

**UNIVERSIDAD DE SALAMANCA**  
**FACULTAD DE DERECHO**  
**DEPARTAMENTO DE DERECHO ADMINISTRATIVO, FINANCIERO Y**  
**PROCESAL**  
**ÁREA DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO**

**TESIS DOCTORAL**  
**DOCTORADO EUROPEO**

**LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA**  
**EN LOS TRIBUTOS MEDIOAMBIENTALES**

**POR MARÍA ELENA PÁEZ MEDINA**  
**BECARIA DEL CONSEJO NACIONAL DE CIENCIA Y TECNOLOGÍA**  
**CONACYT-MÉXICO**

**Dirigida por la Profª Dra. Dª MARÍA ÁNGELES GUERVÓS MAÍLLO**  
**SALAMANCA, ESPAÑA, 2012.**



# **LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN LOS TRIBUTOS MEDIOAMBIENTALES**

Tesis doctoral elaborada por la Licenciada María Elena Páez Medina bajo la dirección de la Profª Dra. María Ángeles Guervós Maíllo para la colación del Grado de Doctor en Derecho por la Universidad de Salamanca.

**VºBº**

**La Directora**

**La Doctoranda**

Salamanca, 2012.



*Dedico este trabajo a Dios,  
Quien siempre me acompaña y a  
Quien simplemente debo todo.*

*A mis padres,  
Mi ejemplo a seguir y mi mayor impulso.*

*A José Daniel,  
El regalo infinito de mi vida.  
Porque de tu mano, nada me puede detener.*

*A Natalia y Laura Patricia,  
Porque siempre caminamos juntas.*

*A Helena Sofía,  
Nuestro pequeño ángel de luz.*

*A todos quienes han confiado y creído en mí.*

*A México.*

*Gracias.*



## **AGRADECIMIENTOS**

Agradezco especialmente a mi querida Doctora Guervós Maíllo, por ser la inspiración para iniciarme en el estudio del Derecho Tributario Medioambiental, así como por todas sus enseñanzas, su paciencia y el enorme apoyo que siempre me brindó, los que hoy me permiten alcanzar esta meta.

Agradezco sinceramente a los Profesores Raffaele Perrone Capano y Roberta Alfano, de la Facoltà di Giurisprudenza Dell'Università degli Studi di Napoli, Italia, por su respaldo y calidez, durante y después de mi estancia en aquella maravillosa Universidad.

Hago una mención especial a Ernesto Aceto con toda mi gratitud por su ayuda y enorme colaboración.

También doy las gracias a todos mis profesores de la Universidad de Salamanca, en especial debe constar mi agradecimiento a los profesores Eusebio González García, Q.P.D., y José María Lago Montero, por el cariño con que me acogieron en la misma y por todas las facilidades para realizar mi trabajo que me han permitido concluir esta investigación.

Deseo hacer un reconocimiento distintivo al CONSEJO NACIONAL DE CIENCIA Y TECNOLOGÍA (CONACYT) de México, por darme la oportunidad de hacer lo que me gusta y, con mi trabajo, poder aportar mi granito de arena en la búsqueda de un mundo y un México mejores.





## INDICE GENERAL

LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN LOS TRIBUTOS MEDIOAMBIENTALES .....	3
INDICE GENERAL.....	9
ABREVIATURAS.....	XIII
INTRODUZIONE E METODOLOGIA DI LAVORO.....	XVII
RIASSUNTO GENERALE .....	XXV
INTRODUCCIÓN .....	LXV
CAPÍTULO I.....	1
LA CAPACIDAD O APTITUD DE LOS SUJETOS PARA AFECTAR O INCIDIR EN EL MEDIO AMBIENTE. ASPECTOS CONCEPTUALES Y GENERALES.....	1
PARTE PRIMERA.....	3
LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN LA EXTRAFISCALIDAD DEL TRIBUTO MEDIOAMBIENTAL.....	3
1. <b>Extrafiscalidad</b> .....	3
1. a. La protección jurídica del medio ambiente. ....	3
1. a. 1) El medio ambiente y su reconocimiento constitucional.....	6
1. a. 2) Su tratamiento en la Norma Suprema Española. ....	8
1. a. 3) Aceptación jurídica del término “medio ambiente”. Punto de partida.....	15
1. b. <i>Extrafiscalidad</i> . Significación y alcance. ....	23
1. c. Escenario legal. ....	33
1. d. Evolución en la doctrina del Tribunal Constitucional. ....	36
2. <b>El tributo como instrumento de la política pública medioambiental.</b> .....	41
2. a. Fundamento jurídico. ....	47
2. b. Panorámica desde el Tribunal Constitucional.....	52
2. c. Referencia a la “ <i>Teoría del doble dividendo</i> ”. ....	57
3. <b>Concepto conclusivo de tributo medioambiental. Características</b> .....	62
3. a. Tipología general. ....	65
3. b. Clasificación siguiendo al objeto imponible. ....	68
3. c. Los objetivos del gravamen como nota distintiva (teleológica). ....	72
3. d. El catálogo jurídico dogmático. ....	74
3. d. 1) La tasa. ....	75
3. d. 2) La contribución especial. ....	77
3. d. 3) El impuesto. ....	78
3. e. La recopilación de la Agencia Europea del Medioambiente. ....	80
4. <b>Capacidad económica para contribuir o capacidad contributiva. Una aproximación al principio constitucional.</b> .....	82
4. a. La “ <i>capacidad económica</i> ” en la Norma Fundamental española. Antecedentes. ....	82
4. b. Sinopsis conceptual de la capacidad contributiva. Relación con otras nociones.....	87
4. c. Reflexión sobre la riqueza potencial. ....	100
4. d. El principio de “ <i>capacidad económica</i> ” en la doctrina del Tribunal Constitucional español. ....	105
5. <b>Capacidad contributiva en el tributo funcionalmente <i>extrafiscal</i>.</b> .....	116
PARTE SEGUNDA .....	128
LA CAPACIDAD O APTITUD DE LOS SUJETOS PARA AFECTAR O INCIDIR EN EL MEDIO AMBIENTE .....	128
6. <b>Capacidad contributiva en los tributos medioambientales a la luz de la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional español.</b> .....	134
7. <b>Análisis a la STC 179/2006, de 13 de junio</b> .....	141
7. a. Extracto. ....	141
7. b. Vinculación entre los conceptos “capacidad o aptitud de los sujetos para incidir o afectar el medio ambiente” y la “capacidad económica”. ....	142
7. c. Los calificativos “ <i>real</i> ” y “ <i>potencial</i> ”. ....	167
7. d. Elementos del Impuesto extremeño sobre las instalaciones que incidan en el medio ambiente, creado por la Ley de la Asamblea de Extremadura 7/1997, de medidas fiscales sobre la producción y transporte de energía que incidan sobre el medio ambiente. ....	177
CAPÍTULO II.....	185
CONNOTACIONES DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN LOS ELEMENTOS ESTRUCTURALES DE UN TRIBUTO MEDIOAMBIENTAL .....	185
1. <b>Sujeto pasivo</b> .....	187
1. a. El principio europeo “ <i>quien contamina paga</i> ”. ....	190
1. a. 1) La técnica tributaria de repercusión.....	196
1. a. 2) La funcionalidad del principio “ <i>quien contamina paga</i> ”. ....	203

1. b. Los principios de solidaridad e igualdad, en el ámbito tributario ambiental. Su nexa con la capacidad contributiva .....	206
1. b. 1) La solidaridad colectiva .....	207
1. b. 2) El principio de igualdad tributaria en materia ambiental .....	209
<b>2. Objeto y materia imponible medioambientales. ....</b>	<b>215</b>
2. a. Los distintos aspectos del objeto material del tributo ambiental. ....	215
2. a. 1) Aspectos financieros .....	217
2. a. 2) Aspectos económicos .....	220
2. a. 3) Una visión compuesta explica la compatibilidad del principio de capacidad contributiva en el objeto del tributo ambiental. Especial referencia a las aportaciones de Silvia Cipollina. ....	237
2. b. Valoración económica del <i>medio ambiente</i> . Su conexión con el objeto del tributo ambiental. ....	241
2. b. 1) Los recursos naturales .....	254
2. b. 2) Recursos renovables y no renovables .....	256
2. c. El papel de los derechos de propiedad sobre los bienes de la biósfera a efectos tributarios. ....	259
2. c. 1) La Teoría económica de los derechos de propiedad .....	261
2. c. 2) Una reconsideración del papel de los derechos de propiedad sobre bienes de valor ambiental a efectos tributarios .....	276
2. c. 3) El Patrimonio natural .....	279
2. d. Actividad económica contaminante .....	340
2. d. 1) La <i>contaminación</i> como criterio calificador .....	340
2. d. 2) Tipología de la <i>actividad económica contaminante</i> . Las diversas manifestaciones de la capacidad para incidir en el medioambiente .....	343
2. d. 3) La confluencia del objeto imponible y el principio " <i>quien contamina paga</i> " en la determinación del sujeto pasivo .....	352
2. d. 4) Los casos paradigmáticos del consumo de energía y agua .....	357
<b>3. Base gravable medioambiental. ....</b>	<b>360</b>
3. a. Métodos y regímenes de determinación de la base imponible .....	364
3. b. La relación entre base imponible y medida del daño y beneficio ambiental .....	366
3. b. 1) La unidad física de impacto negativo ambiental .....	366
3. b. 2) El criterio de <i>potencialidad</i> .....	371
3. c. Cuantificación de la obligación tributaria ambiental .....	378
3. c. 1) El mínimo vital exento .....	379
3. c. 2) El principio de progresividad .....	381
3. c. 3) La no confiscatoriedad .....	385
<b>4. El tipo medioambiental. ....</b>	<b>387</b>
4. a. Concepto .....	387
4. b. Tipos proporcionales variables y tarifas progresivas .....	389
<b>5. Periodo de causación. ....</b>	<b>390</b>
5. a. Concepto .....	390
5. b. La temporalidad de la norma tributaria ambiental .....	392
5. c. Reflexión conclusiva .....	395
<b>CAPÍTULO III .....</b>	<b>397</b>
<b>ADAPTACIONES DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA AL PRESUPUESTO DE HECHO MEDIOAMBIENTAL .....</b>	<b>397</b>
<b>1. El hecho imponible de las distintas categorías tributarias ambientales y la capacidad contributiva. Noción básica .....</b>	<b>399</b>
<b>2. Los impuestos medioambientales .....</b>	<b>416</b>
2. a. Concepto .....	416
2. b. Imposición directa. Los índices directos de riqueza. Análisis de algunos presupuestos vigentes. ....	421
2. b. 1) Grandes establecimientos comerciales .....	426
2. b. 2) Sobre emisiones contaminantes a la atmósfera, por las instalaciones industriales .....	431
2. b. 3) Impuestos sobre el <i>patrimonio ambiental</i> . Propuesta .....	435
2. b. 4) El caso paradigmático de la Comunidad Autónoma de Aragón .....	439
2. c. La imposición indirecta en materias vinculadas a la protección del medio natural .....	457
2. c. 1) El poder adquisitivo como índice indirecto de capacidad o aptitud para incidir en el medio ambiente .....	461
2. c. 2) El Impuesto sobre el Valor Añadido. Su exclusión como presupuesto de connotaciones ecológicas no lo releva de su papel en el marco del federalismo fiscal ni ante una posible <i>reforma fiscal integrada</i> .....	471
2. c. 3) Consumos específicos. Régimen comunitario general .....	475
2. c. 4) El marco comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad .....	486
2. c. 5) El impuesto especial sobre determinados medios de transporte de España y la Propuesta de la Unión Europea sobre fiscalidad del automóvil .....	498

2. c. 6) El tráfico privado de <i>patrimonio natural</i> .....	504
2. c. 7) El tráfico económico exterior de <i>bienes ambientales</i> .....	512
2. d. Los criterios de elección.....	522
2. e. El <i>tipo</i> en el impuesto ambiental.....	525
2. f. Intervención de los principios de progresividad y no confiscatoriedad.....	528
2. g. Adaptación de la capacidad contributiva a los impuestos “ <i>verdes</i> ”. Superación del criterio transformador del ATC 71/2008, de 26 de febrero.....	530
<b>3. Las tasas ecológicas.....</b>	<b>538</b>
3. a. Concepto y características.....	538
3. b. La prestación de servicios o la realización de actividades ambientales en régimen de derecho público.....	543
3. b. 1) Las tasas por servicios o actividades ambientales. Pautas de distinción.....	544
3. b. 2) La prestación o utilización de servicios públicos esenciales.....	549
3. b. 3) La cuantificación de las tasas por servicios ambientales.....	551
3. c. Algunas tasas por prestación de servicios ambientales vigentes en España.....	557
3. c. 1) Las tasas por prestación de servicios o actividades administrativas ambientales a nivel estatal.....	558
3. c. 2) Las tasas por prestación de servicios o actividades administrativas ambientales en las Comunidades Autónomas. Verbigracia Aragón.....	560
3. c. 3) Las tasas por prestación de servicios o actividades administrativas ambientales en el ámbito de las Corporaciones Locales.....	571
3. d. La utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público.....	575
3. d. 1) El <i>bien ambiental</i> como objeto de utilización privativa o aprovechamiento especial.....	577
3. d. 2) Taxonomía vigente. Una muestra ejemplar: la tasa por reportajes publicitarios en espacios naturales protegidos y fincas de titularidad pública de la Comunidad Autónoma de Islas Baleares.....	585
3. e. Adaptación de la capacidad contributiva.....	589
3. e. 1) La tasa ecológica como instrumento tributario de ordenamiento y las connotaciones generales de la capacidad contributiva en su modalidad para incidir el medio ambiente.....	589
3. e. 2) La participación del principio de capacidad contributiva en las tasas por servicios ambientales.....	607
3. e. 3) La participación del principio de capacidad contributiva en las tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público ambiental.....	609
3. e. 4) El supuesto de la tasación sobre flujos turísticos.....	611
3. f. El mínimo exento en la tasa medioambiental.....	613
3. f. 1) El prototipo de los <i>derechos por suministro de agua potable</i> de la Ciudad de México. Examen crítico.....	618
3. f. 2) Propuesta de un mecanismo ideal. Análisis desde el marco jurídico de las garantías individuales y obligaciones previstos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.....	624
<b>4. Contribuciones especiales medioambientales.....</b>	<b>634</b>
4. a. Concepto.....	634
4. b. Adaptación de la capacidad contributiva. La riqueza gravada en las contribuciones especiales medioambientales y el mínimo exento.....	640
<b>5. Derecho comparado. La normativa europea como “<i>punta de lanza</i>”.....</b>	<b>646</b>
5. a. Trayectoria y principios de la tributación medioambiental en la Unión Europea.....	646
5. b. La ordenación comunitaria a través del trabajo interpretador del Tribunal de la Unión Europea. Perspectivas.....	650
<b>CAPÍTULO IV.....</b>	<b>663</b>
<b>PROYECCIÓN DEL PRESUPUESTO DE HECHO AMBIENTAL Y SU ADECUACIÓN AL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA EN EL SISTEMA FISCAL MEXICANO.....</b>	<b>663</b>
<b>1. El principio de proporcionalidad en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.....</b>	<b>665</b>
1. a. La contribución y sus especies.....	669
1. b. Configuración del principio de proporcionalidad en las categorías tributarias. Criterio vigente... 673	673
1. b. 1) Los Impuestos (directos e indirectos).....	674
1. b. 2) Las Aportaciones a la Seguridad Social.....	682
1. b. 3) Las Contribuciones de Mejoras.....	685
1. b. 4) Los Derechos.....	688
<b>2. El <i>bien ambiental</i> como objeto de protección a través de la política fiscal.....</b>	<b>697</b>
2. a. Concepto jurídico de <i>medio ambiente</i> y propiedad de los recursos ambientales.....	698
2. b. El mecanismo fiscal como instrumento de protección ambiental.....	716
2. c. El papel decisivo y transformador de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Ponderación actual y aspectos críticos.....	722

2. d. Una incipiente concepción. Las leyes estatales de mitigación y adaptación al cambio climático del Estado de Veracruz de Ignacio de la Llave y del Distrito Federal.....	730
<b>3. El reconocimiento de un nuevo matiz de capacidad contributiva a efectos ambientales.</b>	
<b>Participación de otros principios constitucionales.....</b>	<b>736</b>
3. a. El principio de equidad (igualdad).....	736
3. b. Rectoría del Desarrollo Nacional y Derecho de Propiedad.....	737
<b>4. La capacidad contributiva como plataforma o techo del sistema fiscal. ....</b>	<b>739</b>
4. a. El poder tributario en México. Implicaciones ante una reforma fiscal integral con proyección ecológica.....	739
4. b. Implicaciones en otras disposiciones normativas cardinales. Corrección de enfoque.....	744
4. b. 1) La imposición sobre la tenencia, el uso y el consumo de bienes o servicios de incidencia ambiental. ....	745
4. b. 2) La regulación general de los <i>derechos</i> en el sistema jurídico mexicano. ....	748
4. b. 3) En el ámbito de las contribuciones de mejoras y las aportaciones a la seguridad social. ..	756
<b>CONCLUSIONES.....</b>	<b>759</b>
<b>CONCLUSIONI GENERALI.....</b>	<b>769</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA GENERAL .....</b>	<b>777</b>
<b>ANEXOS .....</b>	<b>871</b>

## ABREVIATURAS

AEMA	Agencia Europea del Medioambiente
ATC	Auto del Tribunal Constitucional
BOA	Boletín Oficial de Aragón
BOE	Boletín Oficial del Estado
BORM	Boletín Oficial de la Región de Murcia
CA	Comunidad Autónoma
CC	Código Civil Español
CCAA	Comunidades Autónomas
CE	Constitución Española
CFF	Código Fiscal de la Federación (México)
CFDF	Código Fiscal del Distrito Federal (México)
<i>Cfr.</i>	Confróntese
CN	Código de Nomenclatura combinada, establecida por el Reglamento (CEE) número 2658/87, de 23 de julio de 1987. Referidos en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.
CPEEUUMM	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
DOCE	Diario Oficial de las Comunidades Europeas
DOF	Diario Oficial de la Federación (México)
DOUE	Diario Oficial de la Unión Europea
FJ	Fundamento Jurídico
FFJJ	Fundamentos Jurídicos
GATT	General Agreement on Tariffs and Trade
GODF	Gaceta Oficial del Distrito Federal
IBI	Impuesto sobre Bienes Inmuebles
IBIMA o IBIAMA	Impuesto Balear sobre Instalaciones que Incidan en el Medio Ambiente
<i>Ibidem</i>	Misma obra, distinta página de la nota inmediata anterior.
<i>Idem</i>	Misma obra y misma página de la nota inmediata anterior.
IEPS	Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (México)
IPCC	Intergovernmental Panel on Climate Change
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

IVA	Impuesto al Valor Agregado (México)
LDRS	Ley de Desarrollo Rural Sustentable (México)
LFM	Ley Federal del Mar (México)
LGAH	Ley General de Asentamientos Humanos (México)
LGBN	Ley General de Bienes Nacionales (México)
LGDFS	Ley General de Desarrollo Forestal Sustentable (México)
LGEEPA	Ley General del Equilibrio Ecológico y la Protección al Ambiente (México)
LGPAS	Ley General de Pesca y Acuicultura Sustentables (México)
LGPGIR	Ley General para la Prevención y Gestión Integral de los Residuos (México)
LGVS	Ley General de Vida Silvestre (México)
LGT	Ley General Tributaria
LIE	Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales
LISR	Ley del Impuesto sobre la Renta (México)
LM	Ley Minera (México)
LOFCA	Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas
LRMNYUTS	Ley que Declara Reservas Mineras Nacionales los Yacimientos de Uranio, Torio y las demás Substancias de las cuales se obtengas Isótopos Hendibles que puedan producir Energía Nuclear (México)
LRRP	Ley Reglamentaria del Artículo 27 Constitucional en el Ramo del Petróleo (México)
LTPP	Ley de Tasas y Precios Públicos
LRHL	Ley Reguladora de las Haciendas Locales
OCDE	Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos
OECD	Organization for Economic Co-operation and Development
OMC	Organización Mundial de Comercio
ONU	Organización de las Naciones Unidas
<i>Op. Cit.</i>	Obra citada

p.	Página
pp.	Páginas
PEMEX	Paraestatal denominada Petróleos Mexicanos (México)
PIB	Producto Interno Bruto
RD	Real Decreto
SSTC	Sentencias del Tribunal Constitucional
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
STJCE	Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas
STSJ	Sentencia del Tribunal Superior de Justicia
STUE	Sentencia del Tribunal de la Unión Europea
TC	Tribunal Constitucional
TCE	Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
TRRL	Texto Refundido del Régimen Local
TS	Tribunal Supremo
TUE	Tratado de la Unión Europea
UE	Unión Europea
<i>Vid.</i>	Véase





Traducción al italiano de un Resumen de la Tesis, en cumplimiento al Reglamento de la Mención de Doctorado Europeo en la Universidad de Salamanca, de acuerdo con la Declaración de la Conferencia de Rectores y Presidentes de las Universidades de países miembros de la Comunidad Europea, de marzo de 1991, y el Real Decreto 1393/2007, de 29 de octubre, por el que se establece la ordenación de las enseñanzas universitarias oficiales.

## INTRODUZIONE E METODOLOGIA DI LAVORO

È molto interessante affrontare il tema del Diritto tributario ambientale, area giovane del diritto, le cui caratteristiche e concetti hanno avuto grande importanza negli ultimi tempi, davanti ad una realtà umana che va superando le aspettative di sviluppo scientifico ed industriale ma con disastrose conseguenze per la biosfera. Coscienti di ciò, alcuni Stati attraverso i loro corrispondenti organi legislativi, hanno cominciato ad utilizzare strumenti tributarie che tutelino l' ambiente naturale, o incentivando condotte meno dannose per questo o promuovendo l'inibizione di alcuni comportamenti i cui effetti negativi sugli ecosistemi devono ridursi per il semplice bisogno di proteggere ed evitare sequele per il benessere e la salute umana.

Ogni soggetto che causa mali o danni all'ambiente naturale deve assumersi non solo le sue responsabilità in materia civile, amministrativo e penale, ma inoltre, nei casi determinati dal legislatore, deve assumersi il suo obbligo come contribuente-inquinante perché dalla realizzazione di diverse attività economiche inquinanti non solo dimostra che è capace di contaminare, ma che dietro la sua capacità inquinante esistono manifestazioni di ricchezza suscettibili di imposta che gli permettono realizzare le sue attività inquinanti, oppure, un beneficio economico derivante dallo sfruttamento dell' ambiente. In ambedue i casi, il soggetto passivo-inquinante detiene una ricchezza speciale che deve essere distinta per le sue speciali conseguenze, l'affettazione dell'ecosistema, dotato di un valore aggiunto ambientale.

E' possibile concludere che il principio di capacità contributiva ha sviluppato il suo ruolo ed interpreta fino ad arrivare ad una modalità cosiddetta "*capacità o attitudine di ognuno di incidere nell'ecosistema*". Il riconoscimento di un nuovo schema di concezione del citato principio dalla fiscalità ambientale non è una novità per la dottrina

internazionale. Si tratta di un'evoluzione inevitabile dove la fiscalità ambientale probabilmente rappresenta il migliore paradigma.

Consideriamo che il valore aggiunto ambientale della ricchezza si trova da un lato, nei mezzi economici che sopportano un'attività economica inquinante, e per altro, nei benefici economici ricevuti o risparmiati dal profitto dell'ambiente e dei cosiddetti servizi *ecosistemici*.

L'ambiente è un bene globale ed unitario, tuttavia, si scompone in una varietà di elementi come qualsiasi bene materiale, è detenuto in proprietà pubblica e privata per le persone. L' *interesse generale* è il principio vigilante del suo preservamento per comandamento costituzionale e giustifica in molte occasioni la modificazione delle condizioni di detti diritti di proprietà. In questo senso, il *valore aggiunto ambientale* che ha il bene ecologico sebbene sta distribuito, alla fine è uno solo.

Questa idea ci porta a concludere che i soggetti che riguardano o incidono sull'ecosistema nel realizzare attività economiche, assorbono dentro di sé un beneficio o un godimento particolare in cambio di distorsioni o incidenze ambientali che danneggiano di forma generale alla società appena appartengono. La provenienza del beneficio ricevuto e il destino dei suoi mezzi economici al effettuare attività economiche è l'ecosistema, che si vede danneggiato per essere il permanente fornitore di fattori produttivi così come il permanente ricevitore dei mali.

Se la provenienza dei benefici economici è l'ecosistema (un bene comune) e il destino della ricchezza dei soggetti è la soddisfazione di necessità non fondamentali oppure, di godimento personale, che in ambedue le ipotesi sopportano la realizzazione di attività economiche che riguardano l'ambiente naturale (un bene comune) è logico concludere che i beneficiari o utenti detengono una capacità contributiva specificatamente qualificata per il fatto di sopportare un male o affettazione ambientale.

