasa de referencia utilizaremos la Ordenanza fiscal reguladora de "la tasa por recogida de basuras", establecida por el Ayuntamiento de Sollana¹⁵⁰⁷ (en adelante OFB).

III.5.2.4. Estructura jurídica de la tasa de basuras.

III.5.2.4.1. El hecho imponible.

El hecho imponible de la tasa de basuras es "la prestación del servicio de recepción obligatoria de recogida de basuras domiciliarias y residuos sólidos urbanos de viviendas, alojamientos y locales o establecimientos donde se ejercen actividades industriales, comerciales, profesionales, artísticas y de servicios" (art. 2.1 OFB). El presupuesto de hecho de la tasa de basura se fundamenta en la prestación de un servicio público¹⁵⁰⁸. En ningún momento, el principio de capacidad económica fundamenta su exacción, ya que, además de que dicho presupuesto de hecho, basado en la prestación de un servicio, no revela la posesión de capacidad económica por parte del

¹⁵⁰⁷ Aprobada en sesión plenaria de 31 de julio de 1989. B.O.P. de Valencia, núm. 279, de 22-XI-1989. Así como la modificación de ésta en lo relativo a los tipos impositivos: Edicto del Ayuntamiento de Sollana sobre aprobación definitiva de la modificación e imposición de ordenanzas. B.O.P. de Valencia núm. 311, de 31-XII-94.

¹⁵⁰⁸ Esta formulación responde a la finalidad de financiar la prestación de un servicio de preservación del medio. Por ello, podemos decir que la tasa coadyuva a la preservación del medio. *Vid.* CARRETERO LESTON: *La tasa por recogida domiciliar de basuras*, Secretariado de Publicaciones de la Universidad de Málaga, Facultad de Derecho, 1986, pág. 137; GARCIA FRIAS, A.: "Los fines extrafiscales en las tasas", *ob. cit.*, pág. 173.

contribuyente¹⁵⁰⁹, el establecimiento de las tasas no se encamina al gravamen de capacidad económica¹⁵¹⁰.

El presupuesto de hecho de la tasa se articula con base en la idea de compensación de los costes asumidos legalmente por el Ente Local con la prestación del servicio de recogida de basuras. Por ello, configura el presupuesto de hecho con base en el servicio prestado por el Ente público. Desde esta perspectiva, la tasa persigue "que quienes provocan especialmente un gasto o un perjuicio, económicamente valuable, a la comunidad, contribuyan también especialmente al sostenimiento de las cargas públicas"¹⁵¹¹. Esta formulación es adaptable perfectamente al principio "quien contamina, paga"¹⁵¹². En este sentido, aquellos que producen los residuos sólidos urbanos, obligando al Ente local a recogerlos y tratarlos, están obligados a pagar el coste de dicho servicio. La tasa se articula, pues, como un instrumento de financiación de un coste, que el Ente público entiende que debe sufragarse por parte de los usuarios del mismo. Así, el Ente público asume el coste provocado por los ciudadanos, y, posteriormente, lo imputa sobre éstos en función de determinados criterios determinados por aquél.

No obstante lo afirmado anteriormente, las exigencias del principio de capacidad económica siguen vigentes como principio de justicia tributaria¹⁵¹³. Ciertamente, el presupuesto de hecho no revela ninguna manifestación de capacidad económica. Ahora bien, ésto no significa que se pueda prescindir de dicho principio. En este sentido, la recepción del servicio de recogida de basuras se conecta con la titularidad de un inmueble, en cuyo

1509 En este sentido, SIMON ACOSTA dice que "el presupuesto de hecho de la mayoría de las tasas, o incluso de todas ellas (la realización de una actividad administrativa), no pone de manifiesto la capacidad económica del sujeto pasivo", "Las tasas y precios públicos...", ob. cit., pág. 110.

1510 *Ibidem*.

1511 *Ibidem*. Para el autor, la justificación del establecimiento de las tasas es el principio de provocación de costes, *ibidem*, pág. 114.

1512 En palabras del autor: "Quien provoca costes de forma especial puede ser llamado a contribuir al sostenimiento de las cargas públicas en función del coste provocado", *ibidem*, pág. 116.

1513 En este sentido, "es obvio que que las tasas no deben ser exigidas a quienes no tienen capacidad económica", *ibidem*, pág. 111.

seno, generalmente, se generan los residuos sólidos. La titularidad de dicho inmueble revela fuerza económica en su poseedor. Ésta capacidad económica del sujeto legitima la exacción de la tasa. No obstante, para una mejor adecuación del tributo a las exigencias del principio de capacidad económica, aquél debería cuantificarse con base en el valor de dicho inmueble, o bien utilizar su capacidad económica como fundamento de exenciones¹⁵¹⁴. En este sentido, la OFB dice que "Gozarán de exención subjetiva aquellos contribuyentes que hayan sido declarados pobres por precepto legal, estén inscritos en el padrón de beneficiencia como pobres de solemnidad, u obtengan ingresos anuales inferiores a los que correspondan al salario mínimo interprofesional en el conjunto de la unidad familiar, previo informe de la sección de servicios sociales" (art. 5). Esta formulación se acomoda a las exigencias del principio de capacidad económica¹⁵¹⁵.

Dicho servicio debe reunir las características de ser de recepción obligatoria y no poder ser prestado por la iniciativa privada. En relación con el primer requisito, el artículo 24.2 LTPP¹⁵¹⁶ establece que la recepción del servicio por parte de los ciudadanos será obligatoria "Cuando les venga impuesta por disposiciones legales o reglamentarias". En esta línea, el artículo 3.2 LB afirma que "Los productores o poseedores de residuos sólidos urbanos deberán, salvo lo dispuesto en la Ley, ponerlos, en las condiciones que determinen las Ordenanzas municipales, a disposición del Ayuntamiento respectivo, que adquirirá la propiedad de los mismos desde la entrega y recogida". De ambas disposiciones normativas se deduce el carácter obligatorio del servicio de recogida y eliminación de residuos sólidos urbanos. Como confirmación de lo anteriormente afirmado, la LB prevé el establecimiento de sanciones de mil a un millón de pesetas para los casos en los que "los productores de desechos y residuos sólidos urbanos se nieguen, sin causa que lo justifique, a ponerlos a disposición de los Ayuntamientos..."

1514 *Ibidem*, pág. 150.

1515 *Ibidem*, pág. 116.

1516 Hay que tener presente que la LTPP se aplica supletoriamente respecto de las legislación de la LRHL -art. 9.2 LTPP-

(art. 12.2 a)). Este precepto remarca la obligatoriedad de la recepción del servicio¹⁵¹⁷.

Ahora bien, queda por verificar la obligatoriedad del servicio de aprovechamiento. Esta se deriva indirectamente de la atribución de la competencia a los Entes locales por la LRBRL (arts. 25.2 l) y 26.1 b)). Por tanto, el reconocimiento legal de dicha competencia a los Entes locales impone implícitamente la obligatoriedad de la recepción del servicio a los ciudadanos que producen los residuos sólidos urbanos.

Estos preceptos normativos tienen su fundamento último en los mandatos constitucionales contenidos en el artículo 45 CE -el derecho al medio ambiente adecuado- y en el artículo 43 CE -el derecho a la protección de la salud-. De esta manera, la obligatoriedad de la recepción del servicio de recogidas de residuos sólidos urbanos se presenta como algo imprescindible para el cumplimiento con dichos mandatos constitucionales.

En referencia al segundo requisito, la razón de su no susceptibilidad de ser prestado por el sector privado no puede venir del hecho de que el servicio implique una manifestación del ejercicio de autoridad, sino que obedece, en todo caso, a una decisión política, esto es, a la existencia de una reserva a favor de los entes locales en la normativa vigente¹⁵¹⁸. Centrándonos en el propio requisito legal, debemos afirmar que la prestación de dicho servicio se encuentra reservado a las Entidades locales. Así, el artículo 86.3 LRBRL "declara la reserva en favor de las Entidades locales de las siguientes actividades o servicios esenciales:... recogida, tratamiento y aprovechamiento de residuos". En este sentido, cabe mencionar la obligación de los Ayuntamientos de "hacerse cargo de todos los residuos sólidos urbanos que se produzcan en el territorio de su jurisdicción" (art. 3º.3 LB).

¹⁵¹⁷ Sobre este particular *vid.* MARTIN MATEO,R.: *Tratado...*, Vol. II, ob. cit., págs. 544-545.

¹⁵¹⁸ Este criterio es criticado por MARTIN QUERALT y LOZANO SERRANO, por ser un criterio externo al servicio y cargado de relativismo histórico, *Curso de Derecho...*, ob. cit., 5ª ed. pág. 99.

III.5.2.4.2. Los obligados tributarios.

"Son sujetos pasivos contribuyentes las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria, que ocupen o utilicen las viviendas y locales ubicados en los lugares, plazas, calles o vías públicas en que se preste el servicio, ya sea a título de propietario o de usufructuario, habitacionista, arrendatario, incluso de precario" (art. 3 OFB). El servicio de recogida de basuras se conecta con los inmuebles radicados en el municipio. La conexión es aceptable, ya que obedece a un criterio objetivo: es en su seno donde se generan los residuos sólidos. El inmueble es el elemento base sobre el que se edifica la figura del contribuyente. Partiendo de él, la condición de contribuyente se proyecta sobre el generador de dichos residuos. Así, se habla de aquellos que "ocupen o utilicen las viviendas...". Es decir de aquellos que efectivamente provocan el servicio, no de los titulares de las mismas. Esta formulación se acomoda con el principio "quien contamina, paga". Ahora bien, la expresión no es del todo correcta, ya que existen inmuebles desocupados por los que se debe pagar la tasa de basuras, y el contribuyente será el propietario del mismo. En este caso, éste no ocupa el inmueble. No obstante, cabe englobarlo en le término «utilización», ya que el propietario lo utiliza, aunque sea desde una perspectiva económica. Estos casos también están informados por el principio "quien contamina, paga", ya que la dimensión del municipio condiciona la dimensión del servicio.

El contribuyente es el provocador del servicio. Aquél que genera el residuo sólido es el que paga. Éste es el que se ve afectado por el servicio de recogida de basuras (art. 23.1 LRHL)¹⁵¹⁹. La Ley viene a determinar la condición de contribuyente en la persona que motiva la necesidad del servicio¹⁵²⁰.

¹⁵¹⁹ Hablamos de afectación, y no de beneficio, ya que el auténtico beneficio lo recibe la comunidad en su conjunto. Para el Profesor LOZANO SERRANO el servicio por recogida de basuras "tiene carácter de generalidad, afectando a todos los vecinos del municipio -incluso a sus visitantes ocasionales- bien podría pensarse que no hay un beneficio directo o una afectación privativa del servicio para ningún contribuyente. Se trata al contrario de un servicio público que cubre una necesidad colectiva y establecido en interés general, por mucho que este coincida con el interés del particular de ver retirada la basura de su domicilio", "La financiación de los servicios...", ob. cit., pág. 297.

¹⁵²⁰ La propia LRHL aclara que debe entenderse por servicio que afecte o se refiera al sujeto pasivo, afirmando que se entenderá que concurre dicha circunstancia "cuando haya sido motivado directa o indirectamente por el mismo en razón de que sus actuaciones u omisiones

La Directiva 91/156/CEE en su artículo 15 propugna la vigencia del principio "quien contamina, paga" a la hora de imputar los costes de eliminación de los residuos. Así defiende que el coste de eliminación de los residuos deberá recaer sobre: -"el poseedor que remitiere los residuos a un recolector o a una empresa..."¹⁵²¹. Ciertamente, la prestación del servicio de recogida y tratamiento de residuos sólidos urbanos afecta y se refiere al contribuyente. No obstante, la motivación la constituye, en muchos casos, la propia existencia humana. Esta circunstancia concede al servicio en cuestión un rasgo de esencialidad. En este sentido, la articulación del servicio acompaña a la propia existencia humana, siempre que esta se realice dentro de unos parámetros mínimos de higiene y preservación del medio. Desde esta perspectiva, el servicio de recogida y tratamiento de residuos sólidos, más que afectar o referirse de modo particular a los sujetos pasivos, nos afecta y nos incumbe a todos. Se presenta, pues, como un servicio general que deben prestar los poderes públicos. Así, sería apropiada la articulación de un impuesto para financiar el mismo. Aunque desde la perspectiva de la ley no cabe ninguna duda de su calificación como servicio que afecta de modo particular al sujeto pasivo que produce los residuos sólidos.

obliguen a las Entidades locales a... prestar servicios por razones de... salubridad,... o cualesquiera otras" -art. 20.2-. No cabe duda que desde esta perspectiva el servicio de recogida de residuos sólidos urbanos afecta al sujeto pasivo, ya que viene motivado indirectamente por él, en razón de su actuación, que obliga a las Entidades locales a actuar, prestando el servicio de recogida y tratamiento de residuos sólidos. "Frente al beneficio particular o a la provocación por los interesados, modernamente está tomando consistencia la teoría que considera que lo esencial en la tasa es que exista..., un servicio... que afecte, hay que entender de modo particular o favorable, a los contribuyentes", CARRETERO LESTON, *La tasa...*, ob, cit., pág. 53. CALVO ORTEGA sostiene que "El vocablo afectación es más amplio que el término beneficio, de manera que las personas especialmente beneficiadas han sido también especialmente afectadas" "Medio siglo de Haciendas Municipales: Del Estatuto al Proyecto de 1.974", *HPE*, núm. 35/1975, pág. 175. El término afectación supone incluso la posibilidad de imposición de tasas a personas, no ya que no se benefician, sino que ni siquiera utilizan los servicios prestados por la Administración, DIEZ EIMIL,E.; "Tasas y Contribuciones Especiales", *REHL* núm 17/1976, pág. 95.

¹⁵²¹ También, este artículo 15 refiere la condición de sujeto pasivo a "-los poseedores anteriores o el productor del producto generador de los residuos". Ciertamente, esta formulación, con ser interesante, se aleja de la tradicional configuración de la tasa de basuras, para abrazar una nueva formulación de los tributos que tratan de preservar el medio. Su mayor virtualidad es la posibilidad de incentivar comportamientos, ya que trata de incluir en el precio del producto los coste que se derivan de la labor de recogida y tratamiento de los residuos en el propio producto. De este modo, el tributo se acomodaría de manera clara a una determinada capacidad económica, aunque indirecta, manifestada por el gasto de una renta en el mismo, o por la producción de éste.

De otra parte, "Tendrá la consideración de sujeto pasivo sustituto del contribuyente el propietario de las viviendas o locales, que podrá repercutir, en su caso, las cuotas satisfechas sobre los usuarios de aquéllas, beneficiarios del servicio" (art. 3.2 OFB). Esta configuración jurídica de la figura del sustituto, además de reproducir el artículo 23.2 a) LRHL, confirma la condición de contribuyente de los generadores de los residuos. El fundamento de este precepto viene determinado por razones de técnica de gestión del tributo¹⁵²². Esta formulación se aviene con el principio "quien contaminan, paga".

III.5.2.4.3. La cuantificación de la tasa de basura.

La cuantía obtenida en concepto de tasa por prestación del servicio de recogida de basuras "no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio... de que se trate" (art. 24.1 LRHL). Esta adecuación de la recaudación de las tasas al coste del servicio es una manifestación del principio del beneficio¹⁵²³. La articulación de la tasa se encamina a la financiación de dicho servicio público. Esta circunstancia revela que la potencialidad de recaudación del instrumento tributario en cuestión se encuentra limitado por su propio fundamento: la financiación de un servicio público. Por tanto, el establecimiento de un límite máximo es coherente con el fundamento del tributo¹⁵²⁴.

Esta exigencia legal, referida al importe global que debe aportar el establecimiento de una tasa a la Hacienda local, otorga a ésta la posibilidad de decidir el importe del coste del servicio que financia con cargo a la tasa, y el

¹⁵²² Vid. RUBIO, J.I. y ARNAL, S.: *Ley de Haciendas Locales*, ob. cit., pág. 139.

¹⁵²³ CALVO ORTEGA, R.: "Principios tributarios y reforma de la Hacienda Municipal", ob. cit., págs. 43-44. En este sentido, sostiene GARCIA FRIAS que "La tasa no utiliza como parámetro fundamental la capacidad contributiva, sino el coste del servicio", "Los fines extrafiscales en las tasas", ob. cit., pág. 174.

¹⁵²⁴ El principio de provocación de costes impone a la hora de cuantificar las tasas que: "El importe total de la recaudación por tasas no debe ser superior al coste total de mantenimiento del servicio prestado o de la actividad desarrollada. Si el fundamento de la tasa reside en el resarcimiento de un gasto no deben abonarse más tasas que las estrictamente necesarias para cubrir el coste: la prestación de los servicios públicos y la realización de actividades administrativas por la que se devengan las tasas", SIMON ACOSTA, E.: "Las tasas y precios públicos de las entidades locales", ob. cit., págs. 148-149.

importe financiado con cargo a los presupuestos. Esta posibilidad legal da gran juego al Ente local a la hora de valorar la esencialidad y necesidad social de servicios como el de recogida y tratamiento de residuos sólidos¹⁵²⁵.

En este sentido, la cuantificación de la tasa de basura debe tener en cuenta este límite máximo del importe total de la prestación. No obstante, hemos analizado la primera fase en el proceso de cuantificación de la tasa. Queda por analizar una segunda fase, dirigida a determinar la prestación individualizada de cada contribuyente en concepto de tasa. El problema que se suscita ahora es el de la determinación de los principios que deben inspirar dicha individualización de las tasas, ya que el legislador no agota el tema de los criterios con arreglo a los cuales se determine la prestación individual de cada usuario por la recepción de dicho servicio. En este sentido, la LRHL tan sólo alude al principio de capacidad económica: "Para la determinación de la cuantía de las tasas deberán tenerse en cuenta criterios genéricos de capacidad económica de los sujetos pasivos obligados a satisfacerlas" (art. 24.3 LRHL). Este criterio se confirma en la LTPP, como Ley supletoria: "En la fijación de las tasas se tendrá en cuenta, cuando lo permitan las características del tributo, la capacidad económica de las personas que deben satisfacerlas" (art. 8 LTPP). Por ello, la articulación de los elementos de cuantificación de las tasas debe tener en cuenta el principio de capacidad económica, siempre que las características del tributo lo permitan¹⁵²⁶. Este llamamiento al principio de capacidad económica se aviene con el mandato del artículo 31.1 CE¹⁵²⁷.

¹⁵²⁵ Vid. LOZANO SERRANO, C.: "La financiación de servicios públicos...", ob. cit., pág. 297. SIMON ACOSTA afirma que esta posibilidad otorgada al Ente local se resuelve con criterios políticos, valorando el interés público que tiene el servicio. En este sentido, afirma que "Si el interés público en la difusión del servicio es grande, debe seguirse una política de tasas bajas. Cuando en el servicio predomina el interés particular sobre el interés público, las tasas deben tender a cubrir la mayor parte o la totalidad de los costes", "Las tasas y precios públicos de las entidades locales", ob. cit., pág. 149.

¹⁵²⁶ Esta formulación legal fue ya sostenida por el Profesor LOZANO SERRANO en su artículo "La financiación de los servicios públicos mediante tasas: cuestiones", ob. cit.; éste ya sostenía la necesidad de repartir entre los contribuyentes el importe global del coste del servicio atendiendo a los principios de justicia material contenidos en el artículo 31.1 CE, cuya figura principal es el principio de capacidad económica, (pág. 292).

¹⁵²⁷ CALVO ORTEGA valora positivamente la llamada al principio de capacidad económica a este ámbito de la tributación, "Principios tributarios y reforma de las Haciendas Municipales", ob. cit., pág. 44.

Ahora bien, su aplicación práctica es complicada, debido a la dificultad del hallazgo de criterios válidos¹⁵²⁸. Estos pueden ser el consumo de agua, el valor del inmueble, la zona del inmueble, etc... Cabe preguntarse si éste debe ser el criterio exclusivo y excluyente a la hora de determinar la cuantía individualizada del tributo. Entendemos que sí. No obstante, la articulación de los elementos de cuantificación puede obedecer también a otros criterios de justicia, entre los cuales se encuentra el principio "quien contamina, paga", sobre todo en relación con las actividades económicas realizadas en el municipio, no así en relación con las viviendas particulares. Entendido como criterio de imputación de costes a los usuarios provocadores de los costes en función del perjuicio causado por cada uno¹⁵²⁹. Éste constituye un principio de justicia tributaria. Por tanto, la determinación de la cuantía de las tasas debe acomodarse a los principios de capacidad económica y "quien contamina, paga". Esta formulación implica una coordinación de ambos principios en aras de alcanzar la justicia material en el reparto de los costes del servicio. La primacía de uno u otro es una opción política, al igual que lo

¹⁵²⁸ La doctrina advierte las enormes dificultades de aplicación del principio de capacidad económica a la hora de cuantificar el tributo. *Vid.* LOZANO SERRANO, C.: "La financiación de los servicios públicos...", ob. cit., pág. 293; PEREZ ROYO, I.: "Tasas y Contribuciones Especiales", dentro de la obra colectiva *Manual del Sistema Tributario Español*, coordinado por el Profesor GARCIA AÑO VEROS, Civitas, Madrid, 1993, pág. 519; GARCIA FRIAS, A.: "Los fines extrafiscales en las tasas", ob. cit., pág. 174. En este sentido, CALVO ORTEGA advierte las enormes dificultades técnicas que implica su articulación, manifestándose partidario de la vigencia del principio de capacidad económica en las tasas a través de la exención del tributo a las personas que carezcan de cierta capacidad económica vital para la subsistencia, "Principios tributarios y reforma de la Hacienda Municipal", ob. cit., pág. 44.

¹⁵²⁹ El principio de provocación de costes impone que "cada usuario de servicios o bienes no esté obligado a pagar más tasas que las correspondientes a la parte del coste total que efectivamente provoca o que él le es atribuible", SIMON ACOSTA, E.: "Las tasas...", ob. cit., pág. 149. Este límite del coste provocado "No se impone expresamente, aunque puede entenderse implícito", *ibidem*, pág. 152. Esta formulación hace difícil la cuantificación de la prestación individual en virtud del principio de capacidad económica. En este sentido, no podemos olvidar la esencialidad del servicio de recogida y tratamiento de residuos sólidos urbano. El ciudadano no puede elegir. La recepción del servicio se relaciona con la propia existencia humana; sobre todo desde el momento en el que se comienza a vivir en concentraciones urbanas. Por tanto, la producción de residuos sólidos aparece relacionada con la vida actual. Esta situación aconseja la introducción de criterios de capacidad económica a la hora de informar el reparto entre los usuarios de las cargas tributarias. En este sentido, SIMON ACOSTA propugna la proyección del principio de capacidad económica en este ámbito. La concreción de dicho principio debe realizarse a través del establecimiento de exenciones totales o parciales del impuesto a aquellas personas que no tengan suficiente capacidad económica; tomando como índice la renta global de la persona. El autor fundamenta dicha afirmación en los términos utilizado por el legislador a la hora de tener en cuenta el principio de capacidad económica en la cuantificación de las tasas; éste habla de "criterios genéricos de capacidad económica", *ibidem*, págs. 151-152.

es la supresión de la tasa y la articulación de un impuesto¹⁵³⁰, o imputar la financiación de los costes con cargo a los Presupuestos del municipio. Ahora bien, la justicia, plasmada constitucionalmente, camina hacia una justicia redistributiva, identificada más con el principio de capacidad económica.

La tasa de basura se configura como un tributo de cuota fija (art. 6 OFB). Ésta se aplicará sobre cada inmueble¹⁵³¹. La cuota se determinará en función de distintos criterios: a) naturaleza y destino del inmueble; b) la ubicación del mismo, en algunos supuestos, (art. 6.1 OFB). Así, por viviendas la cuota es de 5.200 pts; por los comercios 8.300 pts; por los supermercados, 14.500 pts; por los bares y restaurantes 19.500 pts y por las discotecas 85.000 pts. El criterio que informa la cuantificación es el principio "quien contamina, paga". Este principio impone que la cuota se relacione con la potencialidad contaminadora de cada vivienda o establecimiento. Se echa en falta la presencia del principio de capacidad económica, cualificando la cuota en virtud de la capacidad económica del sujeto contaminador, fundamentalmente, en relación con las viviendas.