Il beneficiario o utente utilizza la sua posizione di vantaggio economico per effettuare diverse attività restituendo al resto dell'umanità le sequele nocive delle sue incidenze, quindi, deve restituire alla collettività la parte che costituisce ricchezza speciale in proporzione alla capacità che dimostra di incidere sull'ambiente, le cui sfumature possono variare dipendendo della figura adottata dal legislatore (tasse, imposte e

contribuzioni speciali).

Uguualmente, la capacità di incidere sull'ambiente ha i suoi vincoli con il diritto ad un ambiente adeguato, riconosciuto nelle Costituzioni spagnola e messicana, e con il principio di *eguaglianza tributaria*, perché da un lato se tutti hanno diritto allo stesso godimento di un bene comune ma questo fine non è sufficiente perché la situazione di vantaggio economico delle persone definisce l'accesso o la negazione agli stessi senza che fiscalmente la situazione della ricchezza influisce sul carico tributario globale del soggetto, è ovvio che ambedue principi si rompono senza una causa giustificata, cioè, una relazione fiscale disuguale ed incostituzionale.

Questa modalità della capacità contributiva, riconosciuta dal Tribunale Costituzionale spagnolo come la *capacità o attitudine di ognuno di incidere sull'ambiente*, rinforzata la *solidarietà*, giacché il dovere di concorrere alla spesa pubblica si colloca tra i doveri di solidarietà politica, economica e sociale inderogabili per questa ragione, incide sull'elezione dei criteri di distribuzione delle spese pubbliche, orbene, se parliamo del godimento dell'ecosistema, l'obbligo di concorrere alla spesa pubblica acquista maggiore giustificazione al trattarsi di un bene comune quando il suo piacere è individuale ma l'affettazione è generale, cioè, che se una persona riceve un beneficio o godimento di un bene comune ma restituisce in cambio le sue sequele ambientali nocive, il suo dovere di solidarietà gli obbliga a corrispondere nella stessa misura alla società.

La partecipazione dei tributi ambientali come strumento ausiliare di questa politica pubblica ha una importanza enorme, perché con loro non solo si prevedranno effetti positivi per l'ecosistema, ma inoltre e per giunta la riscossione di sicuri introiti per il tesoro pubblico (temporali o no), niente ricusabili.

L'accettazione di queste figure dipenderà della loro legittimità e concordanza con le fonti giuridiche di un sistema fiscale: Costituzione, trattati internazionali, leggi, giurisprudenza, usi e dottrina; aspetto non semplice, perché come si potrà stimare esistono concetti giuridici in quelli che l'uniformità, coincidenza ed ammissione di opinioni sono a volte inconciliabili tra loro. Così è il caso della capacità economica riferita nella Costituzione spagnola, quando informa e limita il tributo attraverso gravami ambientali.

La giustificazione della sua utilizzazione nel sistema tributario spagnolo, o la discussione attorno alla dottrina del Tribunale Costituzionale, alla fine obbligatoria, che nel suo momento ha identificato incluso la nuova modalità, ci porta ad analizzare i suoi elementi ed aspetti centrali che per principio, giustificano il suo intervento nel genere di tributi di fine o funzionalmente extrafiscali.

Il Capitolo I si divide in due parti, la prima è dedicata all'esame in modo globale del tema centrale di questa tesi di dottorato, cioè, gli aspetti che permettono di conoscere l'essenza e giustificazione giuridica dello strumento tributario come meccanismo ausiliare delle politiche pubbliche di protezione ambientale così come la partecipazione al principio di capacità contributiva. Così si spiega l'insistenza che facciamo nello studio del punto di vista dottrinale e specialmente costituzionale descritti. La seconda parte, realizza un primo avvicinamento alla nostra teoria spiegata nel corpo della tesi che si scrive, riguardo alla capacità o attitudine dei soggetti di incidere sull'ecosistema, come una modalità della capacità contributiva specificatamente applicata ai tributi ambientali.

Più avanti, nel Capitolo II, si analizzeranno le connotazioni del principio di capacità contributiva negli elementi strutturali di un gravame ambientale, cominciando dal soggetto passivo e dal suo vincolo con il principio europeo *chi inquina paga* così come i principi giuridici-tributari che completano la legittimazione della contribuzione alla spesa pubblica in materia ambientale in funzione della posizione di vantaggio economico dei diversi soggetti di una collettività, cioè, l'eguaglianza e la solidarietà. Di seguito, si studieranno a fondo i concetti di oggetto e materia imponibile ambientale per determinare la fonte materiale di ricchezza che è suscettibile di gravame per motivi ecologici. In questa epigrafe si farà una rivisitazione dei diritti di proprietà sui beni di valore ambientale ad effetti tributari, così come l'identificazione giuridica dello stesso come parte di un ricorso comune e globale che è l'ambiente per cui dovremo fare menzione dei principali norme che regolano la materia.

Opiniamo che l'oggetto del tributo deve essere eletto per il legislatore tenendo conto della sua "materialità" che permetterà al soggetto inquinante di imporre effettivamente l'obbligo di retribuire in contanti la società per il beneficio particolare che dai citati beni hanno ottenuto mediante il loro uso, consumo o incidenza, è legittimo che detto oggetto è costituito in alcuni casi da beni di natura ambientale in proprietà privata,

giacche per un lato, il godimento del citato diritto di proprietà è limitato per l'interesse generale e specificatamente per il diritto alla conservazione e protezione dell'ambiente come concetto unitario, e d'altra parte, perché i beni ambientali sono dotati di un valore aggiunto come abbiamo esposto.

È importante distaccare le considerazioni fatte sulla corretta valutazione economica del bene ambientale non solo dal punto di vista della scienza economica evidentemente, ma ad effetti giuridico-tributari, quelli che sono descritti nell'epigrafe 2 del Capitolo II.

In questa sequenza arriviamo all'epigrafe 3 del Capitolo II. Qui si espone che il significato adeguato di *attività economica inquinante* permette di identificare le diverse manifestazioni della capacità o attitudine dei soggetti di incidere sull'ecosistema, in quanto il criterio esaminatore è la contaminazione o l'inquinamento, nel momento in cui osserva si descrive il nesso tra l'attività economica inquinante e il principio *chi inquina paga* per determinare il soggetto passivo.

È fondamentale mettere in rilievo che il soggetto passivo di un tributo ambientale, deve considerare con lo stesso soggetto che inquina, altrimenti, la figura perde efficienza come motivazione di condotte (extrafiscalità), e d'altronde, potrebbe interpretarsi con l'idea che " *mediante un pagamento è consentito inquinare*".

L'epigrafe 3 del Capitolo II è dedicata alla determinazione della base imponibile come misura concreta della capacità contributiva trattandosi di figure ambientali nelle quali si tiene conto della dimensione del male causato mediante l'attività economica inquinante. Seguendo il modello proposto dalla Commissione Europea e dall'Agenzia Europea dell' Ambiente, elaboriamo alcune riflessioni rispetto all'unità di impatto negativo ambientale e il suo adattamento non solo alle imposte, ma anche al resto delle specie tributarie, queste sono, le tasse e le contribuzioni speciali. Alla fine, si include un'analisi del concetto del minimo esente o minimo vitale che senza altro deve essere rispettato anche in tutti i tributi ambientali.

Le epigrafi 4 e 5 del Capitolo II, si riferiscono relativamente al tipo imponibile ed all'elemento temporale del fatto imponibile nella misura in cui partecipano alla configurazione della capacità di incidere sull' ambiente. Tanto i criteri di progressività e diversificazione di tariffe saranno un meccanismo primordiale per raggiungere

l'efficienza del tributo al tempo che il gravame non sorpassi quantitativamente i limiti legittimi che stabilisce la Costituzione, toccando il minimo vitale o arrivando ad un livello confiscatorio. Ambedue situazioni incostituzionali. D'altra parte, esponiamo le nostre considerazioni rispetto alla temporalità degli effetti causati per incidenze ambientali come criterio che deve considerarsi nel fatto imponibile, cioè, l'immediatezza o posticipazione nel tempo degli effetti. Quindi, elaboriamo una posizione propria rispetto alla potenzialità degli effetti, la cui distinzione principale radica nella temporalità, mediata ed immediata. Questo punto è fondamentale trattandosi di fenomeni globali come il cambiamento climatico.

Seguendo il piano generale della ricerca, arriviamo al Capitolo III, nel quale si analizzano a parte le diverse specie tributarie ambientali, cioè, le tasse, le imposte e le contribuzioni speciali così come il modo in cui il fatto imponibile di ognuna deve catturare la manifestazione di capacità o attitudine per incidere nel ambiente.

Di questo modo, dividiamo il trattamento in imposte dirette ed indirette, le tasse nella loro doppia modalità, cioè, per servizi e per profitto od uso del bene ambientale di godimento pubblico, e le contribuzioni speciali per fatti relazionati con l'ambiente. L'ultima parte del Capitolo III è dedicata allo sforzo dell'Unione Europea per avanzare verso nuove forme di tributo che aiutino la protezione dell'ecosistema e concretamente ai sistemi europei più emblematici a nostro avviso, che hanno sviluppato i principi costituzionali come la capacità contributiva all'interno di questi strumenti. L'evoluzione nell'Unione Europea della materia "tassazione ambientale" è esemplare e forse unica.

Infine, il Capitolo IV analizza il sistema giuridico messicano e le norme giuridiche che permettono l'ammissione di tributi ambientali nel rispetto della Costituzione. Attualmente, il sistema fiscale messicano non contempla tributi ambientali, oltre al riconoscimento di condotte mediante benefici e agevolazioni fiscali. In questo quadro, è opportuno rivedere le considerazioni della Corte Suprema di Giustizia della Nazione riguardo al rispetto del principio di proporzionalità, molto simile a quello di capacità contributiva di cui ai sistemi spagnolo ed italiano, ed al trattamento che riceve l'ecosistema nell'ordine giuridico messicano, partendo della Costituzione e delle leggi regolamentari.

In questa epigrafe, viene elaborato un progetto teorico di ristrutturazione del sistema

fiscale messicano nel quale si contemplanò i tributi ambientali rispettando allo stesso tempo la capacità contributiva globale dei soggetti, per tale fine, è necessario dividere in linea di principio della sua funzione come *piattaforma di sistema* suggerito per la dottrina italiana. L'idea di coordinare un sistema di tassazione ambientale in Messico tra la Federazione e i suoi enti di potere pubblico è un'opportunità eccellente di approfittare dell'esperienza di sistemi europei dove al contrario, i tributi ambientali hanno successo senza un'idea di coordinazione ed attualmente presentano numerosi conflitti, a livello interno e comunitario, in alcuni casi di competenza, in altri per contrapporsi alle libertà garantite per il *mercato interno* dell'Unione Europea.





# RIASSUNTO GENERALE

## CAPITOLO I

### LA CAPACITÀ O ATTITUDINE DEI SOGGETTI DI INCIDERE SULL'AMBIENTE. ASPETTI CONCETTUALI GENERALI.

#### PARTE PRIMA

### LA CAPACITÀ CONTRIBUTIVA E L'EXTRAFISCALITÀ DEL TRIBUTATO AMBIENTALE

Prima di analizzare l'oggetto centrale di questo studio, è necessario realizzare alcune considerazioni attorno all'origine della salvaguardia legale dell' " *ambiente*", giacchè partendo dalle nozioni concrete del diritto è possibile la costruzione di diversi strumenti, compreso quello tributario, che veglieranno per la sua conservazione e per la realizzazione di un profitto che sia però razionale e sostenibile.

I poteri pubblici (Esecutivo, Legislativo e Giudiziario, nelle loro rispettive competenze) sono i garanti della tutela ambientale. Attualmente diverse Costituzioni parlano dell'ambiente come un diritto fondamentale, altre come un obbligo dello Stato di proteggerlo e sebbene esistono altre che non lo menzionano, la maggioranza addirittura non lo riconosce.

Nel Diritto spagnolo, la Costituzione riconosce nel suo articolo 45.1, del Titolo I "Dei diritti e doveri fondamentali", Capitolo III "Dei principi fondamentali della politica sociale ed economica", il diritto e l'obbligo di tutti di godere e conservare l'ambiente. Ugualmente, l'articolo 45.2 impone ai poteri pubblici di vegliare per l'utilizzazione razionale di tutto l'ambiente, col fine di proteggere e migliorare la qualità della vita, difendere e restaurare l'ambiente, per lo quale si appoggia nell'indispensabile solidarietà collettiva. Il terzo apartado (articolo 45.3 CE), prevede che nel caso di violazione ai precetti anteriori, si applicheranno le sanzioni penali o amministrative stabilite per la legge, così come la necessità dell'obbligo di risarcimento del danno causato.

Il Tribunale Costituzionale spagnolo, nella STC 102/1995, del 26 giugno, fissa un concetto di "ambiente" e stabilisce i suoi elementi. In quello che tocca ai suoi componenti, il massimo tribunale favella di: "le annacquate, l'atmosfera, la fauna e la fiorisce e i minerali" e più avanti con maggiore dettaglio, specifica: "... *l'ambiente come oggetto di conoscenza da una prospettiva giuridica, sta composto per i mezzi naturali. La fiorisce e la fauna, gli animali e i vegetali o piante, i minerali, i tre "regni" classici della natura con maiuscoli, nello scenario che suppongono il suolo e l'acqua, lo spazio naturale...*". Questa posizione sta ispirata nell'accezione integratrice proposta per la Commissione Europea.

In relazione al concetto giuridico di *ambiente*, la nostra posizione è moderata, cioè, consideriamo che nello stesso devono includersi tutti gli elementi della biosfera con l'obiettivo che siano tutelati, prestando attenzione all'interconnessione funzionale e vitale tra tutte le sue parti, di vocazione univoca ed unitaria, restringendo il suo significato alle condizioni o dettagli fisici di una collettività, in un'epoca presente e futura, rimanendo fuori gli aspetti relazionati con il patrimonio culturale o urbanistico che, tuttavia, si devono osservare le regole disposte in materia ambientale. Ad effetti tributari, deve capirsi come detto aggregato di mezzi biotici o mezzi naturali della Terra, che direttamente o indirettamente funzionano interagendo con l'essere umano, permettendo a questo la vita e garantendogli quanto necessario anche per le successive generazioni e per lo sviluppo delle sue attività economiche, tra loro, l'aria, l'acqua, la terra, la fiorisce, la fauna ed organismi dei regni Mónica e Protista.

Il conseguimento di mezzi economici per il sostegno delle spese pubbliche (politica finanziaria o fiscale) risulta indispensabile, tuttavia, lo Stato come ente impegnato a procurare la stabilità economica e il benessere generale, può a sua volta, fare uso della legislazione fiscale come veicolo per il conseguimento di altre politiche come quelle relative alla tutela dell'ambiente, della salute e dell'educazione, ecc.

Rispetto al concetto d'*extrafiscalità*, il concetto di Tesoro classico, deve sfumarsi per dare il passo al funzionale, prestando attenzione a che non solo c'è spese, ma anche bisogni collettivi che direttamente pretende pagare il moderno tesoro di Stato. Questa funzionalità del Tesoro è percettibile specialmente nello strumento tributario, come ricorso finanziario che non è più concepibile solo come mezzo di riscossione conforme

alla meccanica budgetaria e tributaria di imposta-incasso-spesa, per essere direttamente utilizzato nell'osservanza di fini e bisogni pubblici.

L'utilizzazione ex professo dello strumento tributario, più in là dell'esattamente fiscale, avverte due versanti, un primo incamminato a promuovere, stimolare o incentivare alcuna condotta; ed un secondo, destinato a limitare o dissuadere comportamenti. Nel primo caso, attraverso norme che per diverse ragioni non fiscali, si stabiliscano esenzioni, miglioramenti, agevolazioni o in genere benefici fiscali; mentre nella seconda supposizione, mediante l'adozione di norme impositive in senso rigoroso (disegnando ulteriori fatti imponibili ) o per aumentare le prestazioni tributarie ora stabilite (sovraccarichi o riduzione di esenzioni, eccetera ).

Ampliando l'idea esposta, è opportuno citare la teoria economica del "*doppio dividendo*" o "*doppio beneficio*" applicato al tributo ambientale che analizzeremo brevemente più avanti. Si sa, che le imposte ecologiche si caratterizzano per tentare di proteggere l'ambiente affinché lo stesso rimanga adeguato per la vita umana, nonostante, in virtù della citata teoria si suggerisce che una stessa fattispecie tributaria con tale funzione può generare simultaneamente effetti onerosi stabili e di distribuzione della spesa pubblica in un sistema fiscale, così come conseguenze favorevoli per la Biosfera, quello che permette pensare che i tributi di ordinamento, ora sono ambientali o di qualsiasi propensione, generano ingressi per il Tesoro pubblico senza perdere efficienza o utilità nel senso ambientale.

Si distinguono due classi di effetti extrafiscali, da un lato quelli volontariamente creati per il legislatore allo strutturare un nuovo tributo e da un altro lato quelli involontariamente generati con la creazione del presupposto normativo; secondo il nostro pensiero, la funzionalità fiscale o *extrafiscale* di un tributo non può essere pura, assoluta ed esclusiva una dell'altra prestando attenzione a che ambedue le tipologie si trovano strettamente vincolate, ora per la natura propria di tutta figura contributiva, ora per le conseguenze incluse involontarie che relativamente possono trasportare. Quello importante sarà distinguere verso dove si inchina la bilancia rispetto agli effetti ed obiettivi che i gravami generano e/o perseguitano per poter considerarli in uno od in un altro gruppo.

La Costituzione spagnola manca di una menzione espressa dell' *extrafiscalità*, nonostante, è possibile ricavare la sua ammissione e riconoscimento da diversi precetti del testo fondamentale (articoli 40.1 e 130.1, relativi ai principi reggenti della politica sociale ed economica, e dell'economia e Tesoro pubblico, relativamente) come ha chiarito l'opinione dottrinale e il Tribunale costituzionale.

Di conseguenza, malgrado che enunciare una definizione unica risulta complicato, per fortuna è quello indiscutibile che sussiste la possibilità di vincolare al tributo con fini costituzionali diversi a quello oneroso, sempre dietro all'interesse comune. In questo punto, si è detto che la solidarietà lega i due concetti (tributi ed *extrafiscalità*) con l'interesse comune, perché rappresenta la congiunzione di sforzi orientati a fornire l' *interesse generale*. Sono vari gli autori che fanno riferimento al principio di solidarietà come punto di partenza nella giustificazione dell'*extrafiscalità* così troviamo CAZORLA PRIETO, MOSCHETTI e CASADO OLLERO. Nonostante, anche si vincola con altro valore costituzionale: il principio d' Eguaglianza, invocato dall'articolo 1.1 C.E., fino al 9.2,14 e 31 dello stesso ordinamento giuridico, in parole di GONZÁLEZ GARCÍA e LEJEUNE VARCÁRCEL.

Un tributo funzionalmente *extrafiscale* potrà essere qualificato in tale senso in modo che sia orientato in modo primordiale ed effettivamente verso un fine diverso da quello oneroso o che in termini reali ciò sia la sua conseguenza principale, quello che significa che non si stabilisce con lo scopo unico ed essenziale di ottenere mezzi che possano sostenere le spese pubbliche, incluso al contrario si dice che può sacrificare in alcun momento la riscossione in una misura inversamente proporzionale alla sua efficienza (considerazione discutibile come ora lo abbiamo manifestato). Orbene, ogni tributo finalista possiede gli stessi elementi costitutivi di qualsiasi contribuzione con il come non entra ragione per escluderlo della sua natura fiscale inerente malgrado funziona in un momento dato come utensile di altre politiche pubbliche.

Il TC si è pronunciato chiaramente nel senso di accettare l'uso del sistema tributario in modo da rispettare e conformarsi agli interessi dati dalla politica economica di ogni momento, legittimando i tributi di ordinamento, definendoli come quelli che rispondano principalmente a criteri economici o sociali orientati all'adempimento di fini o alla soddisfazione di interessi pubblici che la costituzione garantisce, ed affermando espressamente, che il principio di capacità economica non impedisce che il legislatore

statale o autonomistico, può configurare presupposti in realtà tributarie prendendo in esame considerazioni extrafiscali.

D'altra parte, anche gli obiettivi di ordinamento possono intervenire nella strutturazione del sistema tributaria, la potestà del legislatore non è illimitata, ma al contrario ha un margine determinato di agire. Non c'è dubbio dell'ammissibilità dei fini extrafiscali nei tributi che rispettano la Costituzione.

I tributi ambientali sebbene perseguono uno stesso obiettivo, tecnicamente possono presentare meccanismi differenti, basta pensare a colui che persegue una *ridistribuzione* del costo della "riparazione" dell'ambiente e a quelli altri che piuttosto pretendono d' *incentivare* condotte meno dannose per l'ambiente naturale. Il cammino per arrivare alla stessa meta (salvaguardia ecologica) ha conseguenze diverse non solo di tipo finanziario (più o meno riscossione e destino o affettazione del mezzi) ma soprattutto, può ripercuotersi nella sua vera efficacia ambientale.

Le riforme tributarie "verdi" rappresentano una proposta fiscale nuova, che si preoccupa di coniugare gli interessi dell'economia dell'ambiente e del bilancio dello Stato. L'effetto serra e il riscaldamento globale, per esempio, rappresentano un problema ambientale grave che minaccia l'attività economica e le condizioni di vita dell'essere umano a scala mondiale. A questa conclusione arrivò il pannello intergovernamentale per il cambiamento climatico (*Intergovernmental Panel of Climate Change*) delle Nazioni Unite nel suo terzo informe di 2001.

Consistono in linea di principio, in un reacomodo per il come nuovo o maggiorato tributi ambientali finanziano riduzioni negli altri gravami concordi essenzialmente con le rendite del capitale o del lavoro. L'obiettivo è migliorare la qualità ambientale e l'efficienza nel sistema fiscale, mantenendo il presupposto pubblico inalterato. La conclusione più importante è che l'ipotesi del doppio dividendo dell'imposta ambientale è certa e possibile e ciò ha comprovato negli esperimenti portati a termine da alcuni paesi che animati dalle ragioni esposte, hanno introdotto importanti modificazioni nella struttura del loro sistema fiscale.

Un tributo ambientale è quella figura contributiva attraverso la quale lo Stato si aiuta nella ricerca dei suoi obiettivi di protezione dell'ambiente naturale cui si riferisce la

Costituzione e il cui meccanismo consiste in linea di principio nello stabilimento selettivo di realtà imponibili su determinati modi di agire con incidenza ecologica, come il carico fiscale instaurato interviene indirettamente nelle condotte dei soggetti passivi-inquinanti perciò modificano, inibiscono o riducono quei comportamenti catalogati come dannosi per la Biosfera, oltre che parallelamente come qualsiasi tassazione deve osservare il rispetto dei principi di giustizia tributaria, e quindi di capacità contributiva, e costituiscono da sé stessi fonti di finanziamento e/o di recupero di costi.

In termini di grande conseguimento, tanto nell'esperienza del sistema tributario spagnolo come nel diritto comparato, possono identificarsi vari gruppi di tassazione ordinati secondo la fattispecie imponibile:

1. Sulle emissioni
2. su prodotti,
3. su attività o installazioni inquinanti,
4. su servizi o attività amministrative ambientali,
5. sullo sfruttamento di fattori naturali,
6. gravami che ricadono sul patrimonio.

La costruzione della fattispecie imponibile ambientale acquista grande importanza allo scopo di analizzare la costituzionalità dei tributi creati non solo riguardo al corretto esercizio di potestà tributarie dei soggetti attivi, ma anche per il rispetto dei principi superiori di tutto sistema tributario. Parallelamente, è fondamentale la presenza di una pretesa ecologica (obiettivo-fine) nel tributo che si ripercuota nel livello di efficienza ambientale dello strumento creato.

Affinché la fattispecie imponibile ambientale rispetti i requisiti costituzionali almeno per ciò che riguarda la capacità contributiva, deve ricadere su manifestazioni dell'attitudine ad incidere sull' ambiente, che deriverà dalla ricchezza pecuniaria capace di sopportare e permette lo sviluppo di qualsiasi attività economica inquinante suscettibile di tassazione (con ovvia eccezione di un minimo esente per ciascuno), il cui concetto si spiega in differenti modalità secondo alla sua posizione dentro del processo produttivo in cui sorge (dalla sua origine come patrimonio, passando per la produzione, il consumo e il rifiuto ovvero i residui).

Un vero tributo ambientale deve manifestare nei suoi elementi strutturali la presenza di una funzione di protezione ecologica, anche se per la sua natura propria può configurarsi come strumento di recupero di costi-incentivo (tasse o contribuzioni speciali) o di riscossione-incentivo (imposte).

I gravami ecologici possono adottare qualsiasi forma giuridica tra quelle citate senza che perciò la figura si sconvolga nella sua natura giuridica, giacché parliamo di strumenti al servizio del legislatore creati per rimediare a circostanze specifiche, e in tutte le istanze, con il fine di soddisfare le spese pubbliche ed apportare i mezzi per finanziare le funzioni fondamentali dello Stato, e che sebbene è certo che la partecipazione dei principi tributari di ordine costituzionale (compreso quello di capacità economica, che per il caso si presenta come l'attitudine ad incidere sull' ambiente o sulla capacità inquinante) non si presentano allo stesso modo in ognuno di loro per la sua propria natura; detta circostanza non è impedimento per il raggiungimento del proprio scopo ma il legislatore configura i diversi fatti imponibili, come parte integrante del sistema tributario dei paesi nei suoi diversi livelli di governo.

Partendo dall'idea che l'oggetto del tributo consiste in una manifestazione statica o dinamica di un patrimonio che risulta assoggettabile a tassazione, allora il soggetto che deve contribuire deve essere il titolare del citato patrimonio, così si dice che la costituzione parlando di "tutti" sta facendo riferimento a tutti i soggetti ai quali l'ordinamento giuridico conferisce la possibilità di possedere un patrimonio.

Lo schema dell'articolo 31.1 costituzionale stabilisce che il conseguimento di un sistema tributario giusto in relazione alla capacità economica di ognuno per contribuire al sostegno delle spese pubbliche, siano persone fisiche, giuridiche ed inclusi certi enti senza personalità giuridica la cui attitudine di possedere un patrimonio suscettibile di imposta è stato riconosciuto per legge, cioè, circa la forma con la quale deve distribuirsi il costo di produzione dei servizi pubblici e delle funzioni dello Stato in generale, questo significa che la Costituzione parte del presupposto che esiste una disuguaglianza tra tutti i possibili soggetti passivi in quello attinente all'attitudine che ognuno di loro ha di apportare una porzione della sua massa patrimoniale al Bilancio pubblico, pretendendo di raggiungere l'eguaglianza di relazione fiscale tra tutti gli spagnoli che possiedano la qualifica di contribuenti. Quindi, la norma fondamentale ha delimitato un meccanismo di contribuzione alle spese pubbliche che risponda all'idea di

solidarietà politica, economica e sociale che si trova anche in altre disposizioni del suo testo.

Il Capitolo II del Titolo I, dei "Diritti e libertà degli spagnoli" della CE, l'articolo 31.1 stabilisce l'obbligo di tutti di contribuire al sostegno delle spese pubbliche in relazione alla "capacità economica" di ognuno. Nel tre caselle di questo precetto si condensano i principi o criteri materiali sulla distribuzione del carico fiscale (principi di capacità economica, di generalità, di eguaglianza, di progressività, di non confiscatorietà) e quindi i principi di giustizia materiale della spesa pubblica e, alla fine, la norma fondamentale sulla produzione normativa in materia tributaria (principio di legalità tributaria).

Il principio di capacità economica potrebbe considerarsi come la regola principale nella distribuzione della spesa pubblica, così si chiarisce la redazione del precetto che configura il tributo secondo la capacità economica come un obiettivo al quale si riferiscono in maniera strumentale i rimanenti principi o criteri di giustizia del sistema tributario. La capacità economica, senza essere il criterio esclusivo, permette fare operativi ai resti, all'essere un presupposto logico e concettuale capace di darvi contenuto tecnico.

I soggetti contribuiranno in proporzione alla loro capacità economica (quello che suppone la misura del proprio tributo), mediante un sistema tributario giusto (si segnala lo strumento corrispondente ai fini costituzionali proposti) che viene ispirato nei principi di eguaglianza, progressività (che sono gli elementi necessari affinché codesto strumento può risultare efficace e legittimo) e che non avrà fini confiscatori (questione che costituisce il limite del sistema tributario giusto).

La ricchezza è l'aspetto materiale della capacità contributiva, perfettamente identificabile e particolare. Le espressioni "ricchezza economica" e "capacità economica" si differenziano perché la prima costituisce il substrato o punto di partenza della seconda e che l'inerte espressione "ricchezza economica" prende vita e senso nel rapportarsi con la persona e le sue caratteristiche personali come età, matrimonio, numero di figli, ecc.



Delle sue manifestazioni, sebbene esistono molteplici forme esiste soltanto una fonte impositiva: la ricchezza che si è ottenuta e che si è accumulata. In questo senso, le diverse tasse prevedranno mediante elementi quantitativi il meccanismo per determinare la percentuale ricchezza che deve destinarsi al sostegno delle spese pubbliche (per stabilire la carica tributaria individuale). La base imponibile deve essere "l'espressione cifrata del fatto imponibile", al quale è vincolata, e non qualsiasi grandezza arbitrariamente scelta dal Legislatore.

Un solo tributo, si trova impossibilitato a gravare tutta la ricchezza, cosicché la capacità contributiva esige una coordinazione delle diverse figure tra quelle stabilite in base a criteri coerenti, la capacità contributiva si converte in un elemento di coesione affinché i tributi costituiscano un sistema e non un conglomerato o un caos.

Il concetto di capacità contributiva è ampio, nel frattempo anche lo è il corollario di modalità di ricchezza suscettibile di essere gravato per il legislatore. Così abbraccia dall'attitudine di consumo in se stesso, fino al riflesso di capacità dal ricevimento di benefici per un'attività o prestazione pubblica.

D'altronde, la funzionalità del principio di capacità contributiva è stato oggetto di numerosi lavori di ricerca che hanno concepito lo stesso come principio cardine, strumento-fine del sistema tributario, preventivo logico e concettuale del dovere di contribuire, limite e programma di orientamento per il legislatore tributario, e principio di giustizia sociale. La funzione che come limite quantitativo disimpegna la propria capacità contributiva, in termini di garanzie, da ciò ne deriva che nessuno deve pagare tributi al di sotto di un limite minimo di ricchezza che riveli l'assenza di capacità economica per contribuire alle spese pubbliche e d'altronde, che il tributo dovrà mantenersi a livello ragionevole, senza arrivare a convertirsi in confiscatorio.

Dalla prospettiva del *"diritto a contribuire in base alla capacità economica"*, il principale obbligo, non l'unico, è il legislatore, dato che l'oggetto di detto diritto è la capacità contributiva individuale, e gli elementi essenziali che la determinano devono regolarsi per legge. In questo senso, la funzione del tribunale costituzionale sarà quella di definire i termini dell'applicazione, del diritto a contribuire in base alla capacità economica, oltre che non può darsi rilevanza al ruolo che il principio di capacità

contributiva disimpegna rispetto all'interprete delle norme tributarie, come un criterio di verifica dell'attitudine di rispetto delle esigenze costituzionali.

Più in là dai confini della ricchezza materiale ed immateriale (diritti con valore pecuniario come i derivati della proprietà artistica) e senza che entri la sua confusione con la ricchezza inesistente la tassazione è incostituzionale, si trova la cosiddetta ***ricchezza potenziale***.

Come deriva dalla giurisprudenza costituzionale, merita speciale attenzione l'assunzione di manifestazioni di ricchezza potenziale come oggetto imponibile davanti al rischio di ledere il proprio principio di capacità economica per ricadere su manifestazioni inesistenti, quello che significa che per quanto il tribunale considerò opportuno il riconoscimento del termine, il suo apporto può essere piuttosto controproducente davanti al naturale abuso che il legislatore tributario può fare del termine rispetto all'elezione dei suoi presupposti in realtà.

Il Tribunale Costituzionale ha detto che il principio di capacità economica impedisce che il legislatore stabilisca tributi la cui materia o oggetto imponibile non costituisca una manifestazione di ricchezza reale o potenziale, questo non gli autorizza a tassare ricchezze meramente virtuali o fittizie e, di conseguenza, inespressive di capacità economica.

La trasformazione numerica del *valore aggiunto ambientale* presente in determinati beni patrimoniali, consumi inquinanti o guadagni derivanti da attività economiche di incidenza ecologica, che stimiamo suscettibili di tassazione come manifestazioni della capacità o attitudine ad incidere sull'ambiente, risulta un compito complesso che con indipendenza del possibile intervento dello Stato per determinarlo legalmente in ogni supposizione, trova altra soluzione fattibile mediante la stima della ricchezza potenziale. L'opportunità di stimarla apre una porta utile per il tributo ambientale, tuttavia, *il suo trattamento deve essere estremamente cauto, sotto pena di incorrere in violazioni dei principi di giustizia tributaria*, ecco perché consideriamo che il suo trattamento merita tutta la considerazione da parte degli organi giurisdizionali e legislativi.

Lamentare l'assenza di un concetto giuridico di rendita "potenziale", davanti al rischio di lasciare all'arbitrio del legislatore tributario la determinazione di supposizioni normative che trovino in rendite inesistenti la loro base imponibile. La mancanza di esattezza nell'interpretazione può causare eccessi legislativi in danno della sicurezza giuridica dei contribuenti.

Della dottrina del Tribunale costituzionale risultarono alcune nozioni che alludono ad una variante di capacità economica come substrato o base del tributo, cioè, la "**attitudine di incidere sull' ambiente**" con i suoi corrispondenti criteri di quantificazione, ciò permette di vedere per la prima volta, dentro di un "ipotetico" IBIMA ambientale, quello che correttamente è una base imponibile su "attività inquinante", riferendo dettagliatamente che questa si differenzia da altre fonti di ricchezza ordinaria.

Il TC analizzando la struttura giuridica dell'IBIMA arriva alla conclusione che questo non grava sull'attività inquinante ma su determinati elementi patrimoniali, sotto l'insegna di protezione ambientale, ma senza offrire alcun reale strumento per il conseguimento del fine. La tassa ignora l'impatto ambientale in cui incorrono i soggetti chiamati a pagarla, per ciò che ne deriva senza considerare in relazione a tale tassa la capacità o attitudine di ognuno ad incidere sull' ambiente che si vuole proteggere.

Da questa risoluzione alcuni autori si domandano se è pertinente e in che maniera, l'utilizzazione dell'ambiente relazionata con manifestazioni di forza economica può costituire elementi che sopportino la tassazione ecologica. Alcuni rispondono affermativamente, altri tuttavia esprimono che né la "capacità di incidere", né l'utilizzazione dell' ambiente in se stesso stimato costituiscono manifestazioni di forza economica, perché non si riferiscono a manifestazioni di forza economica che danneggiano l'ambiente naturale, a differenza delle classiche manifestazioni di capacità economica, criticando che il tribunale ha incluso come nuova modalità del principio di capacità economica la "capacità di incidere", giacché detta dichiarazione si traduce in un elemento di distorsione che inoltre contraddice la dottrina costituzionale preesistente su questo principio, in quanto non esiste un substrato economico su quello che si edifica il dovere di contribuire.

Secondo la nostra opinione, sebbene è certo che la capacità di incidere l'ambiente si appoggia in un substrato economico corrispondente alle forme tradizionali di capacità

economica, non meno certo è che sono espressioni di ricchezza tassabile che sempre sono esistite ma non sono state adeguatamente riconosciute legalmente, il valore aggiunto ambientale presente nella ricchezza ricavata dallo sfruttamento di mezzi naturali, e quindi mediante il consumo di prodotti e servizi inquinanti, è nato dalla realizzazione di attività economiche con ripercussioni ecologiche non è ancora riconosciuto o previsto in nessun ordinamento chiaramente ma tuttavia esiste.

La sequela più immediata alla menzionata sentenza 289/2000, del 30 novembre risulta essere la STC 179/2006, dal 13 giugno che segue la dottrina impostata sul primo dettame.

L'adozione della capacità contributiva come substrato dell'imposta è il minimo che si deve esigere per escludere l'arbitrarietà o l'abuso del legislatore, giacché gli obiettivi extrafiscali non lo autorizzano a tassare una ricchezza prescindere dalla relativa capacità economica dei contribuenti.

## **PARTE SECONDA**

### **LA CAPACITÀ O ATTITUDINE DEI SOGGETTI PER INCIDERE NELL'AMBIENTE**

Attualmente il *tributo ambientale* non assume solo un obiettivo e funzione extrafiscali consistenti nell' incentivare ai suoi soggetti destinatari verso condotte più armoniose con l'ambiente naturale per proteggerlo.

Questo fenomeno ha la sua prima spiegazione nel fatto che le proprie politiche ambientali, si sono trasformate, per collegarsi con altre politiche pubbliche nascendo le cosiddette politiche ambientali integrate, ispiratrici dei nuovi modelli di sviluppo economico sostenibile e delle *economie sostenibili*. Davanti a questo panorama, si vanno suggerendo nuove proiezioni funzionali sullo strumento tributario ambientale, dotandolo di una molteplice funzionalità per permettere il finanziamento sociale della spesa pubblica allo scopo di affrontare tanto la prevenzione, l'adattamento a nuove circostanze derivate di cambi globali e locali ambientali, la restaurazione del male ambientale ed incluso più in là, di partecipare nella ristrutturazione dei sistemi fiscali

mediante una redistribuzione della spesa pubblica generale ispirata al miglioramento dello stato di benessere sociale o come strumento coadiuvante per superare le sequele della crisi economica internazionale del presente decennio.

Orbene, se il pagamento di un tributo, sia con fine fiscale sia con fine extrafiscale, deve presupporre l'esistenza di una capacità economica come un'esigenza logica che dimostri attitudine ed idoneità per il tributo affinché non risulti incostituzionale, è interessante domandarsi fino a che punto l'utilizzazione, e conseguente tassazione, del bene ambientale suppone una maggiore o minore capacità economica che deve ripercuotersi nel calcolo della tassazione ambientale.

Il significato giuridico-dogmatico del concetto di *capacità o attitudine di incidere sull'ambiente* non è stato facile, fortunatamente la prima pietra fu messa dal Tribunale costituzionale ed è nostro compito tentare di chiarire il senso e significato dei suoi componenti. Secondo la nostra opinione, esiste una chiara differenza tra i concetti di capacità economica e capacità di incidere sull'ambiente perché sono nozioni situate in ambiti diversi, il primo, nella ricchezza dei contribuenti, il secondo, nell'incidenza delle sue attività economiche inquinanti, per tanto, non è possibile ammettere un'equivalenza tra le due concezioni, sebbene materialmente si completano.

È facilmente provabile che dietro la capacità di contaminare dei soggetti esiste una capacità economica suscettibile di essere gravata e ciò è quello che il legislatore dovrà regolare ed avere in conto nel momento in cui crea i tributi ambientali.

Precisamente in questo lavoro tentiamo di evidenziare le sfumature che riguardano la capacità contributiva, denotate mediante la realizzazione di attività economiche inquinanti. La sua configurazione, non coincide nella sua totalità con le espressioni tradizionali di capacità economica perché è modulata per criteri specifici relazionati con il tipo di modo di agire inquinante e i suoi effetti, oltre all'intervento di altri principi costituzionali che acquistano speciale importanza avendo la propria origine nella ricerca di un sistema tributario giusto e di benessere generale.

La comprensione della capacità contributiva all'interno delle attività economiche inquinanti, eleva l'importanza della sua nozione *relativa* nel senso che la carica tributaria di una tassazione ambientale, deve avere in conto il resto dei tributi sopportati

per lo stesso soggetto contribuente in uno agli incentivi e dai benefici fiscali che in questo caso riconosce la sua condotta ecologicamente più favorevole, altrimenti, in alcuni casi succede che davanti a minore capacità economica nella sua concezione *assoluta*, un soggetto che contamina più per mancare dei mezzi per adeguarsi alle esigenze e requisiti legali in materia di protezione ecologica, termina sopportando una carica fiscale minore che altro soggetto con uguale capacità economica ma che non effettua attività economiche inquinanti o lo fa in minore livello.

Questa situazione non solo è contraria al diritto universale a contribuire alle spese pubbliche conformi alla capacità economica (articolo 31.1 CE), ma anche al principio di eguaglianza tributaria. La fiscalità ambientale e la sua lenta proliferazione, fa concepire con maggiore attenzione i concetti di coordinamento fiscale tra gli enti pubblici e i suoi regimi di competenze nella materia, perché l'esperienza empirica ha dimostrato che un sistema non organizzato non solo porta ad uno squilibrio fiscale ma anche a conflitti derivati da sovrapposizione di competenze tributarie. Le posizioni più recenti lodano la funzione della capacità economica come *piattaforma del sistema* mediante il che il tributo ambientale occupa il suo luogo in armonia con il resto dello schema fiscale.

L'utilizzazione dell'ambiente relazionata con le manifestazioni di forza economica costituiscono elementi che sopportano la tassazione ecologica, ogni volta che non si confonde l'utilizzazione dell' ambiente, la contaminazione o qualsiasi altra manifestazione di degradazione ambientale in sé stesso perché questi non costituiscono manifestazioni di forza economica, giacché l'utilizzazione dell' ambiente non è in sé stessa stimata come indice di ricchezza né può ritenersi una manifestazione di capacità economica.

La correlazione tra il "bene ambientale", lo sviluppo economico ed industriale e la fiscalità, si nota appena la protezione dell'ambiente non può convertirsi a sua volta in ostacolo per la crescita economica ed industriale dei paesi, principalmente davanti all'incremento del valore monetario dei beni della biosfera come fattori della produzione. Nonostante, è innegabile che la rilevanza economica dello stesso sopporta indiscutibilmente una ripercussione nella capacità economica di colui che li detiene, li impiega, ne beneficia e pertanto contamina o comunque incide sull'ambiente in maniera negativa.

L'esistenza di questa capacità o attitudine inquinante ad effetti tributari come una modalità della capacità economica nella sua accezione classica, implica inevitabilmente la presenza di una ricchezza suscettibile di imposta specialmente differenziata (concettualmente almeno perché nella pratica una stessa materia può generare due presupposti in realtà differenti senza incorrere in alcuna violazione costituzionale) per presupposti con obiettivi ambientali, perché alla fine questo è il substrato economico che permetterà al soggetto passivo di sopportare la imposizione fiscale. Dobbiamo distinguere allora che la capacità di incidere sull'ambiente prescinde dalla capacità economica ma non può affermarsi il contrario.

Orbene, la capacità di incidere è una specie del genere capacità economica le cui manifestazioni oltre a dimostrare potere o ricchezza nelle forme note suscettibili di tassazione, hanno la singolarità che incidono negativamente sull'ambiente ecco perché una persona con capacità economica, che come tale ha mostrato una capacità di agire nell'ambito tributario potrà in esercizio degli stessi inquadrare le sue condotte in fatti imponibili in relazione all'ambiente e costituirsi in contribuente-soggetto passivo dell'obbligo tributario.

Il concetto di capacità o attitudine di incidere sull'ambiente e il suo intimo vincolo con il principio di capacità economica, come una modalità di quest'ultima, si è convertita in un tema rozzamente discusso per la dottrina a livello internazionale ma non inutilmente. Analizzando l'opinione di ALFANO e COCIANI, nel senso che questo dibattito dottrinale è fondamentale perché dall'osservanza del principio di capacità contributiva nei gravami ambientali, come in chiunque altro, determina la sua legittimità costituzionale. La sua analisi risulta un esercizio indispensabile per definire le nuove sfumature e il ruolo che il citato principio adotta in questi strumenti tributari.

Trascendere il fatto che il Tribunale costituzionale ha dichiarato nella STC 179/2006 che la materia imponibile della tassa della comunità di Extremadura dovè gravare: la "attività inquinante".

Il vincolo tra ambedue i concetti sta certamente nella potenzialità economica che deve esistere con lo scopo che il contribuente possa compiere l'obbligo materiale che gli impone il tributo, altrimenti, se si stabilisce un gravame senza considerazione alcuna alla capacità economica del contribuente nella sua concezione classica, staremmo

parlando della creazione di tributi obsoleti od impagabili, o d'altro canto, di gravami dove i contribuenti-soggetti passivi rischiano di soffrire una riscossione eccessiva o sproporzionata in detrimento illegale del suo patrimonio e probabilmente in contravvenzione al principio di non confiscatorietà. Detta potenzialità economica può presentarsi in diversi schemi come ci hanno spiegato RODRÍGUEZ MUÑOZ o ROSEMBUJ, che affermano che può darsi un valore economico all'ambiente.

Un'attività inquinante di natura economica, indiscutibilmente si incammina verso il conseguimento di un beneficio economico, perfettamente prevedibile e desiderato, al tempo che genera altri tipi di effetti esterni non desiderati o per lo meno non stimati ma ugualmente identificabili e valutabili e che costituiscono un fattore ed un costo che può essere tassato.

Può sembrare che tanto il concetto d'origine (capacità economica) e il derivato (capacità o attitudine di incidere sull' ambiente), sostentano le qualità "*reale*" e "*potenziale*" in modo condiviso, sebbene ognuno, con le sue rispettive specialità. Le due sentenze del TC che concretamente hanno toccato il tema per il caso di protezione dell'ambiente ricadono su supposizioni di imposte, tuttavia, consideriamo che non solo le imposte possono funzionare in questo senso, ma anche le tasse, il cui nesso con la capacità economica non si è ignorato incluso per le leggi che le regolano e che verrebbe a completarsi con la teoria del beneficio per profitto di beni del dominio pubblico, benefici che senza altro si traducono in termini economici suscettibili di sopportare un gravame.

I principali apporti della dottrina del Tribunale costituzionale rispetto ai tributi ambientali sono:

- a) Può dirsi che i concetti di "fatto imponibile" e "materia imponibile od oggetto del tributo" relativamente definiti nella dottrina del TC, si riconoscono tacitamente con lo stesso significato per il caso dei tributi di fine ambientale.
- b) Quando il Tribunale costituzionale indaga nella struttura delle imposte della Extremadura e locale su beni immobili, il suo obiettivo principale è trovare la fonte di ricchezza tassata con lo scopo di identificare se esiste o non una doppia imposta proibita per la LOFCA, perciò, lo stesso fatto di dirigersi verso la



ricerca di manifestazione di ricchezza da tassare suggerisce (o almeno la possibilità di ciò, davanti all'assenza di una negazione esplicita) di verificare indizi di capacità economica ad effetti di imposizione per il legislatore compresa naturalmente l'imposta ambientale regionale che in un principio e fino a prima della sentenza definitiva, ha goduto di presunzione di costituzionalità.

Se un tributo preteso ambientale ricade sull'attività inquinante, non solo rispetta nei suoi elementi costitutivi i lineamenti della LOFCA, ma, evita qualsiasi censura di incostituzionalità e consegue la sua classificazione tra i cosiddetti tributi "extrafiscali".

Da un esame complessivo degli elementi del tributo, la extrafiscalità può definirsi come quell'elemento utile a differenziare il vero oggetto della tassazione, così nel caso della tassa della Extremadura fa distinguere la stessa dagli altri tributi, al tempo che quelle ingerenze di competenze illegali in cui cadono i diversi soggetti attivi in contravvenzione alla CE e la LOFCA. Precisamente mediante un esame comparativo, il Tribunale Costituzionale elabora uno schema di diverse imposte autonomistiche con pretese extrafiscali dichiarate costituzionali nel suo momento così come delle considerazioni versate in ogni processo.

Al rapporto, suggeriamo una possibile interpretazione della terminologia "*reale*" e "*potenziale*":

PRIMA: Tutte le persone con capacità economica suscettibile di imposta, detengono ipoteticamente anche ad effetti fiscali e concretamente rispetto alla nuova concezione generata nella dottrina del TC, una capacità per generare atti di natura inquinante, quella che da codesto punto di vista implica il dovere di compiere con gli obblighi tributari che dal suo esercizio derivano in ragione della sua attitudine per incidere nell'ambiente. Dalle riflessioni del massimo interprete della Costituzione, la capacità o attitudine a riguardare o incidere sull'ambiente deve considerarsi nel calcolo della tassazione da pagare da parte del soggetto passivo del presupposto di protezione ambientale, quella facoltà personale si traduce a sua volta nella dimensione sul come tutto colui che la han esercitato attraverso atti tacciati per la legge di inquinanti, devono contribuire al sostegno delle spese pubbliche. Modalità del principio di capacità economica secondo parole del TC, è una nozione i cui manifestazioni o proiezioni

(attività inquinanti) costituiscono l'oggetto o materia imponibile idonea di un vero presupposto ambientale.