III.5.2.5. La alternativa a la tasa de residuos sólidos urbanos.

Al estudio realizado cabe hacer dos puntualizaciones. Una primera relativa a la financiación del servicio de recogida de basuras conforme a los criterios de justicia tributarios. La otra referente a las posibilidades incentivadoras del tributo en este campo.

¹⁵³⁰ Esta situación surge de una opción política, LOZANO SERRANO, C.: "La financiación de los servicios públicos...", ob. cit., pág. 291.

¹⁵³¹ La justificación de la elección del inmueble como criterio-base de cuantificación de la tasa de basura es la conexión existente entre la generación de residuos sólidos y el desarrollo de la vida o de la actividad comercial en los inmuebles. SIMON ACOSTA se plantea la posibilidad de cuantificar la prestación individual por la aplicación de una tasa en función "al valor del objeto o del bien sobre el que se proyecta el servicio..." ("Las tasas...", pág. 155); para el autor, "En todos aquellos casos en que el coste provocado varíe en función del valor del objeto no hay dificultad para admitir que la base imponible se la tasa sea el citado valor" (*ibidem*). "No obstante, -prosigue el autor- la cuantía de la tasa debe en estos casos modularse también con algún otro criterio que haga referencia al coste del servicio y ello puede conseguirse operando sobre el montante y la estructura de los tipos de gravamen" (*ibidem*).

La primera de las reflexiones se conecta con el carácter esencial del servicio de basuras¹⁵³²; su conexión con la existencia humana. Esta esencialidad del servicio está referida, sobre todo, a los residuos generados en el ámbito de la vida doméstica. En estos casos, el tributo debe articularse con base en el principio de capacidad económica. Esta solución impone la financiación del servicio mediante impuestos¹⁵³³, o por lo menos, la cuantificación de la misma debe realizarse en virtud de manifestaciones de capacidad económica, como puede ser el valor del inmueble en el que se genera los residuos. Esta formulación se muestra coherente con los principios de justicia tributaria formulado constitucionalmente (art. 31.1 CE).

Ahora bien, en aquellos casos en los que exista una especial toxicidad de los residuos o un gran volumen, debido a su realización en el marco de actividades económicas, el principio "quien contamina, paga" puede adquirir un protagonismo más acentuado. Por lo menos hasta que la conciencia social acerca de la esencialidad de dicho servicio se vaya incrementando¹⁵³⁴, y puedan financiarse los gastos públicos con base en el principio de capacidad económica, como expresión de solidaridad.

La segunda de las puntualizaciones se refiere a la poca capacidad de la estructura del tributo para adaptarse a las exigencias comunitarias de incentivar la reducción de producción de residuos y su nocividad (art. 3. Directiva 91/156/CEE). La alternativa para lograr dicha finalidad, dada la resistencia de la tasa a su articulación incentivadora, es el gravamen de los residuos en una fase anterior a su producción; esto es, en el momento en que se venden los productos en el mercado.

¹⁵³² En este sentido, el Profesor LOZANO SERRANO dice que "Se trata, al contrario, de un servicio público que cubre una necesidad colectiva y establecido en interés general del municipio, por mucho que éste coincida con el interés del particular de ver retirada la basura de su domicilio", "La Financiación de servicios públicos...", ob. cit., pág. 297. Esta misma idea es recogida por ROSEMBUJ en su trabajo "El tributo ambiental y la fiscalidad de los residuos", Conferencia pronunciada en el marco de las Jornadas sobre La Fiscalidad Ecológica", celebradas en Valencia, noviembre 1994.

¹⁵³³ "Desde esta perspectiva no parece ilógico que la financiación del servicio se realizara mediante impuestos, o más exactamente con cargo a los presupuestos municipales, sin exigencia de una tasa concreta por el mismo", *ibidem*.

¹⁵³⁴ *Ibidem*, pág. 296.

La articulación de un tributo de esta naturaleza debería gravar el consumo en virtud de la capacidad contaminante del residuo. Esta formulación tiene la ventaja de resolver el problema suscitado con el principio de la capacidad económica en el caso de la tasa, ya que se gravan manifestaciones indirectas de capacidad económica: el consumo del producto. Esto implicaría que el coste de la recogida y tratamiento de los residuos sólidos se incorporaría al precio del producto con anterioridad a que produjese el hecho que motiva su exacción; esto es, el residuo. Estaríamos ante un impuesto indirecto con estructura similar al de los impuestos especiales. Y su mayor ventaja es la que permitiría introducir efectos incentivadores al suponer un "sobrepeso", sobre el consumo. Sus posibilidades incentivadoras serían múltiples a través de la utilización de los tipos impositivos. Estos podrían influir sobre la nocividad o las alternativas que ofrece el mercado.

III.5.3. La tasa de alcantarillado.

III.5.3.1. El servicio de alcantarillado. Un servicio de competencia municipal.

El Municipio podrá "prestar cuantos servicios públicos contribuyan a satisfacer las necesidades y aspiraciones de la comunidad vecinal" (art. 25.1 LRBRL), siempre dentro del ámbito de sus competencias y para la gestión de sus intereses. En coherencia, el artículo 25.2 LRBRL establece las materias que en todo caso son de competencia municipal, dentro de los términos de la legislación del Estado y de las Comunidades Autónomas. Entre éstas se encuentran las de "alcantarillado y tratamiento de aguas residuales" (art. 25.2 l) LRBRL). Dichas competencias, en determinados casos, se expresan en términos de obligación jurídica para los Entes locales. Así, se establece como una obligación que, en todo caso, los Municipios deben prestar, la de "alcantarillado" (art. 26.1 a) LRBRL).

El tratamiento de aguas residuales es un servicio de competencia local, como hemos reflejado, pero entendemos que no se establece ninguna obligación a los Entes locales para que la presten. Tan sólo el artículo 26.1 d) LRBRL habla de la obligación de los municipios con población superior a

50.000 habitantes de prestar el servicio de "protección del medio". Aquí cabe plantearse si se encuentra incluida la obligación de tratar las aguas residuales.

Los municipios, en función del número de habitantes, están obligados a la prestación de dichos servicios. En este sentido, se ha pronunciado el Tribunal Supremo en su sentencia de 25 de abril de 1989 (Ar. 3233), en la que sostiene que "La Ley básica estatal de Régimen Local de 2 de abril" es una "norma de inmediata y directa aplicación" reconociendo "el derecho de los vecinos a exigir la prestación y, en su caso, el establecimiento del correspondiente servicio público, en el supuesto de constituir una competencia municipal propia de carácter obligatorio (art. 18)" (F.J. quinto)¹⁵³⁵.

Por otra parte, la Ley 14/1986, de 25 de abril, General de Sanidad, en su artículo 42, al referirse a las competencias de las Corporaciones locales señala como propia de los Ayuntamientos la de control sanitario del saneamiento de aguas residuales (art. 42.3 a).

Estas obligaciones no sólo se imponen en el marco de la normativa estatal, sino también en la comunitaria. En este sentido, es preceptivo el análisis de la Directiva 91/271/cee del Consejo, de 21 de mayo, de aguas residuales¹⁵³⁶. Esta Directiva diseña una serie de objetivos en el campo de las aguas residuales a cumplir a largo plazo, dirigido al establecimiento de sistemas colectores en las aglomeraciones urbanas (art. 3 Directiva 91/271/CEE), y el establecimiento de tratamiento secundario a las aguas residuales urbanas (art. 4).

III.5.3.2 La financiación del servicio de alcantarillado.

El servicio de alcantarillado viene referido, básicamente, a la evacuación de aguas residuales a través de las redes municipales de alcantarillado, así

¹⁵³⁵ Sentencia del Tribunal Supremo (Sala 3.ª. Sección 1.ª), de 25 de abril de 1989, (Ar. 3233). Un comentario a esta sentencia lo realiza QUINTANA LOPEZ, T.: "Justicia administrativa, medio ambiente y servicios municipales", REDA, núm. 65/1990, págs. 113 y ss., fundamentalmente págs. 117-118.

¹⁵³⁶ Un análisis de la misma realiza MARTIN MATEO, R.: *Tratado...*, ob.. cit., págs. 79 y ss.

como, últimamente, al tratamiento de esas aguas. Todos estos servicios se enmarcan dentro de lo que genéricamente se conoce con el nombre de saneamiento¹⁵³⁷. Este podemos definirlo como el conjunto de operaciones encaminadas a devolver al agua al medio natural en condiciones de calidad apta para desenvolver su papel ambiental¹⁵³⁸. No obstante, las competencias de las CCAA en este campo han provocado que se asuma por parte de dichos Entes públicos la prestación de los servicios de saneamiento, con el correspondiente instrumento de financiación. Por ello, se limita la competencia municipal al servicio de alcantarillado. Éste consiste en el mantenimiento de toda una red de alcantarillas que evacúen las aguas residuales de los inmuebles y las conduzcan a los colectores generales, desde donde se llevan a las depuradoras.

La prestación de dicho servicio ocasiona unos costes importantes, tanto de infraestructuras, como de explotación. Por ello, la articulación de un buen mecanismo financiero es básico para afrontar con garantías la prestación del servicio¹⁵³⁹. Dejando al margen el establecimiento de contribuciones especiales para financiar el establecimiento de la red de alcantarillado, su mantenimiento como tal servicio requiere un instrumento de financiación. Como reconoce MARTIN MATEO tradicionalmente se ha venido cobrando una tasa por la prestación de servicios de alcantarillado y, tan solo, recientemente se ha ido incorporando una tasa por la prestación del servicio de tratamiento de aguas residuales¹⁵⁴⁰, mediante la incorporación de un recargo sobre la

1537 *Ibidem*, pág. 67.

1538 MARTIN MATEO define el saneamiento como "la retirada de la carga contaminante contenida en el efluente líquido", *ibidem*, pág. 67.

1539 *Vid.* CRISTOBAL SANCHEZ,F.: "La gestión del saneamiento en la ciudad de Madrid", *CyT*, núm. 88/1991, pág. 62. El autor llega a afirmar que "la carencia de este mecanismo ha sido y es una de las causas principales del mal funcionamiento de muchas instalaciones que se construyeron en su día sin considerar, en el balance económico, estas circunstancias", *ibidem*.

1540 Este hecho se justifica en la tardía incorporación del servicio de depuración. Al respecto, CRISTOBAL SANCHEZ dice, en relación con la ciudad de Madrid, que tradicionalmente se vinieron incrementando las redes de alcantarillado "con ausencia casi absoluta de depuración", *ibidem*, pág. 55.

tarifa de agua¹⁵⁴¹. No obstante, ya hemos afirmado la asunción de este servicio, en gran parte, por las ccaa.

Nuestro interés se centra en el estudio del instrumento de financiación local del servicio de alcantarillado. Éste, generalmente, se concreta en la tasa por los servicios de alcantarillado. Nuestro cometido se centra en su análisis, así como en proponer su acomodamiento a los principios constitucionales de justicia tributaria. Para ello, utilizaremos la tasa establecida en la ciudad de Valencia: "Tasa por los Servicios de Alcantarillado, Colectores, Vigilancia Especial de Alcantarillas Particulares, Limpiezas de Pozos y Vertido de Aguas Residuales"¹⁵⁴². Por razones de simplificación, hablaremos de tasa de alcantarillado.

III.5.3.3. Régimen jurídico-tributario de la tasa de alcantarillado.

III.5.3.3.1. Naturaleza jurídica.

Como su propio nombre indica se trata de una tasa (art. 1. ORA). El presupuesto de hecho de la misma se articula de conformidad con la prestación de un servicio público por parte de la Administración. Esta actuación de la Administración genera unos costes para el Ente público. La tasa viene a compensar dichos costes provocados por los usuarios del servicio.

III.5.3.3.2. El hecho imponible.

"El hecho imponible se concreta en las prestación de los servicios siguientes: La vigilancia especial, conservación y limpieza de alcantarillado público y colectores, del alcantarillado particular, y limpieza de los pozos negros sólo en los casos en que no exista alcantarillado particular concertado o público" (art. 2 ORA).

1541 MARTIN MATEO,R.: *Tratado...*, Vol. II, ob. cit., págs. 94-95.

1542 Ordenanza Fiscal reguladora publicada en el B.O.P. de 22 de diciembre de 1989. *Ordenanzas Fiscales y de Precios Públicos 1995*, Ajuntament de Valencia, Valencia, 1995, (en adelante ORA).

El aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible es la prestación de un servicio público. La Administración asume la realización de dicho servicio con la finalidad de garantizar unas determinadas condiciones higiénico-ambientales en el marco del municipio. En este contexto, el establecimiento de la tasa de alcantarillado obedece a la recuperación de costes por parte del ente público. Por ello, el principio "quien contamina, paga" inspira su articulación. La tasa de alcantarillado trata de recuperar los costes que el Ayuntamiento ha soportado con la prestación del servicio público.

El presupuesto de hecho no revela la posesión de capacidad económica en el sujeto pasivo, ya que simplemente alude a la prestación de un servicio público. Las exigencias del principio de capacidad económica se salvan por conexión del servicio con la posesión de un inmueble desde el que se realiza la producción de aguas residuales. En las tasas, el principio de capacidad económica se proyecta sobre los supuestos de exención y los elementos de cuantificación. Éstos lo analizaremos posteriormente; sin embargo, los supuestos de exención no se contemplan en la Ordenanza Reguladora. Sería positivo para el acomodo de la OR al principio de capacidad económica, el establecimiento de la exención de todos aquellos sujetos pasivos cuyos ingresos no superaran el salario base.

III.5.3.3.3. Los obligados tributarios.

Tienen la consideración de contribuyentes las personas físicas, las personas jurídicas y los entes carentes de personalidad jurídica del art. 33. LGT, "que soliciten o que resulten beneficiadas o afectadas por los servicios o actividades locales" (art. 4.1 ORA). Los contribuyentes son aquellos que provocan los costes públicos.

La ordenanza fiscal refiere la condición de contribuyentes a todos aquellos sujetos provocadores del establecimiento del servicio. La posesión de un inmueble, bien como vivienda, bien como actividad económica, exige el establecimiento de determinadas condiciones de habitabilidad, entre ellas el servicio de agua corriente. Éste origina, ineludiblemente, la producción de aguas residuales. Su evacuación motiva el establecimiento del servicio de alcantarillado. Éste se asume por el órgano público a través de la realización de unos gastos. Ante este hecho, el órgano público decide individualizar

dichos costes entre los distintos sujetos que lo han provocado. En este sentido, el artículo 4.1 ora establece que tendrán la condición de contribuyente, concretamente, "A) Los titulares beneficiarios de contrato de suministro de agua potable que seas usuarios de los servicios que constituyen el hecho imponible. B) Los titulares usuarios de aprovechamientos privados de aguas subterráneas o provenientes de acopio de pluviales...". Se conecta la prestación del servicio de alcantarillado con otro: el suministro de agua. La razón es evidente: el consumo de agua provoca, ineludiblemente, la existencia del servicio de alcantarillado. Y aquél ofrece la seguridad de unos datos ciertos sobre los que edificar la articulación cuantitativa de un tributo.

"Son sujetos pasivos de la Tasa en concepto de sustitutos del contribuyente, los que consten como titulares de los contratos de suministros o de los aprovechamientos privados relacionados con en esta Ordenanza, aunque no sean usuarios de estos servicios, pudiendo repercutir, en su caso, las cuotas sobre los respectivos beneficiarios" (art. 4.2 ORA). El establecimiento de la figura del sustituto obedece a razones de técnica de gestión, y es valorable muy positivamente, ya que la incidencia del tributo acaba recayendo sobre el provocador directo del servicio: el consumidor de agua. No obstante, en el caso del servicio de alcantarillado, también puede considerarse el provocador del servicio el propietario del inmueble. El servicio de alcantarillado vendría a constituir una de las condiciones de habitabilidad del mismo, que permiten al propietario alquilarla. El pago de la tasa constituiría uno de los costes del propietario por la posesión del inmueble.

III.5.3.3.4. La cuantificación del tributo.

Con carácter general, la base imponible es "el volumen de agua consumido" (art. 5.1 ORA)¹⁵⁴³. El criterio de imputación de costes entre los usuarios se realiza en función de un criterio objetivo y conectado con el servicio de alcantarillado. El consumo de agua alude directamente a la

¹⁵⁴³ En los casos de suministros de aguas domiciliarios o industriales, tanto si el suministro lo facilita una empresa suministradora, como si proviene de aprovechamientos privados, la medición, generalmente, se realizará por contador. Ahora bien, en los casos de aprovechamientos privados en los que no exista contador se podrán utilizar otros métodos -art. 5.1,2 y 3 ORA-.

utilización del servicio de alcantarillado. Este criterio presenta las ventajas de ser coherente con el principio "quien contamina, paga". Además, el consumo de agua se conecta con una manifestación indirecta de capacidad económica.

En el caso de las tasas, la coherencia entre el hecho imponible y la base imponible no se produce como tal, ya que ésta no cuantifica el servicio público. No obstante, tampoco es preceptiva dicha coherencia, ya que la proyección en las tasas de los principios de justicia tributaria se suele realizar a través de la base imponible. En el caso que nos ocupa, la formulación de la base imponible se acomoda a las exigencias de los principios de capacidad económica y "quien contamina, paga".

Esta configuración jurídica de la base imponible no se ajusta de modo perfecto a las exigencias del principio "quien contamina, paga", sobre todo en los casos de los consumos industriales de agua. En previsión de ello, el artículo 5.3 ORA prevé, en los casos de consumos industriales, la formulación de la base imponible contempla la posibilidad de medir el vertido de agua u otros líquidos efectivamente realizado. No obstante, la Ordenanza fiscal no profundiza más en ello. Por ello, parece poco probable su establecimiento como base imponible. Tampoco las exigencias del principio de capacidad económica se llevan hasta su último extremo. Sería conveniente acentuar su presencia en la configuración del mismo a través, por ejemplo, de la cuantificación en función del valor catastral del inmueble en aquellos casos en los que el vertido obedece a la existencia humana.

Sobre el volumen de agua consumido se aplica el tipo de gravamen específico. Éste es de 35 pts/m³.

III.6. LA TRIBUTACION AMBIENTAL EN ESPAÑA. UN BALANCE.

III.6.1. Introducción.

El problema ambiental en España es grave. La constitucionalización de la defensa del medio (art. 45 CE) exige a los poderes públicos, especialmente al legislativo, la adopción de medidas jurídicas dirigidas a la protección del medio, apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva. La sustanciación de dicho mandato constitucional se ha concretado en el establecimiento de numerosas normas jurídicas, entre ellas se han articulado medidas fiscales. El conjunto de estos tributos y exenciones que bien se encaminan directamente a la consecución de dicho mandato constitucional, incentivando comportamientos; bien establecen como presupuesto de hecho la degradación ambiental o de la escasez de recursos naturales, financiando los costes que soporta la Administración para cumplir con dicho mandato constitucional, es lo que hemos convenido en denominar: tributación ambiental. En este epígrafe, nos proponemos hacer un balance acerca de sus características y de sus deficiencias a la luz de las exigencias constitucionales que informan su existencia en el ordenamiento jurídico-tributario español, tal como hemos venido desgranando a lo largo de nuestro estudio.

Actualmente, existe una preocupación creciente del legislador en orden a preservar el medio. Esta obedece, en nuestra opinión, a un doble orden de razones: por una parte, el mandato constitucional en este sentido es claro; por la otra, dicho mandato se activa por la gran conciencia social que existe en torno a la necesidad de preservar el medio. Dicha preocupación se traduce en una gran profusión de leyes encaminadas a su cumplimiento. Algunas de ellas son de naturaleza fiscal. La tributación ambiental constituye una de las fórmulas a través de las cuales se materializa dicho mandato constitucional. El legislador valora positivamente las posibilidades de la fiscalidad ambiental a la hora de preservar el medio.

Este hecho se concreta en el establecimiento reciente de la mayoría de las medidas fiscales que se proponen coadyuvar a la preservación del medio. Es a partir de la aprobación de la Constitución española cuando se acusa una mayor utilización de la fiscalidad ambiental en este empeño. Su entrada en vigor constituye el punto de inflexión. La mayoría de las medidas fiscales ambientales se establecen con posterioridad a 1978 (cánones de vertidos, cánones de saneamiento, canon de ocupación, canon de regulación, tarifa del

agua, IIMA, IEDMT, etc...); aunque existen tributos con solera en nuestro ordenamiento jurídico-tributario que se dirigen a la protección del medio (tasa de alcantarillado, tasa de basura, Impuestos Especiales, etc...). No obstante, entre éstos últimos la preocupación ambiental se hace más patente recientemente tanto en la propia Exposición de Motivos (Impuestos Especiales), como en su estructuración jurídica, sobre todo a través de la articulación de exenciones que incrementan la incidencia de dichos tributos en la preservación del medio a través del incentivo de comportamientos acordes con el medio.

Buena muestra de lo que hemos manifestado lo constituye el intento de establecimiento del ecoimpuesto en el marco comunitario. Este tributo obedece a la clara voluntad del legislador, en este caso, comunitario, de emplear instrumentos fiscales para preservar el medio. Y su integración en el ordenamiento jurídico-tributario español no sólo es posible, sino plausible, debido a la existencia de un mandato constitucional orientado a la preservación del medio, apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva, una de cuyas expresiones es la actuación del deber de contribuir.

No obstante, pese al hecho de que la fiscalidad ambiental responde a una misma exigencia constitucional, no existe una coordinación de la tributación ambiental en España. Es decir, las medidas fiscales ambientales no responden al diseño de una política ambiental. Esto obedece a dos razones: la primera, existen distintas administraciones territoriales con poder financiero y concretas competencias en materia ambiental; la segunda, los poderes públicos se ven desbordados por la importancia del problema ambiental y la escasa experiencia en el empleo de instrumentos fiscales en esta materia. Este hecho provoca el establecimiento de medidas fiscales en función de los problemas más perentorios y de las posibilidades técnicas de articulación de dichas normas jurídicas. Esta circunstancia descarta toda actuación del legislador fruto de una planificación previa y coherente. Por ello, la tributación ambiental pierde efectividad en orden a alcanzar sus objetivos.

El legislador se mueve por las exigencias de los hechos. Hoy día, el problema ambiental más grave que tiene planteado España es el del agua. Su escasez está alterando seriamente el desarrollo de la vida cotidiana y de la economía de muchos puntos de nuestra geografía. Este hecho mueve al legislador al establecimiento de numerosos instrumentos fiscales conectados a la preservación del agua, como medio esencial para la existencia humana.

Así, además de la tasa de alcantarillado, podemos nombrar a los cánones de vertidos, cánones de saneamiento, canon de ocupación, canon de regulación, tarifa del agua, etc... Sin embargo, los elementos naturales amparados por el mandato constitucional son más numerosos: aire y suelo, así como los elementos conectados con éstos: ruido y espacios naturales. En relación con el aire, tan sólo podemos citar los Impuestos Especiales y como proyecto el ecoimpuesto. En relación con el suelo cabe mencionar la tasa de basuras y el IIMA. Y, finalmente, en relación con los recursos naturales, el ecoimpuesto. Sin que exista una medida fiscal que se relacione con el ruido. Todo ello refleja la descompensación existente en el número de medidas tributarias que se encaminan a la preservación de los distintos elementos naturales.

Además, éste examen meramente cuantitativo se agrava si nos detenemos en un estudio cualitativo de dichos instrumentos fiscales, ya que no todos ellos tienen la misma incidencia en la preservación del medio. Así, por ejemplo, a la hora de preservar el medio atmosférico, las posibilidades de éxito que ofrece el ecoimpuesto son infinitamente mayores que el IEH, ya que el primero, además de contemplar numerosas exenciones que incentivan comportamientos acordes con el medio, condiciona la cuota tributaria al perjuicio ambiental provocado por el contribuyente; mientras que el segundo hace depender la cuota tributaria del importe del tipo de gravamen aplicado sobre el producto contaminante, siendo esta relación más imperfecta que la anterior; así como más denotativa de un afán recaudador. Esta circunstancia produce una distinta incidencia de las medidas fiscales sobre los elementos naturales, y no debido, precisamente, al número de figuras tributarias que incidan sobre ellos, sino a la calidad técnica de su configuración en orden a preservar el medio.