Il termine "capacità o attitudine dei soggetti di riguardare o incidere sull'ambiente" spiega le sue manifestazioni lungo le fasi produttive e/o di consumo di beni e servizi, la sua grandezza dipende dall'incidenza dannosa o nocività sull'ambiente trasmuta, in altre parole, è maggiore o inferiore dipendendo delle condizioni particolari di ogni persona (capacità di consumo, beneficio ottenuto nella sua sfera giuridica patrimoniale in detrimento dell'equilibrio ecologico, trattandosi del consumo di mezzi naturale, e costo sociale che il suo fare dannoso origina e del cui risarcimento deve rispondere) e delle peculiarità specifiche di ogni attività (attenuante o aggravante) come la sua pericolosità, frequenza, bisogno di esecuzione (vitalità o sontuosità, ambedue direttamente relazionate con la capacità di consumo, a fronte di opzioni alternative più nobili con l'ambiente ecologico), esemplari biotici affetti (rinnovabili o non rinnovabili dove la sua scala di degradazione sarà midollare), temporalità delle sequele (nel corto, medio o lungo tempo), tipo di arnesi e tecnici utilizzati nella sua realizzazione, territorialità ed agevolazione di espansione degli effetti nocivi causati, eccetera.

Riguardo al significato della capacità economica, nella sua accezione classica, una persona con capacità di consumo per ragioni ovvie può acquistare certi beni e servizi "inquinanti", che ad eccezione di quelli il cui bisogno è fondamentale e vitale caso di tipica esenzione, per le proprie scelte potrebbe dover sostenere un'incidenza volontaria sul ambiente. Il consumo di beni e servizi "inquinanti" è gravato progressivamente usando i criteri vitalità-volontarietà.

SECONDO: Tutta l'attività inquinante, risultato e fedele riflesso dell'esercizio della capacità o attitudine di un soggetto di incidere sull'ambiente, genera insieme effetti negativi, nocivi o dannosi sullo stesso che si faranno percettibili e spiegheranno tutto il loro splendore in differenti tempi. La temporalità di queste conseguenze indesiderabili, trascendono legalmente per costituirsi nella ragione di essere di un presupposto imponibile di pretese ecologiche, essa temporalità varia prestando attenzione alle circostanze e caratteristici propri dell'attività che le origina, come allo stato (di degradazione o squilibrio) del proprio ambiente e dei mezzi che le sopportano, potendo catalogarli come effetti *mediati ed immediati*. Sono mediati, quando malgrado realizzarsi l'attività prevista nel fatto imponibile in un tempo attuale, quelli appariranno

nel medio o lungo termine dovuto a che intimano di un lasso di tempo per scatenare nella sua scala reale tutta la sua grandezza, questa caratteristica si deve a che sono risultato dell'accumulazione di tutti i modo di agire di tutti i soggetti passivi dello stesso presupposto, nonostante, hanno la peculiarità di essere perfettamente prevedibili permettendo il disegno di strumenti tributari che anticipatamente influiscono sul suo comportamento e i suoi effetti siano ridotti nello possibile o evitati nel migliore dei casi. Rispetto a questa riflessione potremmo citare il caso del fenomeno mondialmente noto come cambiamento climatico. Alla pari, si presenta altro aggregato di atti i cui conseguimenti negativi o nocivi sull'ambiente sono immediati, qui lo strumento tributario persegue indurre sui soggetti passivi inquinanti con lo scopo delle sue condotte siano modificate per alternative meno dannose o le riducano quantitativamente in quello ammissibile di accordo ai suoi bisogni vitali.

In sostanza, in relazione alla circostanza di tempo in cui si provano gli effetti nocivi sull'ambiente di un'attività per la comunità scientifica e successivamente riconosciuti per il legislatore, tanto questa come la capacità implicata nella sua realizzazione potranno assumere il qualificativo "*real*" o "*potencial*". La capacità di generare un'attività inquinante con effetti mediati si denominerebbe "*potencial*", mentre che la capacità o attitudine di generare un'attività inquinante di effetti immediati sull'ambiente, si designerebbe "*real*".

Il riconoscimento di questa distinzione è estremamente importante e in nessuno momento significa che la potenzialità è sinonima di inesistenza, perché pensarlo è ignorare il valoroso lavoro portato a termine per scientifici ed organizzazioni di diversa indole intorno al pianeta avviato a ricercare, consapevolizzare, avvisare, e regolare con tutta serietà gli effetti nocivi delle incidenze ambientali che oggi come anni dietro si sono verificati, corollari che in alcuni casi sono qualificati di irreversibile ed altamente influenti nello sviluppo e salute umana, oppure, irreparabili per la propria natura come lo sterminio o esaurimento di mezzi della biosfera con le rispettive conseguenze per l'essere umano. In concordanza, possiamo identificare un punto di connessione tra la prevenzione e la potenzialità. È così, giacche il lavoro di protezione dell'ambiente, deve cominciare e stendersi in linea di evitare ancora mali.

## CAPITOLO II

### CONNOTAZIONI DELLA CAPACITA' CONTRIBUTIVA NEGLI ELEMENTI STRUTTURALI DEL TRIBUTO AMBIENTALE

In questo Capitolo saranno approfonditi gli elementi strutturali di tutto il tributo ambientale, cioè, il soggetto passivo, l'oggetto, le basi, la tariffa o il tipo e l'elemento temporale.

Cominciando con il soggetto passivo, dobbiamo dire che il concetto generico previsto nell'articolo 36.2 della legge 58/2003, del 17 dicembre, Generale Tributaria ("contribuente") impone nel caso un adeguamento in conformità con il principio "*chi inquina paga*" diventa quindi indispensabile che quello, definito nella citata legge come il soggetto passivo che realizza il fatto imponibile sia inoltre, l'obbligato tributario che effettivamente compie la prestazione tributaria materiale o principale dato che si tratta del soggetto inquinante, titolare della capacità per incidere sull'ambiente esercitata e specchiata mediante l'attività inquinante, ciò implica che le conseguenze economiche del tributo devono effettivamente ricadere nella sua sfera patrimoniale, nella sua capacità per incidere sull'ambiente come una modalità della capacità economica trattandosi di gravami con obiettivi ambientali, senza che da nostra opinione debba configurarsi la sostituzione o la ripercussione a terzi, giacche altrimenti, in ambedue le ipotesi il realizzatore del male o comunque dell'incidenza negativa non assume realmente il carico fiscale malgrado si colloca nel presupposto imponibile, contravvenendo la massima che impone all'inquinante da pagare.

Pensiamo che tale punto lascia qualche dubbio dovuto al fatto che non stiamo parlando di una capacità economica semplicemente ma di una modalità di questa che obbliga ad ognuno di contribuire nella misura della sua attitudine per riguardare l'ambiente, pertanto, crediamo che con la sostituzione il preteso obiettivo ecologico del tributo perderebbe la sua ragione di essere, lasciando il passo alla mera efficacia nella gestione dello stesso e ciò senza considerare che in un dato momento è possibile (teoricamente) che per disposizione legale l'azione contro il contribuente non esista o pur esistendo, realmente non si esegua per il sostituto.

L'oggetto del tributo, è un concetto che acquista rilevanza giuridica nel coadiuvare la determinazione dell'accomodo della norma giuridica tributaria al principio della capacità contributiva e nel caso dei tributi ambientali, quello viene costituito per un'attività economica, a livello produzione, o consumo di beni e servizi, ora è dall'impiego di mezzi della natura come fattori produttivi da cui si ottiene un beneficio economico per l'utente, così come per le conseguenze nocive ambientalmente tradotti in una tappa finale come rifiuti, tanto del ciclo produttivo come risultanti del consumo di beni o servizi inquinanti. Queste manifestazioni di ricchezza sono connesse a situazioni di degrado ambientale e per tale ragione, devono essere selezionate per il legislatore per sopportare il carico tributarie in quelle che si concretano i tributi ecologici.

La soggettività passiva del tributo ambientale è vincolata alla realizzazione di un determinato avvenimento di incidenza ecologica, perciò anche l'elemento oggettivo possiede le sue proprie caratteristiche, né uno né l'altro possono capirsi separatamente giacché è imprescindibile identificare il soggetto che detiene la capacità di contaminare e pertanto è capace di realizzare l'atto e rispondere per gli obblighi sorti.

La attuazione inquinante può relazionarsi con materie imponibili come la proprietà, la produzione o il consumo, in questo senso, sono riportabili ai tradizionali indici di capacità economica. In parole di SOLER ROCH, *gli indici di capacità economica sono in questi casi la cornice di quello che si sviluppa o manifesta la attuazione o circostanza che produce al male ambientale, in definitivo, si contamina perché si producono, si possiedono o si consumano determinati beni o servizi.*

La base imponibile che, per un lato, misura un elemento del fatto imponibile, e che, per l'altro, serve a concretare la quota tributaria mediante l'applicazione del tipo di gravame, acquista pertanto una rilevanza primordiale perché al margine della sua incidenza chiaramente fiscale si converte nel mezzo per valutare lo sforzo ecologico che devono fare i soggetti inquinanti per arrestare l'incidenza ambientale che provocano con i loro modi di agire; pertanto per raggiungere questo fine ultimo è necessario che il tributo che si instaura consegua l'effetto di diminuire i mali causati all'ambiente, altrimenti, corre il rischio di esercitare distorsioni inutili nei processi di produzione e consumo.

Nei tributi ambientali, si tratterebbe di bilanciare la misura del fatto imponibile al riferimento diretto che è dato dall'attività nociva che si vuole limitare (o si vuole mantenere entro limiti sicuri) e dagli effetti inquinanti o degradanti derivati dello stesso, così come avendo in conto un substrato economico consistente nei benefici generati e/o nella capacità di pagamento denotata per o mediante detta attività.

E ampiamente condiviso quanto ritenuto dalla prof.ssa ALFANO, nel senso di essere situata nell'unità fisica di impatto negativo ambientale la connessione precisa tra lo strumento tributario e l'ambiente che a sua volta permette rispettare il principio di capacità contributiva.

Dato che la relazione tra fatto imponibile e base imponibile è espressione del principio "*chi inquina paga*", ne deriva che le decisioni dell'agente inquinante rispetto al suo comportamento ambientale, devono condizionare inevitabilmente l'importo della sua quota tributaria.

Metodologicamente, l'Unione Europea definisce un tributo ambientale come quel gravame la cui base imponibile è una ***unità fisica (o avvicinata a lei, stimato) su quello che esiste prova specifica di impatto negativo ambientale***, per esempio nei tributi sulle emissioni.

Trattandosi di tasse ambientali per profitto o utilizzazione di beni del dominio pubblico ambientale, suggeriamo un concetto più adeguato a quello che denominiamo ***unità di fattore di produzione o di profitto***, quando i mezzi comuni sono impiegati per l'agente inquinante come fattori delle sue attività economiche, il concetto permette di determinare in che proporzione dovrà retribuire il consumo o l'utilizzazione di detti beni ambientali e/o comunque i numerosi effetti sull'ecosistema.

Nel caso delle imposte dirette in cui oggetto materiale è il patrimonio ambientale privato (bene, il guadagno derivato dello stesso), può essere impiegata la variante che denominiamo "***unità fisica di profitto o di fattore di produzione***".

Ricordiamo che la sola titolarità di tale patrimonio non è causa di gravame ambientale, al contrario, la conservazione del bene data la possibilità riconosciuta a tutti di sfruttarlo economicamente deve essere riconosciuta positivamente per il legislatore, ma,

piuttosto, è lo sfruttamento il profitto o il consumo degli stessi mediante la realizzazione di attività economiche che fanno sorgere il gravame. Le attività economiche riferite oltre a causare un'incidenza sull'ambiente, collocano i titolari in una situazione di vantaggio rispetto al resto della popolazione che non può acconsentire a tali beni di valore ambientale anche se ricevono in cambio gli effetti del loro sfruttamento privato.

La rivalutazione di detti elementi patrimoniali li sono situati in uno strato speciale di importanza economica, per ciò che il loro trattamento deve essere correttamente modulato per legge basandosi sull' interesse generale e mirando alla protezione del bene "*ambientale*" che è in prima istanza un concetto unitario ed una necessità globale comune a tutta l'umanità.

La selezione del tipo di gravame concreto di ogni figura tributaria ambientale, dipenderà da differenti componenti, dal grado di informazioni sui costi di depurazione e di applicabilità di ogni misura, fino a concetti di economia di mercati come l'inflazione e le proiezioni che possono venire in conseguenza dell'imposta sul consumo di energie o materie prime diverse.

Consideriamo che è ammissibile:

- a) L'implementazione di tariffe scalate che prestino attenzione al volume di prodotti o servizi inquinanti per valutare la capacità di contaminazione dei consumatori o utenti beneficiari, a seconda che siano tasse o imposte. Le tasse su emissioni o residui sono un esempio chiaro. Mentre d'altra parte, la prestazione del servizio di rifornimento di acqua potabile o la raccolta di rifiuti solidi, nelle tasse sono un mezzo blando per l'applicazione di tariffe progressive.
- b) L'utilizzazione dei diversi generi impositivi all'interno delle imposte ambientali al consumo dipendendo della maggiore o minore nocività del prodotto o servizio acquistato, il cui accesso o consumo saranno indicativi di una maggiore o minore capacità di spesa. Al rapporto è fattibile l'inclusione dentro dei criteri propri dell'IVA considerazioni di indole ecologica e la creazione di nuove esazioni. Questa idea deriva dei cosiddetti *di progressività qualitativa*, che come ritenuto da CALVO ORTEGA significa che i tipi di gravame corrispondenti

a prodotti di prezzo più elevato e il cui consumo implica normalmente una maggiore capacità economica, sono nella maggior parte dei casi più alti di quelli che potremmo denominare di tipo normale.

L'aspetto temporale, non può essere ignorato per la legge tributaria, se si pretende di raggiungere un adeguato livello di efficacia ambientale con la norma e rispettare d'altronde il principio di capacità inquinante di ogni soggetto e per tanto, diverso al di altri, con pericolo di infrangere altri principi costituzionali come quello di eguaglianza. Ebbene, la temporalità si converte in un parametro di distinzione del livello di incidenza di ogni modo di agire inquinante, il cui trattamento ad effetti tributari merita di essere differenziato, considerato che le attività che incidono sull'ambiente causano determinati effetti e questi alcune volte si prolungano nel tempo, riguardando non solo l'ambiente attuale ma anche quello che servirà da habitat alle generazioni e specie biologiche future.

La capacità di incidere sull' ambiente differisce tra i soggetti sulla base degli effetti che causano le diverse attività economiche inquinanti; detti effetti sono qualificabili tra altri aspetti prestando attenzione alla loro durata nel tempo e alla difficoltà di superarli. Perciò, l'elemento temporale gioca un doppio ruolo al fine di determinare la capacità contributiva nella tassazione ambientale. Da un lato, la durata degli effetti dell'incidenza ambientale costituisce uno dei parametri per qualificare la maggiore o minore capacità di ogni soggetto di incidere sull' ambiente osservata attraverso i suoi atti, e in secondo luogo, perché l'oggetto materiale del tributo deve essere coincidente con il momento in cui si aggiorna il presupposto e nasce l'obbligo tributario. La rottura di questo legame essenziale ne farebbe derivare l'incostituzionalità del tributo, per le stesse ragioni del caso in cui venissero gravate manifestazioni di ricchezza inesistente.

### **CAPITOLO III.**

#### **ADATTAMENTI DELLA CAPACITÀ CONTRIBUTIVA ED IL PRESUPPOSTO AMBIENTALE**



Il *tributo ecologico* spartisce peculiarità con la fiscalità in senso generale dovuto al fatto che esso non solo forma parte del sistema fiscale, ma anche che i suoi *fatti imponibili* si compongono degli stessi elementi che formano gli altri gravami e possono configurarsi sotto le stesse categorie tributarie, e cioè in tasse, imposte e contribuzioni speciali ambientali. La sua peculiarità è nel fatto che la selezione di presupposti di fatto che fa il legislatore deve stare caratterizzata da un doppio fine, cioè, finanziario e di protezione ambientale. Il presupposto ambientale, qualunque sia la sua modalità, non scappa al dominio dei principi costituzionali tributari, tra cui naturalmente, quello della capacità contributiva.

Ogni espressione di capacità di incidere sull' ambiente, come una modalità del principio di capacità contributiva che a sua volta risulta inerente alla categoria dei tributi (sebbene non della stessa maniera), darà luogo ad una specifica tassa ambientale, nonostante, per comprendere meglio il suo funzionamento bisognerà rivedere i caratteri generali di ognuna di loro considerando che il "*tributo*" è il genere e può adottare tre forme concettualmente differenti sebbene comuni nei caratteri basici, perciò, si tratta di prestazioni patrimoniali di carattere pubblico con fine oneroso (sebbene non esclusivo né esclusorio di altro, come l' articolo 45 CE), cioè, le tasse, le imposte e le contribuzioni speciali.

Il tributo ambientale si divide in:

- tasse per utilizzazione privata o godimento speciale di un bene di pubblico dominio, e prestazioni di servizi di diversa natura;
- per contribuzioni speciali nelle due forme, di opera pubblica o stabilimento o ampliamento di un servizio pubblico;
- e per imposte che gravano sulle attività economiche, gli elementi patrimoniali isolati, i benefici imprenditoriali o il traffico imprenditoriale (normalmente la vendita di determinati prodotti) e che includerebbe sia i prodotti intermedi che quelli finali.

### **Imposte.**

Il suo versante ambientale, non deve appartarsi della definizione precedente, nonostante, dobbiamo specificare che l'oggetto imponibile è vincolato a quelle attività

economiche inquinanti che rispondano ai criteri della capacità di incidere sull' ambiente nel frattempo modalità della capacità contributiva del soggetto che l'esegue, in tale tessitura, dalla nostra opinione sorgono due possibilità suscettibili di imposta ambientale:

- L'attività economica inquinante da sé (produzione o consumo di beni o servizi e/o attività residuali), come generatrice di ricchezza in favore del soggetto inquinante, oppure, per mezzo del quale il soggetto passivo soddisfa certi bisogni superiori ai minimi necessari per lo sviluppo normale di qualsiasi persona (il suo carattere primario di gravame, in virtù del minimo esente), quello che la converte in indice di un potere di acquisto imponibile; trattandosi in tutti i casi di azioni causanti incidenze ambientali in danno del resto dei soggetti (concittadini) dell'ambiente scollegati alla sua realizzazione.
- La ricchezza consistente in bene ambientale, suscettibile di generare e/o supportare attività economiche inquinanti, dovuto allo speciale valore pecuniario dello stesso, entrando l'esenzione ogni volta che si dimostri un'adeguata gestione e preservamento degli stessi per parte del suo titolare, e che non si stimino due requisiti: benefici economici (dalla sua utilizzazione), ed incidenza ambientale alcuna con la sua realizzazione. Il legislatore è obbligato a riconoscere questo sforzo, incentivandolo mediante strumenti complementari di cui dispone il sistema fiscale.

La tassazione ambientale mediante le imposte, si divide in diretta ed indiretta.

### **Tasse ambientali.**

Rispetto alle tasse ambientali, queste si originano per prestazioni di servizi ambientali e per il godimento speciale del dominio pubblico ambientale. Esistono tasse per servizi essenziali, ma il suo trattamento è differenziato precisamente dovuto al carattere basilico della prestazione.

Il carattere ecologico del servizio è nella misura in cui la protezione dell' ambiente implica lo stabilimento di servizi obbligatori di elevato costo finanziato per tasse, dove il soggetto inquinante percepirà i costi ambientali della sua condotta e si vedrà

incentivato a modificarla. Questo doterà alla tassa di un fine extrafiscale aggregato al della sua propria natura consistente nel risarcimento del costoso che ogni soggetto passivo-inquinante causa.

La qualità "ambientale" deve ridondare direttamente nel modo di quantificare le tasse, perciò i principi informatori di queste figure siano rispettati. La quantificazione allora deve prestare attenzione ai criteri di:

- a) beneficio economico ottenuto dell'ambiente;
- b) Tipo di incidenza ed effetti sull'ambiente;
- c) costo reale del servizio ambientale (costi amministrativi e/o funzionali, di mantenimento, che permettano riflettere il valore aggiunto ambientale del bene oppure della natura affetta, oggetto di protezione); e
- d) intensità nell'uso del servizio o attività pubblica per parte dell'utente o soggetto passivo inquinante (dipendendo della classe di servizio o attività pubblica di cui si tratta, la scala corrispondente ad "uso" avanza progressivamente all'interno del criterio vitalità-suntuosità, dove l'uso vitale o necessario di quelli servizi basici sta esente di gravame).

Nello studio delle tasse ambientali va considerato il valore aggiunto ambientale sul beneficio o l'utilità ottenuta dal profitto o dall' utilizzazione privata del dominio pubblico di mezzi naturali, **che attualmente non è contemplato né differenziato come tale nei testi giuridici e merita di essere esaminato, osservando che i caratteri di questo "guadagno ambientale" (data la sua provenienza), sono dissimili da quelli conseguibili con lo sfruttamento dei beni pubblici "non ambientali".**

Tanto il consumo e/o incidenze sugli elementi del bene *ambiente* attraverso un servizio pubblico o attività dell'amministrazione, come il godimento raggiunto, sono suscettibili di gravame mediante tasse ambientali precisamente perché dipendendo della modalità in cui si configurano, la ricchezza generata, denotata e/o i costi amministrativi del servizio pubblico o attività proporzionata, si provoca un male o deterioro all'ambiente in danno del resto della società, circostanza che costringe legalmente al soggetto passivo inquinante a suffragare un tributo per la sua cauzione.

## **Contribuzioni speciali.**

L'utilizzazione di contribuzioni speciali è stata relativamente poco comparata con le tasse o imposte. Nonostante, il legislatore nel momento di legiferare contro il deterioramento ambientale integra due fasi principalmente seguendo momenti temporali definiti: la protezione dell' ambiente con l'utilizzazione di contribuzioni speciali finanziando l'esecuzione di opere per quelli che risultano beneficiari diretti della realizzazione di queste; ed una seconda fase conforme che dopo la realizzazione di queste opere, lo Stato solamente interviene nella conservazione e nel mantenimento di questi servizi pubblici.

I servizi pubblici possono prevedere un beneficio per il soggetto inquinante nel senso di evitargli certe spese reclamate dalla norma ambientale, o ridurre il rischio che incorra in responsabilità per danni ambientali, casi in quelli che parte del costo dell'opera potrebbe distribuirsi tra i soggetti inquinanti in attenzione alla sua rispettiva responsabilità. In concreto, questo ultimo aspetto va contro la natura della contribuzione speciale giacche non può confondersi con uno strumento assolutamente retributivo a causa di una responsabilità, perché per tale effetto la normativa amministrativa o penale stabilisce le istituzioni specifiche per tale fine.

In tutte queste opere pubbliche o servizi pubblici, si origina un beneficio generale ed un altro particolare, essendo questo ultimo quello che dovrà poi incidere sulla contribuzione speciale, entrando in gioco inoltre le circostanze concrete in ogni caso a giudicarsi per l'Amministrazione competente in funzione del grado di interesse esistente per la collettività. Malgrado che la determinazione della base imponibile per nuovi profitti o infrastrutture ambientali non devono contenere variazioni significative rispetto al regime generale, consideriamo che nel costo da distribuire tra i soggetti passivi, deve considerarsi il valore aggiunto ambientale.

## **Diritto comparato europeo.**

La materia tributaria ambientale non rimane esente dalla necessità di armonizzazione dei criteri fiscali né dell'osservanza del resto dei principi europei come il principio di non discriminazione e quello di divieto di restrizioni alle libertà del mercato interno. Di

conseguenza, stimiamo che il legislatore nazionale ha un triplo compito nel configurare i tributi ambientali:

a) adattare i presupposti ai principi costituzionali, tra loro l'osservanza del principio di giustizia tributaria come quello di capacità contributiva, e relativi all'attribuzione, distribuzione e limitazione dei poteri finanziari che corrispondono alle entità pubbliche che la propria Costituzione istituzionalizza, ed alle disposizioni legali che compongono il regime giuridico delle sovranità fiscali dove sono create,

b) subordinarsi ai principi europei ambientali (principio chi inquina paga, principio di precauzione e cautela, e sviluppo sostenibile), all'attribuzione di competenze all'Unione in materia fiscale ed ai principi di libertà del *mercato interno* contenuti nei Trattati, e

c) rispettare i modelli marcati dall'Unione principalmente mediante il lavoro interpretativo della Corte di Giustizia rispetto all'applicazione dei principi di non discriminazione ed adempimento delle libertà del *mercato interno* respingendo qualsiasi meccanismo fiscale che le restringa.

Il caso più recente e che anche riguarda il tema della capacità o attitudine di incidere sull'ambiente è la Sentenza di 17 novembre 2009, la quale analizza la sintonia dell'imposta sullo scalo turistico degli aeromobili adibiti al trasporto privato di persone nonché delle unità da diporto che grava unicamente sugli operatori aventi il domicilio fiscale fuori dal territorio regionale della Sardegna, con il diritto comunitario. Questa soluzione ha numerosi risvolti interpretativi.

Tra i punti più distaccati, sta il fatto che la Corte di Giustizia non respinge lo stabilimento e contenuto della norma protettrice ambientale controversa, ma la circostanza che sia solo ad un settore, in altre parole, nel respingere la sua applicazione particolare solo ai non residenti, ritiene giusta una soggezione generalizzata in considerazione del fatto che gli agenti economici dedicati ad identiche attività inquinanti riguardano ugualmente l'ambiente, a prescindere dalla provenienza o residenza, quello che è opportuno sottolineare che trattandosi di tributi ambientali, la nazionalità e la residenza come criteri di soggezione non sono determinanti per

stabilire il vincolo tra i soggetti attivi e passivi di un obbligo fiscale poiché ogni volta che l'atto (fatto imponibile) si realizzi in un determinato territorio sarà irrilevante l'origine del soggetto inquinante. Questo punto non influirà nel grado o livello di incidenza che con le sue attività causa all'ambiente di un determinato spazio, per ciò che nemmeno sarà un criterio decisivo nella determinazione dei soggetti passivi delle contribuzioni ambientali a discernimento della sovranità fiscale imperante nell'ambito geografico dove si effettui l'attività.

Questa posizione è assolutamente d'accordo con il principio: “ *chi inquina paga*” e sul piano internazionale favorisce il dominio delle sovranità fiscali nazionali in relazione alle quali nessuno deve rimanere esente da obblighi fiscali ambientali in ragione della sua nazionalità o residenza. L'applicazione uniforme a livello mondiale dei principi favorisce l'efficienza di obiettivi di protezione ambientale, incluso in mancanza di accordi internazionali, dato che la contaminazione è un fenomeno locale ma di effetto globale, i risultati positivi conseguiti per un determinato ambiente naturale sarà un beneficio per tutta l'umanità.

La provenienza e residenza degli agenti inquinanti non costituiscono fattori legittimi per generare un trattamento più o meno favorevole tra soggetti che svolgono lo stesso tipo di attività, nel caso, le prestazioni di servizi di scali turistici mediante aeromobili abilitati per il trasporto privato di persone. Secondo si espone, i parametri scelti dal legislatore sardo sono scartati nel seno della Corte di Giustizia come criteri che autorizzino una relazione differenziata tra i diversi prestatori di uguali servizi, anche nella supposizione senza concedere che intercedesse un obiettivo di protezione ambientale, solo è apparente perché in realtà non sussiste.

È possibile concludere anche che i menzionati criteri nemmeno conservano relazione con la capacità di contaminare dei soggetti, aspetto trascendentale dal punto di vista della comprensione del concetto giuridico tributario di *capacità o attitudine di incidere sull'ambiente*, quello che vuole dire che anche se la capacità di contaminare è inerente ad ogni soggetto, sta staccata degli elementi della sua personalità, come sono la sua provenienza o il suo origine razziale. In termini giuridico tributari, la *contaminazione* (ovvero i modi di attività inquinanti) è un fenomeno vincolato ad un ambito geografico in ragione che l'obbligo fiscale nasce e vige in conformità con l'ordine giuridico vigente

applicabile nel territorio dove si verifica il fatto, con indipendenza dell'espansione territoriale dei suoi effetti.

## **CAPITOLO IV**

### **PROIEZIONE DEL FATTO IMPONIBILE AMBIENTALE E SUO ADEGUAMENTO AL PRINCIPIO DI PROPORZIONALITÀ TRIBUTARIA NEL SISTEMA FISCALE MESSICANO**

La Costituzione Politica degli Stati Uniti Messicani dispone nel suo articolo 31 frazione IV del Titolo I, Capítulo II "*Dei messicani*", che:

**"Articolo 31.** Sono obblighi dei messicani: ...

*IV. Contribuire alle spese pubbliche, della Federazione, del Distretto Federale o dello Stato e Municipio in cui risiedono, nella maniera proporzionale ed equa che stabilisce la legge."*

Da questa disposizione, ne derivano i principi costituzionali in materia fiscale, cioè, il *principio di proporzionalità*, concetto basato sulla *capacità economica* riferita al diritto spagnolo, il *principio di equità*, corrispondente alla *eguaglianza* del diritto spagnolo, il principio di *generalità*, il principio di *obbligatorietà*, il principio di *vincolo con la spesa pubblica* e il principio di *legalità*.

Con indipendenza delle concezioni dottrinali, il ruolo del potere giudiziario della federazione è trascendentale per definire i confini del principio di proporzionalità. La Corte di Giustizia della Nazione separa le due concezioni (proporzionalità ed equità) e concede un trattamento proprio ad ognuno senza ignorare la sua coesistenza obbligatoria nelle contribuzioni come da previsione contenuta proprio nella Costituzione.

In parole della Corte, la proporzionalità impone che i soggetti passivi devono contribuire alle spese pubbliche in funzione della loro rispettiva capacità economica,

dovendo apportare una parte giusta ed adeguata dei loro introiti, utilità o comunque rendite. Conforme a questo principio, le tasse devono stabilirsi secondo la capacità economica di ogni soggetto passivo, perciò le persone che ottengono redditi elevati vanno tassati in forma qualitativamente superiore a quelli con minori redditi.

Per la Corte, il principio di proporzionalità consiste nel rispetto della *capacità contributiva* dei soggetti passivi, ciò significa che quest'ultima e il principio di *proporzionalità* non sono esattamente sinonimi ma in pratica si tratta di concetti fortemente collegati giacché il rispetto del principio costituzionale messicano dipende dall'osservanza della capacità economica. Il concetto di *capacità economica* equivalente nel diritto spagnolo è un requisito *sine qua non* delle contribuzioni ma non si tratta di un principio costituzionale *stricto sensu* ma si trova intrinseco nel diritto messicano, cioè, il principio di *proporzionalità*.

In Messico, nessuna legge prevede una definizione di contribuzione o tributo in senso rigoroso. L'articolo 1° del Codice Fiscale usa nei suoi diversi paragrafi la parola *contribuzione* senza fornirne una definizione e divide la tipologia delle contribuzioni in:

- Imposte, *impuestos* (articolo 2°, frazione I CFF)
- Apporti alla previdenza sociale, *aportaciones a la seguridad social* (articolo 2°, frazione II CFF)
- Contribuzioni per miglioramenti, *contribuciones de mejora* (articolo 2°, frazione III CFF)
- Tasse, *derechos* (articolo 2°, frazione IV CFF)

Diversamente da quello che accade in Spagna o in Italia, la dottrina e la giurisprudenza messicane condividono il citato principio universalmente, cioè, i diversi tributi applicano e rispettano i principi costituzionali, tra questi quello di *proporzionalità* si ritrova in ognuno di loro.

La tassazione ambientale in Messico è quasi nulla e si trova solo concentrata in alcuni incentivi o benefici fiscali, tuttavia, consideriamo che nel 1998 la Corte di Giustizia in riunione plenaria dettò quello che possiamo chiamare una risoluzione pioniera per un sistema tributario scollegato, incluso oggi giorno a concetti puri di tassazione ambientale. Nella citata sentenza, la Corte affronta il trattamento delle tasse per il



servizio di acqua potabile, riprendendo i concetti di correlazione tra il costo del servizio e l'importo della quota, i benefici ricevuti per gli utenti, ed assume parallelamente *le possibilità economiche di questi ed altre ragioni di tipo extrafiscale*. Conclude che ci sono criteri diversi per le tasse dovute per servizi di natura diversa, prestando attenzione all'oggetto reale del servizio prestato per l'ente pubblico, che *spesso non considera pienamente il costo come altri elementi che incidono nella continuità e permanenza della sua prestazione*.

Perciò, segnala il Tribunale che trattandosi di tasse relative a servizi, l'oggetto reale dell'attività pubblica si traduce, generalmente, nella realizzazione di attività che esigono dall'amministrazione uno sforzo uniforme, attraverso il quale soddisfare tutti i bisogni che si presentano, senza un aumento apprezzabile del costo del servizio, mentre ***la fornitura di acqua potabile intima di una complessa congiunzione di atti materiali di alto costo, allo scopo di ottenere la captazione, conduzione, risanamento e distribuzione dell'acqua che, inoltre, non sta illimitatamente a disposizione dell'amministrazione pubblica, perché l'esaurimento delle fonti, l'alterazione delle cappe freatiche, i cambiamenti climatici e la spesa esagerata, abusiva o irresponsabile degli utenti, si ripercuotono sulla prestazione del servizio, perché davanti alla scarsità del liquido, bisogna rinnovare le spese per procurarsi più acqua, tutto ciò giustifica, quando sono ragionevoli, quote differenti e tariffe progressive***.

La distinzione realizzata è di una connotazione indiscutibilmente ambientale e dal nostro punto di vista, oggi giorno costituisce una base giuridica essenziale nella costruzione o adeguamento di tributi con fini ecologici, in accordo con i principi costituzionali tributari, quali il principio di proporzionalità e la sua valutazione all'interno del tributo individuale e dell'aggregato di loro che compongono il sistema tributario messicano.

D'altronde, il diritto messicano eleva a garanzia individuale il diritto ad un ambiente adeguato (articolo 4º, paragrafo 5º del CPEEUUMM). Questo è importante, secondo il dettato del potere giudiziario della federazione, in quanto il diritto ad un ambiente adeguato per lo sviluppo e il benessere delle persone è inteso come diritto fondamentale e garanzia individuale e, il citato precetto si sviluppa in *due aspetti*:

- 1). In un potere di esigenza ed in un dover rispettare *erga omnes* a preservare la sostenibilità dell'ambiente, che implica il non inquinamento né lesione a questo (efficacia orizzontale dei diritti fondamentali); e
- 2). Nell'obbligo correlativo delle autorità di vigilanza, conservazione e garanzia (efficacia verticale).

La prima conseguenza processuale di questa distinzione è che l'appartenenza al capitolo delle garanzie individuali, per la persona che si consideri offesa dalla legge o da un atto di autorità che le violi, può ricorrere alle istanze giurisdizionali del potere giudiziario della federazione invocando il *giudizio di protezione* (Juicio de Amparo).

Sebbene la protezione giuridica dell'ambiente in Messico è di importanza fondamentale, comunque sono migliorabili le disposizioni normative. Risulta indiscutibile che l'utilizzo inadeguato dell'ambiente è un tema prioritario delle politiche pubbliche a livello internazionale, tuttavia, nel caso messicano lo stesso impone l'utilizzo di misure complementari che concedano vera efficienza ambientale e anche offrano l'opportunità di correggere la disfunzione di un sistema tributario pieno di incoerenze distributive e lontano dell'obiettivo che nel suo momento i legislatori costituenti pensarono di promuovere con le norme vigenti.

Nonostante l'ampia organizzazione normativa, la Costituzione non fornisce un concetto univoco di *ambiente* ma, segnala i suoi componenti, la sua importanza, le basi legali della sua gestione, conservazione, tutela e godimento. È nella Legge Generale dell'Equilibrio Ecologico e di Protezione dell'Ambiente che troviamo una definizione almeno indicativa e globale di *ambiente*, limitata agli effetti della citata legislazione:

**" I. Ambiente:** *l'aggregato di elementi naturali ed artificiale o indotto per l'uomo che fanno possibile l'esistenza e lo sviluppo dell'essere umano e di altri organismi vivi che abitano in uno spazio e tempo determinato;...*" ( articolo 3º, frazione I LGEEPA).

Attualmente, nonostante la rilevanza riconosciuta ai temi ambientali, la funzione pubblica ambientale è ricondotta attraverso altri concetti come l'interesse sociale, la salute pubblica o la sicurezza urbana. Legalmente **non troviamo obiezione né ostacolo alla possibilità che figure tributarie possono essere create per un fine ambientale, auspicato precisamente nell'interesse generale, la salute pubblica e l'equilibrio ecologico come diritto fondamentale.** È necessario precisare che **la funzione ambientale ha una costituzione propria che soleva confondersi con altra data la sua intima relazione,** come accade con la funzione di salute, tuttavia, l'esigenza empirica di prestare attenzione ogni volta più esigenze negli aspetti ambientali, sarà inevitabile il suo riconoscimento individuale.

Da parte sua, con la creazione di uno schema adeguato di fiscalità ambientale in Messico, non solo è possibile soddisfare gli obiettivi della politica ambientale nel suo doppio aspetto, la incentivazione di condotte e percezione di mezzi economici precisi per l'attuazione di programmi pubblici prestabiliti all'interno della politica ecologica (compresi i cari processi di adattamento e mitigazione del cambiamento climatico che possiamo qualificare di irrinunciabile, inevitabile ed indispensabile), ma anche, favorire la redistribuzione della spesa pubblica generale, basata sul rispetto della capacità economica globale (*piattaforma del sistema*, CIPOLLINA) partendo da una traslazione delle grandi imposte sul reddito e IVA, verso altri versanti a livello federale, statale e municipale.

L'influsso della giurisprudenza del Potere Giudiziario della Federazione è indiscutibile per il suo carattere trasformatore, il ruolo complementario che disimpegna e facilita lo sviluppo di nuove contribuzioni od innovazioni di quelle esistenti per addentrarli in un contesto di fiscalità ambientale.

Questa situazione deriva dal fatto che dell'esame generale del sistema fiscale messicano e delle sue contribuzioni, comparativamente con lo sviluppo raggiunto nel diritto comunitario e nei Paesi dell'Unione Europea, esistono alcune forme tributarie messicane che trovano una somiglianza strutturale con strumenti esistenti in Europa, è il caso della tassa speciale su produzione e servizi relativi a benzine e diesel, la tassa su automobili nuove, l'imposta su possesso o uso di veicoli, così come il pagamento di

tassa per servizio di acqua potabile e drenaggio, come si è già esposto, nell'ambito europeo è stato introdotto nella legislazione tributaria un fine ambientale che nel diritto messicano non esiste, né espressamente nei testi legali, né empiricamente o complementariamente attraverso la giurisprudenza.

La tergiversazione, confusione e limitazione di concetti nelle leggi vigenti e nella giurisprudenza esistente evita qualsiasi sviluppo in materia di tassazione ambientale. Così è indispensabile che i fatti condizionanti come lo stato dell'ambiente mondiale e specialmente le condizioni imperanti in Messico, siano adattate a nuovi criteri di valutazione da parte del Potere Giudiziario Federale per esempio nel trattamento del principio di proporzionalità tributaria, nelle tasse come specie contributiva, tanto nel presupposto per prestazioni di servizi di incidenza ambientale, come nel presupposto corrispondente all'uso o profitto di beni del dominio pubblico della nazione, in entrambi i casi è percettibile un valore aggiunto ambientale in ambedue varianti, perciò il beneficio ottenuto per gli utenti o concessionari va restituito perché bene appartenente alla nazione.

L'introduzione nel sistema giuridico messicano del concetto di *cambiamento climatico* è stato possibile mediante la creazione di due leggi discusse e promulgate dagli organi legislativi dello stato di Veracruz e del Distretto Federale:

1. La legge dello stato di Veracruz di Ignacio de la Llave, *numero 878, di mitigazione ed adattamento davanti agli effetti del cambiamento climatico.*
2. *Legge di mitigazione ed adattamento al cambiamento climatico e sviluppo sostenibile per il Distretto Federale*, dà due passi davanti alla norma precedente, giacché diversamente dall'antecedente, fissa la costituzione di un *Fondo ambientale per il cambiamento climatico* come base di captazione e canalizzazione di mezzi economici per azioni di mitigazione ed adattamento al cambiamento climatico nel Distretto Federale. Rispetto al fondo ambientale per il cambiamento climatico, si stabiliscono i mezzi che lo integrano così come il suo destino, tra loro, si includono **altri mezzi che si ottengono con tasse, multe e sanzioni o qualsiasi altra disposizione legale** ( articolo 40, frazione VI della legge del DF ).

Il riconoscimento legale del fenomeno ambientale non solo chiude la porta a possibili discussioni sulla sua esistenza o inesistenza, che appare anzi scontato, ma è il passo iniziale di una serie sequenziale di trasformazioni a livello federale, statale e comunale per le importanti conseguenze di tipo giuridico ed economico che l'applicazione delle sue disposizioni porterà.

L'influsso della previsione rispetto alla fissazione di contribuzioni ambientali nel territorio della città di Messico, implica il bisogno di stabilire anche le modalità di coordinamento con le altre entità federative e la federazione, prima che con il resto delle regioni sorgano disposizioni dello stesso tipo e che in mancanza di un'adeguata organizzazione, esiste un rischio di confronto tra interessi finanziari e competenze tra loro, così come uno squilibrio fiscale di tutto il sistema, giacché come è stato dimostrato in questa ricerca, il carico fiscale che può sopportare il contribuente deve stimarsi in modo complessivo, cioè, sebbene la capacità contributiva deve rispettarsi in ogni figura tributaria in un minimo di esigenza materiale che sopporti il gravame, è anche certo che solo il legislatore può intervenire incidendo sul patrimonio delle persone sotto pena sconvolgere illegalmente i suoi limiti minimi di sussistenza, esenti di natura, e sterminare le sue capacità di produzione e sviluppo economico.

È perciò, che sebbene la previsione di figure di questa indole come meccanismo di finanziamento della politica ambientale è un grande passo, ciò impone la creazione di una piattaforma legale di organizzazione fiscale economica e di competenze, specifiche e complesse, dove si stabiliscano principalmente l'esercizio di competenze, astensioni, distribuzione, derivanti dal nascente fenomeno impositivo ambientale in Messico.

Il principio di proporzionalità è presente in tutte le contribuzioni nonostante si configuri in modo specifico in ognuna di loro, tuttavia, la considerazione di regole speciali per nuove figure tributarie con obiettivi ambientali, come accade nel caso spagnolo rispetto alla capacità o attitudine ad incidere sull'ambiente come modalità di capacità economica, ispirate a massime di ordine costituzionale. Nel diritto messicano, troviamo che la sua giustificazione è nella congiunzione ed interpretazione armonica del principio di proporzionalità e dei principi di eguaglianza, sviluppo nazionale, proprietà e il diritto fondamentale ad un ambiente adeguato.

Le ripercussioni derivanti dall'introduzione di una fiscalità ambientale, implicherebbero l'uso di strumenti di coordinamento tra gli enti del potere pubblico, alla luce delle disposizioni che concedono potestà materiali di legislazione in materia ambientale.

L'inquadramento della fiscalità ambientale nel federalismo fiscale messicano, suggerisce che l'ambito delle finanze statali e comunali può prestarsi poco nella costruzione di tributi ambientali propri in funzione della localizzazione delle fonti inquinanti.

Il principio di coordinamento fiscale, è imprescindibile per la formazione di un sistema fiscale che rispetti il principio di proporzionalità tributaria sia nel suo aspetto individuale, direttamente nelle contribuzioni come a livello generale, sia globale di tutto il sistema. Un solo tributo non dà la proporzionalità al sistema fiscale, ma tutte le contribuzioni devono essere coordinate affinché il sistema sia equilibrato, e non reprima l'economia, ma al contrario, permetta una relazione di equità tra i contribuenti, in modo che tutti partecipino alle spese pubbliche prestando attenzione alla loro capacità contributiva.

Il beneficio economico proveniente dallo sfruttamento o godimento di servizi ecosistemici e mezzi naturali è comune, perciò la capacità economica specchiata nelle attività inquinanti delle persone fisiche soggette a tributo per le leggi messicane, non deve essere esonerata dal carico fiscale. Il federalismo fiscale e il tributo ambientale costituiscono complessivamente un'alternativa di equità.

Davanti ad una nuova concezione, le implicazioni si notano non solo rispetto alla nascita di nuove contribuzioni, ma anche su quelle esistenti, che non potranno mantenersi identiche sotto pena di gravarsi in eccesso la capacità contributiva sugli stessi contribuenti e sulle stesse espressioni.

Perciò, potrebbe accadere che l'imposizione diretta, indiretta, le tasse, le contribuzioni di miglioramento e la cornice degli apporti della previdenza sociale si vedranno davanti ad una possibile trasformazione del sistema fiscale messicano. Alcuni dei casi più emblematici che possono soffrire cambi di impostazione sono:

- **Imposta sul possesso, l'uso e il consumo di beni o servizi di incidenza ambientale:** Imposta su automobili nuove; l'imposta su possesso di veicoli; la tassa speciale su produzione e servizi.
- **La regolazione generale delle tasse nel sistema giuridico messicano:** Il presupposto su prestazioni di servizi di incidenza ambientale; il servizio pubblico dell'energia elettrica; la retribuzione in servizi ambientali; il servizio di trattamento e raccolta di residui solidi; l'uso o profitto del bene pubblico della nazione; la fiscalità sullo sfruttamento del petrolio e derivati. PEMEX; le telecomunicazioni; turismo; lo sfruttamento dei manti acquiferi.
- **Contribuzioni ai miglioramenti:** Le infrastrutture idrauliche a livello statale.
- **Apporti alla previdenza sociale:** Per ciò che corrisponde alla redistribuzione della carica fiscale partire di una diminuzione nell'imposta sul reddito ed il generale dell'IVA.





## INTRODUCCIÓN

Es especialmente gratificante abordar un tema del Derecho Tributario Medioambiental, área joven del Derecho, cuyas características y conceptos han tomado gran importancia en los últimos tiempos, ante una realidad humana que va superando las expectativas de desarrollo científico e industrial pero con desastrosas consecuencias para la biósfera. Conscientes de ello, algunos Estados a través de sus correspondientes órganos legislativos, han comenzado a utilizar instrumentos tributarios que velen por el medio natural, ya incentivando conductas menos dañinas para éste o promoviendo la inhibición de algunas otras cuyos efectos negativos sobre los ecosistemas deben reducirse por simple necesidad de salvaguardarlos y evitar secuelas en el bienestar y la salud humanos.

Evidentemente, en todo caso se ha de tener en cuenta que cada sujeto causante de daños o perjuicios al entorno natural debe asumir no sólo sus responsabilidades en materia civil, administrativa y penal, sino además, en los casos determinados por el legislador, habrá de asumir su obligación como contribuyente-contaminador porque a partir de la realización de diversas actividades económicas contaminantes no sólo demuestra que es capaz de contaminar, sino que detrás de su capacidad contaminadora existen manifestaciones de riqueza susceptibles de imposición que le permiten realizar sus actividades contaminantes, o bien, un beneficio económico derivado de la explotación o aprovechamiento de los recursos naturales. En ambos supuestos, el sujeto pasivo-contaminador detenta una riqueza especial que debe ser distinguida por sus especiales consecuencias, la afectación del medio ambiente, dotada de un valor añadido ambiental.

Así, es posible resaltar cómo el principio de capacidad contributiva ha evolucionado en su papel e interpretación hasta llegar a una modalidad denominada "*capacidad o aptitud de cada uno para incidir en el medio ambiente*". El reconocimiento de un nuevo esquema de concepción del citado principio a partir de la fiscalidad ambiental no es una novedad para la doctrina internacional, se trata de una evolución inevitable en donde la tributación medioambiental posiblemente representa el mejor paradigma.

Consideramos que el *valor añadido ambiental* de la riqueza se encuentra, por una parte, en los medios económicos que soportan una actividad económica contaminante y, por otra, en los beneficios económicos recibidos o ahorrados a partir del aprovechamiento de los recursos medioambientales y de los denominados servicios ecosistémicos.

El medio ambiente es un recurso global y unitario, sin embargo, al descomponerse en una variedad de elementos como cualquier bien material, es detentado en propiedad pública y privada por las personas. El *interés general* es el principio vigilante de su preservación por mandato constitucional y justifica en muchas ocasiones la modificación de las condiciones de dichos derechos de propiedad. En este sentido, el valor añadido ambiental que tienen los bienes ecológicos aunque está repartido, finalmente es uno sólo.

Esta idea nos lleva a pensar que los sujetos que afectan o inciden sobre el medio ambiente al realizar actividades económicas en su variedad, absorben para sí un beneficio o un disfrute particular a cambio de distorsiones o incidencias ambientales que perjudican de forma general a la sociedad a la que pertenecen. La procedencia del beneficio recibido y el destino de sus recursos económicos al efectuar actividades económicas es el medio ambiente, el cual se ve seriamente dañado por ser el permanente proveedor de factores productivos, así como el permanente receptor de los efectos nocivos.

Si la procedencia de los beneficios económicos es el medio ambiente (un bien común) y el destino de la riqueza de los sujetos es la satisfacción de necesidades no básicas o bien de disfrute personal, que en ambos supuestos conllevan la realización de actividades económicas que afectan el entorno natural (un bien común), es lógico concluir que los beneficiarios o usuarios detentan una capacidad contributiva específicamente calificada por soportar un daño o afectación ambiental.

Puesto que la posición de ventaja económica de la que goza el beneficiario o usuario al poder efectuar determinadas actividades que dañan el medio ambiente existe claramente, estos beneficiarios deberán en consonancia devolver a la colectividad la parte que le corresponda por esa riqueza en proporción a su capacidad para incidir o afectar en el medio ambiente. Esta capacidad contributiva se matizará dependiendo de

la figura adoptada por el legislador fiscal (impuestos, tasas y contribuciones especiales).