Esta situación no obedece, en nuestra opinión, meramente a la opción del legislador por otras medidas jurídicas, sino a la escasa experiencia de cuales son las potencialidades de los instrumentos fiscales en la preservación del medio. Serán necesarios unos años de experiencia nacional y comparada acerca de la fiscalidad ambiental para poder tener una idea clara sobre de las posibilidades de la fiscalidad en materia ambiental. El estudio que hemos realizado no es más que una modesta aportación a este camino pedregoso que queda por recorrer, al cual no podemos renunciar.

El legislador se plantea la fiscalidad ambiental, fundamentalmente, a través de la articulación de instrumentos fiscales individualizados y, en

menor medida, a través de la reordenación del sistema tributario en sentido ambiental. Ésta puede conseguirse, fundamentalmente, a través de la articulación de exenciones en el seno de los tributos tradicionales (IRPF, IS, ITPAJD, etc...). La política tributaria en materia ambiental se fundamenta, básicamente, en la creación *ex novo* de tributos ambientales (cánones de vertidos, cánones de saneamiento, etc...), así como en la reorientación de aquellos con raigambre ambiental en nuestro ordenamiento a través del empleo de exenciones ambientales, con la finalidad de acentuar su naturaleza ambiental (IEH, tasa basura, tasa de alcantarillado...). No obstante, una política tributaria rigurosa en materia ambiental no puede prescindir de aquellos tributos que determinan la caracterización de un sistema tributario. Por ello, es preciso involucrar a estos tributos tradicionales (IRPF, IS, ITPAJD, etc...) en la preservación del medio. El principio ambiental debe integrarse en la justicia que proyecta el deber de contribuir al configurarlos.

III.6.2. Fundamento de los instrumentos fiscales ambientales.

Una de las vías de actuación del mandato ambiental es a través de la articulación de medidas tributarias. El deber de contribuir encaminado a la preservación del medio se configura como expresión de los principios de igualdad material y de solidaridad. El establecimiento de un tributo o de una exención ambiental responde a la justicia constitucional, encarnada en los principios de igualdad material y de solidaridad, y proyectada, básicamente, a través del principio ambiental (exenciones ambientales) y del principio "quien contamina, paga" (ecoimpuesto, IEH, cánones de vertidos, canon de ocupación, canon de regulación, cánones de saneamiento, tasa de alcantarillado, tasa de basura).

III.6.3. Función a la que responde la fiscalidad ambiental.

El objetivo es preservar el medio. Ahora bien, los caminos para llegar a este objetivo son distintos. Básicamente, se puede hablar de dos: por un lado, prevenir la producción del perjuicio ambiental; por el otro, restaurar, en la medida de lo posible, los perjuicios ambientales producidos. Ante estos caminos técnicos, la fiscalidad ambiental ofrece la realización de dos funciones: la primera, incentivar aquellos comportamientos respetuosos con

el medio; la segunda, redistribuir los costes de la política ambiental entre los sujetos provocadores de los mismos.

La función incentivadora da lugar a la prevención de la degradación ambiental. La función redistributiva, entendida como reparto económico entre determinados sujetos de los costes ambientales, sin tener en cuenta el criterio de justicia con base al cual se redistribuye, contribuye a la financiación de la política ambiental desarrollada por las administraciones públicas. Ahora bien, la política ambiental puede materializarse bien en actuaciones de prevención: financiación de adquisición de equipos depuradores, financiación de investigación en nuevas tecnologías; bien en actuaciones de restauración: construcción de infraestructuras que restauren el medio, política de reforestación.

Los tributos ambientales se fundamentan, básicamente, en el principio "quien contamina, paga". El tributo articulado con base en dicho principio tiene potencialidad para cumplir tanto la función desincentivadora, como la financiera. La mayoría de los tributos de esta naturaleza articulados en España se encaminan, fundamentalmente, a la financiación de la política hidráulica (cánones de vertidos, cánones de saneamiento, canon de infraestructuras hidráulicas, etc...), redistribuyendo los costes de dicha política entre los sujetos provocadores de la misma con base en una idea de justicia conmutativa. Su establecimiento obedece, básicamente, a la falta de recursos públicos para afrontar dicha política. La solución se encuentra en condicionar la realización de dicha política a los recursos obtenidos de los sujetos que provocan dicho problema social. Para ello, la articulación de dichos tributos es básica. No obstante, esto no significa que dichos tributos no lleven a cabo una función incentivadora o desincentivadora, según se ponga el acento en la adquisición de nuevas tecnologías menos contaminantes o en la reducción de la producción degradante, respectivamente. Esta función, también importante, cumple un papel secundario, ya que el legislador se mueve, principalmente, por las exigencias de financiación de la política hidráulica, aunque no impide que en otros tributos dicha función sea principal.

Así, existen otros tributos fundados en el principio "quien contamina, paga" que se proponen, fundamentalmente, racionalizar determinados consumos (ecoimpuesto). Su objetivo prioritario es evitar un consumo desmesurado de unos recursos naturales escasos; así como contener los efectos perniciosos que dicho consumo supone. No obstante, este objetivo se

materializa a través de la obtención de recursos. Por ello, también desarrolla una función de redistribución. En este sentido, se puede aludir al IEH. Este se articula con la intención de desarrollar ambas funciones. Sin embargo, de su articulación no se desprende lo mismo. Dicho impuesto desarrolla ambas funciones, aunque no agota todas las posibilidades que ofrece su articulación. La razón obedece al hecho de que la configuración jurídica del tributo con base en el principio "quien contamina, paga" no se lleva hasta sus últimas consecuencias, sino que se fundamenta en una vinculación débil. La base imponible cuantifica el volumen de producto fabricado, en vez de cuantificar la carga contaminante del mismo; todo ello en aras de reforzar su función recaudatoria, con la finalidad de sostener los gastos públicos.

Igualmente, existen tributos que responden a una mera función de financiación; bien de una genérica política ambiental (canon de ocupación); bien de una concreta política ambiental (tasa de basura, tasa de alcantarillado). La diferencia con los tributos anteriores está en el hecho de que estos tributos se articulan, cuantitativamente, en función del principio de capacidad económica o por lo menos así debería ser. La función de incentivo aquí pierde toda virtualidad. Ahora bien, si como ocurre también, la tasa de alcantarillado se articula en virtud del consumo de agua, su articulación supondrá un estímulo para el ahorro de agua, y, en consecuencia, para la reducción del vertido de aguas residuales.

Por último, existen tributos que se articulan fundados en la preservación del medio y se revelan como tributos dirigidos a obtener recursos para atender las necesidades públicas, sin más relación con la preservación del medio que la de mera coartada para dotarlo de legitimidad ante la sociedad (IIMA, IEDMT).

En el marco de los tributos ambientales se establecen exenciones ambientales. Su presupuesto de hecho se conecta con un comportamiento acorde con el medio; de modo que se estimula la preservación del medio. La técnica se concreta en la prevención de los problemas ambientales

III.6.4. Naturaleza jurídica de los tributos ambientales.

El principio "quien contamina, paga" demanda que el presupuesto de hecho del tributo recaiga sobre operaciones contaminantes y que la cuantía

del tributo se determine en virtud del perjuicio ambiental que producen. Estas prescripciones no limitan la naturaleza de los tributos ambientales a una determinada categoría tributaria, ni siquiera impiden que se articule un precio público.

No obstante, lo más ajustado al tenor literal de lo afirmado es el establecimiento de impuestos que graven bien actividades contaminantes, bien consumos contaminantes. En este sentido, el gravamen de actividades que degradan el medio es acogido por el legislador español para configurar tributos ambientales (cánones de vertidos, cánones de saneamiento de Baleares, Valencia, Navarra, Galicia, La Rioja, canon por vertidos autorizados de Andalucía, canon de vertidos de Canarias, etc...). Desde esta perspectiva, éstos asumen la naturaleza jurídica de impuestos. Además se configuran como impuestos directos, ya que no contemplan la posibilidad de repercutir la cuota tributaria a una tercera persona ajena a la relación jurídica tributaria.

Sin embargo, pueden suscitarse problemas técnicos que dificulten una construcción jurídica de este tenor. Por ejemplo, el referido a la efectiva cuantificación de la degradación ambiental, debido, bien a problemas técnicos, bien al elevado coste de la misma. Este es el caso que sucede, por ejemplo, con el vertido de aguas residuales. Su cuantificación es técnicamente imposible en todos los casos, ya que dicha actividad de vertido contaminante se realiza en el marco de procesos industriales, económicos y domésticos. Esta circunstancia demanda soluciones distintas. Así, es posible configurar el hecho imponible de otro tenor. Se puede gravar el consumo de agua, como manifestación del vertido contaminante (canon de saneamiento de Cataluña y Asturias). En este caso, si bien el consumo de agua facilita la articulación técnica del tributo, el consumo de agua como manifestación de la contaminación producida por dicha actividad presenta una particularidad: el agua no es un producto contaminante, sino su uso es el que convierte a este recurso natural en producto contaminado. Por ello, salvo en los casos en los que el vertido contaminante se determina directamente, en los otros, con independencia de cual sea el presupuesto de hecho (vertido contaminante o consumo de agua), la cuantificación del mismo se llevará a cabo de modo objetivo. En los casos en los que se graven el consumo de agua, el tributo también se configura como un impuesto directo.

Esta situación, aunque con particularidades sucede en los casos de protección del aire. Lo apropiado es el gravamen de las actividades contaminantes en virtud de la contaminación producida. Esta construcción jurídica presenta dificultades técnicas. La solución pasa por el gravamen de los productos contaminantes que provocan dicha contaminación del medio. Este es el caso del ecoimpuesto y del IEH. Estos se configuran como impuestos sobre consumos específicos, hidrocarburos básicamente. No obstante, dicha configuración jurídica presenta una novedad con respecto a lo manifestado anteriormente: el producto en sí mismo considerado es contaminante, su contenido es contaminante, la actividad económica no hace más que liberar sus componentes contaminantes. Esta circunstancia permite gravar el consumo, cualificado como contaminante. Dichos tributos se configuran como impuestos indirectos. No obstante, puede ocurrir que se graven operaciones de consumo, pretendidamente por razones ambientales, y se configuren como impuestos directos (IEDMT).

Como solución técnicamente más fácil, se pueden articular tributos cuyo hecho imponible recaiga sobre actividades o servicios realizados por la Administración. La ventaja la proporciona el hecho de que se grava la actividad administrativa que actúa la política ambiental. Esta construcción jurídica puede dar lugar a la configuración de tasas (tasa de basura o de alcantarillado) o contribuciones especiales (canon de regulación). Igualmente, se puede gravar el aprovechamiento especial del dominio público por parte de determinados sujetos, dando lugar a la articulación de un precio público (canon de ocupación).

III.6.5. Estructura jurídica de los instrumentos fiscales ambientales.

III.6.5.1. El presupuesto de hecho.

El legislador define el presupuesto de hecho con base en actos, hechos, situaciones o actividades que degradan el medio. Así, grava la realización de vertidos contaminantes (cánones de vertidos, cánones de saneamiento de Baleares, Valencia, Navarra, Galicia, La Rioja, canon por vertidos autorizados de Andalucía, etc...), el consumo de agua por razón de la contaminación que puede producir (cánones de saneamiento de Cataluña y Asturias), el consumo de agua (canon de infraestructura hidráulica), la titularidad de elementos patrimoniales afectos a actividades que inciden en

el medio (IIMA), la fabricación, importación y primera matriculación de productos contaminantes con la finalidad de gravar el consumo de dichos productos contaminantes (ecoimpuesto, IEH, IEDMT), el aprovechamiento especial del dominio público (canon de ocupación), la realización de obras públicas que redundan en beneficio del medio (canon de regulación). En otros casos, el presupuesto de hecho adquiere otra configuración jurídica y grava la prestación de servicios públicos motivados por exigencias ambientales (tasa de basura y tasa de alcantarillado).

Ciertamente, dichos hechos impositivos se configuran de acuerdo con el principio "quien contamina, paga", y, en ningún caso, con base en el principio de capacidad económica. Esta afirmación se demuestra desde el momento en el que una empresa pagará una determinada cantidad en concepto de canon de vertido, con independencia de la renta obtenida y de lo que pague otra empresa de similares características y con su mismo potencial económico. Es decir, dos empresas del mismo sector económico y con el mismo nivel de beneficios pueden pagar distintas cantidades en concepto de canon de vertidos. Esta circunstancia, por otra parte, no hace al tributo ambiental contrario al principio de igualdad tributaria, ya que el trato desigual es objetivo y razonable al fundarse en el mandato ambiental. Esta precisa configuración jurídica del presupuesto de hecho de estos tributos les permiten alcanzar las funciones que justifican su existencia.

El hecho de que no se configuren de acuerdo con el principio de capacidad económica no significa que puedan prescindir de este principio de justicia material a la hora de articularse técnicamente, al menos como límite mínimo de toda imposición. Los distintos hechos impositivos se incardinan en el seno de actividades, elementos y hechos económicos que revelan la idoneidad del contribuyente para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Así, el aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible se conecta bien con la realización de un gasto (ecoimpuesto, IEH, IEDMT), bien con la realización de una actividad económica (canon de ocupación), bien con la posesión de elementos patrimoniales (canon de regulación, IIMA, tasa de basura y tasa de alcantarillado).

En los casos de tributos que gravan el consumo de agua, la determinación de la fuerza económica que salva el principio de capacidad económica es compleja. Aunque se grave la producción de vertidos de aguas residuales, el tributo se conecta con el consumo de agua, como hecho que

ineludiblemente da lugar a dicho vertido. Por ello, la conexión con una manifestación de capacidad económica es evidente: el gasto de una renta. Esta circunstancia es válida en relación con el gravamen del consumo de agua producida en el desarrollo de una actividad económica. Ahora bien, también se grava el consumo de agua doméstico. Ciertamente, este consumo manifiesta la posesión de capacidad económica, aunque sea de modo indirecto, pero al ser un consumo necesario para la existencia humana y estar ya gravado por un impuesto general sobre el consumo, nos parece que dicha capacidad económica está suficientemente agotada como para servir de substrato de otro tributo. Por ello, entendemos que el gravamen de dicho consumo doméstico se relaciona con la posesión de un patrimonio concreto desde el que se realiza el vertido. Esta misma reflexión puede ser aplicada al consumo industrial y a la realización de dicho consumo en el marco de una actividad económica. Igualmente, este pensamiento puede ser predicada de distintos tributos: cánones de vertidos, cánones de saneamiento, canon de infraestructuras hidráulicas.

Estas apreciaciones han puesto de manifiesto la materia imponible sobre la que recae los tributos ambientales. Esta se concreta, básicamente, en el gasto de renta al consumir un producto contaminante (ecoimpuesto, IEH, IEDMT), la realización de una actividad económica que incide en el medio (cánones de vertidos, cánones de saneamiento, canon de ocupación) y la posesión de elementos patrimoniales que se relacionan con la degradación del medio (cánones de vertidos, cánones de saneamiento, IIMA, canon de regulación).

Los tributos ambientales gravan las actividades contaminantes realizadas en el territorio español -principio de territorialidad-. Para determinar el territorio en el que se realiza la actividad contaminante se atiende al lugar en el que se desarrolla la actividad económica (cánones de vertidos, canon de ocupación), al lugar en el que se ubican los elementos patrimoniales (canon de regulación, IIMA, tasas de basura y alcantarillado), o al lugar en el que se realice la operación de consumo (ecoimpuesto, IEH, IEDMT, cánones de saneamiento, canon de infraestructuras hidráulica). Se prescinde del efecto contaminante. Por ello, si dichas actividades económicas se conectan con el territorio español se gravan por los distintos tributos ambientales españoles.

No obstante, no se prescinde de la dimensión internacional que tiene el problema ambiental. Así, se proyecta el establecimiento de un tributo

ambiental -ecoimpuesto- en el marco de la Unión Europea. Su articulación obedece tanto a razones ambientales, luchar contra el efecto invernadero, como económicas, proteger la libre competencia. Sin embargo, lo que está fuera de dudas es la importancia de la fórmula de "ejercicio común del poder tributario por varios Estados" para preservar el medio; así como su importancia en los temas ambientales.

El aspecto temporal de los tributos ambientales presenta la diversidad propia de los distintos tributos que lo integran. Así, en el caso de las tasas por prestación de servicios, el devengo se produce con el inicio de la prestación del servicio. En el caso de los tributos sobre el consumo de productos contaminantes, el devengo se relaciona con el momento de la salida de los productos de fábrica o depósito fiscal (ecoimpuesto, IEH). La complejidad se presenta a la hora de determinar el momento de la realización del hecho imponible en los casos en los que su aspecto material viene constituido por una actividad degradante. Esta, por su propia naturaleza, se produce con continuidad en el tiempo, dando lugar a tributos periódicos. La solución dada por el legislador es distinta según el tributo que analicemos; en los cánones de vertido, el devengo se fija en el momento en el que sea concedida la autorización de vertido; en los cánones de saneamiento, la solución es distinta: el devengo se determina en el momento del consumo de agua; de esta manera se aligeran los problemas técnicos sin afectar a la justicia de dichos tributos.

El presupuesto de hecho puede extender su ámbito objetivo no sólo a las actividades o productos que degradan el medio, sino que incluso puede hacerlo a aquellas actividades o productos con potencialidad para éllo. Así, en los cánones de saneamiento se gravan tanto el consumo real como el potencial de agua. La justificación a nuestro entender se encuentra en el hecho de que la potencialidad contaminadora también obliga a la Administración a la realización de gastos, ya que tanto la dimensión de las infraestructuras, como la dimensión de los servicios que se prestan están en función tanto de la contaminación real, como de la previsible.

El legislador, a la hora de articular los supuestos de no sujeción en los tributos ambientales, se ve, a veces determinado por la compleja construcción técnica de dichos tributos. Así, establece como supuestos de no sujeción operaciones económicas que degradan el medio, pero que en el marco de la construcción técnica del tributo no dan lugar a la realización del

hecho imponible. Este es el caso del autoconsumo de hidrocarburos en el ecoimpuesto y el IEH; y de los vertidos contaminantes no autorizados en el caso de los cánones de vertidos. En otras ocasiones, el afán por articular el tributo de acuerdo con los principios de justicia que inspiran el tributo, le lleva a establecer supuestos de no sujeción imposible de verificar en la práctica. Así, en los cánones de saneamiento se declara no sujeto el riego agrícola si no se emplea pesticidas o fertilizantes. La solución, en nuestra opinión, vendría por declarar no sujeto el riego agrícola y gravar el consumo de dichos productos contaminantes (pesticidas y fertilizantes).

III.6.5.2. Los supuestos de exención tributaria.

El tratamiento de los supuestos de exención lo dividiremos en dos partes: en primer lugar, nos referiremos a las exenciones que tratan de ajustar la configuración jurídica de los tributos ambientales a los principios de justicia que lo informan; básicamente, los principios "quien contamina, paga" y capacidad económica; en segundo lugar, nos centraremos en aquellos supuestos de exención dirigidos a incentivar comportamientos acordes con el medio.

Entre las primeras, cabe citar la articulación de exenciones con base en el principio "quien contamina, paga". Así, en el ecoimpuesto se declara exento el valor energético de los hidrocarburos empleados en la generación de energía eléctrica. Esta se articula como una exención técnica, basada en el principio "quien contamina, paga", ya que intenta no gravar dos veces la misma energía. En el IEH, se articulan varios supuestos de exención; en unos casos, por el hecho de que el consumo no se realiza en el territorio nacional (avituallamiento de buques y aeronaves, exportación de los productos, etc...); en otros, por no haberse consumido el producto de modo que origine la contaminación (productos sujetos al IEH, pero no empleados como combustible o carburante); finalmente, por la existencia de un mínimo ambiental (los hidrocarburos que se lleve en el depósito de los vehículos). En los cánones de saneamiento, se suele establecer una exención de los consumos domésticos en aquellos municipios con una población inferior a 500 o 400 personas. La justificación a nuestro entender viene dada por el hecho de que los vertidos de aguas residuales se producen con escasa concentración contaminante, debido al número de personas, lo cual facilita la

autoregeneración de la naturaleza. Estas exenciones se articulan como exenciones de presupuesto de hecho simple.

Igualmente, se articulan exenciones basadas en el principio de capacidad económica. En unos casos, por el hecho de que el producto contaminante o la actividad económica, sujeto a gravamen, no revela suficiente capacidad económica (motocicletas de cilindradas inferior a 125 cc -IEDMT-, depósitos de venta al por menor -IIMA-); en otros, por la ausencia de capacidad económica por parte del contribuyente (los declarados por precepto legal pobres, así como las unidades familiares con ingresos anuales inferiores al mínimo interprofesional -tasa de basura-, personas con escasos recursos económicos - canon de saneamiento balear). Estas exenciones se articulan como exenciones de presupuesto de hecho complejo.

En relación con los segundos, hay que poner de manifiesto el incremento de su utilización por parte del legislador. Así, éste valora positivamente este instrumento de motivación de conductas. La prueba de ello es el hecho de que aparece contemplada en la mayoría de tributos ambientales exenciones que incentivan la innovación tecnológica, con la finalidad de adecuar la actividad económica a la preservación del medio (ecoimpuesto, IEH, cánones de vertido, cánones de saneamiento, IIMA). Estas se articulan como exenciones de presupuesto de hecho complejo. Aunque no son las únicas que se establecen en los tributos ambientales. Así, igualmente, se articulan exenciones subjetivas, fundadas en las relaciones internacionales (ecoimpuesto, IEH), o en el carácter público de los realizadores del hecho imponible (IIMA). Igualmente, se establecen exenciones fundadas en razones económicas; éstas vienen justificadas en el mandato constitucional de desarrollo económico (ecoimpuesto, IEDMT, IIMA). Otras vienen amparadas en el principio de solidaridad (consumo de agua para apagar incendios o para fuentes públicas -cánones de saneamiento-).

Por último, nos parece pertinente examinar la exención, establecida en varios cánones de saneamiento, del 50% de la cuota tributaria en los casos en los que no se reciba el servicio que explica la existencia del tributo. En este caso, el fundamento de la exención es, en nuestra opinión, el fundamento de los tributos ambientales actuales, fundados en el principio "quien contamina, paga": la justicia conmutativa. El pago del tributo ambiental no se justifica en la posesión de una determinada capacidad económica, sino en la provocación de unos costes sociales; parte de los cuales se concretan en los costes de la

Administración para preservar el medio afectado por dichas actividades degradantes. Por ello, si dicho coste de la Administración no tiene lugar, no tiene mucho sentido gravar en su totalidad dichas actividades contaminantes. Esta circunstancia puede ser valorada por el legislador para declarar exenta parte de la cuota tributaria, y no la totalidad de la misma, ya que el fundamento del tributo ambiental es el principio "quien contamina, paga", esto es, los costes sociales provocados por el sujeto contaminador, y no exclusivamente la prestación de un servicio por parte de la Administración.

III.6.5.3. Los sujetos tributarios.

En el marco de los cánones de saneamiento suele ser común el establecimiento de una entidad de Derecho público (Junta de Aguas, básicamente), como sujeto activo del tributo. A ésta se le atribuye las potestades de gestión tributaria para hacer realidad las prestaciones tributarias. Esta entidad de Derecho público suele desarrollar la política hidráulica en dicha Comunidad Autónoma.

Conectado con lo anterior, en el ámbito de la tributación del agua, suele ser común la afectación de lo recaudado por dichos tributos (cánones de vertidos, cánones de saneamiento) al sujeto activo, con la finalidad de que desarrolle la política ambiental encomendada, en cuyo ámbito cobra sentido la exacción del tributo ambiental. Esta afectación de lo recaudado por el tributo es acorde con el principio "quien contamina, paga". Este justifica el establecimiento del tributo en el marco del desarrollo de la política ambiental.

Dentro de los obligados tributarios, la figura más relevante es la del contribuyente. Para su tratamiento, en el marco de los tributos ambientales, es preciso diferenciar dentro de éstos en virtud de su aspecto material. Así, en aquellos tributos que gravan actividades económicas que degradan el medio, el contribuyente es el realizador de dicha actividad contraria al medio (cánones de vertidos, IIMA) como exige el principio "quien contamina, paga". En este marco, es preciso hacer referencia a los cánones de saneamiento. Estos gravan bien el vertido contaminante, bien el consumo de agua. Aunque esta distinción no es tal, ya que se parte de la identificación del consumo de agua con el vertido residual. No obstante, esta distinción suele provocar una diferenciación nominativa a la hora de identificar al contribuyente; así, se

habla bien del que realiza el vertido contaminante (canon de saneamiento de Navarra), bien del que realiza el consumo de agua (el resto de cánones de saneamiento). En definitiva, el consumidor siempre es el que realiza la actividad contraria al medio. En aquellos tributos que gravan la prestación de servicios o la realización de obras públicas, el contribuyente coincide con los sujetos provocadores de dicho servicio o beneficiados por la actuación pública (tasas de basura y alcantarillado, canon de regulación). Esta articulación técnico-jurídica se muestra acorde con el principio "quien contamina, paga".

En el caso del tributo fundado en el consumo de productos contaminantes, la compleja articulación técnica aconseja abordar la figura del contribuyente con más detenimiento. Por una parte, nos encontramos con impuestos sobre el consumo que no presentan complejidad técnica alguna (IEDMT); en este caso, el contribuyente es el que matricula el vehículo. No obstante, ésto no ocurre siempre. El impuesto sobre el consumo clásico presenta una importante complejidad técnica. Esta se concreta en el hecho de que el aspecto material del hecho imponible (fabricación e importación de determinados productos) no es lo que se quiere gravar, sino su consumo, ya que éste es el que produce el efecto contaminante. En consecuencia, siguiendo la lógica interna del tributo, el contribuyente es el fabricante o importador, y no el consumidor que provoca la degradación del medio. Esta construcción jurídica es contraria a los principios de justicia tributaria que informan la existencia del tributo: principio "quien contamina, paga" y principio de capacidad económica. Además, la naturaleza extrafiscal de los tributos ambientales demanda que la cuota tributaria recaiga sobre el sujeto contaminador. La solución jurídico-técnica requiere el establecimiento de la obligación legal de repercutir la cuota tributaria por parte del contribuyente. De este modo, se acaba gravando efectivamente al consumidor de dichos productos (ecoimpuesto, IEH). Esta construcción jurídica si es acorde con los principios "quien contamina, paga" y capacidad económica.

Para finalizar el tratamiento de los obligados tributarios, debemos ocuparnos de la figura del sustituto del contribuyente. Esta figura subjetiva adquiere en algunos tributos ambientales una enorme importancia como técnica de gestión. Este es el caso de los cánones de saneamiento. En estos, las entidades suministradoras de agua adquieren la condición de sustituto. En otros tributos, dicha figura hace acto de presencia, con la finalidad de favorecer la gestión del mismo en determinados casos, como son los

relacionados con los alquileres de los inmuebles (tasa de basura, tasa de alcantarillado).

III.6.5.4. Los elementos de cuantificación del tributo.

El legislador configura la tributación ambiental en España con base en tributos de cuota variable. Descarta el establecimiento de tributos ambientales de cuota fija, debido a su escaso ajuste al principio "quien contamina, paga" a la hora de cuantificar la prestación tributaria. Sin embargo, en algunos tributos establece una cuota fija, como complemento a una cuota variable, como tendremos ocasión de examinar. Este hecho nos aboca al estudio de la base imponible y el tipo de gravamen, como elementos de cuantificación que dan lugar a la cuota tributaria.

El legislador define el hecho imponible de acuerdo, básicamente, con el principio "quien contamina, paga". Ahora bien, no en todos los casos el presupuesto de hecho se acomoda perfectamente a las exigencias del principio en cuestión. Igualmente, no en todos los casos el legislador está interesado en la articulación técnica de un tributo ambiental. Existen casos en los que el legislador se muestra más interesado en las potencialidades recaudadoras de tributos conectados a la degradación del medio. Estas circunstancias tienen su reflejo en el diseño de la base imponible.

El legislador, en determinados casos, diseña la base imponible del tributo ambiental de acuerdo con las exigencias del principio "quien contamina, paga" (ecoimpuesto, cánones de vertidos), como respuesta a la precisa articulación en este sentido del hecho imponible. En el caso de las figuras tributarias no impositivas, la cuantificación de la base imponible presenta algunas particularidades derivadas de la propia configuración de su presupuesto de hecho. No obstante, ésto no impide la concreción en aquélla de los principios de justicia que informan la existencia del tributo. Así, si, como es nuestro caso, el tributo se fundamenta en el principio "quien contamina, paga", la base imponible se concretará bien en el volumen de residuo producido (tasa de basura), bien en el volumen de agua consumido, como reflejo del vertido producido (tasa de alcantarillado), bien en el coste de las obras realizadas (canon de regulación).

En otros casos, la base imponible refleja muy deficientemente el principio "quien contamina, paga", siendo éste el principio de justicia que pretendidamente fundamenta el tributo. Su articulación parece acomodarse más a las exigencias del principio de capacidad económica (IEH, IEDMT, IIMA). Las razones de esta disfunción son varias; a saber: a) un diseño del hecho imponible escasamente ajustado al principio "quien contamina, paga"; b) escaso interés por la preservación del medio; c) interés por sus potencialidades recaudatorias.

Finalmente, pueden existir supuestos tributarios caracterizados por las dificultades técnicas de cuantificación de su presupuesto hecho. Este problema se suscita en torno a la configuración jurídica de los cánones de saneamiento. La justificación de su existencia se encuentra en el gravamen de los vertidos contaminantes, como reflejo de los costes públicos soportados para eliminar la degradación ambiental provocada por ellos. No obstante, la extensión de la producción de vertidos contaminantes, tanto a las industrias, como a las actividades particulares y económicas, en general, impide una cuantificación particularizada de los vertidos producidos en todos los casos. Por ello, el legislador autonómico opta por configurar el presupuesto de hecho de modo que evite los mayores problemas posibles a la hora de cuantificar la base imponible. La solución técnica pasa por incluir el consumo de agua en la definición del presupuesto de hecho. Así, se opta bien por definir el hecho imponible como el vertido contaminante, manifestado a través del consumo de agua, bien como el consumo de agua por razón del vertido que produce dicho consumo. En consecuencia, la base imponible, sin prescindir de la carga contaminante del vertido, se centra, fundamentalmente, en la medición del consumo de agua, como proyección de la carga contaminante vertida (generalidad de cánones de saneamiento). Esta definición de la base imponible es ajustada al principio "quien contamina, paga" en los consumos domésticos.

Sin embargo, en los consumos industriales el volumen de agua no se identifica, en la generalidad de los casos, con la carga contaminante del vertido de agua residual. Por ello una formulación de este tenor es contraria al principio "quien contamina, paga", aunque esta disfunción es fruto de la configuración del presupuesto de hecho, movido por las dificultades técnicas. De este hecho es consciente el legislador autonómico. Por ello, la determinación de la base imponible en los consumos industriales es distinta al consumo de agua realizado. Este se cualifica en virtud de la utilización de

índices correctores, con la finalidad de determinar la carga contaminante (cánones de saneamiento de Valencia, Navarra, La Rioja). E incluso, se contempla la cuantificación de la base imponible en función de la carga contaminante efectivamente producida (canon de saneamiento de Cataluña, Galicia, Asturias).

La base imponible suele expresarse en unidades físicas, bien como expresión del principio "quien contamina, paga" (ecoimpuesto, cánones de vertido, cánones de saneamiento, tasa de basura, tasa de alcantarillado), bien como mera medición del hecho imponible (IEH). No obstante, también se presenta expresada en valores monetarios, como reflejo de las dificultades técnicas y del interés recaudador del legislador (IEDMT, IIMA, canon de ocupación, canon de regulación).

Los métodos de determinación de la base imponible se ajustan a la teoría general. Se opta por un método de estimación directa de la base imponible (ecoimpuesto, IEH, IEDMT), pero las dificultades técnicas inclinan la balanza hacia los métodos de estimación objetiva de la base imponible (cánones de vertido, cánones de saneamiento, tasa de alcantarillado). Estos últimos no se ajustan con perfección al principio "quien contamina, paga", pero son aproximativos y, en ningún caso, contrarios a dicho principio.

Determinada la base imponible, ésta está en disposición de cumplir su función como elemento de cuantificación del tributo. Sobre ella se aplica el tipo de gravamen. Este se conforma, básicamente, como un tipo de gravamen específico; se aplica sobre una base imponible expresada en unidades físicas (ecoimpuesto, IEH, cánones de vertidos, canon de infraestructuras hidráulicas, tasa de alcantarillado). El tipo de gravamen específico se configura con base en el principio "quien contamina, paga". Así, al aplicarse sobre una base imponible configurada del mismo tenor da lugar a una cuota tributaria expresión de dicho principio. Sin embargo, existen ocasiones en el marco de tributos ambientales en las que la base imponible no se configura de acuerdo con el principio "quien contamina, paga"; por ello, es el tipo de gravamen quien debe corregir esa disfunción; de modo que la cuota tributaria se ajuste al principio en cuestión; para ello, el tipo de gravamen debe fundarse en dicho principio (tipo de gravamen de los hidrocarburos en el ecoimpuesto, tipo de gravamen de las gasolinas con y sin plomo en el IEH). En otras ocasiones, aunque la base imponible refleje la degradación ambiental, el tipo de gravamen puede asumir la iniciativa de discriminar en

función de las energías menos contaminantes (ecoimpuesto). También el tipo de gravamen puede venir informado en razones económicas (IEH).

Mención especial requiere la determinación de los tipos de gravámenes de los cánones de saneamiento. Unas CCAA optan por establecer tres tipos de gravámenes específicos diferentes, a aplicar sobre tres distintas bases imponibles: así, sobre la base imponible medida en m³ de agua consumida se distingue en función del tipo de consumo: industrial y doméstico; aplicando a cada uno de ellos un tipo de gravamen específico distinto. De igual modo, sobre la base imponible medida en unidades de contaminación se aplica un tipo de gravamen específico distinto (canon de saneamiento de Cataluña, Asturias y Galicia). La CA de Navarra establece dos tipos de gravámenes específicos aplicables sobre dos bases imponibles distintas (consumo industrial y doméstico). Las CCAA de Baleares y Valencia utilizan un complicado sistema de cuantificación. Así, para la determinación de la cuota variable, a la base imponible determinada en función de los m³ de agua consumidos se le aplica un tipo de gravamen específico (Baleares) o un tipo de gravamen gradual (Valencia).

Un tipo de gravamen plausible es el establecido en el canon de infraestructuras hidráulicas. En dicho tributo, se prevé un tipo de gravamen específico. Ahora bien, éste se complementa con unos índices correctores que incentivan el ahorro del agua.

En el marco de la tributación ambiental, también hacen acto de presencia las alícuotas. Estas se aplican sobre bases imponibles monetarias. Son proporcionales (IEDMT, Canon de ocupación, IIMA). Ponen de manifiesto el interés recaudatorio del legislador en estos casos, más allá de la preocupación ambiental, que queda muy mermada. Por último, es pertinente hacer mención a los casos en los que el tipo de gravamen viene determinado por la cuota tributaria total, dividida por la base imponible (canon de vertidos, canon de regulación).

Hemos podido comprobar como el legislador determina el tipo de gravamen movido por una preocupación, básicamente, redistributiva. Existe un intento de financiar las políticas ambientales con base en la articulación de dichos tributos. Y sólo en escasas ocasiones, el fin incentivador determina el establecimiento de un tributo. Este está presente en la mayoría de los tributos ambientales, pero de una forma secundaria.

El resultado de aplicar el tipo de gravamen a la base imponible es la cuota tributaria. Esta será expresión de los principios que informan los elementos de cuantificación a los que obedece. Así, nos encontraremos con cuotas tributarias expresión del principio "quien contamina, paga" (cánones de vertidos, cánones de saneamiento, ecoimpuesto); mientras que otras son expresión del principio de capacidad económica (IEDMT, IIMA, canon de ocupación); finalmente, cabe hablar de otros tributos que tan sólo muy toscamente responden a las exigencias del principio "quien contamina, paga" (IEH).

El legislador configura la tributación ambiental mediante tributos de cuota variable. No obstante, en algunos casos, complementa ésta con el establecimiento de una cuota fija (canon de saneamiento de Baleares y Valencia). En un caso, dicha cuota trata de tener en cuenta la población flotante, ya que ésta dimensiona el servicio (Baleares); en otra, la concentración de población en un municipio (Valencia).

Para concluir lo haremos expresando una reflexión fruto del análisis de la tributación ambiental en España: ésta se caracteriza por una articulación técnica deficiente. Y ello por dos razones: en primer lugar, el legislador se pliega con suma docilidad a las exigencias técnicas, sin tener excesivamente presente las exigencias jurídicas derivadas de los principios de justicia material, olvidando que dichas medidas fiscales no son, ni pueden ser, otra cosa que expresión del deber de contribuir como proyección de la justicia que informa la Constitución española. En segundo lugar, la voracidad recaudatoria del legislador antepone dicho afán a las exigencias de justicia constitucional.

CONCLUSIONES

CONCLUSIONES

PREMISAS.- La conservación del medio aparece como un presupuesto esencial de la existencia humana y, por ende, de sus actividades, entre las que se encuentra la económica.

El ambiente se constitucionaliza como un fin de Estado (art. 45 CE). Los poderes públicos tienen la obligación de hacer realidad los principios rectores de la política social y económica, entre los que se encuentra la preservación del medio. Esta se articula como proyección del Estado social y democrático de Derecho, con la finalidad de contribuir a la consecución de la igualdad real entre todos los ciudadanos.

Hay que ser consciente del hecho de que de las distintas técnicas jurídicas utilizables en la preservación del medio, ninguna de ellas es la mejor en todos los casos. Todos los instrumentos jurídicos articulados (normas civiles, penales, administrativas) son necesarios, pero insuficientes. Esta circunstancia plantea la necesaria complementariedad entre los distintos instrumentos jurídicos. Este hecho y el fracaso de las técnicas tradicionales de preservación del medio (reglamentación), presentan, hoy día, al tributo, en el marco de la libertad del legislador para elegir el instrumento jurídico de intervención en materia ambiental dentro de los límites constitucionales, como una técnica apta para preservar el medio. Su utilización se ve avalada tanto por la opinión de los economistas, como por la extendida conciencia social acerca de la gravedad del problema. Nuestra preocupación de jurista se centra en el análisis de las posibilidades y límites constitucionales de las medidas fiscales de coadyuvar a la preservación del medio.

PRIMERA: Por una parte, la actuación pública, fundamentalmente del legislador, debe dirigirse a la defensa y restauración del medio (art. 45 CE). Esta debe materializarse en una política de prevención y corrección de la degradación ambiental y basarse en la solidaridad colectiva. Desde esta perspectiva, el deber de contribuir, cuyo fundamento es el principio de solidaridad, se presenta como un instrumento apto de preservación del medio.

Por la otra, el Tribunal Constitucional admite la utilización extrafiscal de los tributos (SSTC 37/87, 189/93). Esta circunstancia convierte a la extrafiscalidad en una realidad innegable de los tributos, exigida constitucionalmente. Y ésto tiene dos consecuencias precisas, íntimamente conectadas entre sí:

La primera, la legitimidad constitucional de las medidas fiscales dirigidas a alcanzar directamente fines constitucionales, incentivando aquellos comportamientos más acordes con la idea de justicia plasmada constitucionalmente. El deber de contribuir es un instrumento constitucional, fundado en la justicia que inspira la Constitución española y encaminado a la realización de la igualdad material. Por ello, se dirige a la consecución de los fines de justicia en los que se concreta ésta, entre los que se encuentra la protección del medio (art. 45 CE). Estos coadyuvan a la definición de la justicia constitucional. En consecuencia integran la idea de justicia que informa el deber de contribuir, fundamentalmente, cuando éste se dirige a su consecución.

La segunda, la posibilidad de configurar medidas fiscales con base en principios emanados de mandatos constitucionales, distintos al principio de capacidad económica. Esta precisa configuración jurídica, además de permitir al tributo cumplir una función de incentivo de comportamientos acordes con los mandatos constitucionales, posibilita la orientación de éste a la financiación de los gastos públicos. Esta afirmación supone la superación de la distinción entre tributos fiscales y extrafiscales con base en el criterio de los fines perseguidos por uno u otro tributo, y el acogimiento del criterio con base en el principio inspirador de la estructura jurídica del tributo (SSTC 37/87, 186/93). Así, los tributos fiscales se conformarían de acuerdo con el principio de capacidad económica y los tributos extrafiscales lo harían con base en los principios jurídicos emanados de los mandatos constitucionales. No obstante, esta distinción, hoy día, pierde importancia, es meramente didáctica; su utilidad se relaciona con la necesidad de determinar la vigencia del principio de capacidad económica en aquellos tributos articulados con base en principios jurídicos distintos. Lo verdaderamente importante es el hecho de que en los dos casos estamos ante tributos fundados en principios constitucionales que informan el deber de contribuir constitucionalizado.

En definitiva, podemos afirmar, tanto desde una perspectiva ambiental, como tributaria, la legitimidad constitucional de los instrumentos fiscales

dirigidos a preservar el medio. El tributo ambiental se integra en la noción de tributo, proyectándose como expresión del deber de contribuir y ordenándose conforme a los principios de justicia que lo informan. Dicho tributo debe configurarse de acuerdo con el principio "quien contamina, paga", como expresión de la justicia que inspira su existencia, recayendo su hecho imponible sobre hechos, actos, actividades o situaciones que, por un lado, manifiesten degradación del medio o potencialidad para ello y, por el otro, revelen la fuerza o potencia económica del contribuyente.

SEGUNDA: La fiscalidad ambiental se concreta bien en la articulación de medidas fiscales orientadas a encaminar los comportamientos de los ciudadanos en una dirección acorde con la preservación del medio; bien en el establecimiento de tributos que graven situaciones relacionadas con la degradación del medio, con la finalidad de obtener recursos patrimoniales con los que asumir la financiación de los gastos públicos provocados por aquéllas, sin que ello suponga una construcción jurídica del tributo de naturaleza afectada. La fiscalidad ambiental supone, por un lado, una proyección del deber de contribuir y, por el otro, el cumplimiento del mandato constitucional dirigido a la preservación del medio. Por ello, la articulación de instrumentos fiscales orientados a preservar el medio debe realizarse de acuerdo tanto con los principios de justicia tributaria expresamente contemplados en el artículo 31.1 CE, como con los principios de justicia derivados del mandato ambiental.

Los principios de justicia que se derivan del mandato ambiental, en relación con la materialización del deber de contribuir en este campo, son, por un lado, el "principio ambiental" y, por el otro, el principio "quien contamina, paga".

El primero es un principio general, derivado del propio mandato ambiental, cuyo contenido exige la adopción de medidas jurídicas encaminadas a la preservación del medio, como proyección de los principios de igualdad material y justicia. Su integración en el deber de contribuir se produce como consecuencia de su cualidad de mandato constitucional, a cuya realización el deber de contribuir se dirige en su afán por hacer realidad los valores superiores del ordenamiento jurídico español.

El segundo es un principio particular, cuyo contenido implica la imputación de los costes ambientales a los sujetos provocadores de los mismos. El principio "quien contamina, paga" se constitucionaliza como un principio de justicia ambiental en el ámbito de la Comunidad Europea (art. 130 R 2 TUE). En este marco, el principio adquiere una dimensión económica, propia de su formulación originaria en el seno de la OCDE.: así, no sólo proyecta la idea de justicia en la protección del medio, sino que se propone como una de las fórmulas para garantizar la libre competencia, como fundamento del mercado común. Su integración en el mandato constitucional se lleva a cabo mediante la idea de solidaridad, como criterio de desarrollo de la política ambiental. El principio "quien contamina, paga" supone la expresión del principio de solidaridad, al imponer la contribución al sostenimiento de los gastos públicos de aquellos que han provocado costes sociales de naturaleza ambiental.

Ahora bien, dicho principio no proyecta al principio de solidaridad en su vertiente redistributiva, sino en su vertiente equitativa. En el marco del principio "quien contamina, paga", el principio de solidaridad se funda en razones de equidad. El fundamento de la contribución, en virtud del principio "quien contamina, paga", es la provocación de un coste social de naturaleza ambiental. No hay, por tanto, contribución altruista, ni sacrificio de los intereses de los más favorecidos, sino, simple y llanamente, una responsabilidad económica ante la sociedad por el alejamiento de los mandatos constitucionales que su actividad provoca. El pago del tributo se justifica, pues, en razones de equidad: es justo que aquellos que alejan a la sociedad de los objetivos constitucionales propuestos contribuyan a compensar dichos costes originados a la misma.

La integración de este principio de justicia ambiental en el deber de contribuir se produce por tres vías diferentes: a) el principio proyecta una idea de justicia en la imputación de los costes ambientales. Desde esta perspectiva, el principio se incardina en la idea de justicia como valor superior del ordenamiento jurídico (art. 1.1 CE); b) dicho principio se erige en un instrumento de preservación del medio. La consecución de dicho objetivo supone un avance en la exigencia de igualdad material entre todos los ciudadanos (art. 9.2 CE), como proyección de la igualdad como valor superior; c) el principio expresa la idea de solidaridad en su vertiente equitativa. Como expresión de todo ello, el deber de contribuir, fundado en el principio "quien contamina, paga", se encamina a la realización de la justicia constitucional.

TERCERA: El principio "quien contamina, paga" puede informar la configuración de tributos ambientales, encaminados a la realización del mandato ambiental, sin perjuicio de que recaigan sobre un hecho imponible indicativo de capacidad económica.

El "principio ambiental" impone al Estado la adopción de medidas fiscales encaminadas a preservar el medio. Éstas pueden concretarse tanto en el establecimiento de exenciones tributarias, como en la articulación de tributos. Los últimos se fundamentarían en el principio de capacidad económica y su finalidad sería la financiación de la política ambiental, bien desde una perspectiva genérica, bien específica. Las primeras se dirigen a incentivar comportamientos acordes con el medio, y se fundamentan en los principios de igualdad material y de solidaridad.

Las exenciones ambientales son compatibles con el principio "quien contamina, paga". Éste, como principio de justicia tributaria, no es un principio absoluto. Dicho principio no se identifica de un modo exclusivo y excluyente con la justicia en materia ambiental. El deber de contribuir se fundamenta en los principios de igualdad y de solidaridad. Estos fundamentan, a su vez, tanto el principio "quien contamina, paga", como el principio ambiental. Por ello, la articulación del deber de contribuir en un sentido o en otro, más que incompatible, es una exigencia de la realidad, ya que no en todos los casos la igualdad y la solidaridad se proyectan de la misma manera.

CUARTA: La protección del medio es un fin esencial para la comunidad. Esta esencialidad contrasta con el criterio de justicia tributaria que fundamenta su financiación: el principio "quien contamina, paga". Esta fórmula de financiación no responde a la verdadera naturaleza de la finalidad a alcanzar. La esencialidad del fin perseguido repugna un criterio de justicia conmutativa y exige su sustitución por otro expresivo de justicia redistributiva.

No obstante, este contrasentido tiene su explicación: la gravedad del problema ambiental se manifiesta recientemente. Ello tiene dos consecuencias precisas: a) la asunción de la política de preservación del

medio por parte de los distintos entes territoriales acarrea un desequilibrio económico de sus Haciendas públicas, lo cual explica la imputación de los costes a los sujetos contaminantes, como provocadores de los mismos; b) la escasa colaboración de la sociedad, en general, y de los agentes económicos, en particular, ha desencadenado una realidad ambiental descarnada. Esta situación ha creado una conciencia social que identifica el problema ambiental con determinados sujetos, como responsables de dicha degradación ambiental.