Asimismo, la capacidad para incidir en el medioambiente estrecha sus vínculos con el derecho a un medio ambiente adecuado reconocido en las Constituciones española y mexicana, y con el principio de *igualdad tributaria*, pues por una parte si todos tienen derecho al mismo disfrute de un bien común pero ese fin no se alcanza porque la situación de ventaja económica de las personas define el acceso o la denegación a los recursos naturales, sin que fiscalmente la situación de su riqueza influya en la carga tributaria global del sujeto contaminador, es obvio que ambos principios se quebrantan sin una causa justificada, es decir, se presenta un trato fiscal desigual e inconstitucional respecto al resto de sujetos que, por el contrario, no han accedido a los recursos, no se han beneficiado de los mismos, no los han afectado y sin embargo, sí asumen las secuelas nocivas ocasionadas al bien común, *el medioambiente*.

Esta modalidad de la capacidad contributiva, reconocida por el Tribunal Constitucional español como la *capacidad o aptitud de cada uno de incidir en el medio ambiente*, también se ve reforzada por la *solidaridad*, ya que el deber de concurrir al gasto público se coloca entre los deberes de solidaridad política, económica y social inderogables; por esa razón, incide sobre la elección de los criterios de reparto de los gastos públicos. Ahora bien, si hablamos del disfrute del medio ambiente, la obligación de concurrir al gasto público adquiere mayor justificación al tratarse de un bien común cuando su goce es individual y la afectación es general; es decir, que si una persona recibe un beneficio o disfrute de un bien común pero devuelve a cambio sus secuelas ambientales nocivas, su deber de solidaridad le obliga a corresponder en la misma medida a la sociedad.

La participación de los tributos medioambientales como herramienta auxiliar de esta política pública tiene una trascendencia e importancia enormes, pues con ellos no sólo se prevén efectos positivos para el medio ambiente, sino además y por añadidura, la recaudación de ciertos ingresos para el Tesoro Público (temporales o no), nada rechazables. En este sentido, analizaremos cómo los distintos entes territoriales buscan frecuentemente la recaudación amparándose en una “supuesta” protección ambiental.

La aceptación de estas figuras dependerá de su legitimidad y concordancia con las fuentes jurídicas de un sistema fiscal: Constitución, Tratados internacionales, leyes, jurisprudencia, usos y doctrina; aspecto no sencillo de alcanzar, pues como se podrá apreciar existen conceptos jurídicos en los que la uniformidad, coincidencia y admisión de opiniones son en ocasiones irreconciliables entre sí. Tal es el caso de la capacidad económica referida en la Constitución española, cuando informa y limita la tributación a través de gravámenes medioambientales.

La justificación de su utilización en el sistema tributario español, o la discusión en torno a la doctrina del Tribunal Constitucional, finalmente obligatoria, que en su momento ha identificado incluso la citada nueva modalidad, nos lleva a desentrañar sus elementos y los aspectos centrales que por principio, fundamentan su intervención en el género de tributos de finalidad o funcionalmente extrafiscales.

El método utilizado es el método jurídico, que partiendo del derecho positivo vigente, lo analiza enriquecido con los datos lógico, histórico, sistemático y teleológico, atendiendo especialmente a los principios constitucionales, canon intelectual e interpretativo inexcusable para un jurista en un Estado de Derecho presidido por un texto constitucional.

El Capítulo I se divide en dos partes, la primera está dedicada a examinar de manera global el entorno del tema central de esta tesis doctoral, a saber, los aspectos que permitan conocer la esencia y justificación jurídica del instrumento tributario como mecanismo auxiliar de las políticas públicas de protección medioambiental así como la participación del principio de capacidad contributiva en los mismos. Así se explica la insistencia que hacemos en el tratamiento desde el punto de vista doctrinal y especialmente constitucional a los tópicos descritos. La segunda parte, está encomendada a realizar un primer acercamiento a la teoría personal que habrá de desarrollarse en el cuerpo de la tesis que se escribe, acerca de la capacidad o aptitud de los sujetos para afectar o incidir en el medio ambiente, como una modalidad de la capacidad contributiva específicamente aplicada a los tributos medioambientales.

A lo largo del Capítulo II, se analizarán las connotaciones del principio de capacidad contributiva en los elementos estructurales de un gravamen ambiental, comenzando por el sujeto pasivo y su vinculación con el principio europeo *quien contamina paga* así

como los principios jurídico-tributarios que complementan la legitimación de la contribución al gasto público en materia medioambiental en función de la posición de ventaja económica de los distintos sujetos de una colectividad, a saber, la igualdad y la solidaridad. Seguidamente, se estudiarán a fondo los conceptos de objeto y materia imponible ambientales para determinar la fuente material de riqueza que es susceptible de gravamen por motivos ecológicos. En este apartado se hará un replanteamiento de los derechos de propiedad sobre los bienes de valor ambiental a efectos tributarios, así como la identificación jurídica de los mismos como parte de un recurso común y global que es el medio ambiente para lo cual tendremos que hacer mención de las principales normativas en la materia.

Opinamos que el objeto del tributo ambiental debe ser elegido por el legislador teniendo en cuenta que su “materialidad” permitirá al sujeto pasivo-contaminador cumplir con su obligación fiscal, es decir, cumplir con el deber de retribuir a la sociedad por el beneficio particular que ha obtenido del uso, consumo o incidencia de los elementos del medioambiente. Así, resulta legítimo que el objeto del tributo pueda constituirse en algunos casos sobre bienes patrimoniales de categoría ambiental incluso si son detentados en propiedad privada, ya que por un lado, el ejercicio del derecho de propiedad está limitado por el interés general y específicamente por el relativo a la conservación y protección del medioambiente, y por otro, porque los bienes de calidad ambiental están dotados por sí mismos de un valor añadido especial.

Es importante destacar las consideraciones vertidas en torno a la correcta valoración económica del bien ambiental no sólo desde el punto de vista de la Ciencia Económica evidentemente, sino a efectos jurídico- tributarios, lo que queda descrito en el epígrafe 2 del Capítulo II. En esta secuencia llegamos al epígrafe 3 del Capítulo II, en el cual exponemos que la concepción adecuada de la *actividad económica contaminante* permite identificar las diversas manifestaciones de la capacidad o aptitud de los sujetos para incidir sobre el medio ambiente, donde el criterio calificador es la contaminación o el daño ambiental, al tiempo que se describirá el nexo entre la actividad económica contaminante y el principio quien contamina paga para determinar al sujeto pasivo.

Es fundamental resaltar que el sujeto pasivo de un tributo ambiental, debe recaer en el mismo sujeto que es contaminador, de lo contrario, la figura pierde eficiencia como motivadora de conductas (extrafiscalidad), y por otra parte, se tergiversa el principio quien contamina paga al confundirse con la idea de que “*mediante un pago es permisible contaminar*”.

El apartado 3 del Capítulo II está dedicado a la determinación de la base imponible como medida concreta de la capacidad contributiva tratándose de figuras medioambientales donde además se tenga en cuenta la dimensión del daño causado mediante la actividad económica contaminante. Siguiendo el patrón propuesto por la Comisión Europea y la Agencia Europea del Medioambiente elaboramos algunas reflexiones respecto a la *unidad de impacto negativo ambiental* y su adaptación no sólo a los impuestos, sino también al resto de especies tributarias, esto es, las tasas y las contribuciones especiales. Finalmente, se incluye un análisis del concepto del mínimo exento o mínimo vital que sin duda debe ser respetado también en todo tributo ambiental.

Los apartados 4 y 5 del Capítulo II, se refieren respectivamente al tipo imponible y al elemento temporal del hecho imponible en la manera en que participan de la configuración de la capacidad para incidir en el medioambiente. Tanto la progresividad como la diversificación de tarifas serán un mecanismo primordial para alcanzar la eficiencia del tributo al tiempo que el gravamen no sobrepase cuantitativamente los límites legítimos que establece la Constitución, tocando el mínimo vital o llegando a un nivel confiscatorio. Ambas situaciones inconstitucionales. Por otro lado, exponemos nuestra consideraciones respecto a la temporalidad de los efectos causados por incidencias medioambientales como criterio que ha de considerarse en el hecho imponible, a saber, la inmediatez o postergación en el tiempo de los indicios, la cual aunque varía, de ninguna manera conlleva a negar que las alteraciones ambientales ya han sido causadas, y en consecuencia, que las obligaciones de los sujetos contaminadores han nacido indefectiblemente al actualizarse los presupuestos de hecho. Para tal efecto elaboramos una postura propia respecto a la potencialidad de los efectos, cuya distinción principal radica en la temporalidad, mediatos e inmediatos. Este punto es medular tratándose de fenómenos globales como el cambio climático.

Siguiendo el plano general de la investigación, llegamos al Capítulo III, en cuyo contenido se analizan por separado las diversas especies tributarias medioambientales, a saber, los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales así como la manera en que el hecho imponible de cada una debe capturar la manifestación de capacidad o aptitud para incidir en el medioambiente.

De este modo, dividimos el tratamiento en impuestos directos e indirectos, las tasas en su doble forma, es decir, por servicios y por aprovechamiento o uso de los bienes ambientales, y las contribuciones especiales por obras relacionadas con el ambiente.

La última parte del Capítulo III está dedicada al esfuerzo de la Unión Europea por avanzar hacia nuevas formas de tributación que ayuden a la protección del medio ambiente. Los criterios elaborados paulatina y discretamente por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, constituyen pautas importantísimas a nivel internacional, ejemplares y únicas.

Por último, el Capítulo IV está dedicado al sistema jurídico mexicano y las bases jurídicas que permiten la admisión de contribuciones ambientales acordes a la Constitución. Actualmente, el sistema fiscal mexicano no contempla auténticas figuras tributarias en materia ambiental, más allá del reconocimiento de conductas mediante beneficios e incentivos fiscales. En este cuadro, también será preciso revisar las consideraciones de la Suprema Corte de Justicia de la Nación respecto al principio de proporcionalidad, muy similar a la capacidad contributiva de los sistemas español e italiano, y al tratamiento que recibe el medio ambiente en el orden jurídico mexicano, partiendo de la Constitución y las Leyes Reglamentarias.

En este apartado, elaboramos un proyecto teórico de reestructuración del sistema fiscal mexicano en el cual se contemplen los tributos ambientales respetando al mismo tiempo la capacidad contributiva global de los sujetos, para tal fin, partimos fundamentalmente de su función como *plataforma o techo del sistema* sugerido por la doctrina italiana. La idea de coordinar un marco de fiscalidad ecológica en México entre la Federación y sus entes de poder público es una oportunidad magnífica de aprovechar la experiencia de sistemas europeos donde por el contrario, los tributos ambientales han surgido sin una idea de coordinación previa y actualmente presenta numerosos conflictos, a nivel interior y comunitario, en algunos casos de competencia,

en otros por contraponerse a las libertades garantizadas por el *mercado interior* de la Unión Europea.

Esperamos que esta investigación sea de interés y aporte al menos un grano de arena en la enorme tarea que como seres humanos compartimos de preservar y conservar para las presentes y futuras generaciones, el valioso regalo que hemos recibido llamado "*medioambiente*".



## CAPÍTULO I

### LA CAPACIDAD O APTITUD DE LOS SUJETOS PARA AFECTAR O INCIDIR EN EL MEDIO AMBIENTE. ASPECTOS CONCEPTUALES Y GENERALES

**Sumario.** Parte Primera. Capacidad contributiva en la extrafiscalidad del tributo medioambiental. 1. Extrafiscalidad. 1. a. La protección jurídica del medio ambiente. 1. a. 1) El medio ambiente y su reconocimiento constitucional. 1. a. 2) Su tratamiento en la Norma Suprema española. 1. a. 3) Aceptación jurídica del término “*medio ambiente*”. Punto de partida. 1. b. “*Extrafiscalidad*”. Significación y alcance. 1. c. Escenario legal. 1. d. Evolución en la doctrina del Tribunal Constitucional; 2. El tributo como instrumento de la política pública medioambiental. 2. a. Fundamento jurídico. 2. b. Panorámica desde el Tribunal Constitucional. 2. c. Referencia a la “*Teoría del doble dividendo*”; 3. Concepto conclusivo de *tributo medioambiental*. Características. 3. a. Tipología general. 3. b. Clasificación siguiendo al objeto imponible. 3. c. Los objetivos del gravamen como nota distintiva (teleológica). 3. d. El catálogo jurídico dogmático. 3. d. 1) La tasa. 3. d. 2) La contribución especial. 3. d. 3) El impuesto. 3. e. La recopilación de la Agencia Europea del Medioambiente; 4. Capacidad económica para contribuir o capacidad contributiva. Una aproximación al Principio constitucional. 4. a. La “*capacidad económica*” en la Norma Fundamental española. Antecedentes. 4. b. Sinopsis Conceptual de la capacidad económica. Relación con otros conceptos. 4. b. 1) Reflexión sobre la riqueza potencial. 4. c. El principio de “*capacidad económica*” en la doctrina del Tribunal Constitucional español. 5. La capacidad contributiva en el tributo funcionalmente “*extrafiscal*”.

**Sumario.** Parte Segunda. La capacidad o aptitud de los sujetos para afectar o incidir en el medio ambiente como modalidad de la capacidad contributiva del artículo 31.1 CE. 6. Capacidad contributiva en los tributos medioambientales a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español; 7. Análisis a la STC 179/2006, de 13 de junio. 7. a. Extracto. 7. b. Vinculación entre los conceptos “*capacidad o aptitud de los sujetos para incidir o afectar el medio ambiente*” y la “*capacidad económica*”. 7. c. Los calificativos “*real*” y “*potencial*”. 7. d. Elementos del Impuesto extremeño sobre las instalaciones que incidan en el medio ambiente combatido, creado por la Ley de la Asamblea de Extremadura 7/1997, de medidas fiscales sobre la producción y transporte de energía que incidan sobre el medio ambiente.



## CAPÍTULO I

### LA CAPACIDAD O APTITUD DE LOS SUJETOS PARA AFECTAR O INCIDIR EN EL MEDIO AMBIENTE. ASPECTOS CONCEPTUALES Y GENERALES.

#### PARTE PRIMERA

#### LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN LA EXTRAFISCALIDAD DEL TRIBUTO MEDIOAMBIENTAL

##### 1. Extrafiscalidad.

##### 1. a. La protección jurídica del medio ambiente.

Antes de analizar el objeto central de este estudio, es preciso realizar algunas consideraciones en torno al origen de la salvaguardia legal del “*medio ambiente*”<sup>1</sup>, ya

---

<sup>1</sup> Vid. Respecto a la ordenación legal y constitucional de la materia ambiental, el trabajo de ESCOBAR ROCA, Guillermo. *La ordenación constitucional del medio ambiente*, Editorial Dykinson, Madrid, España, 1995; GONZÁLEZ- TREVIJANO, Pedro. “La protección constitucional del medio ambiente”, en AA. VV. BECKER, Fernando, CAZORLA, Luis María, MARTÍNEZ-SIMANCAS, Directores. *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen I, Editorial Aranzadi, Navarra, España, 2008, pp. 19-52; KRÄMER, Ludwig. *Derecho Ambiental y Tratado de la Comunidad Europea*, traducido por PAREJO ALFONSO, Luciano y MORENO MOLINA, Ángel Manuel, 3ª edición, Instituto “Pascual Madoz del Territorio, Urbanismo y Medioambiente” de la Universidad Carlos III de Madrid, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S. A., Madrid-Barcelona, España, 1999, pp. 13- 113; LOPERENA ROTA, Demetrio. *Los principios de Derecho Ambiental*, IVAP y Editorial Civitas, Madrid, España, 1998, pp. 77-113; MARTÍN MATEO, Ramón. “La calidad de vida como valor jurídico”, en AA. VV. MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, Sebastián, Coordinador. *Estudios sobre la Constitución Española, Homenaje al Prof. Eduardo García de Enterría*, Tomo II, Editorial Civitas, Madrid, 1991, pp. 1437-1454; Id. *Tratado de Derecho Ambiental*, Volumen I, Editorial Trivium, S.A., Madrid, España, 1991; Id. *Tratado de Derecho Ambiental*, Volumen II, Editorial Trivium, S.A., Madrid, España, 1992; Id. *Tratado de Derecho Ambiental*, Volumen III, Recursos Naturales, Editorial Trivium, S.A., Madrid, España, 1997; Id. *Manual de Derecho Ambiental*, Aranzadi, 3ª edición, Madrid, España, 2003; en el mismo sentido, RUIZ-RICO RUIZ, Gerardo. “La protección del ambiente como principio rector de la política económica y social”, en la *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de Granada*, Nº 16, 2ª Época, 2º semestre, España, 1988, pp. 47-56; a nivel comunitario Vid. AEMA. “El tributo ambiental. Aplicación y efectividad sobre el medioambiente”, *Serie de Cuestiones medioambientales*, Nº 1, Resumen. Agencia Europea de Medio Ambiente, Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas,

que es a partir de nociones concretas del Derecho de donde se hace posible la construcción de los diversos instrumentos, incluido el tributario, que velarán por su conservación y aprovechamiento racional y sostenible.

El Derecho como ciencia social, ha adoptado la materia ambiental<sup>2</sup> con el fin de estudiar la problemática actual que sufre el planeta en sus ecosistemas e incidir en las conductas del hombre de tal manera que se prevengan y remedien las perturbaciones que alteren el equilibrio de la biósfera. Recordemos que los derechos no se positivizan mientras el disfrute de algo se realice sin necesidad de tuteladas especiales. Así pues el Derecho Medioambiental no hubiera surgido si el deterioro cierto del medio no hubiese alertado de la necesidad de su preservación<sup>3</sup>.

Aquí podemos hallar que la novedad del Derecho Medioambiental no está en el dato fáctico del disfrute del medio ambiente, ni en las normas que regulan el aprovechamiento de los elementos que lo componen, sino en la posición que trata de reconocerse jurídicamente al ciudadano, individual y colectivamente, incluyendo el ámbito planetario, ante comportamientos individuales y colectivos que pueden determinar una alteración que ponga en riesgo el desarrollo social, económico, la salud pública y aun la supervivencia de nuestra especie<sup>4</sup>.

---

Luxemburgo, 1997; Id. “Estrategia de la AEMA 2004-2008”, *Agencia Europea de Medio Ambiente*, Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas, Luxemburgo, 2004; Id. “Estrategia de la AEMA 2009- 2013. Programa de trabajo plurianual”, *Agencia Europea de Medio Ambiente*, Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas, Luxemburgo, 2009; Id. “Señales de la AEMA 2009. Cuestiones medioambientales de capital importancia para Europa”, *Agencia Europea de Medio Ambiente*, Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas, Luxemburgo, 2009; Id. “El medio ambiente en Europa. Estado y perspectivas 2010. Síntesis”, *Agencia Europea de Medio Ambiente*, Oficina de Publicaciones Oficiales de la Unión Europea, Luxemburgo, 2010.

<sup>2</sup> Acerca de los perfiles propios del Derecho Ambiental, el trabajo de MARTÍN MATEO concretiza los más destacados: a) se trata de un Derecho de contornos materialistas; b) de naturaleza predominantemente pública; c) está presidido por cinco *mega principios*, es decir, ubicuidad, globalidad, horizontalidad, solidaridad y sostenibilidad, al mismo tiempo, tiene tres principios funcionales, a saber, la prevención, la causalidad y el principio de integración de costes ambientales; d) es un derecho de extensión, multidisciplinar; tiene una vocación universalista; e) se centra en la protección y en la cautela en los bienes de carácter público en las propiedades que nos afectan a todos en tanto que ciudadanos no sólo de un Estado sino de la comunidad internacional, en los intereses colectivos y en los denominados bienes del dominio público; f) se define antológicamente por los perfiles de transversalidad que atiende al reparto constitucional de competencias; y g) disfruta de un *plus* de supra constitucionalidad, dado que la problemática del medio ambiente y su contenido tienen un perfil supranacional que supera el ámbito meramente constitucional de un Estado. *Vid.* MARTÍN MATEO, Ramón. *Manual de Derecho Ambiental...*, *Op. Cit.*, p. 53 y ss.; en el mismo sentido, avala sus conclusiones el Catedrático GONZÁLEZ-TREVIJANO, Pedro. *La protección constitucional...*, *Op. Cit.*, pp. 23-26.

<sup>3</sup> LOPERENA ROTA, Demetrio. *Los principios del Derecho Ambiental...*, *Op. Cit.*, p. 24.

<sup>4</sup> *Ibidem*, p. 22.

Hay que considerar en primer término la dimensión colectiva de los bienes afectados y de su disfrute<sup>5</sup>. El Derecho Ambiental no está llamado a regular las relaciones entre los particulares de acuerdo con unos valores cambiantes con el desarrollo de la civilización. Existe un aspecto individual de disfrute de todo derecho, el que no desvirtúa que pueda ejercerse de manera común, y es así, porque las condiciones biosféricas en las que se desenvuelve la existencia humana no pueden evitar ser disfrutadas en común, por consecuencia y aunque el derecho de propiedad tiene apartados del Derecho Civil<sup>6</sup>, no participa plenamente de sus rasgos característicos.

El objeto sobre el que se proyecta el Derecho Medioambiental es inapto para someterse a las fronteras de las Naciones, de ahí que al hablar de protección del medio ambiente, es absolutamente aceptable el principio de “*pensar global, actuar local*”<sup>7</sup>, debido a que los efectos del deterioro del medio natural se extienden sin considerar límites geográficos o políticos.

---

<sup>5</sup> Para defender la dimensión colectiva de los bienes afectados y de su disfrute, recordamos el principio de la *ubicuidad*, que tiene que ver con que todos somos sujetos contaminantes, pero al mismo tiempo víctimas de la degradación medioambiental; el principio de *globalidad*, que significa que la conservación ambiental tiene una dimensión mundial al afectar a todos los seres humanos; igualmente, el principio de protección y tutela de los intereses colectivos, los tres desarrollados por MARTÍN MATEO; el principio equivalente de *extraterritorialidad*, que cita LOPERENA ROTA; y complementariamente, tenemos en cuenta la dimensión compleja que tiene el *medioambiente* como un concepto que incluye a las personas, la ordenación del territorio y el urbanismo, la gestión de los residuos y de los recursos hídricos, así como la utilización de los recursos naturales y en particular de la energía, que desprende KRÄMER a partir de los Tratados originarios del Derecho comunitario europeo. Cfr. MARTÍN MATEO, Ramón. *Manual de Derecho...*, Op. Cit., pp. 53 y ss.; en el mismo sentido, GONZÁLEZ-TREVIJANO, Pedro. *La protección constitucional...*, Op. Cit., pp. 23-26; LOPERENA ROTA, Demetrio. *Los Principios del Derecho Ambiental...*, Op. Cit., pp. 75 y 76; y KRÄMER, Ludwig. *Derecho Ambiental y Tratado de la Comunidad Europea...*, Op. Cit., p. 76.

<sup>6</sup> En palabras de GONZÁLEZ-TREVIJANO, “*el Derecho Constitucional moderno, disfruta, y cada día más, de unas connotaciones en tanto que Derecho común, y ello no sólo respecto de aquellas materias de estudio más cercanas académicamente, como es el caso de las del Derecho Público (Derecho Administrativo, Derecho Procesal, Derecho Internacional Público o Derecho Tributario), sino incluso en las más esencialmente privadas, como el Derecho Civil o el Derecho Mercantil. Basta con detenerse, por ejemplo, en el tratamiento jurídico del derecho de propiedad hoy en el ordenamiento jurídico español, para darnos cuenta de que, incluso el Derecho Privado por excelencia, no puede atenderse desde la perspectiva exclusivamente individualista. El Derecho Público, y en concreto, el Derecho Constitucional, tienen mucho qué decir en la actualidad en lo que afecta a aspectos como su contenido esencial, sus garantías y los medios de protección.*”. Cfr. GONZÁLEZ-TREVIJANO, Pedro. *La protección constitucional del medioambiente...*, Op. Cit., p. 21.

<sup>7</sup> Dentro de los principios de la actividad administrativa de protección ambiental, LOPERENA ROTA, subraya y explica el principio de Derecho Ambiental “Pensar global, actuar local”, sobre el que escribe: “*Parece claro que la correcta percepción de los ciclos biosféricos sólo se puede hacer en el ámbito planetario. Es cierto que la dinámica de todos los recursos no es idéntica. Así el postulado es fácil de apreciar para la atmósfera. Sin embargo el ciclo del agua puede segmentarse (pues) su ciclo por la atmósfera y el subterráneo es de imposible territorialización. El suelo, la flora y la fauna, admiten una visión más determinada espacialmente. Pero en toda labor de planeamiento o legislativa ha de tenerse en cuenta siempre el conjunto al que va dirigido antes de desgranar cada uno de los apartados singularizados que va a tener. En política ambiental ocurre lo mismo, el ámbito espacial no está*

### **1. a. 1) El medio ambiente y su reconocimiento constitucional.**

Los Poderes Públicos (Ejecutivo, Legislativo y Judicial, en sus respectivos marcos de actuación) son los garantes del ejercicio de los derechos de los ciudadanos para con el medio ambiente<sup>8</sup>. Si bien la salud pública, el medio ambiente adecuado, o las libertades ciudadanas no las dan los Poderes Públicos, sí deben garantizar su ejercicio y disfrute.