En este contexto, la financiación de la preservación del medio con base en el principio de capacidad económica es impensable. Por contra, el principio "quien contamina, paga" se presenta como un criterio aceptable y aceptado. Y ello por varias razones: a) la articulación de un tributo con base en este principio permite identificar a los causantes del perjuicio e imputarles los costes de su actuación. Esta sectorialización facilita su legitimación social; b) en este clima de incumplimiento generalizado y de escasa conciencia, las técnicas jurídicas de intervención deben basarse, por una parte, en el establecimiento de estándares administrativos mínimos, poco exigentes y, por la otra, en la articulación de instrumentos tributarios con gran potencialidad incentivadora, ya que el establecimiento de medidas administrativas rígidas inducen a su incumplimiento. En este sentido, la articulación de un tributo, fundado en el principio "quien contamina, paga", se muestra como el instrumento más idóneo para desincentivar comportamientos contaminantes, ya que el gravamen está en función de la degradación ambiental realizada.

Con el tiempo, cuando se forje una verdadera conciencia social acerca de la importancia de un ambiente adecuado, los agentes económicos estarán en disposición de cumplir las normas de protección ambiental y la sociedad estará dispuesta a asumir los costes de la degradación ambiental, como expresión del grado de desarrollo económico que ésta quiere tener. En este marco, se podrá superar este criterio primario de justicia y asumir otro más acorde con la esencialidad del servicio: el principio de capacidad económica.

La financiación de la política ambiental en virtud de dicho principio refleja una solidaridad redistributiva, una colaboración altruista a la satisfacción de los intereses comunes y un sacrificio de los intereses de los más favorecidos frente a los más desamparados. Esta formulación se fundamenta en la justicia redistributiva, como expresión de una justicia

mucho más evolucionada y próxima a los valores superiores del ordenamiento jurídico que informan la justicia constitucional.

En este contexto, las exigencias de justicia derivadas del principio "quien contamina, paga" se proyectarían a través de las normas administrativas, que estarían en disposición de ser más exigentes.

Del mismo modo, las exenciones ambientales sufrirán una evolución similar. Así, de la articulación de exenciones encaminadas a coadyuvar al cumplimiento por parte de los sujetos contaminadores de las obligaciones establecidas, se pasará al establecimiento de exenciones dirigidas a la innovación tecnológica en materia ambiental. En un contexto como el descrito arriba: política tributaria ambiental fundada en el principio de capacidad económica, las posibilidades de incentivación de aquellos comportamientos que supongan un avance en la relación del hombre con el medio, pasarían por el establecimiento de exenciones ambientales, fundadas en el principio ambiental.

QUINTA: Deben rechazarse las soluciones intermedias. O bien, introducimos la fórmula del principio "quien contamina, paga", que nos aporta una idea primaria de justicia. O bien, trascendemos a una fórmula mucho más evolucionada, basada en el principio de capacidad económica. Pero, en ningún caso, podemos acudir al expediente consistente en gravar exclusivamente a los sujetos contaminadores en función de su capacidad económica, ya que esta construcción jurídico-tributaria desvirtúa la justicia que proyecta cada uno de los dos principios que configuran dicho tributo. Si el presupuesto de hecho se configura en función del principio "quien contamina, paga" la cuantificación del tributo debe hacerse conforme a este principio. En ningún caso, conforme al principio de capacidad económica, pues éste desvirtuaría la idea de justicia empleada en la articulación del presupuesto de hecho. Por contra, si se pretendiese la configuración de un tributo conforme al principio de capacidad económica, éste no sólo debería fundamentar la cuantificación, sino también el presupuesto de hecho.

SEXTA: La fiscalidad ambiental puede coadyuvar a la preservación del medio a través, bien de una función preventiva: los instrumentos fiscales

tratan de anteponerse a la producción del perjuicio ambiental, incentivando comportamientos acordes con el medio, bien de una función de restauración de la degradación ambiental, redistribuyendo los costes de las políticas ambientales de corrección del medio entre los sujetos provocadores de los mismos. Las técnicas tributarias se concretan bien mediante el establecimiento de tributos, bien mediante la articulación de exenciones.

En la realidad jurídica, ambas funciones ambientales se confunden cuando se desarrollan por el tributo, ya que los tributos llamados a obtener recursos no dejan por ello de incidir en la modificación de los comportamientos, mientras que aquellos otros llamados a modificar comportamientos se actúan a través de la recaudación de dinero. Así, un mismo tributo puede ser utilizado a la vez para recaudar e incentivar; esto es, para prevenir daños ambientales y para restaurar los producidos.

SEPTIMA: La fiscalidad ambiental tiene su fundamento en el deber de contribuir y, por supuesto, también encuentra en él sus límites. Se dirige a proteger el ambiente mediante la actuación del deber de contribuir. Esta circunstancia reivindica el respeto a las exigencias de justicia establecidas por el principio de capacidad económica, como principio material de justicia.

El principio de capacidad económica como fuente de toda imposición exige que exista, al menos, una riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto (STC 37/87, F.J. 13º). El Tribunal Constitucional alude al hecho de que es suficiente para entender salvado el principio de capacidad económica que el presupuesto de hecho del tributo sea revelador de una aptitud por parte del sujeto pasivo para contribuir a los gastos públicos. Esta debe deducirse del conjunto del sistema tributario que grava al sujeto.

OCTAVA: El establecimiento de instrumentos fiscales ambientales hacen más o menos atractivos determinados comportamientos y actividades humanas de carácter económico; encauzan las actitudes humanas en una determinada dirección. Esta función les convierte en un instrumento de dirección de la vida económica. Ahora bien, dicha intervención económica de los poderes públicos debe realizarse en el marco del respeto a los derechos

y libertades constitucionales reconocidos a los ciudadanos: la propia libertad, como valor superior del ordenamiento jurídico (art. 1.1 CE), y una de sus concreciones en el campo económico: la libertad de empresa en el marco de una economía de mercado (art. 38 CE).

A nuestro entender, los instrumentos fiscales que incidan en las decisiones económicas particulares son constitucionales siempre que, por un lado, se encaminen al cumplimiento de mandatos constitucionales y, por el otro, respeten las exigencias del principio de capacidad económica, ya que su respeto garantiza la libertad de decisión, al no abocar, ineludiblemente, al sujeto a la realización de un determinado comportamiento. La configuración de un instrumento tributario acorde con las exigencias del principio de capacidad económica presupone, como mínimo, en el obligado tributario la posesión de una fuerza económica suficiente para afrontar el pago, sin que peligre su subsistencia. Este hecho garantiza su independencia vital. Así, el tributo orientará su comportamiento, pero no lo sustituirá. Por ello, los instrumentos fiscales ambientales que respeten las exigencias del principio de capacidad económica no vulneran la libertad económica, reconocida constitucionalmente.

NOVENA: Los tributos ambientales, fundados en el principio "quien contamina, paga" y orientados a desincentivar comportamientos contrarios al medio, no son sanciones, puesto que siempre recaen sobre situaciones denotativas de capacidad económica. Y ello por dos razones: a) las que esgrime el El Tribunal Constitucional para legitimar la configuración del tributo con una finalidad desincentivadora (SSTC 37/87, 186/93); b) dicho tributo es expresión del deber de contribuir encaminado a la realización de la igualdad, como valor superior del ordenamiento jurídico, a través de la consecución de un medio ambiente adecuado del cual pueda gozar la generalidad de los ciudadanos.

DECIMA: El principio "quien contamina, paga" imputa las cargas tributarias en función de los costes ambientales provocados, y no en virtud de la capacidad económica del obligado tributario. Por ello, los tributos ambientales no tienen efectos redistributivos en sentido jurídico, esto es, no implican un trasvase de renta de los sujetos más favorecidos a los menos. El

pago de dicho tributo, tan sólo viene a compensar los costes previamente provocados por el contribuyente.

Los tributos ambientales, tanto los que recaen sobre el consumo, como aquellos que gravan actividades económicas contaminantes, dando lugar a una traslación económica de la cuota, pueden provocar efectos regresivos, sobre todo, cuando recaen sobre productos básicos, en el primer caso, o acaban provocando un incremento de los precios de bienes con amplia incidencia sobre las economías domésticas, en el segundo caso.

Esta situación, tal como ha sido expuesta, es contraria a todo intento de construir un sistema tributario justo. Ello exige que el establecimiento de estos tributos se realice con cautela, siempre analizando la incidencia que éstos tienen sobre el conjunto del sistema tributario. Además, en su caso, el establecimiento de dichos tributos deberá acompañarse de medidas que proyecten la idea de justicia, exigida constitucionalmente. Estas pueden afectar bien al propio tributo: exenciones para los niveles de renta más baja, tipos impositivos menores para los productos básicos, etc...; bien al sistema tributario en su conjunto: reducción de otros tributos que incidan sobre los niveles de renta más bajo, reducción o eliminación de otros tributos en general, etc...

UNDECIMA: Hoy día, el problema ambiental se caracteriza por su importancia y complejidad. Esto, unido a una sociedad consciente de la gravedad del problema, pero no lo suficientemente como para asumir los costes personales que la solución del mismo exige, demanda la articulación de una fiscalidad ambiental específica. Ésta debe, por un lado, aportar recursos patrimoniales para subvenir a las necesidades de infraestructuras ambientales y, por el otro, incentivar aquellos comportamientos acordes con el medio. Es decir, exige el establecimiento de múltiples medidas fiscales, superando todo intento de establecer un solo tributo ambiental, y la articulación de tributos ambientales con base en el principio "quien contamina, paga", superando todo intento de configurarlos de acuerdo con el principio de capacidad económica.

Con el tiempo, cuando se supere la situación ambiental tan lamentable, será factible integrar los costes de la preservación del medio vía presupuestos, esto es, financiándolos con base en el principio de capacidad económica, y

estableciendo exenciones para incentivar la mejora tecnológica en la relación del hombre con el medio.

DUODECIMA: La configuración jurídica del hecho imponible del tributo ambiental debe realizarse con base en el principio "quien contamina, paga", como expresión de la justicia que inspira la existencia del tributo. Así, el aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible debe recaer sobre hechos, actos, actividades o situaciones que, por un lado, manifiesten degradación del medio o potencialidad para ello, siempre dentro de la actividad contaminante permitida, y, por el otro, revelen la fuerza o potencia económica del contribuyente, bien por realizarse dicho acto contaminante en el marco de una actividad o hecho económico, bien por realizarse desde elementos patrimoniales.

DECIMOTERCERA: En los tributos ambientales, el objeto del tributo viene constituido, generalmente, por una actividad económica o industrial, un patrimonio concreto o la realización de un gasto. Estas manifestaciones de riqueza, al aparecer conectadas a situaciones de degradación ambiental, son elegidas por el legislador para soportar las cargas tributarias en las que se concretan los tributos ambientales.

El objeto del tributo, generalmente, no aparece definido en el hecho imponible. Esta circunstancia es plenamente coherente con la concepción del principio de capacidad económica, como cualidad subjetiva del obligado tributaria.

La determinación del objeto del tributo deja entrever la naturaleza real de dichos tributos. Esta precisa configuración alude al empleo del principio de territorialidad como criterio de determinación del aspecto espacial del elemento objetivo del hecho imponible. Así, el lugar en el que se desarrolle la actividad económica o industrial, esté ubicado el elemento patrimonial o se realice la operación de consumo, es donde se entiende realizado el hecho imponible.

No obstante, con independencia del lugar en el que se graven las actividades contaminantes y de cual sea el ente público que obtenga el recurso

patrimonial, el efecto contaminante se extiende, o tiene potencialidad para ello, por un territorio superior. Esta circunstancia revela la dimensión internacional que, en muchos casos, tiene la protección ambiental. Aquella demanda la articulación de fórmulas jurídico-políticas avanzadas. En este sentido, el ejercicio común del poder tributario por varios Estados se muestra necesario para la resolución de muchos problemas ambientales.

DECIMOCUARTA: Los supuestos de no sujeción en el marco de los tributos ambientales responden a las exigencias del principio "quien contamina, paga", en su versión: "quien no contamina, no paga".

DECIMOQUINTA: La articulación de exenciones, directamente relacionadas con la preservación del medio, presenta una gran variedad. En atención a la configuración jurídica de su presupuesto de hecho, encontramos a ambas modalidades de exenciones: por un lado, las exenciones de presupuesto de hecho de estructura simple ("mínimo ambiental", dispersión geográfica o temporal). Estas se insertan en el marco de un tributo ambiental, fundado en el principio "quien contamina, paga"; de modo que el aspecto material del hecho imponible se materializa en la realización de una operación contaminante. Su realización provoca la obligación de pagar una determinada cantidad en concepto de tributo. La articulación de una exención estableciendo, por ejemplo, un "mínimo ambiental" presupone el establecimiento de un hecho exento. Este se identifica con el elemento objetivo del hecho imponible del tributo, se inspira en el principio "quien contamina, paga", salvo en lo relativo al aspecto cuantitativo -realización de una actividad contaminante por debajo de un cierto nivel de contaminación- que es diferente. El hecho exento se integra en el presupuesto de hecho del tributo, identificándose plenamente con él, salvo en su aspecto cuantitativo, que presenta la individualidad del supuesto de exención. Así, cada vez que se dé en la realidad el supuesto de exención, el presupuesto de hecho del tributo se realiza en su totalidad, salvo en lo referente a la cuantía en la que se actúa el aspecto material del elemento objetivo. Esta identidad, entre el hecho imponible del tributo y el hecho exento, es casi total, hasta el punto de que se puede hablar de un mismo

hecho imponible con distintos supuestos de realización. Esta es fruto de la inspiración de ambos supuestos en el principio "quien contamina, paga".

Por el otro, las exenciones de presupuesto de hecho de estructura compleja (incentivar la innovación tecnológica). En este caso, el hecho legitimador se configura con base en principios o mandatos constitucionales distintos a aquel que informa principalmente el tributo. El hecho legitimador, si bien no se inspira en el principio "quien contamina, paga", no es contrario al mismo, ya que se fundamenta en principios de justicia constitucional. El hecho exento presenta una estructura compleja: por una parte, nos encontramos al hecho imponible del tributo, inspirado en el principio "quien contamina, paga"; por la otra, al hecho legitimador de la exención, inspirado en un criterio de justicia constitucional, como por ejemplo el principio ambiental, valorando positivamente el esfuerzo económico que realiza un contribuyente por eliminar, en todo o en parte, la contaminación generada por su actividad económica. La exención vendría constituida, tanto por el hecho imponible del tributo, como por el hecho legitimador, debiéndose dar ambos en la realidad para considerar realizado el hecho imponible en su modalidad exenta. Igual planteamiento cabe realizar en relación con las exenciones ambientales insertas en tributos, fundados en el principio de capacidad económica.

DECIMOSEXTA: En el diseño jurídico del tributo ambiental, la figura del contribuyente debe coincidir con aquella persona, física o jurídica, que, por una parte, provoca la degradación ambiental y, por otra, es titular de fuerza o potencia económica apta para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Esta formulación jurídica se ajusta a las exigencias de los principios "quien contamina, paga" y de capacidad económica, respectivamente.

En el marco de la fiscalidad ambiental, el sujeto gravado adquiere una extraordinaria importancia; y ello pese al hecho de que el elemento objetivo se configura sobre situaciones que para nada requieren la presencia de un sujeto como aglutinador de dicho aspecto material. La explicación proviene de la naturaleza extrafiscal del tributo ambiental, y de su configuración con base en el principio "quien contamina, paga". Así, a la hora de articular técnicamente el tributo ambiental la preocupación en torno al contribuyente

es que dicha figura recaiga sobre el sujeto que realiza la operación contaminante. Este diseño jurídico es el único compatible con el principio "quien contamina, paga", ya que, por un lado, redistribuye los costes ambientales entre los sujetos que los han provocado y, por el otro, incide en el único sujeto que tiene la posibilidad de dejar de contaminar, incentivándole para no hacerlo o hacerlo en menor medida.

Esta afirmación debe proyectarse en los distintos supuestos tributarios que se establezcan: a) cuando se graven las producciones contaminantes que den lugar a productos no contaminantes, la designación del contribuyente no presenta problema alguno: el responsable de la actividad económica que produce contaminación. Ahora bien, el problema se suscita en relación con la traslación económica de la cuota tributaria por parte del contribuyente de derecho a los consumidores de dichos productos -contribuyentes de hecho- vía incremento de los precios de dichos productos. Así, mientras que la construcción jurídica del tributo en cuestión se ajusta, perfectamente, a las exigencias del principio "quien contamina, paga", los efectos reales del tributo son otros bien distintos. A efectos jurídico-tributarios el contribuyente viene determinado en la Ley como realizador del hecho imponible, sin que quepa otro tipo de valoraciones jurídicas en torno a los sujetos que soportan de hecho la carga tributaria, ya que dicho proceso se realiza desde una perspectiva económica, permaneciendo los "contribuyentes de hecho" totalmente ausentes de la relación tributaria. Los problemas se suscitan en relación con una operación económica ajena a la función tributaria: traslación económica de la cuota tributaria a los consumidores. La respuesta deberá ser también económica, del propio mercado, y deberá concretarse a través de una menor demanda de dichos productos, pero en ningún caso, la respuesta puede ser jurídica.

b) Cuando se graven productos contaminantes, producidos en el marco de procesos industriales no contaminantes, el contribuyente suele coincidir con el productor o importador de dichos productos. Ciertamente, dicha articulación no se ajusta a las exigencias del principio "quien contamina, paga". No obstante, las dificultades técnicas impiden, generalmente, gravar el consumo directamente. De ahí, que se graven aquellas actividades más fácilmente controlables. Ahora bien, esta disfunción entre los principios de justicia que informan el tributo y la construcción técnica exige la introducción de un elemento jurídico que ajuste el diseño jurídico a sus principios inspiradores. Dicho elemento se concreta en la técnica de la

repercusión del tributo. Ésta garantiza que el gravamen recaiga sobre el provocador de la contaminación: el consumidor final del producto, ajustándose al principio "quien contamina, paga".

c) Cuando se graven productos contaminantes, producidos en el seno de actividades contaminantes, la condición de contribuyente del hipotético tributo que incida sobre esta situación debe compartirse entre el productor y el consumidor. Ambos provocan degradación ambiental. Esta es la articulación acorde con el principio "quien contamina, paga". Ahora bien, la construcción jurídico-técnica exige que el contribuyente sea el productor. Esta articulación técnica es incompleta, ya que el consumidor de dichos productos también produce contaminación. Por tanto, de acuerdo con las exigencias del principio "quien contamina, paga" debe ser gravado. La solución exige el reconocimiento al productor, como contribuyente, de un derecho de repercusión del tributo, aunque de naturaleza parcial. De esta manera, la cuota tributaria se compartiría entre ambos provocadores de degradación ambiental. Esta articulación se ajusta al principio "quien contamina, paga".

DECIMOSEPTIMA: El importe de la prestación tributaria supone la medida del deber de contribuir en cada caso concreto. Por ello, su cuantificación es fruto de la evaluación de los principios de justicia tributaria que fundamentan el establecimiento del tributo. Estos conforman jurídicamente el tributo y, por tanto, también su cuantificación. Ello reclama la sumisión de los elementos de cuantificación a las exigencias de los principios de justicia tributaria; en el caso que nos ocupa: el principio "quien contamina, paga".

La base imponible debe medir la intensidad con la que se materializa el principio "quien contamina, paga" en cada caso concreto, esto es, la intensidad con la que se realiza el hecho imponible del tributo ambiental. Así, debe medir la degradación ambiental en la que se concreta el hecho imponible. Así, vendrá expresada en unidades físicas.

Para configurar la base imponible, el principio "quien contamina, paga" exige tener en cuenta los aspectos temporal, especial y, por supuesto, material del elemento objetivo del hecho imponible. Sólo así, se puede cuantificar la degradación ambiental efectivamente producida, ya que no se produce la misma degradación ambiental si una determinada carga contaminante se

dispersa en el espacio o en el tiempo, o en ambos. No obstante, las dificultades científicas y las dificultades técnico-tributarias, impiden un diseño jurídico de ese tenor. Esto avoca a la cuantificación exclusiva del aspecto material, aparte de la delimitación espacio-temporal realizada por ambos aspectos del hecho imponible.

No obstante, a esta "formulación marco" de la base imponible caben hacerle algunas observaciones: a) en relación con aquellos tributos que inciden sobre las actividades contaminantes realizadas como consecuencia de la existencia humana, el principio de capacidad económica demanda la cuantificación de su base imponible de acuerdo con su contenido, superando las exigencias del principio "quien contamina, paga". Debemos recordar que éste no es un principio absoluto, ni siquiera en materia ambiental. Ahora bien, esto no significa que en el marco de la degradación ambiental relacionada con la existencia humana no tenga cabida las prescripciones del principio "quien contamina, paga", sino tan sólo que su lugar se restringe al gravamen de aquellos comportamientos que superen los límites de las necesidades humanas, para recaer en el despilfarro; b) en relación con aquellos tributos pretendidamente ambientales, cuya base imponible se configura en función del valor del bien contaminante, se produce una total desvirtuación de las exigencias del principio "quien contamina, paga", ya que el valor del bien en ningún caso refleja la incidencia ambiental del mismo; c) en relación con aquellos tributos ambientales, cuyas bases imponibles se configuren en función del número de productos contaminantes fabricados o importados, las exigencias del principio "quien contamina, paga" se proyectarán sobre los tipos de gravámenes, si se pretende configurar tributos acordes con las exigencias de dicho principio.

DECIMOCTAVA: Los principios de justicia tributaria que fundamentan el tributo (principio "quien contamina, paga") conforman jurídicamente el proceso de cuantificación. Así, los métodos de determinación de la base imponible deben ajustarse a las exigencias del principio "quien contamina, paga". Este exige una evaluación directa y cierta de los componentes contaminantes, de forma que la cuantía del tributo se conecte directamente con la degradación ambiental producida por el obligado tributario en cada caso concreto. Por ello, el método principal será el de

estimación directa: la base imponible debe reflejar fielmente la intensidad con la que el contribuyente ha realizado el hecho imponible.

No obstante, existen importantes dificultades a la hora de verificar la degradación ambiental producida en cada caso concreto. De hecho, en muchos supuestos, la específica configuración jurídica del tributo ambiental supone una concesión a la imposibilidad técnica de conocer de modo directo la degradación ambiental. Por ello, otra solución es la de determinar la base imponible a través de una estimación objetiva. Dicha renuncia al conocimiento de los datos reales de la contaminación producida viene determinada por imperativos técnicos. Este método no se acomoda plenamente a las exigencias del principio "quien contamina, paga", aunque tampoco lo contradice, siempre que la estimación objetiva se fundamente en datos que revelen indirectamente la degradación producida.

DECIMONOVENA: El tipo de gravamen, como elemento de cuantificación, debe ajustarse a las exigencias del principio "quien contamina, paga". El tipo de gravamen es el elemento del tributo encargado de transformar la degradación ambiental actuada -base imponible- en una cantidad de dinero -cuota tributaria-. Al venir la base imponible, generalmente, expresada en unidades físicas, el tipo de gravamen se expresará en una determinada cantidad de dinero. Es decir, el tipo de gravamen, generalmente, se conformará como un tipo de gravamen específico, aunque también cabe su configuración gradual.

La determinación del importe del tipo de gravamen es una operación compleja, ya que se desconoce, generalmente, el coste de la degradación ambiental producida en cada caso. Esta circunstancia obliga a funcionar por aproximación. Ahora bien, ésto no significa que su determinación sea un ejercicio de discrecionalidad absoluta del legislador. Este deberá tener en cuenta el principio "quien contamina, paga". Así, deberá tener en cuenta las funciones en las que se concreta: la función redistributiva de los costes ambientales producidos y la función de incentivo de aquellos comportamientos acordes con el medio. La consecución de una u otra función, o ambas, debe iluminar al legislador a la hora de cuantificar el tipo de gravamen. Igualmente, deberá contar con las exigencias económicas que acarrea el establecimiento del tributo ambiental (situación económica

general, impacto económico del tributo, etc...). Estas exigencias también están amparadas constitucionalmente; por lo que el legislador no puede desconocerlas. Finalmente, el legislador deberá respetar las exigencias del principio de capacidad económica como máximo imponible, que impide que dicho tributo, movido por unas exigencias ambientales, agote la fuerza económica del obligado tributario. Este principio puede imponer, a su vez, el importe de determinados tipos de gravámenes ambientales, cuando éstos se relacionen con bienes o actividades económicas básicas para la existencia humana.