De esta manera, llevando la positivización al nivel máximo, en la actualidad diversas Constituciones hablan del medio ambiente incluso como un derecho fundamental, otras como una obligación del Estado de protegerlo y aunque existen otras que no lo mencionan, la mayoría lo reconoce de algún modo<sup>9</sup>.

Al respecto, en el constitucionalismo europeo contemporáneo la protección al ambiente encuentra un vago eco en los textos que se promulgan inmediatamente después de la II Guerra Mundial<sup>10</sup>. Tras la transformación sociocultural de los años

---

*determinado por líneas fronterizas, sino que, como decimos, tiene ámbito global... Actuar local es un imperativo racional y físico... (que) cobra una vitalidad relevante, siempre que no se pierda de vista el pensar global en la labor planificadora previa...". Vid. LOPERENA ROTA, Demetrio. *Los Principios del Derecho Ambiental...*, Op. Cit., pp. 86 y 87.*

<sup>8</sup> Vid. Respecto a la juridificación de los intereses ambientales en los ordenamientos jurídicos: sobre la ordenación constitucional y competencial, ESCOBAR ROCA, Guillermo. *La ordenación constitucional...*, Op. Cit.; en el mismo sentido, LOPERENA ROTA. *Los Principios del Derecho...*, Op. Cit., pp. 77- 113; GONZÁLEZ-TREVIJANO, Pedro. *La protección constitucional del medioambiente...*, pp. 19-52; CANOSA USERA, Raúl. "La incorporación de intereses ambientales en los ordenamientos jurídicos" en AA. VV. YABAR STERLING, Ana, Directora y HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, Coordinador. *La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S. A., Madrid-Barcelona, España, 2002, pp. 34-41; Id. "Relevancia Constitucional de lo ambiental" en AA. VV. YABAR STERLING, Ana, Directora y HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, Coordinador. *La protección fiscal del medio...*, Op. Cit., pp. 69-111; en el ámbito internacional, vid. KRÄMER, Ludwig. *Derecho Ambiental y Tratado de la Comunidad Europea...*, Op. Cit., pp. 13- 113.

<sup>9</sup> Las Constituciones se encuentran divididas entre aquéllas que exigen del Estado la protección y preservación del ambiente, como las de México, Alemania, Grecia y Filipinas; las que la obligación se impone sólo a los ciudadanos, tal es el caso de Argelia, Bolivia y Rusia; las que declaran que el individuo tiene un derecho sustantivo en relación con el medio ambiente, como Hungría; las que reconocen un derecho individual junto a obligaciones individuales o colectivas de los ciudadanos para salvaguardar el medio ambiente como las de Corea, Polonia, España, entre otras; y las que proveen una combinación de obligaciones del Estado y de los ciudadanos junto a un derecho individual como en Colombia, Ecuador, Perú y Turquía, entre otras. Vid. LOPERENA ROTA, Demetrio. *Los principios de Derecho...*, Op. Cit. pp. 45 y 46.

<sup>10</sup> Específicamente sobre la constitucionalización del medio ambiente y su evolución histórica, Vid. RUIZ-RICO RUIZ, Gerardo. *La protección del ambiente...*, Op. Cit., pp. 47-50.

sesenta las Constituciones aceptarán más ampliamente el referente ecológico como componente básico del Estado social de Derecho.

En una primera etapa, la Constitución italiana de 1947 propugna como fin encomendado a los poderes públicos la salvaguardia del “paisaje y el patrimonio histórico-artístico de la Nación” (artículo 9.2)<sup>11</sup>. El precepto citado fue objeto de críticas en torno a que el medio ambiente no se reduce al paisaje únicamente, sin embargo, gracias a la interpretación extensiva que se ha llevado a cabo en ese país al paso del tiempo en busca de una protección global del medio ambiente, ahora se entiende por “paisaje” a la forma del territorio en continua evolución, en relación directa con la actividad realizada por el hombre, y se tutela, a través del control de las intervenciones realizadas por las comunidades presentes sobre el territorio<sup>12</sup>.

A partir de los años setenta, los textos constitucionales conceden un grado superior de especificación al tema de la protección medioambiental. En esta tendencia está la Constitución de Grecia<sup>13</sup>, que en su artículo 24 reconoce una gama de matices que abarcan desde la protección del ambiente natural y cultural hasta la restricción que puede afectar a aquella propiedad sobre la cual se asienta un monumento histórico.

La Constitución portuguesa de 1976<sup>14</sup>, por su parte, defiende el patrimonio natural tanto en su concepción de principio programático rector de la actuación del poder público, como a partir de medidas concretas que complementan la orientación a seguir (artículo 66.1 “*Todos tienen derecho a un medio ambiente de vida humano, salubre y ecológicamente equilibrado, y del deber de defenderlo*”).

---

<sup>11</sup> La Constitución italiana de 1947, carece de un precepto constitucional expreso, por más que se han producido las inevitables construcciones doctrinales a favor de su reconocimiento constitucional indirecto por vía de los principios y valores constitucionales (artículo 2) y la tutela del paisaje (artículo 9, segundo párrafo, muy influenciado por el artículo 45.2 de la Constitución Española de 1931), y sobre todo, del derecho a la salud (artículo 32) y la protección frente a la contaminación. Vid. GONZÁLEZ-TREVIJANO, Pedro. *La protección constitucional...*, *Op. Cit.*, p. 28; y el texto de la *Costituzione della Repubblica Italiana*, del 22 diciembre 1947.

<sup>12</sup> PERRONE CAPANO, Raffaele. “L'imposizione e l'ambiente”, en AA.VV. *Diretto da AMATUCCI, Andrea, Trattato di Diritto Tributario. Il Diritto Tributario e le sue fonti*, Volume Primo, I Tomo, CEDAM Editore, Padova, Italia, 1994, p. 468; también, JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, Jorge. *El tributo como instrumento de protección ambiental*, Editorial Comares, Granada, España, 1998, p. 27.

<sup>13</sup> RUIZ- RICO RUIZ, Gerardo. *La protección del ambiente...*, *Op. Cit.*, pp. 47-56; en el mismo sentido, ESCOBAR ROCA, Guillermo. *La ordenación constitucional...*, *Op. Cit.*, pp. 28-32; y GONZÁLEZ TREVIJANO, Pedro. *La protección constitucional...*, *Op. Cit.*, p. 28.

<sup>14</sup> Respecto a las Constituciones de Suiza y Portugal, especialmente Vid. ESCOBAR ROCA, Guillermo. *La ordenación constitucional...*, *Op. Cit.*, pp. 28-32; y GONZÁLEZ-TREVIJANO, Pedro. *La protección constitucional...*, *Op. Cit.*, pp. 27 y 28.

En el caso de la Constitución alemana<sup>15</sup>, mediante reforma de 27 de octubre de 1994, se adopta en el Capítulo II denominado “*Der Bund und die Länder*” (la Federación y los *Länder*), el artículo 20a de cuyo texto se desprende que el Estado en un espíritu de responsabilidad con las futuras generaciones también protege las condiciones de la vida natural y los animales a través de la legislación y en concordancia con la ley y la justicia, mediante la acción del poder ejecutivo y judicial, todo ello en el marco del orden constitucional<sup>16</sup>. No obstante, lo más que se postula es la incorporación de normas de principio o de mandatos directos al legislador, pero queda lejana la configuración de un derecho en concreto.

En 1978, se promulga la Constitución española con la inclusión actual del artículo 45, cuyo análisis se realiza a continuación.

#### **1. a. 2) Su tratamiento en la Norma Suprema Española.**

En el Derecho Español, la Constitución reconoce en su artículo 45.1, dentro del Título I “De los Derechos y Deberes Fundamentales”, Capítulo III “De los principios rectores de la política social y económica”, el derecho y la obligación de todos de disfrutar y conservar, respectivamente, el medio ambiente. Asimismo, el artículo 45.2 compromete a los poderes públicos a velar por la utilización racional de todos los recursos naturales, con el fin de proteger y mejorar la calidad de la vida y defender y restaurar el medio ambiente, para lo cual habrán de apoyarse en la indispensable solidaridad colectiva. El tercer apartado (artículo 45.3 CE), prevé que en caso de violación a los preceptos anteriores, se aplicarán las sanciones penales o administrativas establecidas por la ley, así como la procedencia obligada de resarcimiento del daño ocasionado<sup>17</sup>.

---

<sup>15</sup> Vid. los comentarios de GONZÁLEZ-TREVIJANO, Pedro. *La protección constitucional...*, Op. Cit., p. 29; y *The Basic Law for the Federal Republic of Germany*, 29 May, 1949. Print Version, at October, 2010. Translated by Professor Christian Tomuschat and Professor David P. Currie, in cooperation with the Language Service of the German Bundestag, Berlin, Germany.

<sup>16</sup> De la versión oficial en inglés proporcionada por el Parlamento alemán extraemos el siguiente texto: “*Article 20a [Protection of the natural foundations of life and animals]* Mindful also of its responsibility toward future generations, the state shall protect the natural foundations of life and animals by legislation and, in accordance with law and justice, by executive and judicial action, all within the framework of the constitutional order.”. La traducción al castellano es nuestra.

<sup>17</sup> Artículo 45 CE.



Hasta llegar a la conceptualización vigente, el texto constitucional atravesó un proceso legislativo<sup>18</sup> en el cual curiosamente la protección del medio natural se configuraría desde el comienzo de manera bifronte como el “derecho a disfrutar” y como el “deber de preservar”. El artículo 38 del anteproyecto de Constitución de 5 de enero de 1978<sup>19</sup>, estructurado en tres apartados, preveía en el primero de ellos el derecho de todos de disfrutar y el deber de preservar el medio ambiente, bajo los procedimientos que la ley estableciera para su ejercicio (artículo 38.1); su apartado segundo concebía la obligación de los poderes públicos de velar por la utilización racional de los recursos naturales, incluyendo la protección del paisaje (artículo 38.2); mientras que su tercer y último apartado refería la aplicación de sanciones penales para aquellos “atentados más graves contra el paisaje protegido y el medio ambiente” así como la obligación de reparar el daño producido (artículo 38.3).

La ponencia revisora de dicho anteproyecto<sup>20</sup>, incluyó algunas modificaciones al precepto comentado, el cual además pasó a ser el numeral 41, a saber: en su primer apartado, establece la regulación por ley de los procedimientos para el ejercicio de ese derecho así como para el cumplimiento de tal deber; el segundo apartado especifica aún más los elementos a salvaguardar por parte de los poderes públicos, quedando incluidos “la utilización racional de los recursos y espacios naturales y de los montes y por la conservación del paisaje y de la fauna, garantizando el mantenimiento y potenciación de los recursos naturales renovables y la protección y mejora del medio ambiente”. El apartado tercero se mantuvo íntegramente respecto al anteproyecto.

---

*“1. Todos tienen el derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona, así como el deber de conservarlo.*

*2. Los poderes públicos velarán por la utilización racional de todos los recursos naturales, con el fin de proteger y mejorar la calidad de la vida y defender y restaurar el medio ambiente, apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva.*

*3. 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.”*

<sup>18</sup> Una síntesis de la elaboración del principio rector sobre el medio ambiente durante el proceso constituyente español, puede consultarse en RUIZ-RICO RUIZ, Gerardo. *La protección del ambiente...*, *Op. Cit.*, pp. 50-56.

<sup>19</sup> Boletín Oficial de las Cortes N° 44, de 5 de enero de 1978.

<sup>20</sup> Ponencia revisora del anteproyecto de Constitución publicada en el Boletín Oficial de las Cortes N° 82, de 17 de abril de 1978.

Dictámenes posteriores, en total hablamos de tres, emitidos por la Comisión del Senado, el Senado en Pleno y la Comisión Mixta del Congreso de los Diputados y el Senado<sup>21</sup>, respectivamente, aportan interesantes aspectos a comentar.

En el primero de ellos, el artículo 45.1 hablaba del derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la personalidad de todos los españoles, en tanto que el artículo 45.2 menciona por primera vez el papel de la solidaridad colectiva y la preocupación por preservar los recursos naturales en miras de las generaciones presentes y futuras (iniciativa que se inclina al concepto de desarrollo sostenible<sup>22</sup>).

El segundo de los dictámenes respeta el texto del anterior, mientras que el tercer dictamen, de 28 de octubre de 1978, introduce en la redacción del precepto cuatro diferencias fundamentales respecto al redactado por la Comisión conjunta del Congreso y Senado, la primera consiste en la sustitución de las expresiones “desarrollo de su personalidad” por “desarrollo de la persona”, la segunda, consiste en el reemplazo de la expresión “todos y cada uno de los españoles” por “todos”, lo que extiende el disfrute del derecho y el deber de conservación universalmente sin distinguir o restringirlos únicamente a los españoles, la tercera y cuarta diferencias trascendentales, consisten respectivamente en que desaparece la mención a las “generaciones presente y futuras” del apartado segundo, al tiempo que se adiciona la imposición de sanciones administrativas y no sólo penales cuando proceda, del 45.3 CE, quedando formulado el precepto en términos idénticos al texto vigente.

---

<sup>21</sup> Publicados en los Boletines Oficiales de las Cortes Nº 157, 161 y 170, de 6 de octubre, 13 de octubre y 28 de octubre todos de 1978, respectivamente.

<sup>22</sup> El término “*desarrollo sostenible*” tiene su origen en el trabajo elaborado por Lester Brown, quien establece que el conjunto de las relaciones entre las actividades humanas y su dinámica, y la biósfera con dinámicas generalmente más lentas, deben permitir la continuidad de la vida humana, la satisfacción de las necesidades por parte de las personas y el desarrollo de las diversas culturas humanas, en modo tal que las modificaciones producidas por los hombres se conserven dentro de ciertos límites para no destruir el contexto biofísico global. El supuesto conflicto entre el desarrollo económico y protección del medio ambiente encuentra una solución en el equilibrio entre ambos valores, lo que se ha denominado “*desarrollo sostenible*”. Así la nueva tendencia se inclina hacia una reciprocidad entre ambos factores, abandonando la idea de conflicto que se concebía anteriormente. Hoy día autores como MARTÍN MATEO, opinan que si se garantiza la protección de los recursos naturales mediante medidas específicas que aseguren que su utilización no va más allá de su capacidad de regeneración, y que no se perjudican los distintos elementos interrelacionados en un mismo sistema, el crecimiento económico es no sólo posible, sino deseable e incluso imprescindible. Así desarrollo y protección del medio ambiente han dejado de ser excluyentes, por tanto es impropio pensar en un desarrollo económico que no se sustente en un medio adecuado, con riqueza o al menos suficiencia de recursos. MARTÍN MATEO, Ramón. *La calidad de vida como valor jurídico...*, *Op. Cit.*, pp. 1437-1454.

Las razones y discusiones al interior de los órganos legislativos no son materia de este trabajo de investigación<sup>23</sup>, simplemente conviene saber que la evolución del precepto y la insistencia de sus defensores permiten que hoy en día hablemos de la protección del medio ambiente y sus recursos como un principio rector<sup>24</sup> de la política social y económica del Estado español.

Desglosando el precepto, al repasar el numeral 45.2 CE vigente se infiere la titularidad de las competencias y las técnicas operativas o funciones públicas de protección ambiental<sup>25</sup>, sin embargo habría que aclarar que son los artículos 148.1.9 CE y

---

<sup>23</sup> Los debates constituyentes respecto a la redacción del artículo 45 CE, pueden consultarse en CORTES GENERALES, *Constitución Española. Trabajos parlamentarios*, Volumen I, Madrid, España, 1980, pp. 146, 249, 327 y 360; asimismo, un resumen de los mismos, en GONZÁLEZ-TREVIJANO, Pedro. *La protección constitucional...*, *Op. Cit.*, pp. 35- 38.

<sup>24</sup> Respecto a la protección ambiental como principio rector, existe una discusión doctrinal importante centrada en analizar su verdadera naturaleza jurídica, es decir, como principio rector o como derecho fundamental constitucional. En este sentido, es nuestro deber precisar la opinión mayoritaria en el sentido de que la salvaguarda ambiental es reconducible como un derecho fundamental, en tanto derecho subjetivo. En esta línea se encuentran: GONZÁLEZ-TREVIJANO, PÉREZ LUÑO, JORDANO FRAGA, LOPERENA ROTA, LÓPEZ RAMÓN, SERRANO MORENO, BELTRÁN BALLESTER, VELASCO CABALLERO, y MORENO TRUJILLO. *Vid.* GONZÁLEZ-TREVIJANO, Pedro. *La protección constitucional...*, *Op. Cit.*, pp. 41-48; PÉREZ LUÑO, Antonio-E. “Artículo 45. Medio Ambiente”, en AA. VV. ALZAGA VILLAAMIL, Oscar, Director. *Comentarios a las Leyes Políticas. Constitución Española de 1978*, Tomo IV, Artículos 39 a 55, *Revista de Derecho Privado*, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1984, pp. 257 y 258; JORDANO FRAGA, Jesús. *La protección del derecho a un medio ambiente adecuado*, Biblioteca de Derecho Privado, Nº 59, J.M. Bosch Editor S.A., Barcelona, España, 1995, p. 81; LOPERENA ROTA, Demetrio. *El derecho al medioambiente adecuado*, Editorial Civitas, Madrid, España, 1996, pp. 46-48; LÓPEZ RAMÓN, Fernando. “Derechos Fundamentales, subjetivos y colectivos al medio ambiente”, en *Revista Española de Derecho Administrativo*, Nº 95, Madrid, España, 1997, pp. 357 y 358; SERRANO MORENO, José Luis. “El Derecho subjetivo al ambiente”, en *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de Granada*, Nº 16, 2ª Época, 2º semestre, 1988, Granada, España, pp. 71- 88; BELTRÁN BALLESTER, Enrique. “El delito ecológico”, en *Revista del Poder Judicial*, Nº especial IV, Medio Ambiente, Madrid, España, 1989, p. 93; VELASCO CABALLERO, Francisco. “El medio ambiente en la Constitución: derecho público subjetivo y/ o principio rector”, en *Revista Andaluza de Administración Pública*, Nº 19, Instituto Andaluz de Administración Pública, Sevilla, España, 1994, pp. 77-121; y MORENO TRUJILLO, Eulalia. “La protección jurídico- privada del medio ambiente y la responsabilidad por su deterioro”, J.M. Bosch Editor, S.A., Barcelona, España, 1991, p. 86. Por otra parte, ESCOBAR ROCA, destaca por igual la dualidad del medio ambiente, es decir, como derecho subjetivo y como mandato de actuación de los poderes públicos pero afirma que sólo en las excepcionales ocasiones en que la vida humana o la integridad física se encuentren clara y directamente amenazadas estaremos en presencia de un derecho fundamental al medio ambiente. *Vid.* ESCOBAR ROCA, Guillermo. *La ordenación constitucional...*, *Op. Cit.*, pp. 51-57 y 65-69. En un extremo diferente, RUIZ-RICO RUIZ aunque defiende la naturaleza de principio rector del artículo 45, critica seriamente su falta de valor normativo. Señala al respecto, que en el dilema de escoger entre su eficacia inmediata o independiente de la concreción legislativa y la total dependencia de la *interpositio legislatoris*, estos preceptos (principios rectores) carecen de una garantía que los convierta en exigibles de carácter inmediato de los poderes públicos. *Vid.* RUIZ-RICO RUIZ, Gerardo. *La protección del ambiente...*, *Op. Cit.*, pp. 56- 66.

<sup>25</sup> Al regular la organización territorial del Estado, la Constitución española vuelve a referir el tema ambiental con la finalidad de delimitar la materia específica que ha de servir para efectuar el reparto de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas. La tarea de la delimitación de las materias competenciales no es fácil, incluso teniendo en cuenta que dicho reparto competencial ha sido calificado

149.1.23 CE, los que respectivamente distribuyen el conglomerado de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas en materia ambiental. En este sentido debemos puntualizar que mientras el artículo 148.1.9 CE otorga competencia a las Comunidades Autónomas “*de gestión en materia de protección del medio ambiente*”, el diverso 149.1.23 CE atribuye al Estado la competencia exclusiva en materia de “*legislación básica sobre protección del medio ambiente sin perjuicio de las facultades de las Comunidades Autónomas de establecer normas adicionales de protección...*”.

Al respecto, coincidimos con el profesor PÉREZ LUÑO<sup>26</sup> quien considera que en la Constitución se distribuyen competencias de distinto rango al Estado (legislación básica) y a las Comunidades Autónomas (desarrollo legislativo y gestión). El citado apartado constitucional traza un cuadro sumario de las principales cuestiones relacionadas con la política de medio ambiente; asimismo, haciendo referencia al artículo 149.3 CE<sup>27</sup>, tal como el autor citado considera, corresponde al Estado una competencia residual y supletoria en todos aquellos aspectos relacionados con el medio ambiente que no hayan sido desarrollados por las Comunidades Autónomas en sus Estatutos con el fin de evitar posibles vacíos o lagunas, de igual manera, tiene a su cargo la coordinación de las normas autonómicas aún en materias atribuidas a la competencia de aquéllas, cuando así lo exija el interés general (artículo 150.3 CE<sup>28</sup>).

De una lectura conjunta al artículo 45 CE, se identifican tres funciones o técnicas operativas impuestas a los poderes públicos en materia ambiental, a saber, la que radica en *prevenir* el agotamiento de los recursos naturales (utilización racional de los mismos) con el fin de proteger la calidad de vida y defender el medio ambiente; una

---

por el Tribunal Constitucional como *transversal* en la STC 102/1995, de 26 de junio. *Vid.* las claras aportaciones de CANOSA USERA, Raúl. *Relevancia constitucional de los ambiental...*, *Op. Cit.*, pp. 99-111; ESCOBAR ROCA, Guillermo. *La ordenación constitucional...*, *Op. Cit.*, pp. 58- 63; LOPERENA ROTA, Demetrio. *Los Principios del Derecho Ambiental...*, *Op. Cit.*, 82-86; GONZÁLEZ-TREVIJANO, Pedro. *La protección constitucional...*, *Op. Cit.*, pp. 49 y 50; y PÉREZ LUÑO, Antonio- E. *Artículo 45. Medio Ambiente...*, *Op. Cit.*, pp. 239-279.

<sup>26</sup> PÉREZ LUÑO, Antonio-E. *Artículo 45. Medio Ambiente...*, *Op. Cit.*, p. 266.

<sup>27</sup> El texto del artículo 149.3 CE es el siguiente: “*Las materias no atribuidas expresamente al Estado por esta Constitución podrán corresponder a las Comunidades Autónomas, en virtud de sus respectivos Estatutos. La competencia sobre las materias que no se hayan asumido por los Estatutos de Autonomía corresponderá al Estado, cuyas normas prevalecerán, en caso de conflicto, sobre las de las Comunidades Autónomas en todo lo que no esté atribuido a la exclusiva competencia de éstas. El derecho estatal será, en todo caso, supletorio del derecho de las Comunidades Autónomas.*”.

<sup>28</sup> Artículo 150.3 CE “*El Estado podrá dictar leyes que establezcan los principios necesarios para armonizar las disposiciones normativas de las Comunidades Autónomas, aun en el caso de materias atribuidas a la competencia de éstas, cuando así lo exija el interés general. Corresponde a las Cortes Generales, por mayoría absoluta, la apreciación de esta necesidad.*”.

segunda, consistente en el *restablecimiento* de las condiciones en las que se encontraba el entorno natural antes de sufrir alteraciones por daños o agresiones y en su caso, la imposición de la indemnización correspondiente; y finalmente, podría hablarse de la *promoción o pretensión permanente de una mejora* en la calidad de vida.

Aunque puede añadirse, como bien hace ESCOBAR ROCA<sup>29</sup>, una línea esencial que configura una política de los poderes públicos materialmente determinada que es la *sancionadora*.

Derivado de las prescripciones constitucionales, existe un amplísimo abanico de disposiciones normativas que regulan la protección, gestión y aprovechamiento de este “bien” medioambiental tanto a nivel estatal como autonómico y municipal<sup>30</sup>.

No entraremos en detalle al análisis de cada una, dado que líneas y páginas faltarían para concluir tan ambiciosa tarea, amén de desviar la mirada hacia un tema que si bien está vinculado, es diverso al objetivo de esta investigación. No obstante, algunas de ellas serán traídas a colación en más de una ocasión para efectos explicativos en esta tesis.