VIGESIMA: Actualmente, existe una preocupación creciente del legislador en orden a preservar el medio. Esta obedece, en nuestra opinión, a un doble orden de razones: por una parte, la existencia de un mandato constitucional preciso en este sentido; por la otra, dicho mandato se activa por la gran conciencia social que existe en torno a la necesidad de preservar el medio. Dicha preocupación se traduce en una gran profusión de leyes encaminadas a su cumplimiento. Algunas de ellas tienen naturaleza fiscal. La tributación ambiental constituye una de las fórmulas a través de las cuales se materializa dicho mandato constitucional. El legislador valora positivamente las posibilidades de la fiscalidad ambiental a la hora de preservar el medio.

Este hecho se concreta en el establecimiento reciente de la mayoría de las medidas fiscales que se proponen coadyuvar a la preservación del medio. Es a partir de la aprobación de la Constitución española cuando se acusa una mayor utilización de la fiscalidad ambiental en este empeño. Su entrada en vigor constituye el punto de inflexión. La mayoría de las medidas fiscales ambientales se establecen con posterioridad a 1978 (canones de vertidos, canones de saneamiento, canon de ocupación, canon de regulación, tarifa del agua, IIMA, IEDMT, etc...); aunque existen tributos con solera en nuestro ordenamiento jurídico-tributario que se dirigen a la protección del medio (tasa de alcantarillado, tasa de basura, Impuestos Especiales, etc...). No obstante, entre éstos últimos, la preocupación ambiental se hace más patente recientemente tanto en la propia Exposición de Motivos (Impuestos Especiales), como en su estructuración jurídica, sobre todo a través de la articulación de exenciones que incrementan la incidencia de dichos tributos

en la preservación del medio a través del incentivo de comportamientos acordes con el medio.

VIGESIMOPRIMERA: Pese al hecho de que la fiscalidad ambiental responde a una misma exigencia constitucional, no existe una coordinación de la tributación ambiental en España. Es decir, las medidas fiscales ambientales no responden al diseño de una política ambiental. Esto obedece a dos razones: la primera, existen distintas administraciones territoriales con poder financiero y concretas competencias en materia ambiental; la segunda, los poderes públicos se ven desbordados por la importancia del problema ambiental y la escasa experiencia en el empleo de instrumentos fiscales en esta materia. Este hecho provoca el establecimiento de medidas fiscales en función de los problemas más perentorios y de las posibilidades técnicas de articulación de dichas normas jurídicas. Esta circunstancia descarta toda actuación del legislador fruto de una planificación previa y coherente. Por ello, la tributación ambiental pierde efectividad en orden a alcanzar sus objetivos.

El legislador se mueve por las exigencias de los hechos. Hoy día, el problema ambiental más grave que tiene planteado España es el del agua. Su escasez está alterando seriamente el desarrollo de la vida cotidiana y de la economía de muchos puntos de nuestra geografía. Este hecho mueve al legislador al establecimiento de numerosos instrumentos fiscales conectados a la preservación del agua, como medio esencial para la existencia humana. Así, además de la tasa de alcantarillado, podemos nombrar a los cánones de vertidos, cánones de saneamiento, canon de ocupación, canon de regulación, tarifa del agua, etc... Sin embargo, los elementos naturales amparados por el mandato constitucional son más numerosos: aire y suelo, así como los elementos conectados con éstos: ruido y espacios naturales. En relación con el aire, tan sólo podemos citar a los Impuestos Especiales y como proyecto al ecoimpuesto. En relación con el suelo cabe aludir a la tasa de basuras y al IIMA. Y, finalmente, en relación con los recursos naturales, al ecoimpuesto. Sin que exista una medida fiscal que se relacione con el ruido. Todo ello refleja la descompensación existente en el número de medidas tributarias que se encaminan a la preservación de los distintos elementos naturales.

Además, este examen meramente cuantitativo se agrava si nos detenemos en un estudio cualitativo de dichos instrumentos fiscales, ya que no todos ellos tienen la misma incidencia en la preservación del medio. Así, por ejemplo, a la hora de preservar el medio atmosférico, las posibilidades de éxito que ofrece el ecoimpuesto son infinitamente mayores que las del IEH, ya que el primero, además de contemplar numerosas exenciones que incentivan comportamientos acordes con el medio, condiciona la cuota tributaria al perjuicio ambiental provocado por el contribuyente; mientras que el segundo hace depender la cuota tributaria del importe del tipo de gravamen aplicado sobre el producto contaminante, siendo esta relación más imperfecta que la anterior en orden a compensar los costes ambientales provocados; así como más denotativa de un afán recaudador. Esta circunstancia produce una distinta incidencia de las medidas fiscales sobre los elementos naturales, y no debido, precisamente, al número de figuras tributarias que incidan sobre ellos, sino a la calidad técnica de su configuración en orden a preservar el medio.

Esta situación no obedece, en nuestra opinión, meramente a la opción del legislador por otras medidas jurídicas, sino a la escasa experiencia de cuales son las potencialidades de los instrumentos fiscales en la preservación del medio. Serán necesarios unos años de experiencia nacional y comparada acerca de la fiscalidad ambiental para poder tener una idea clara sobre las posibilidades de la fiscalidad en materia ambiental.

VIGESIMOSEGUNDA: El legislador se plantea la fiscalidad ambiental, fundamentalmente, a través de la articulación de instrumentos fiscales individualizados y, en menor medida, a través de la reordenación del sistema tributario en sentido ambiental. Ésta puede conseguirse, fundamentalmente, a través de la articulación de exenciones en el seno de los tributos tradicionales (IRPF, IS, ITPAJD, etc...). La política tributaria en materia ambiental se fundamenta, básicamente, en la creación *ex novo* de tributos ambientales (canones de vertidos, canones de saneamiento, etc...), así como en la reorientación de aquellos con raigambre ambiental en nuestro ordenamiento a través del empleo de exenciones ambientales, con la finalidad de acentuar su naturaleza ambiental (IEH, tasa basura, tasa de alcantarillado...). No obstante, una política tributaria rigurosa en materia ambiental no puede prescindir de aquellos tributos que determinan la

caracterización de un sistema tributario. Por ello, es preciso involucrar a estos tributos tradicionales (IRPF, IS, ITPAJD, etc...) en la preservación del medio. El principio ambiental debe integrarse en la justicia que proyecta el deber de contribuir al configurarlos.

VIGESIMOTERCERA: Los tributos ambientales se fundamentan, básicamente, en el principio "quien contamina, paga". El tributo articulado con base en dicho principio tiene potencialidad para cumplir tanto una función desincentivadora, como una función redistributiva de los costes ambientales entre los sujetos provocadores de los mismos. En España, la mayoría de los tributos de esta naturaleza se encaminan, fundamentalmente, a la realización de la financiación de las políticas ambientales que justifican su establecimiento (canones de vertidos, canones de saneamiento, canon de infraestructuras hidráulicas, etc...). En estos casos, dichos tributos no prescinden de su función incentivadora, aunque ésta desempeña un papel marginal en el orden de prioridades del legislador al articular dichos tributos. En otros casos sí, ya que se dirigen, exclusivamente, a la financiación de una determinada política ambiental, sin intención de incentivar comportamientos (canon de ocupación, tasa de basura).

En sentido inverso, es difícil encontrar un tributo dirigido principalmente a incentivar comportamientos acordes con el medio. En este sentido, cabe mencionar al ecoimpuesto, encaminado a racionalizar determinados consumos contaminantes. Por último, existen tributos que se articulan fundados en la preservación del medio y se revelan como tributos dirigidos a obtener recursos para atender las necesidades públicas, sin más relación con la preservación del medio que la de mera coartada para dotarlo de legitimidad ante la sociedad (IIMA, IEDMT).

VIGESIMOCUARTA: La tributación ambiental en España se caracteriza por dos notas: en primer lugar, por una articulación técnica escasamente evolucionada. El legislador se pliega con suma docilidad a las exigencias técnicas, sin tener excesivamente presente las exigencias jurídicas derivadas de los principios de justicia material, olvidando que dichas medidas fiscales no son, ni pueden ser, otra cosa que expresión del deber de contribuir como proyección de la justicia que informa la Constitución española. En segundo

lugar, por la voracidad recaudatoria del legislador que antepone dicho afán a las exigencias de justicia tributaria.

BIBLIOGRAFIA

Bibliografía

AAVV:

"Conclusioni del Forum di Siena sul diritto internazionale dell'ambiente", *RGA* núm. 3/1990.

AAVV:

"Congresso sulla promozione di un efficace diritto internazionale dell'ambiente", celebrado en Roma y Castegandolfo los días 21 a 24 de abril de 1989, *RGA* núm. 3/1989.

AAVV:

Cuestiones tributarias prácticas, La Ley, Madrid, 1990.

AAVV:

Economía del medio ambiente, Madrid, IEF, 1974.

AAVV:

Nuevos Impuestos, Madrid, IEF, 1972.

ADAME,F.D.:

"El Impuesto sobre Instalaciones que incidan en el Medio Ambiente de la Comunidad Autónoma de Baleares", *REDF* núm. 79/1993.

AGULLO,A.:

"Una reflexión en torno a la prohibición de confiscatoriedad del sistema tributario", *REDF* núm. 36/1982.

ALBIEZ DOHRMANN,K.J.:

"La protección del medio ambiente o el derecho a contaminar (Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo Federal Alemán de 10 de diciembre de 1987)", *ADC*, tomo XLIII, fascículo IV, 1990.

ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA,C.:

"La doctrina del Tribunal Constitucional sobre un impuesto de ordenamiento socioeconómico", *CT* núm. 58/1989.

"Los tributos con fines no-financieros", en *Economía española, cultura y sociedad, Tomo I, Homenaje a JUAN VELARDE FUERTES*, Eudema, Madrid, 1992.

ALBIÑANA,C.:

"Los impuestos de ordenamiento económico", *HPE* núm. 71/1981.

"Los Impuestos Especiales: Su función socioeconómica", en *Estudio de los Impuestos Especiales*, IEF, Madrid, 1983.

ALEMANY SANCHEZ DE LEON,L.F.:

"Los Impuestos Especiales y el Impuesto sobre el Valor Añadido",
Estudio sobre los Impuestos Especiales, IEF, Madrid, 1983.

ALONSO GARCIA,E.:

"La participación de individuos en la toma de decisiones relativas al medio ambiente en España: aspectos constitucionales", *REDA* núm. 61/1989.

El Derecho Ambiental de la Comunidad Europea, vol. I: *El marco Constitucional de la Política Comunitaria de Medio Ambiente. Aplicación de la Legislación Ambiental Comunitaria*, Cuadernos de Estudios Europeos, Fundación Universidad-Empresa/Civitas, Madrid, 1993.

ALONSO GONZALEZ,L.M.:

"Comentarios a la nueva Ley de Impuestos Especiales", *REDF*, núm. 77/1993.

ALONSO GONZALEZ, L.M.: *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*, Marcial Pons, Madrid, 1995

ALVAREZ CORBACHO,J.:

"Problemas teóricos de la distribución de los beneficios y costes en la política del medio ambiente", *HPE*, núm. 37/1975.

ALVAREZ RENDUELES,J.R.:

Valoración actual de la imposición sobre el consumo. Elementos teóricos para su utilización racional en un sistema fiscal moderno. Estudios del Instituto de Desarrollo Económico núm. 4. E.N.A.P. Madrid, 1971

Valoración actual de la imposición sobre el consumo, E.N.A.P., Madrid, 1971.

La Hacienda Pública y el Medio Ambiente, ENAP, Madrid, 1973.

ALVAREZ RICO,M.:

"Reflexiones sobre la Ley de la Generalidad de Cataluña de 4 de junio de 1981 sobre desarrollo legislativo en materia de evacuación y tratamiento de aguas residuales", *RAP*, núm. 96/1981.

ALZAGA,O.:

"Artículo 45", en *La Constitución de 1978. (Comentario sistemático)*,. Ed. Foro, Madrid, 1978.

AMATO,A.:

Finanza Funzionale, Giuffré, Milano, 1958.

AMATUCCI,A.:

"Qualità della vita, interessi diffusi e capacità contributiva", *RDFSF*, 1975, I.

"La intervención de la norma financiera en la economía: perfiles constitucionales", en *Seis estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Edersa, Madrid, 1980.

L'Ordinamento Giuridico Finanziario, Jovene, Napoli, 1985 (3ª Ed.)

ANGELOPOULOS,A.:

"I compiti economici e sociali della politica finanziaria", *RDFSF*, 1939, I.

ARRIETA MARTINEZ DE PISON,J.:

Régimen fiscal de las aguas, Civitas, Madrid, 1991.

AUTRAND,A.:

"¿Cuál es la estrategia fiscal respecto al medio ambiente?", *Autonomies*, núm 15/1992.

AZQUETA OYARZUN,D.:

Teoría de los precios sociales, INAP, Alcalá de Henares-Madrid, 1985.

BAENA AGUILAR,A.:

"Protección impositiva del medio natural", *NUE*, núm. 122/1995.

BAFILE,C.:

"Voce Imposta", *Enc. Giuridica*, Vol. XVI.

BASSOLS COMA,M.:

"Ordenación del territorio y medio ambiente: aspectos jurídicos", *RAP* núm. 95/1981.

BAUMOL,W.J.:

"Sobre la tributación y el control de las externalidades", *HPE* núm. 46/1977.

BAYONA DE PEROGORDO,J.J. y SOLER ROCH,Mª.T.:

Compendio de Derecho Financiero, 1º Ed., Edit. Librería Compas, Alicante, 1991.

"Gasto público y medio ambiente", *NUE*, núm. 122/1995.

BECKERMAN,W.:

"Conservación del medio ambiente", *HPE*, núm. 21/1973.

"Problemas reales y ficticios de la política del medio ambiente", *HPE* núm. 21/1973.

- BELTRAN DE FELIPE,M. y CANOSA USERA,R.:
"Relevancia constitucional del medio ambiente", *NUE*, núm. 122/1995.
- BERLIRI,A.:
Corso Istituzionale di Diritto Tributario, (Vol. I) edi. 1985, Giuffré, Milano.
- BERNECHEA,R.:
"Aprovisionamiento de productos petroliferos", *HPE*, núm. 41/1976.
- BIANCO,G.:
"Principio di eguaglianza, parità di trattamento ed indennità di fine rapporto", comentario a la Sentenza de la Corte costituzionale 22 novembre 1991, n. 421, *Giur. cost.* núm. 2/1992.
- BOIX REIG,J.:
"Delitos contra el medio ambiente", en *Derecho Penal. Parte Especial*, VIVES ANTON y otros, Tirant lo blanch, Valencia, 1993.
- BORJA CARDELUS y MUÑOZ-SECA:
"Principios comunes para la utilización de los recursos del medio físico", *DA* núm. 190/1981.
- BOYER SALVADOR, M.:
"Aspectos económicos del deterioro del medio ambiente", *BIMA* núm. 14/1980.
- BRESSO,M.:
"Riflessioni su un quarto di secolo dell'economia dell'ambiente: strumenti di analisi e questioni teoriche aperte", *Economía e ambiente*, il Mulino, Bologna, 1993.
- BUCHANAN,J.M. y STUBBLEBINE,C.:
"Externalidad", *HPE* núm. 46/1977.
- BURGIO,M.:
"La reestructuración de las accisas (impuestos sobre consumos específicos) en los Estados miembros de la C.E.E. (Según el plan elaborado por la Comisión de Comunidades Europea)", *HPE*, núm. 93/1985.
- BUTTI,L.:
"L'Ordinamento italiano ed il principio «chi inquina paga»", *RGA* núm. 3/1990.

CABANILLAS SANCHEZ,A.:

"La responsabilidad civil por daños al medio ambiente", Ponencia presentada al I Congreso Nacional de Derecho Ambiental, Sevilla, 1995.

CALERO GALLEGO, J.M.:

"Principios constitucionales, extrafiscalidad y preservación del medio", realizada con motivo del Curso Extrafiscalidad y Ecología, dentro de los Cursos de Verano de la Universidad Hispanoamericana Santa María de la Rábida, La Rábida del 16 al 20 de Agosto de 1993.

CALERO GALLEGO, J.M. y NAVAS VAZQUEZ, R.:

Estudio preliminar a la obra de MOSCHETTI, *El principio de la capacidad contributiva*, IEF, Madrid, 1980.

CALVO ORTEGA, R.:

"Medio siglo de Haciendas Municipales: Del Estatuto al Proyecto de 1.974", *HPE*, núm. 35/1975.

CALVO ORTEGA, R.:

Prologo a la obra de GARCIA LUIS, T.: *Impuesto sobre Sociedades: desgravaciones por inversión y creación de empleo*, Lex Nova, Valladolid, 1990.

"Principios tributarios y Reforma de la Hacienda Municipal", en *La Reforma de las Haciendas Locales*, Tomo I, Lex Nova, Valladolid, 1991.

CALLE SAIZ, R.:

"Política económica: objetivos e instrumentos", *PGP* núm. 3/1979.

CAMPINS ERITJA, M.:

La gestión de los residuos peligrosos en la Comunidad Europea, Bosch, Barcelona, 1994.

CANO MATA, A.:

"La garantía constitucional de la igualdad constituye, en el ordenamiento jurídico español, un principio que tiene que ser respetado por cualquiera de los tributos que recaen sobre el sujeto contribuyente y por el conjunto del sistema fiscal", *RDFHP* núm. 202/1989.

CAÑADA GARMENDIA, J.:

"Fiscalidad y contaminación", *CT*, núm. 4, 1972

CAPELLI, F.:

"Portata ed efficacia in Italia e negli altri Stati membri della normativa CEE in materia di inquinamento transfrontaliero", *RGA* núm. 1/1989.

CAPRIA, A.:

"L'attuazione della politica ambientale in Italia", *RGA* núm. 4/1991.

CARAVITA, B.:

"I principi della politica comunitaria in materia ambientale", *RGA* núm. 2/1991.

CARBAJO VASCO, D.:

"Los impuestos ecológicos en la Comunidad Económica Europea", *Noticias/CEE*, núm. 71/1990.

"La imposición ecológica en España. El caso de la fiscalidad de las aguas", *Impuestos* núm. 21/1993.

CARCELLER FERNANDEZ, A.:

"La Ley de protección del ambiente atmosférico y las Corporaciones locales", *REVL* núm. 178/1973

CARRETERO LESTON,:

La tasa por recogida domiciliaria de basuras, Secretariado de Publicaciones de la Universidad de Malaga, Facultad de Derecho, 1986.

CARRILLO DONAIRE, J.A. y GALAN VIOQUE, R.:

"¿Hacia un derecho fundamental a un medio ambiente adecuado?", *R.E.D.A.*, núm. 86/1995.

CARRO MARTINEZ, A.:

"La Unión Europea y el principio de subsidiariedad", *RAP* núm. 126/1991.

CASADO OLLERO, G.:

"El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (I)", *REDF*, núm. 32/1981.

El sistema impositivo de las Comunidades Autónomas. (Una aproximación a las funciones del tributo regional), Universidad de Granada, 1981.

"Extrafiscalidad e incentivos fiscales a la inversión en la C.E.E.", *HPE* núm. 96/1985.

"Aspectos constitucionales del Derecho Financiero: elementos axiológicos y valorativos del Derecho Financiero actual", *RDFHP* núm. 203/1989.

"Los fines no fiscales de los tributos", *RDFHP*, núm 213/1991.

CASAHUGA, A.:

"Externalidades y política pública", *HPE* núm. 46/1977.

CASANA, F.:

"El principio constitucional de interdicción de la confiscatoriedad en el ámbito tributario", *RDFHP*, núm. 216/1991.

CASAS PARDO, J. y FERNANDEZ CAINZOS, J.J.:

"Las constituciones económica y fiscal en la Constitución española de 1978", dentro de la obra colectiva *Diez años de régimen constitucional*, Tecnos, Valencia, 1989.

CASCAJO CASTRO, J.L.:

"La voz «Estado social y democrático de Derecho»: materiales para un léxico constitucional español", *RCEC* núm. 12/1992.

CASSESE, S.:

"La finanza come strumento di azione dei poteri pubblici", *RDFSF*, 1990, I.

CASTELLANO REAL, F.:

Introducción a la obra Nuevos Impuestos, Madrid, IEF, 1972.

CAZORLA PRIETO, L.M.:

"Los principios constitucional-financieros en el nuevo orden jurídico", en *La Constitución española y las fuentes del derecho*, Vol. I, IEF, Madrid, 1979.

CELLERINO, R.:

"Diritti di inquinamento: lo strumento e le sue applicazioni", *RDFSF*, 1985, I.

"Equivalenze ambientali e strumenti per il controllo dell'inquinamento", *RDFSF*, 1990, I.

"L'«ambiente» nella tradizione finanziaria italiana", *RDFSF* 1991

Oltre la tassazione ambientale. Nuovi strumenti per il controllo dell'inquinamento, Il Mulino, Bologna, 1993.

CIRO RAMPULLA, F. y MAGGIANI, V.:

"Ambienti di vita: verso la tutela della qualità", *RGA* núm. 1/1993.

COMPORTI, M.:

"Tutela dell'ambiente e tutela della salute", *RGA* núm. 2/1990.

CORELLA AZNAREZ:

"La imposición sobre el petróleo y la política energética", *HPE*, núm. 71/1981.

CORS MEYA, F.X.:

"Calificación de los cánones sobre el agua", *RHAL*, núm. 67/1993.

CORTES DOMINGUEZ, M.:

"El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica", *RDFHP* núm. 60/1965.

Ordenamiento Tributario español, Civitas, Madrid, 1985.

CORTES, J.A.:

"Los Impuestos Especiales y la Imposición sobre el lujo", en *Estudios de los Impuestos Especiales*, IEF, Madrid, 1983.

CRISTOBAL SANCHEZ, F.:

"La gestión del saneamiento en la ciudad de Madrid", *CyT*, núm. 88/1991.

CRUZ AMOROS, M.:

"El papel de las tasas en la financiación de los servicios públicos. La Ley de Tasas y Precios Públicos: una oportunidad perdida?", *CT.*, núm. 72/1994.

CRUZ BELTRAN y otros:

Sociología: claves para un acercamiento a la realidad, Huelva, 1993.

CRUZ MUÑOZ:

"Aspectos económicos de la crisis del petróleo", en la obra colectiva *Estudios sobre los Impuestos Especiales*, IEF, Madrid, 1983.

CURTI GIÀLDINO, C.:

Ambiente (tutela dell):II", *Enciclopedia Giuridica*

CHANLET,

La protección del medio ambiente, IEAL, Madrid, 1976.

CHECA GONZALEZ, C.:

"Los impuestos con fines no fiscales: Notas sobre las causas que los justifican y sobre su admisibilidad constitucional", *REDF* núm. 40/1983.

"Los incentivos tributarios a la inversión", *Impuestos*, 1985-II.

"El impuesto sobre tierras infrautilizadas de la comunidad autónoma andaluza", *Impuestos*, 1987-I.

CHICO DE LA CAMARA, P.:

"Contribuciones especiales sobre vertidos de las aguas en la CEE", *NUE*, núm. 122/1995.

D'AMELIO, P.:

"AMBIENTE (tutela dell): I", *Enciclopedia Giuridica*

DAHLMAN, C.J.:

"El problema de la externalidad", *HPE* núm. 77/1982.

DE ARAUJO CASTRO, J.A.:

"Medio ambiente y desarrollo: el caso de los países en vías de desarrollo", en *Economía del medio ambiente*, IEF, Madrid, 1974.

DE LA MORENA, L.:

"Actividades clasificadas y protección del medio ambiente", *RAP* núm. 94/1981.

DE LA POZA, A.:

"El principio «quien contamina, paga», como instrumento de política económica para la protección del medio ambiente", *EI*, núm. 144/1975.

DE LINOS ORTIZ, D.:

"Desarrollo y medio ambiente", *BIMA* núm. 8/1978.

DE MIGUEL GARCIA, P.:

"El principio «quien contamina, paga», *BIMA* núm. 5/1978.

"Contaminación y calidad de las aguas continentales: el derecho español ante la normativa de la CEE", *REDA* núm. 35/1982.

DE MITA, E.:

Appunti di Diritto Tributario, I, Milano, Giuffrè, 1987.

"I limiti costituzionali della tassazione", *DPT*, núm. 4/1994.

DE PRADA GARCIA, A. :

"La política ambiental comunitaria: algunas consideraciones", *N.U.E.*, núm. 122/1995.

DE YBARRA, F.:

"Aspectos económicos del deterioro ambiental", *BIMA* núm. 17/1981.

DELBEKE, J.:

"La CEE e i tributi ambientali", en *Tassazione consumo ambiente*, Franco Angeli, Milano, 1990.

DELGADO PIQUERAS, F.:

"Régimen jurídico del Derecho constitucional al Medio Ambiente", *REDC* núm. 38/1993.

DELGADO, A.:

"La Sentencia del Tribunal Constitucional sobre la Ley de Reforma Agraria Andaluza y el Impuesto sobre Tierras Infrutilizadas", *REDF*, núm. 61/1989.

DIAZ ALVAREZ, A.:

"La problemática económica del deterioro del medio ambiente urbano y de la congestión", *HPE* núm. 72/1981.

DIAZ, E.:

Estado de Derecho y sociedad democrática, Taurus Humanidades, (séptima reimpresión), Madrid, 1991.

DIEZ EIMIL, E.:

"Tasas y Contribuciones Especiales", *REHL* núm 17/1976.

DIEZ NICOLAS, J.:

"Aproximación sociológica al concepto de calidad de vida", *BIMA* núm. 14/1980.

DIRECCION GENERAL DEL MEDIO AMBIENTE:

Gestión Municipal del Medio Ambiente, Madrid, MOPU, 1979.

DOMINGO SOLANS, E.:

"A la búsqueda del nivel óptimo de contaminación: comentarios a la Ley de Protección del Ambiente Atmosférico", *HPE* núm. 21/1973.

DOMPER FERRANDO, J.:

"Las competencias de las Entidades locales en materia de medio ambiente", *REALA*, núm. 252/1991.

EDITORIAL:

CyT núm. 3/1970

EDITORIAL:

"El medio ambiente como objeto del derecho", *BIMA* núm. 20/1981.

ENCABO RODRIGUEZ, I.:

"La imposición indirecta en la historia de la fiscalidad española. Una visión restrospectiva", *GF*, núm. 109/1993.

ENSENAT DE VILLALONGA, A.:

"La contaminación atmosférica en España y los medios para combatirla", 5º Congreso Internacional del Aire Puro, *BIMA* núm. 16/1980.

ESCRIBANO COLLADO, P. y LOPEZ GONZALEZ, J.I.:

"El medio ambiente como función administrativa", *REDA* núm. 26/1980.

ESCRIBANO LOPEZ, F.:

La configuración jurídica del deber de contribuir, Civitas, Madrid, 1988.

ESTEBAN PAUL, J.A.:

"Incentivos fiscales a la inversión: su efectividad como instrumento de política económica y su legitimidad constitucional", *XXXVII Semana de Derecho Financiero*, 1991.

ESTEVAN BOLEA, M.^ªT.:

"Causas y medidas correctoras de la contaminación atmosférica",
BIMA núm. 12/1979.

FALSITA, G.:

"Epicedio per il segreto bancario nei confronti del fisco", *RDT*, núm.
2/1992, II.

FANTOZZI, A.:

Diritto Tributario, UTET, Torino, 1991.

FERGOLA, C.:

"L'introduzione di «imposte ecologiche» nell'ordinamento italiano",
DPT núm. 4/1992.

FERNANDEZ FARRERES, G.:

El régimen de las ayudas estatales en la Comunidad Europea, Cívitas,
Madrid 1993.

FERNANDEZ GONZALEZ, C.:

"El canon de saneamiento de aguas de Baleares (Comentario a la
Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares de 18
de marzo de 1994)", *CT* núm. 72/1994.

FERNANDEZ JUNQUERA, M.:

"¿Un impuesto municipal sobre actividades contaminantes?", en
Organización Territorial del Estado. (Administración local), Vol. II,
IEF, Madrid, 1984.

FERNANDEZ-ESPINAR, L.C.:

"El conflicto de intereses entre el medio ambiente y el desarrollo del
sector económico minero", *RAP* núm. 111/1986.

FERREIRO, J.J.:

"Los Impuestos Especiales", en *Curso de Derecho Tributario, Parte
Especial*, VV.AA., 9^ª Ed., Marcial Pons, Madrid, 1993.

FICHERA, F.:

Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale, Ed. Scien.
Italiane, 1973.

FORTE, F.:

Il sistema tributario e la política fiscale italiana (Vol. I), Coop. Lib.
Univ. Turinese, Turín, 1962.

Voce "Imposte (Scienza delle Finanze)", *Noviss.Dig.It.*, Vol. VII.

FREEMAN III, A. y HAVEMAN, R.:

"Los incentivos económicos y la calidad del medio ambiente", en
Nuevos Impuestos, Madrid, IEF, 1972.

FUENTES BODELON,F.:

"Crónica sobre Derecho ambiental comunitario durante el año 1991",
Noticias/CEE núm. 90/1992.

FUENTES BODELON,F.:

"Incentivos medioambientales de la CEE", *Noticias/CEE* núm.
66/1990.

FUZIO,R.:

"L'inquinamento tra le ragioni dell'economia e la qualità
dell'ambiente", *RGA* núm. 4/1990.

GAFFURI,F.:

L'attitudine alla contribuzione, Giuffré, Milano, 1969.

GAGO RODRIGUEZ,A. y LABANDEIRA VILLOT,X.:

"Instrumentos tributarios para las políticas de medio ambiente",
Palau 14, RVHP, núm. 23/1994.

GALLEGO GREDILLA, J.A.:

Introducción a la obra *Economía del medio ambiente*, Madrid, IEF,
1974.

"Medio ambiente: la política del sector público en España", *BIMA*
núm. 10/1979.

GARAGOZZO,N.:

"Problemi di legittimità costituzionale in tema de agevolazioni
tributarie con particolare riferimento all'imposta sul valore
aggiunto", *Tributi*, 1988, (7/8).

GARCIA AÑOVEROS,J.:

"Desarrollo económico y ordenamiento jurídico", *RDFHP* núm.
42/1961.

"Hacienda y patrimonio cultural", *REDF* núm. 68/1990.

GARCIA DE ENTERRIA, E.:

"Sobre la naturaleza de la tasa y las tarifas de los servicios públicos",
RAP, núm. 12/1953.

"La Constitución como norma jurídica", en *La Constitución española
de 1978*, dirigida por él junto a PREDIERI, Civitas Madrid, 1980.

La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional, Civitas,
Madrid, 1982, 2ª ed.

"Los ciudadanos y la Administración: nuevas tendencias en Derecho
español", *REDA*, núm. 59/1988.

"El sistema autonómico quince años después", *REDA* núm. 84/1994.

GARCIA DE ENTERRIA, E. y TOMAS-RAMON FERNANDEZ:

Curso de Derecho Administrativo, 2 vol. Civitas, Madrid, 1994, 6ª ed., reimp.

GARCIA FRIAS, A.:

"Los fines extrafiscales en las tasas", en *Tasas y precios públicos en el Ordenamiento jurídico español*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1991.

GARCIA GARCIA, J.R.:

Guía legal del medio ambiente en España, AMARU Ediciones, Salamanca, 1993.

GARCIA LUIS, T.:

Impuesto sobre Sociedades: desgravaciones por inversión y creación de empleo, Lex Nova, Valladolid, 1990.

GARCIA-PELAYO, M.:

Consideraciones sobre las cláusulas económicas de la Constitución, Facultad de Derecho, Universidad de Zaragoza, Libros Pórticos, Zaragoza, 1979.

GARCIA-URETA, A.:

"La protección del ambiente a la luz del Tratado de la Unión Europea", *RVAP* núm. 34/1992.

"Un repaso a la evolución de las bases legales de la política ambiental de la Comunidad Económica Europea", *Aut.* núm. 15/1992.

GARRIDO FALLA, F.: (dir.),

Comentarios a la Constitución, Civitas, Madrid, 1980.

GARRORENA MORALES, A.:

El Estado español como Estado social y democrático de Derecho, Tecnos, Madrid, 1984.

GERELLI, E.:

"Gli aspetti ambientali del complemento del mercato unico europeo", en *Mercato Unico e Ambiente Contrasto o compatibilità?*, DARIO VELO (Dir.), Pirola, Milán, 1993.

"Scelte tragiche e scelte pubbliche", en *Economia e ambiente*, il Mulino, Bologna, 1993.

GERELLI, E. y MURARO, G.:

"Verso un'economia «inmateriale»", *RDFSF*, 1990, I.

GERELLI, E. y PATRIZII, V.:

"La modulazione ambientale del sistema tributario: l'esempio dell'energia", en *Tassazione consumo ambiente*, Franco Angeli, Milano, 1990.

GIANNINI, A.D.:

I concetti fondamentali del Diritto Tributario, UTET, Torino, 1956.

Instituzioni di Diritto Tributario, Milano, Giuffrè, 1972.

GIANNINI, M.S.:

"Ambiente: saggio sui diversi suoi aspetti giuridici", *RTDP* núm. 1/1973.

GIARDINA, E.:

Le basi teoriche del principio della capacità contributiva, Giuffrè, Milano, 1961.

GIL IBÁÑEZ, J.L.:

"La armonización de los impuestos especiales", *NUE*, núm. 113/1994.

GIMENO FELIU, J. M^a.:

"Sistema económico y derecho a la libertad de empresa *versus* reservas al sector público de actividades económicas", *R.A.P.*, núm. 135/94.

GIULIANI:

Diritto Tributario, Giuffrè, Milano, 1990.

GOLDSCHIED, R.:

"Estado, Presupuesto y Sociedad, un enfoque sociológico de los problemas de la Hacienda Pública", *HPE* núm. 2/1970.

GONZALEZ FAJARDO, F. y MARTIN-COBOS, M.:

"Impuestos y subsidios por contaminación", *RVAP* núm. 18/1987.

GONZALEZ FAJARDO, F.:

"Estrategias reguladoras de política ambiental: controles directos *versus* impuestos", *HPE* núm. 104.

GONZALEZ GARCIA, E.:

"Impuestos especiales", *RDFHP*, núm. 67/1967.

GONZALEZ PAZ, J.:

"Efectos del transporte sobre el medio ambiente y la calidad de vida", *ET* núm. 8/1982.

GONZALEZ PEREZ, J.; TOLEDO JAUDENES, J.; ARRIETA ALVAREZ, C.:

Comentarios a la Ley de Aguas, Civitas, Madrid, 1987.

GRAU FERNANDEZ, S.:

"La Constitución Española y el Medio Ambiente", *BIMA* núm. 12/1979.

"Política y Derecho Comunitario Europeo del medio ambiente", *BIMA* núm. 13/1980.

GRIZIOTTI, B.:

"I principi delle entrate extrafiscali", en *Saggi sul rinnovamento della scienza delle finanze e del diritto tributario*, Giuffré, Milano, 1953.

GUSTAPANE, A.:

"Tutela dell'ambiente (dir. interno)", en *Enciclopedia del diritto*, Vol. XLV.

HARDOY y SATTERTHWAITE:

"Salud ambiental y deterioro urbano", *CyT* núm. 80-2/1989.

HERBER, B.P.:

"Impuestos medioambientales en un marco global", *HPE*, núm. 119.

HEREDERO, P.:

"El nuevo ámbito del Impuesto sobre Hidrocarburos", *Impuesto*, núm. 17/1992.

HERRERA MOLINA, P.M. y SERRANO ANTON, F.:

"El tributo «ecológico» balear: ¿un impuesto sobre el volumen de ventas?", *NUE*, núm. 119/1994.

"Aspectos constitucionales y comunitarios de la tributación ambiental (especial referencia al impuesto sobre el dióxido de carbono y sobre la energía)", *REDF* núm. 83/1994,

"La protección fiscal del medio ambiente en la Comunidad Europea a la luz de la Constitución", *NUE*, núm. 117/1994.

HERRERA MOLINA, P.M.:

"El principio de igualdad financiera y tributaria en la jurisprudencia constitucional", *REDF* núm. 67/1990.

La exención tributaria, Ed. Colex, Valladolid, 1990.

"El principio «quien contamina, paga» desde la perspectiva jurídica", *NUE* núm. 122/1995.

HERRERO DE MIÑÓN, M.:

"La Constitución económica", en la obra colectiva *Diez años de régimen constitucional*, ALVAREZ CONDE (ed.), Valencia, Tecnos, 1989.

HINOJOSA TORRALVO, J.J.:

"Los tributos regionales extrafiscales, con especial referencia al Impuesto andaluz sobre Tierras infrautilizadas", *Impuestos*, 1989-II.

"Instrumentos tributarios para las políticas de medio ambiente", *Palau 14, RVHP*, núm. 23/1994.

JIMENEZ AMBEL,F.:

"El alcance confiscatorio como límite del sistema tributario español",
Palau 14 núm. 7/1989.

JULIAN MARÍAS:

"Calidad de vida y medio ambiente: El hombre y su circunstancia",
BIMA núm. 14/1980.

JUSTE RUIZ,J.:

"La evolución del Derecho Internacional del medio ambiente", *Aut.*
núm. 15/1992.

KAPP,K.W.:

"La protección y crisis del medio ambiente: economía y política", *HPE*
núm. 37/1975.

KOLM:

"La economía del medio ambiente", en *Nuevos Impuestos*, selec. tex.
CASTELLANO REAL,F., IEF, Madrid, 1972.

"Instrumentos y criterios de una política del medio ambiente", en la
obra colectiva *Nuevos Impuestos*, Madrid, IEF, 1972.

LA ROSA,S.:

Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali, Giuffre, Milano, 1968.

Voce "Esenzioni e agevolazioni tributarie", *Enc. Giur.*, Vol. XIII, 1989.

LABAT REGULES,G.:

"Las obligaciones formales en el incentivo fiscal", *CT* núm. 4/1972.

LAMPREAVE,J.L.:

"La Hacienda Pública y el medio ambiente", en *Derecho y Medio Ambiente*, CEOTMA núm. 4, Madrid, 1981.

LANG, W. y SCHALLY, H.:

"La Convention cadre sur les changements climatiques" *RGDIP* núm.
2/1993.

LANZA,A. y SAMMARCO,G.:

"Strumenti per la politica ambientale: il caso de la carbon tax in
Italia", en *Economia e ambiente*, il Mulino, Bologna, 1993.

LASARTE ALVAREZ,J.:

"La formulazione della legge tributaria ed il principio della capacità
contributiva", *DPT*, 1965, I.

"Funcionalidad del sistema fiscal y exigencia de cambio, *REDF* núm.
37/1983.

El Sistema tributario actual y la situación financiera del sector público, discurso leído el día 18 de abril de 1993 en el acto de ingreso en la Real Academia Sevillana de Legislación y Jurisprudencia, Sevilla, 1993

LASARTE, J.; RAMIREZ, S.; AGUALLO, A.:

Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria (1981-1989), Tecnos, Madrid, 1990.

LEJEUNE VALCARCEL, E.:

Seis estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario, EDERSA, Madrid, 1980.

LETTERA, F.:

"Lo stato ambientale e le generazioni future", *RGA* núm. 2/1992.

LOMBARDI, G.:

"Solidarietà politica, solidarietà economica, solidarietà sociale", *Temì Tributaria*, 1964.

LOPERENA ROTA, D.:

"La protección de la salud y el medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona en la Constitución", en *Estudios sobre la Constitución española. Homenaje al Profesor E. GARCIA DE ENTERRIA*. Vol. II, Civitas, Madrid, 1991.

"Tratamiento jurídico de la protección de la atmósfera", *REDA*, núm. 81/1994.

LOPEZ LOPEZ, A.:

"Medio ambiente y calidad de vida en el ordenamiento constitucional", *Anuario Jurídico Escorialense*, 1993.

LOPEZ MENUDO, F.:

"El derecho a la protección del medio ambiente", *REDC* núm. 10/1991.

LOPEZ RAMON, F.:

"Régimen jurídico de la protección del aire", *REDA* núm. 84/1994.

"Ideas acerca de la intervención administrativa sobre el medio ambiente", *DA* núm. 190/1981.

"La política de medio ambiente de la Comunidad Europea y su incidencia en el Derecho español", en *Tratado de Derecho Comunitario Europeo. Estudio sistemático desde el Derecho español*, vol. III (Dir. GARCIA DE ENTERRIA, E. y otros), Civitas, Madrid, 1986.

LOPEZ-NIETO,F.:

Manual de actividades molestas, insalubres, nocivas y peligrosas, Tecnos, Madrid, 1986.

LOUIS FAVOREU:

Los Tribunales Constitucionales, Ariel, Barcelona, 1994.

LOZANO SERRANO,C:

"La financiación de servicios públicos mediante tasas: cuestiones ", *CT*, núm. 43/1982.

"Intervencionismo y Derecho financiero", *REDF* núm. 55/1987.

Exenciones tributarias y derechos adquiridos, Tecnos, Madrid, 1988.

Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho Financiero y Tributario, Civitas, Madrid, 1990.

LUTHER,J.:

"Profili costituzionali della tutela dell'ambiente in Germania", *RGA* núm. 3/1986.

LLEO DE LA VIÑA, J.:

"Los costes sociales de la calidad de las aguas superficiales", *CyT* núm. 3/1973.

MADDALENA:

"Il diritto all'ambiente ed il diritti dell'ambiente nella costruzione della teoria del risarcimento del danno pubblico ambientale", *RGA* núm. 3/1990.

MAFFEZZONI,F.:

Il principio di capacita contributiva nel diritto finanziario, Utet, Torino, 1970.

MAGADAN DIAZ,M.:

"La fiscalidad aplicada al medio ambiente", *RDFHP* núm. 234/1994.

"Fiscalidad medioambiental y financiación autonómica: una breve referencia a los cánones de saneamiento", *Palau 14*, *RVHP*, núm. 25/1995.

MAJOCCHIA,A.:

"Mercato unico, bilancio comunitario...", "Mercato unico, bilancio comunitario e finanziamento delle politiche ambientali", en *Mercato unico e ambiente, Contrasto o compatibilità?*, Pirola editore, Milano, 1993.

MALINCONICO,C.:

"I beni ambientali", en *Trattato di Diritto Amministrativo*, dirigido por GIUSEPPE SANTANIELLO, Vol. V, Cedam, Padova, 1991.

MANZONI,I.:

Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano, Giappichelli, Torino, 1965.

"Imposizione fiscale, diritti di libertà e garantías constitucionales", GC, 1987, I.

MARONGIU,G.:

"Il principio di capacidad contributiva nella giurisprudenza della Corte Costituzionale", DPT, 1985.

MARQUEZ MARQUEZ,A.:

"Los Impuestos Especiales en el sistema tributario español" en *Impuestos Especiales*, VV.AA., Estudios de Hacienda Pública, I.E.F., Madrid, 1983.

MARSAGLIA,G.M.:

"Spunti in tema di capacità contributiva", RDFSF, 1973, II.

MARTIN DELGADO,J.M.:

"Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española de 1978", HPE núm. 60/1979.

MARTIN MATEO, R.:

"El medio ambiente y la crisis económica: consecuencias jurídicas", DA núm. 190/1981.

"Jurisprudencia ambiental del Tribunal Supremo español desde el cambio político", RAP, núm. 108/1985.

"La calidad de vida como valor jurídico", RAP núm. 117/1988.

"Cultura y tecnología del agua", REDA núm. 62/1989.

"El derecho a la atmósfera", RAP núm. 121/1990.

Prólogo a la obra de SERRANO MORENO, *Ecología y Derecho: Principios de Derecho Ambiental y Ecología Jurídica*, Comares, Granada, 1992.

Tratado de Derecho Ambiental, 2 Vol., Trivium, Madrid, 1992.

"Principios básicos de Derecho Ambiental en la Unión Europea", Ponencia presentada al I Congreso Nacional de Derecho Ambiental, Sevilla, 1995.

"Tutela de la biodiversidad", *R.E.DA.*, núm. 86/1995.

MARTIN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, C.:

Curso de Derecho Financiero y Tributario, Tecnos, Madrid, 1994 (5ª ed.).

MARTIN QUERALT, J.:

"Las exenciones de tributos locales y los fines de política económica", *REDF* núm. 6/1975.

"La Constitución española y el Derecho Financiero", *HPE* núm. 63/1983.

Jurisprudencia Financiera y Tributaria del Tribunal Constitucional, vol I, 1983, Civitas, Madrid, 1984

"Reflexiones entorno a la adecuación de las tasas a la Constitución", *Palau 14, RVHP*, núm. 4/1988.

MARTIN REBOLLO, L.:

"Medio ambiente y responsabilidad de la Administración", *REDA* núm. 11/1976.

MARTIN SANZ:

"La auditoría ecológica y las entidades fiscalizadoras superiores", *PGP* núm. 11/1993.

MARTIN-RETORTILLO, S.:

"Reflexiones sobre la calidad de las aguas en el ordenamiento jurídico español", *REDA* núm. 65/1990.

MARTINEZ DE BASCARAN, G.:

"Economía y medio ambiente", *BIMA* núm. 21/1982.

MARTINEZ LAFUENTE, A.:

"El Impuesto sobre el Petroleo sus derivados y similares", *HPE*, núm. 61/1979.

MARTINEZ LAGO, M.A.:

"Una interpretación constitucional de la funcionalidad de la capacidad económica como principio", *REDF* núm. 55/1987.

"El Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas y su constitucionalidad", *Impuestos*, 1988-I.

"Función motivadora de la norma tributaria y prohibición de confiscatoriedad", *REDF* núm. 60/1988.

"Los fines no fiscales de la imposición y la prohibición de confiscatoriedad", *GF* núm. 81/1990.

MASSEI, M.A.:

Interesse pubblico e responsabilità sociale. Regolatori del comportamento aziendale, núm. 30, EGEA.

MATEO, L.:

"Análisis y crítica de un impuesto de ordenamiento moral", *REDF* núm. 39/1983.

MATEU IZTURIZ, J.F.:

"La potestad tributaria de las CCAA y los nuevos tributos. El impuesto sobre aguas residuales", en *Organización Territorial del Estado (Comunidades Autónomas)*, Tomo III, IEF, Madrid, 1984.

MELI, M.:

"Le origini del principio «chi inquina paga» e il suo accoglimento da parte della comunità europea", *RGA* 1989.

MENENDEZ CHAVES, R.:

"Instrumentos comunitarios de protección del medio ambiente y Ordenación del territorio, aplicados en Asturias", *NUE* núm. 111/1994.

MENENDEZ MENENDEZ, A.:

"Constitución, sistema económico y Derecho mercantil", *HPE*, núm. 94/1985.

MEZZETTI, L.:

Diritti Fondamentali e Amministrazione dell'energia, Maggioli, Rimini, 1990.

"Il diritto all'ambiente salubre quale diritto fondamentale e diritto sociale: Profili comparatistici", *An. Dcho. Púb. Est. Pol.* núm. 2 1989/1990.

MICHELI, G.A.:

"Profili critici in tema di potestà di imposizione", *RDFSF*, 1964, I.

MILS:

"Incentivos económicos en el control de la contaminación atmosférica", *HPE* núm. 21/1973.

MINISTERIO DELL'AMBIENTE:

"L'introduzione di tasse ambientali e il suo significato", elaborado por el Ufficio del consigliere economico del ministero dell'ambiente, *RDFSF*, 1989, I.

MINISTERIO DE HACIENDA:

Sistema Tributario Español. Criterios para su reforma., Madrid, 1976

MISCALI, M.:

Imposizione tributaria e territorio, Cedam, Padova, 1985

MONTES GONZALEZ, J.R.:

"Sobre el concepto de medio ambiente", *BIMA* núm. 3/1976.

MORENO TRUJILLO, E.:

La protección jurídico-privada del medio ambiente y la responsabilidad por su deterioro, Bosch, Barcelona, 1991.

MOREU CARBONELL, E.:

"Relaciones entre el Derecho Administrativo y el Derecho Penal en la protección del medio ambiente", *REDA* núm. 87, 1995.

MOSCHETTI, F.:

El principio de capacidad contributiva, IEF, Madrid, 1980

Voce "Agevolazioni fiscali", *Digesto delle Discipline Privatistiche* (sesione commerciale) vol. I, 1987.

Voce "Capacità contributiva", en *Enciclopedia Giuridica*, Treccani, 1988, Vol. V

"Profili generali", en *La capacità contributiva*, CEDAM, Padova, 1993.

MUÑOZ MACHADO, S.:

"Los pactos autonómicos de 1992: la ampliación de competencias y la reforma de los Estatutos", *RAP* núm. 128/1992.

"La distribución de competencias entre el Estado, las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales en materia de medio ambiente", *DA* núm. 190/1981.

MURARO, G.:

"L'impiego dei sussidi per la regolazione delle diseconomie esterne con particolare riguardo all'inquinamento", *RDFSF* 1974, I.

MUSU, I.:

"Tassazione e sussidi nella política ambientale", en *Tassazione consumo ambiente*, Franco Agnelli, Milano, 1990.

Economia e ambiente, il Mulino, Bologna, 1993

NAVAS VAZQUEZ, R.:

"Los impuestos especiales", dentro de la obra colectiva *Manual del Sistema Tributario Español*, coordinado por el Profesor GARCIA AÑOVEROS, Civitas, Madrid, 1993.

NAVEIRA DE CASANOVA, G.:

"Las políticas comunitarias de medio ambiente y para la protección de los consumidores: su incidencia en el Derecho Comunitario Europeo", *RDFHP*, núm. 233/1994.

NEBRERA,M.:

"Propiedad y medio ambiente: unas notas sobre el concepto constitucional de «función social»", *RESE*, núm. 21/1995.

NEUMARK,F.:

Principios de la imposición, IEF, Madrid, 1974

O.C.D.E.:

Politique de l'environnement: Comment appliquer les instruments économiques, París, 1991.

La fiscalidad y el medio ambiente. Políticas complementarias, OCDE/Mundi-Prensa, Paris/Madrid, 1994.

OCHOA TRPAT,M^a.L.; PERULLES MORENO,J.M. y SOPENA GIL,J.:

Todo sobre tributos y precios públicos municipales, Praxis, Madrid, 1991.

ORON MORATAL,G.:

"Notas sobre el concepto de tributo y el deber constitucional de contribuir", en "El sistema económico en la Constitución española", XV Jornadas de Estudio de la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, Ministerio de Justicia, Madrid, 1993.

OSCOLATI,F.:

"Nota su alcune proposte relative agli strumenti fiscali per una politica ambientale", *RDFSF*, 1974, I.

La tassazione ambientale, Cedam, Padova, 1979.

OYARZABAL,A.:

"El Impuesto sobre el Petroleo en los Estados miembros de la C.E.E.", en *Estudios de los Impuestos Especiales*, IEF, Madrid, 1983.

PALAO TABOADA,C.:

"Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva", en *Estudios Jurídicos en homenaje al Profesor Federico de Castro*, Tomo II, Tecnos, Madrid, 1976.

"En torno a la jurisprudencia reciente del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria", *REDF* núm. 59/1988.

"La protección constitucional de la propiedad privada como límite al poder tributario", en *Hacienda y Constitución*, IEF, Madrid, 1979.

PALOMAR OLMEDA,A.:

"La protección del medio ambiente en materia de aguas", *RAP* núm. 110/1986.

PALLARES MORENO,R.:

"La participación ciudadana en la conservación y protección del medio natural", *DA* núm. 194/1982.

PAMPILLON,R. y RUIZ,G.:

"Negociación y coste de la descontaminación ambiental. Confrontación del Teorema de Coase con un caso real", *HPE* núm. 92/1985.

PANELLA:

"Eternalità, diritti di proprietà e responsabilità civile", en *Mercato unico e ambiente. Contrasto o compatibilità?*, Pirola, Milan, 1993

PAREJO ALFONSO, L.:

"Los valores en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional", en el *Libro Homenaje al Profesor Villar Palasí*, Civitas, Madrid, 1989.

"Constitución y valores del Ordenamiento", en *Estudios sobre la Constitución Española. Homenaje al Profesor E. Garcia de Enterría*, Vol. I, Civitas, Madrid, 1991

PASTOR RIDRUEJO,L.:

"Sobre la constitucionalidad de la prohibición del uso de gases licuados del petróleo por automóviles particulares, establecida en la Ley de Impuestos Especiales", *HPE*, núm. 74/1982.

PATRIZII,V.:

"Armonizzazione fiscale e politica ambientale", en *Mercato unico e ambiente. Contrasto o compatibilità?*, dirigida por GARELLI,E., Pirola, Milano, 1993.

PATTI,S.:

"Ambiente (tutela dell): V", *Enc. giur.*

PEACOCK,A.T. y ROWLEY,C.R.:

"La economía del bienestar y la regulación pública del monopolio natural", *HPE* núm. 77/1982.

PECES-BARBA, G.:

Los valores superiores, Tecnos, Madrid, 1985.

PEREZ DE AYALA,J.L.:

"Introducción a una teoría económica del coste social como fundamento de responsabilidades jurídico-privadas y de obligaciones tributarias", *RDFHP*, núm. 72/1967.

"Las cargas públicas: principios para su distribución", *HPE* núm. 59/1979.

"Notas para un nuevo concepto del impuesto en la moderna economía pública", *HPE*, núm. 100/1986.

"La traslación jurídica de la cuota en los impuestos ambientales", *NUE*, núm. 122/1995.

PEREZ LUÑO, A.:

"Artículo 45. Medio ambiente", en *Comentarios a las Leyes Políticas*, Tomo IV, OSCAR ALZAGA (Dir.), EDERSA, Madrid, 1984.

Los Derechos Fundamentales, Tecnos, Madrid, 1988 (3ª ed.).

PEREZ MORENO, A.:

"Las bases de un Derecho Ambiental Europeo", en *Libro Homenaje al Profesor J.L. VILLAR PALASI*, Civitas, Madrid, 1989.

"Instrumentos de tutela ambiental", Ponencia presentada al I Congreso Nacional de Derecho Ambiental, Sevilla, 1995

PEREZ ROYO, F.:

"El Presupuesto y la planificación", *PGP*, núm. 17/1983.

"Principio de legalidad, deber de contribuir y Decretos-leyes en materia tributaria", *REDC* núm. 13/1985.

Los delitos y las infracciones en materia tributaria, IEF., Madrid, 1986.

Derecho Financiero y Tributario. Parte General, Civitas, Madrid, 1992. (2ª ed.).

PEREZ ROYO, I.:

"Tasas y Contribuciones Especiales", dentro de la obra colectiva *Manual del Sistema Tributario Español*, coordinado por el Profesor GARCIA AÑOVEROS, Civitas, Madrid, 1993.

PERRONE CAPANO, R.:

"L'imposizione e L'Ambiente", *Trattato di Diritto Tributario*, (dr. A. AMATUCCI), vol. primo/ tomo Iº, Cedam, Padova, 1994.

PIGOU:

"El problema del coste social", *HPE* núm. 68/1981.

PINESCHI, L.:

"La Conferenza di Rio de Janeiro su ambiente e sviluppo", *RGA* núm. 3/1992.

PIÑA GARRIDO, M.º D.:

"Notas en torno a la moderna teoría de la exención tributaria", *CT* núm. 61/1992.

PONTE IGLESIAS, M.T.:

"Reflexiones en torno al derecho internacional del medio ambiente: Configuración y Desarrollo", *BIMA* núm. 21/1982.

"Galicia ante la política comunitaria de medio ambiente", *Noticias/CEE* núm. 72/1991.

POSTIGLIONE, A.:

"Una svolta per il diritto dell'ambiente: la legge 8 luglio 1986 n. 349", *RGA* núm. 2/1986.

POTIER, M.:

"La fiscalité au service des politiques de l'environnement", *RFFP*, 1983, 1.

PRUD'HOMME, R.:

"Notas sobre la gestión del medio ambiente", en *Nuevos Impuestos*, Madrid, IEF, 1972.

PUERTO CELA, M.:

"Influencia del precio de la gasolina en el consumo de la misma y en la demanda de automóviles de turismo", *HPE*, núm. 45/1977.

PUIG, R.:

"La naturaleza y el medio ambiente", *BIMA* núm. 20/1981

QUINTANA LOPEZ, T.:

"La distribución de competencias en la protección de medio ambiente. Referencia especial a las actividades mineras", *REALA* núms. 235-236/1987.

"Justicia administrativa, medio ambiente y servicios municipales", *REDA*, núm. 65/1990.

RAMALLO MASSANET, J.:

"Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria", *REDF* núm. 20/1978.

RAMIREZ, J.M. y SEGURA, J.:

"El impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente de la Comunidad de las Islas Baleares", *RESE*, núm. 21/1995.

RAMOS GASCON, F.J.:

"Medios y fines del empleo de incentivos fiscales", en *IX Semana española de Derecho Financiero*, Vol. II, Edersa, Madrid, 1964.

RAPISARDA SASSOON, C.:

"Verso un nuovo equilibrio tra ambiente e mercato: il regolamento CEE per l'Ecolabel", *RGA* núm. 2/1993.

REBOTTI, L.:

"L'incidenza della politica fiscale per l'energia sulla distribuzione funzionale del reddito", *RDFSF*, 1985, I.

RIOS RODRIGUEZ, H.:

"Los Impuestos Especiales: situación actual y perspectivas", *Impuestos*, 1986-II.

RODAS MONSALVE, J.C.:

Protección Penal y Medio Ambiente, PPU, Barcelona, 1994.

RODRIGUEZ BEREIJO, A.:

Introducción al Estudio del Derecho Financiero, Un ensayo sobre los fundamentos teóricos del Derecho Financiero, IEF., Madrid, 1976.

"La Constitución de 1978 y el modelo de Estado: consideraciones sobre la función de la Hacienda Pública", *Sistema* 53, marzo 1983.

"El sistema tributario en la Constitución (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)", *REDC* núm. 36/1992.

RODRIGUEZ RAMOS, L.:

"Instrumentos jurídicos preventivos y represivos en la protección del medio ambiente", *DA* núm. 190/1981.

"Presente y futuro de la protección penal del medio ambiente en España", *DA* núm. 190/1981.

"Alternativas de la protección penal del medio ambiente", *CPC* núm. 19/1983.

"Delitos contra el medio ambiente", en *Comentarios a la legislación penal*, COBO DEL ROSAL (Dir.), *La Reforma del Código penal de 1983*, Tomo V- Vol. 2º, Edersa, Madrid, 1985.

"Protección penal del ambiente", Ponencia presentada al I Congreso Nacional de Derecho Ambiental, Sevilla, 1995.

RODRIGUEZ-ARANA, J.:

"Sobre el principio de Subsidiariedad", *NUE* núm. 119/1994.

RODRIGUEZ-PONGA, C.:

"Contaminación del ambiente en la comarca industrial de Langreo", *BIMA* núm. 10/1979.

ROMAGNOLI, G.C.:

"Le politiche economiche per la tutela dell'ambiente", *Economia e ambiente*, il Mulino, Bologna, 1993.

ROSEMBUJ,T.:

"El tributo ambiental. Primeras reflexiones en torno a los principios comunitarios y constitucionales", *Impuesto* núm. 4/1994.

"El tributo ambiental y la fiscalidad de los residuos", Conferencia pronunciada en el marco de las Jornadas sobre La Fiscalidad Ecológica", celebradas en Valencia, noviembre 1994.

ROSSANO,C.:

L'eguaglianza giuridica nell'ordinamento costituzionale, Jovene, Napoli, 1966.

"Imposte patrimoniali e Costituzione", *RDFSF*, 1993, I.

ROSSI,E.:

"Principio de solidarietà e legge-quadro sul volontariato", *Giur. cost.* núm. 3, 1992.

ROZAS VALDES,J.A:

"La implantación de un impuesto ecológico en la Unión Europea", *NUE*, núm. 122/1995.

RUBIO DE URQUIA,J.I. y ARNAL DE SURIA,S.:

Ley de las Haciendas Locales, Madrid, 1989.

RUFFOLO,G.:

Nota adjunta a la Relazione sullo stato dell'ambiente in Italia de 1989, presentada al Parlamento italiano, *RGA* núm. 3/1989.

"Conclusioni", en *Tassazione consumo ambiente*, Franco Angeli, Milano, 1990.

RUIZ-BEATO,J.:

"Consideraciones en torno al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y los Vehículos Automóviles", *Impuesto*, 1993-I.

RUZA TARRIO,F.:

"Calidad de vida y medio ambiente", *BIMA* núm. 13/1980.

SAINZ DE BUJANDA, F.:

"Teoría jurídica de la exención tributaria", en *Hacienda y Derecho*, Vol. III, IEP, Madrid, 1963.

Sistema de Derecho Financiero, I, Vol. II, Madrid, 1985.

Lecciones de Derecho Financiero, Universidad Complutense. Facultad de Derecho. Sección de publicaciones, Madrid, 1990.

SALANITRO,U.:

"L'Environmental mediation negli USA: uno strumento alternativo per la risoluzione dei conflitti ambientali?", *RGA* núm. 2/1991.

SALAS HOLGADO,A.:

"El delito ecológico", *Cuadernos Jurídicos*, núm. 11/1993.

SALMIS.:

Diritto dell'ambiente, Pirola, Milano, 1989.

SALVIA,F.:

"Gli strumenti giuridici della tutela ambientale", *RGA* núm. 2/1993.

SANCHEZ BLANCO,A.:

El sistema económico en la Constitución española. (Participación Institucional de las Autonomías Territoriales y dinámica social en la economía), Universidad de Malaga-Civitas, Madrid, 1992.

SANCHEZ FERNANDEZ DE GATTA,D.:

"La Política Ambiental comunitaria: su evolución y su futuro", *RAP* núm. 111/1986.

SANCHEZ MURIAS,B.:

"Consideraciones sanitarias sobre episodios de contaminación atmosférica", *BIMA* núm. 12/1979.

SANCHEZ PEDROCHE,J.A.:

"Un problema de alcance constitucional, la tributación sobre la renta efectiva o la renta presunta, medio o normal", *REDF* núm. 78, 1993.

SANCHEZ PINO,A.:

"Perspectivas del tributo ecológico en la CEE", Ponencia presentada al Curso "Extrafiscalidad y Ecología", realizada dentro de los Cursos de Verano de la Universidad Hispanoamericana de La Rábida, días 16-20 de Agosto, pág. 1 (material multicopiado).

SANTANA ACOSTA,B.:

"Protección medioambiental", *AF* núm. 41/1992-2.

"El delito ecológico en el proyecto de Código Penal", *AF* núm. 2/1993.

SARTORIO ALBALAT,S.:

"Traslación económica y obligados tributarios", *RDFHP*, núm. 204/1989.

La repercusión de las cuotas tributarias en el ordenamiento jurídico español, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1992.

SCAILTEUR,C.:

"I fini extrafiscali dell'imposta", *Ar.Fin.*, 1954, Vol IV.

SCOLVAZZI,T.:

"Il riscaldamento atmosferico e gli altri rischi ambientali globali",
RGA núm. 3/1988.

SCHMÖLDERS:

Teoria general del impuesto, EDERSA, Madrid, 1962.

SEOANEZ CALVO,M. y RODRIGUEZ RAMOS,L.:

La contaminación ambiental. Nuevos planteamientos técnicos y jurídicos, Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1978.

SERRANA DE NOREÑA, F.:

"La política de medio ambiente en la Comunidad Europea y la legislación española: vida silvestre", *Noticias/CEE* núm. 91-92/1992.

SERRANO MORENO, J.L.:

"Algunas hipótesis sobre los principios rectores de la política social y económica", *REP (NE)*, núm. 56/1987.

"El ambiente como fin de Estado y como derecho subjetivo", *An. Dcho. Púb. Est. Pol.* núm. 2 1989/1990.

"La Constitución ambiental", *An. Dcho. Púb. Est. Pol.* núm. 2 1989/1990.

Ecología y Derecho: Principios de Derecho Ambiental y Ecología Jurídica, Comares, Granada, 1992.

SIMON ACOSTA,E.:

"Reflexiones sobre las tasas de las Haciendas Locales", *HPE* núm. 35/1975.

"Consideraciones acerca del canon sobre la producción de energía eléctrica", *REDF* núm. 32/1981.

"Las tasas y precios públicos en las entidades locales", en *La reforma de las Haciendas Locales*, Lex Nova, Valladolid, 1991.

SINISCALCO,D.:

"L'ambiente globale tra interdipendenza e incertezza", dentro de la obra dirigida por MUSU,I.: *Economia e ambiente*, il Mulino, Bologna, 1993.

SITJAR BURGUERA,B.:

"El impuesto ecológico de Baleares", *Gaceta jurídica de la Naturaleza y del medio ambiente*, núm. 1/1993.

SMETS,H.:

"Le principe pollueur payeur, un principe économique erige en principe de droit de l'environnement?", *RGDIP* núm. 2/1993.

SOAVE,P.:

"Lo sviluppo sostenibile nella prospettiva dell'Agenda 21 - Il programma d'azione lanciato alla Conferenza di Rio de Janeiro", *RGA* núm. 5/1993.

SOLANA VILLAMOR,F.:

"La armonización de los elementos estructurales de los Impuestos Especiales. Comentarios a la Directiva 12/1992 (I)", *CaT*, Monografías, núm. 160/1992.

SOLER ROCH, M.T.:

Incentivos a la inversión privada y justicia tributaria, Civitas, Madrid, 1983.

SPAGNA MUSSO, E.:

Diritto Costituzionale, CEDAM, Padova, 1992, (4ª ed).

SPAGNUOLO VIGORITA,V.:

L'iniziativa economica privata nel diritto pubblico, Jovene, Napoli, 1959.

SPATAFORA,E.:

"Tutela ambiente (dir. internaz.)", *Enciclopedia del Diritto*, Vol. XLV.

STEVE,S.:

Il sistema tributario e le sue prospettive, Rizzoli, Milano, 1947.

Lezioni di Scienza delle Finanze, Cedam, Padova, 1976.

SUAY RINCON,J.:

"El principio de igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional", en *Estudios sobre la Constitución española. Homenaje al Profesor GARCIA DE ENTERRIA*, Vol. II, Civitas, Madrid, 1991.

TARANTINI,G.:

"Il principio «chi inquina paga» tra fonti comunitarie e competenza regionali", *RGA* núm. 4/1990.

"Il principio «chi inquina paga» tra fonti comunitarie e competenze regionali", *RGA* núm. 4/1990.

TEJERIZO LOPEZ,J.M.:

"Notas críticas sobre los beneficios tributarios a la inversión", *REDF* núm. 11/1976.

TESAURO, F.:

Istituzioni di Diritto Tributario (Vol. I, Parte Generale), UTET, Torino, 1987.

THIEFFRY, P.:

"Les nouveaux instruments juridiques de la politique communautaire de l'environnement, le Traité de l'Union européenne et le cinquième programme communautaire d'action pour l'environnement", *RTDE* núm. 4/1992.

TIEZZI, E.:

"Verso uno sviluppo sostenibile", en *Economia e ambiente*, II Mulino, Bologna, 1993.

TIPKE, K.:

"La Ordenanza Tributaria alemana de 1977", *REDF* núm. 14/1977.

TOLEDO JAUDENES, J.:

"El principio «quien contamina, paga». Y el canon de vertidos", *RAP* núm. 112/1987.

TOMAS-RAMON FERNANDEZ:

El medio ambiente urbano y las vecindades industriales, Madrid, IEAL, 1973.

"Derecho, Medio Ambiente y Desarrollo", *REDA* núm. 24/1980.

"El medio ambiente en la Constitución española", *DA* núm. 190/1991.

TOSI, L.:

"Il requisito di effettività", en *La capacità contributiva*, a cura di MOSCHETTI, F., Cedam, Padova, 1993.

TREMEAU, H.:

"La fiscalidad de los productos petrolíferos en Francia", en *AAVV, Estudios sobre los Impuestos Especiales*, IEF, Madrid, 1983.

TRIMELONI, M.:

Voce "Diritto Tributario", *Digesto Commerciale*, Vol. IV.

VALLES FERRER, J. y MASFERRER SOLDUGA, A.:

"La problemática económica en el control de la contaminación de las aguas", *Contaminación y Prevención*. III Simposio sobre "Polución de las Aguas", Vol. IV, Granada, 1975.

VALLESPIN OÑA, F.:

"Estado de Bienestar y Constitución", *RCEC* núm. 1/1988.

VANONI, E.:

"Diritto all'imposta e formulazione delle leggi finanziarie", en *Opere Giuridiche*, II, Milano, 1962.

VAZQUEZ DE PRADA, V.:

"La Conferencia de Estocolmo sobre el medio ambiente", *RAP* núm. 68/1972.

"Medio ambiente y costes de contaminación", *DA* núm. 178/1978.

"Medio Ambiente: análisis comparativo de la normativa comunitaria y española, con especial referencia a la actuación de las Corporaciones locales", *REALA*. núm. 248/1990.

VAZQUEZ LOSADA, A.M^a.:

"Agricultura y política de medio ambiente en la CE", *Noticias/CEE* núm. 73/1991.

"Presente y futuro de la ecoindustria española en el contexto europeo", *Noticias/CEE*, núm. 86/1992.

VERA JURADO, D.J.:

La disciplina ambiental de las actividades industriales, Tecnos/ Uni. Málaga, Madrid, 1994.

VIAN ORTUÑO, A.:

Prologo a la obra *Contaminación ambiental. Nuevos planteamientos técnicos y jurídicos*, de SEOANEZ CALVO, M. y RODRIGUEZ RAMOS, L., Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1978.

VICENTE-ARCHE COLOMA, P.:

"Algunas reflexiones sobre los impuestos propios de las Comunidades Autónomas", *Palau 14, RVHP* núm. 23/1994

VICENTE-ARCHE DOMINGO, F.:

"Hacienda Pública y Administración pública", *HPE* núm. 26/1974.

"Apuntes sobre el instituto del tributo, con especial referencia al Derecho español", *REDF* núm. 7/1975.

Prólogo a la obra de SOLER ROCH, M^a.T.: *Incentivos a la inversión privada y justicia tributaria*, Civitas, Madrid, 1983.

VIÑAS, A.:

"Medio ambiente y calidad de vida", *DA* núm. 190/1981.

VITALETTI, G.:

"Il sistema fiscale tra idealismo e consumismo", en *Tassazione consumo ambiente*, Franco Angeli, Milano, 1990

VOGEL,K.:

"La Hacienda Pública y el Derecho constitucional", *HPE* núm. 59/1978.

YABAR STERLINC,A.:

"Cambio Climático, políticas internacionales de protección del clima y el Plan Nacional sobre el Clima de España", *NUE*, núm. 122.

YEBRA MARTUL-ORTEGA,P.:

"Comentarios sobre un precepto olvidado: el artículo cuarto de la Ley General Tributaria", *HPE* núm. 32/1975.

"Cuestiones en torno al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transportes", *REDF*, núm. 80/1993.

ZORNOSA PEREZ,J.J.:

"El equitativo reparto del gasto público y los derechos económicos sociales", *HPE* núm. 113/1988.

30-04-2010 12:11PM

RECVD

0002059323

Leyes hipotecarias / concordancias y not

12759674

NAVARRO MADUEÑO , SANDRA



Full de trànsit



Full de trànsit

Servei de Biblioteques i Documentació (SBD)
Biblioteca Ciències Socials

Data: Lun 03 May 2010 12:15pm

Terminal: 31

Títol: La tributación ambiental en España /
tesis doctoral presentada por Cristóbal
Borrero Moro ; dirigida por: Carmelo
Lozano Serrano

Signatura: BID.T 00272 -m

Codi de barres: 0000444979

En trànsit a: Biblioteca Dipòsit