---

<sup>29</sup> Para ESCOBAR ROCA, las tres líneas maestras configuradoras de una política de los poderes públicos materialmente se determina en tres líneas esenciales derivadas del artículo 45 CE, éstas son: la prevención, la restauración y la sanción. En cuanto a la sanción, el autor destaca que el establecimiento de sanciones en caso de incumplimiento de las normas que en desarrollo de la Constitución, concreten la llamada garantía objetiva del medio ambiente, se sigue como lógico corolario de aquéllas, pues no hay normas sin sanción. No obstante, el artículo 45.3 CE se refiere específicamente a la actividad represiva de los poderes públicos en la materia, la cual, una vez más viene a complementar la política preventiva, que sigue desempeñando el papel primordial. Vid. ESCOBAR ROCA, Guillermo. *La ordenación constitucional...*, Op. Cit., pp. 116-120.

<sup>30</sup> Vid. entre otros, ESCOBAR ROCA, Guillermo. *La ordenación constitucional...*, Op. Cit., pp. 120-135; GONZÁLEZ- TREVIJANO, Pedro. *La protección constitucional...*, Op. Cit., pp. 19-52; KRÄMER, Ludwig. *Derecho Ambiental y Tratado...*, Op. Cit., pp. 13-113; LOPERENA ROTA, Demetrio. *Los principios de Derecho...*, Op. Cit., pp. 77-113; MARTÍN MATEO, Ramón. *La calidad de vida...*, Op. Cit., pp. 1437-1454; Id. *Tratado de Derecho Ambiental...* (I), Op. Cit., p. 287 y ss.; Id. *Manual de Derecho Ambiental...*, Op. Cit., pp. 46 y ss.; RUIZ- RICO RUIZ, Gerardo. *La protección del ambiente como principio rector...*, Op. Cit., pp. 47-56.

En definitiva, y dejando a salvo la inconclusa polémica consistente en determinar si el derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado tiene cabida en el terreno de los derechos subjetivos<sup>31</sup>, los fundamentales<sup>32</sup> o los derechos humanos<sup>33</sup>, admitimos la solución propuesta por LOPERENA<sup>34</sup>, quien escribe que aquél es el derecho a disfrutar de los parámetros idóneos de la biósfera, que debe preservarse poniendo a su servicio las técnicas que nuestra cultura jurídica proporciona en su actual nivel de desarrollo.

---

<sup>31</sup> Aparentemente la formulación propia de las palabras del artículo 45 CE no deja dudas acerca del hecho de que nos encontramos ante un derecho subjetivo general. Utiliza la palabra “derecho” en sentido subjetivo, como una facultad tutelada y reconocida por la Ley de disfrutar un bien. La Constitución en cuanto ley objetiva reconoce un derecho subjetivo público con el fin de que contribuya al libre desarrollo de la personalidad, reconocida en otra parte (artículo 10.2 CE) como fundamento del orden político y de la paz social. No obstante, este precepto (artículo 45) está incluido en el Capítulo 3º del Título I, es decir, como un principio rector de la política social y económica, el cual está tutelado en términos del diverso artículo 53.3 constitucional que a la letra dice: “*El reconocimiento, el respeto y la protección de los principios reconocidos en el Capítulo Tercero informarán la legislación positiva, la práctica judicial y la actuación de los poderes públicos. Sólo podrán ser alegados ante la Jurisdicción ordinaria de acuerdo con lo que dispongan las leyes que los desarrollen*”. El valor de este mandato entonces, no se limita a informar la práctica de los poderes públicos sino también y como unánimemente la doctrina afirma, por más que esos principios se enuncien literalmente como derechos, no lo son en sentido pleno hasta que no sean desarrollados por otras leyes. SERRANO MORENO brinda una postura mediadora y es que señala que ante estas circunstancias es posible conservar en cierta manera la categoría de los derechos subjetivos mejorando la tutela jurídica del ambiente, ***al construir los derechos ambientales no como derechos sustantivos generales, sino como derechos de participación ciudadana en la gestión ambiental***. Institucionalizar nuevos medios para la defensa de intereses que exigirán necesariamente una mayor flexibilidad en la legitimación activa y en la pasiva. Que las obligaciones y responsabilidades ambientales pudieran derivarse del ejercicio de acciones, no sólo frente a los poderes públicos o de éstos frente a los contaminantes, sino también de particulares entre sí. SERRANO MORENO, José Luis. *El derecho subjetivo al ambiente...*, *Op. Cit.*, pp. 71- 88.

<sup>32</sup> Vid. BELTRÁN BALLESTER, Enrique. *El delito ecológico...*, *Op. Cit.*, p. 93; GONZÁLEZ-TREVIJANO, Pedro. *La protección constitucional...*, *Op. Cit.*, pp. 41-48; JORDANO FRAGA, Jesús. *La protección del derecho a un medio ambiente...*, *Op. Cit.* p. 81; LOPERENA ROTA, Demetrio. *El derecho al medioambiente...*, *Op. Cit.*, pp. 46-48; LÓPEZ RAMÓN, Fernando. *Derechos Fundamentales...*, *Op. Cit.*, pp. 357 y 358; MORENO TRUJILLO, Eulalia. *La protección jurídico-privada del medio...*, *Op. Cit.*, p. 86; PÉREZ LUÑO, Antonio-E. *Artículo 45. Medio Ambiente...*, *Op. Cit.*, pp. 257 y 258; SERRANO MORENO, José Luis. *El Derecho subjetivo...*, *Op. Cit.*, pp. 71-88; VELASCO CABALLERO, Francisco. *El medio ambiente en la Constitución...*, *Op. Cit.*, pp. 77-121. Los autores citados reconducen el derecho subjetivo al medio ambiente como posible derecho fundamental.

<sup>33</sup> La discusión comienza a partir de que el Principio 1, de la Declaración de Naciones Unidas sobre el Medio Humano de Estocolmo, de 16 de junio de 1972 (ONU, DOC A/CONF. 48/14 REV.1) prescribe que: “*El hombre tiene el derecho fundamental a la libertad, la igualdad y al disfrute de condiciones de vida adecuadas en un medio ambiente de calidad tal que le permita llevar una vida digna y gozar de bienestar y tiene la solemne obligación de proteger y mejorar el medio para las generaciones presentes y futuras...*”. No obstante, no podría generalizarse dicha categoría en el Derecho positivo de un país en tanto no se declare así en su Constitución. En el caso de México, el derecho a un medioambiente adecuado, está consagrado en la CPEEUUMM, artículo 4º, 5º párrafo, Título Primero, Capítulo I “De las Garantías Individuales”: “... *Toda persona tiene derecho a un medio ambiente adecuado para su desarrollo y bienestar...*”. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, DOF de 5 de febrero de 1917. Última modificación publicada en DOF de 9 de febrero de 2012. Esta Constitución reforma la de 5 de febrero de 1857.

<sup>34</sup> LOPERENA ROTA, Demetrio. *Los principios...*, *Op. Cit.*, p. 49.

### 1. a. 3) Acepción jurídica del término “medio ambiente”. Punto de partida.

Aunque las previsiones constitucionales referentes al medio ambiente son numerosas, de lo que se infiere el énfasis que el Constituyente deseaba dar a su protección, el alcance, significado de la terminología empleada, y las vías para conseguirlo, carecen de claridad.

La Norma Fundamental utiliza términos que no poseen todavía caracterización jurídica, tales como el de “calidad de vida”<sup>35</sup> o el mismo de “medio ambiente”. Son conceptos jurídicos abiertos y sin perjuicio de que las aportaciones doctrinales sean importantes, más peso ha tenido el esfuerzo del Tribunal Constitucional a través de su jurisprudencia<sup>36</sup>. Habría que reconocer que compete sobre todo al legislador configurar los conceptos constitucionales y llenarlos de contenido, ya que todo lo que la doctrina ha especulado y la jurisprudencia ha decidido puede inutilizarlo la palabra del legislador.

Ante este panorama, los cuestionamientos comienzan desde su aspecto nominal donde algunos autores<sup>37</sup> opinan que la expresión “medio ambiente” resulta en cierto modo redundante sugiriendo el uso únicamente de los vocablos “medio”, “ambiente” o “entorno” por separado, aunque como VAQUERA GARCÍA<sup>38</sup> matiza, ello no sería posible cuando se utilizan como sustantivo ya que no asumen la completa significación en el sentido de “conjunto de circunstancias físicas que rodean a los seres vivos”.

---

<sup>35</sup> La calidad de vida como un bien mayor que el medio ambiente, *Vid.* MARTÍN MATEO, Ramón. *La calidad de vida como valor jurídico...*, *Op. Cit.*, pp. 1437-1454. En el ámbito tributario, *Vid.* AMATUCCI, Andrea. “Qualità della vita, interessi diffusi e capacità contributiva” in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, I, Italia, 1975, p. 353.

<sup>36</sup> Entre otras: FJ 1, STC 64/1982, Recurso de inconstitucionalidad. BOE N° 296, de 10 de diciembre de 1982; reafirmada en FJ 4, STC 329/1993, de 12 de noviembre. Conflicto positivo de competencia. BOE de 10 de diciembre de 1993; y FF. JJ. 2, 3, 5, 6, y 8 de la STC 102/1995, de 26 de junio. Conflictos positivos de competencia. BOE N° 181, de 31 de julio de 1995. En ellas el Tribunal aduce a la calidad de vida y al concepto de medio ambiente.

<sup>37</sup> MARTÍN MATEO, Ramón. *Tratado de Derecho Ambiental Volumen I...*, *Op. Cit.*, pp. 26 y 27; VAQUERA GARCÍA, Antonio. *Fiscalidad y Medio Ambiente*, Editorial Lex Nova, Valladolid, España, 1999, pp. 26; de la misma opinión es MACERA. Aunque él además considera que la idea de “ambiente” depende de la perspectiva desde la cual se mire, es relativo, jurídicamente por ejemplo concibe entre otras la doble visión, ya como bien tutelado por deberes, o ya como un bien tutelado por obligaciones. MACERA, Bernard- Frank. *El deber industrial de respetar el ambiente. Análisis de una situación pasiva de Derecho Público*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., Madrid- Barcelona, España, 1998, pp. 79- 92.

<sup>38</sup> VAQUERA GARCÍA, Antonio. *Fiscalidad y Medio Ambiente...*, *Op. Cit.*, pp. 26.

El problema de la definición del *medio ambiente* o *ambiente* no es una cuestión desconocida<sup>39</sup>. Por principio de cuentas, porque cada sistema jurídico y momento histórico<sup>40</sup> tienen su propia interpretación, ello sin tener en cuenta que las visiones científicas<sup>41</sup>, filosóficas o humanísticas<sup>42</sup> difieren en entre sí.

Siguiendo la sugerencia de ESCOBAR ROCA<sup>43</sup>, en la doctrina jurídica se encuentran tres clases de *definiciones de medio ambiente*: las muy amplias que incluyen desde el paisaje, suelo, aire, agua, urbanismo, patrimonio histórico y artístico y ordenación del territorio<sup>44</sup>; las moderadas donde se identifica al medio ambiente con los recursos naturales o la naturaleza y se añade algunas veces la mención de las actividades generadoras de agentes contaminantes y las técnicas de mejora y protección<sup>45</sup>; y las

---

<sup>39</sup> Vid. los interesantes comentarios en torno al problema de la definición de medio ambiente de DE PRADA GARCÍA, Aurelio. “Aspectos filosóficos de la problemática ambiental”, en AA. VV. YABAR STERLING, Ana, Directora, y HERRERA MOLINA, Pedro, Coordinador. *La protección Fiscal del Medio Ambiente. Aspectos económicos y jurídicos*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S. A., Madrid-Barcelona, España, 2002, pp. 17-27. El autor concluye que la conciencia ambiental resulta aun incipiente, toda vez que un concepto “adecuado” de medio ambiente supone antes que nada nuevas formas de pensamiento y acción que superen la dualidad sujeto/objeto y los reduccionismos conexos, típicos de la mentalidad moderna.

<sup>40</sup> No puede pretenderse elaborar un concepto jurídico único de medio ambiente, válido para cualquier ordenamiento y sin perjuicio de las circunstancias de tiempo y lugar, pues cada país presenta una sensibilidad distinta al tema. Vid. GOSALBO BONO, Ricardo. “El derecho del medio ambiente a la luz del derecho comparado y del derecho de la Comunidad Económica Europea”, en *Revista del Poder Judicial*, N° especial IV: Medio ambiente, Volumen 4/1989, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, España, pp. 129 y ss.; y en el mismo sentido, Vid. ESCOBAR ROCA, Guillermo. *La ordenación constitucional...*, *Op. Cit.*, pp. 48 y 49.

<sup>41</sup> Vid. ESCOBAR ROCA, Guillermo. *La ordenación constitucional...*, *Op. Cit.*, pp. 44-51. El profesor destaca en primer término que a la hora de establecer el concepto científico de medioambiente se hace necesario acudir a la Biología, ciencia de la cual se desgaja la Ecología, cuyo objeto de estudio es precisamente el medio ambiente, sin embargo, cuando las ciencias sociales trasladan las aportaciones de las ciencias biológicas, lo hacen de manera defectuosa poniendo en peligro el carácter fundamentalmente descriptivo de toda definición. En una tarea sintetizadora, propone un concepto científico de medio ambiente que sólo interesa al Derecho, en la medida que resulte útil para interpretar las normas vigentes: 1º) es un concepto relacional, lo importante no es la naturaleza en sí misma sino el papel de determinados elementos de aquélla en el mantenimiento del equilibrio ecológico; 2º) es un concepto sustancialmente abierto ya que la importancia de cada uno de los elementos naturales en el proceso biológico es variable, cuya variabilidad hoy depende en gran medida de la acción del ser humano; 3º) es un concepto circunscrito al entorno físico o natural, por lo que cualquier aspecto de la actividad humana queda fuera del mismo.

<sup>42</sup> Recordemos la visión filosófica y antropológica de LÓPEZ GARCÍA, José Antonio. “El concepto de ambiente. Su incorporación a las ciencias sociales y su repercusión política” en *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de Granada*, N° 16, 2ª Época, 2º semestre, Granada, España, 1988, pp. 109-120. En la que analiza la relación del sujeto con el entorno desde el punto de vista de la teoría social y como problema ideológico.

<sup>43</sup> ESCOBAR ROCA, Guillermo. *La ordenación constitucional...*, *Op. Cit.*, pp. 49-51.

<sup>44</sup> Vid. GIANNINI, Massimo Severo. “Ambiente: Saggio sui diversi aspetti giuridici”, in *Rivista Trimestrale di Diritto Pubblico*, N° 2, Giuffrè Editore, Italia, 1975, pp. 23 y ss.; y KRÄMER, Ludwig. *Derecho Ambiental y Tratado de la Comunidad Europea...*, *Op. Cit.*, p. 76.

<sup>45</sup> Se trata de un concepto omnicompreensivo, podemos citar entre otros a VAQUERA GARCÍA y ESCOBAR ROCA. Vid. VAQUERA GARCÍA, Antonio. *Fiscalidad y medio ambiente...*, *Op. Cit.*, p. 26:



restrictivas como la sostenida por MARTÍN MATEO<sup>46</sup>, en las que no forman parte del medio ambiente todos y cada uno de los elementos de la naturaleza, sino sólo aquellos elementos naturales de titularidad común y de características dinámicas, es decir, el agua y el aire, vehículos básicos de transmisión, soporte y factores esenciales para la existencia del hombre sobre la Tierra.

Nuestra postura es omnicompreensiva pero moderada, es decir, creemos que en el concepto jurídico de *medio ambiente* deben incluirse todos los elementos de la biósfera<sup>47</sup> a efecto de que sean tutelados, atendiendo a la interconexión funcional y vital entre todas sus partes, de vocación unívoca y unitaria, restringiendo su significación a las condiciones o circunstancias físicas de una colectividad, en una época presente y futura, quedando fuera los aspectos relacionados con el patrimonio cultural o urbanístico que, sin embargo, sí deben observar las reglas dispuestas en materia ambiental.

Respecto a la terminología utilizada para referirse al *medio ambiente*, no nos causa problema admitir un glosario variado siempre que las expresiones representen al mismo concepto jurídico. No obstante, debemos resaltar que oficialmente la expresión reconocida en el Derecho español, en el Derecho comparado y en los principales documentos legales internacionales es *medio ambiente*. En este talante, nos parece que es la dicción más “correcta” aunque por su significado integral encaminada a su carácter esencial para la vida humana preferiríamos hablar de *biosfera*.

Ahora bien, con el fin de evitar el empleo abusivo de una misma locución usaremos las expresiones *biosfera*, *ambiente*, *bien ambiental*, y *medio ambiente*, indistintamente,

---

*“A partir de tal análisis es posible deducir un sustrato común que nos permite adherirnos a una definición de medio ambiente, en la que se entiende como la síntesis histórica de las relaciones de intercambio entre sociedad y naturaleza en términos de tiempo y espacio, o en razón del conjunto de elementos naturales, artificiales y culturales que propician el desenvolvimiento equilibrado de la vida humana, en ambas posiciones se encuentran dos elementos esenciales: la presencia del factor natural y la acción humana sobre el mismo”; por su parte, ESCOBAR ROCA, Guillermo. La ordenación constitucional..., Op. Cit., p. 57: “podemos concluir... definiendo al medio ambiente regulado en el artículo 45 CE como la preservación de las propiedades de aquellos bienes o recursos naturales (agua, aire, flora y fauna silvestre) que resulten imprescindibles para el mantenimiento del equilibrio ecológico”.*

<sup>46</sup> MARTÍN MATEO, Ramón. *Tratado... Volumen I...*, Op. Cit., p. 86.

<sup>47</sup> Según el *Diccionario de la Real Academia Española*, Vigésima segunda edición, el término *biosfera* o *biósfera*, viene de “Bio” y “Esfera”, y significa “conjunto de los medios donde se desarrollan los seres vivos” y “conjunto de los seres vivos del planeta Tierra”. Vid. la versión digital del Diccionario en [www.rae.es](http://www.rae.es) consultada en junio de 2011.

aclarando su sentido desde la perspectiva de un conjunto de componentes de la Tierra vitales para el ser humano, que por tanto deben ser protegidos y preservados<sup>48</sup>.

La delimitación de esta noción es indispensable para responder efectivamente a preocupaciones generales de articulación y racionalización de la acción de los Poderes Públicos, y por ello debe considerarse como punto de partida de toda elaboración científica–jurídica en la materia.

Es posible que la dispersión conceptual esté motivada por diversos factores<sup>49</sup>. Por ello, al Derecho se le presenta la ocasión de actuar como disciplina unitaria revestida de coactividad y capaz de limitar los efectos sociales y políticos de esta pluralidad de niveles de consideración del medio ambiente<sup>50</sup>.

Por lo que toca a la acepción de *medio ambiente a efectos tributarios*, la cuestión no es menos convulsa. Tal como exponemos a continuación, las opiniones son diversas.

Autores como AMATUCCI<sup>51</sup>, destacan que en el derecho a un ambiente adecuado, la calidad de vida es un valor superior constitucionalmente protegido, mientras que para

---

<sup>48</sup> Según el *Diccionario de la Real Academia Española*, Vigésima segunda edición, debe entenderse por: **Ambiente.** Aire o atmósfera. Condiciones o circunstancias físicas, sociales, económicas, etc., de un lugar, de una reunión, de una colectividad o de una época.”

**Biosfera.** De “Bio” y “Esfera”. Conjunto de los medios donde se desarrollan los seres vivos. Conjunto de los seres vivos del planeta Tierra.

**Entorno.** Ambiente, lo que rodea.

**Medio.** (Habría que aclarar que la locución compuesta “medio ambiente” no está contenida como tal) *Biol.* Conjunto de circunstancias exteriores a un ser vivo. Tomado de la página oficial de la Real Academia Española [www.rae.es](http://www.rae.es) consultada en junio de 2011.

<sup>49</sup> Respecto a los factores de dispersión conceptual, SERRANO MORENO distingue en primer lugar, que “... las distintas ramas de la ciencia tienden a matizar el concepto de ambiente desde sus perspectivas; en segundo lugar, el tipo de desarrollo industrialista que siempre reinvierte el beneficio, que requiere siempre más energía, que no introduce los recursos ambientales en el sistema de precios y que en consecuencia produce siempre más degradación ambiental, ha implicado a partir de los años sesenta en el problema del ambiente cuatro términos tan importantes como capital, salud, trabajo y territorio; y en tercer lugar, a esta posible variedad de significados abstractos corresponde una cada vez más amplia interacción, de manera que no es posible intentar la profundización en cualquiera de los conceptos sin tener en cuenta los demás.”Cfr. SERRANO MORENO, José Luis. *El derecho subjetivo...*, Op. Cit., pp. 73 y 74.

<sup>50</sup> Vid. entre otras, las opiniones de MARTÍN MATEO, Ramón. *Manual de Derecho Ambiental...*, Op. Cit., pp. 35 y ss.; ESCOBAR ROCA, Guillermo. *La ordenación constitucional...*, Op. Cit., pp. 51 y ss.; LOPERENA ROTA, Demetrio. *Los principios del Derecho Ambiental...*, Op. Cit., pp. 40 y ss.

<sup>51</sup> AMATUCCI, Andrea. *Qualità della vita, interessi diffusi e capacità contributiva...*, Op. Cit., p. 353.

el constitucionalista CANOSA USERA<sup>52</sup> es preferible restringir su contenido material para facilitar una mejor protección jurídica, sin olvidar, además que otros preceptos constitucionales regulan bienes jurídicos conexos al medio ambiente, pero independientes desde la consideración jurídica, es el caso del artículo 46 CE relativo al patrimonio histórico artístico. Aceptada esta premisa, dentro del concepto jurídico de medio ambiente incluiría, dice el autor, los elementos protegidos (recursos naturales), lo potencialmente dañino para estos elementos y las técnicas de protección específica.

JIMENEZ HERNÁNDEZ<sup>53</sup> sugiere que el “*medio ambiente*” se compone solamente por los elementos propios de la Naturaleza, conformando el conjunto de condiciones que, en cuanto son recursos naturales, hacen posible la existencia del hombre sobre la tierra y su desenvolvimiento como persona. Por su lado, los profesores HERRERA MOLINA y SERRANO ANTÓN<sup>54</sup> al analizar el contenido del derecho a un medio ambiente adecuado y saludable consideran que éste no es fácilmente identificable en su contenido, en cuanto a que sólo se posee una dimensión axiológica y finalista del medio ambiente que es la “calidad de vida”.

La lista continúa casi indefinidamente sin arribar a una única concepción, de ahí que el papel “restrictivo” del Tribunal Constitucional<sup>55</sup> cobre tanta importancia. En efecto, la STC 102/1995, de 26 de junio<sup>56</sup>, perfila un concepto de “*medioambiente*” y sus elementos.

---

<sup>52</sup> CANOSA USERA, Raúl. “Tutela constitucional del derecho a disfrutar del medioambiente”, en AA.VV. YABAR STERLING, Ana, Directora, *Fiscalidad Ambiental*, CEDECS Editorial, S.L., Barcelona, España, 1998, pp. 257- 272.

<sup>53</sup> JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, Jorge. *El tributo como instrumento...*, *Op. Cit.*, p. 25.

<sup>54</sup> HERRERA MOLINA, Pedro Manuel y SERRANO ANTÓN, Fernando. “Aspectos constitucionales y comunitarios de la tributación ambiental (especial referencia al impuesto sobre el dióxido de carbono y sobre la energía)”, en *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, N° 83, Julio/septiembre de 1994, Madrid, España, p. 466.

<sup>55</sup> Acerca del concepto que provee la jurisprudencia del Tribunal Constitucional *Vid.* GONZÁLEZ-TREVIJANO, Pedro. *La protección constitucional...*, *Op. Cit.*, pp. 38-41.

<sup>56</sup> FF. JJ. 2, 3, 5, 6, y 8 de la STC 102/1995, de 26 de junio. Conflictos positivos de competencia. BOE N° 181, de 31 de julio de 1995. Esta sentencia está vinculada a la STC 64/1982, de 4 de noviembre, y será objeto de reflexión en el Capítulo II, sin embargo, merece la pena mencionar desde ahora cómo el Tribunal destaca que la interpretación conjunta de los artículos 45 y 130.1 CE, lleva a la conclusión de la necesidad de compaginar en la forma que en cada caso decida el legislador competente, la protección del medio ambiente y el desarrollo económico como bienes constitucionales (FJ 2). La imposición de requisitos y cargas para el otorgamiento de las autorizaciones, permisos y concesiones mineras no previstas en la legislación general del estado, no desborda el marco de la legislación básica en cuanto tales están dirigidos a la protección de un bien constitucional, el medio ambiente y siempre y cuando no alteren el ordenamiento básico minero, sean razonables, proporcionados al fin propuesto y no quebranten el principio de solidaridad consagrado en los artículos 2 y 138 ce con carácter general y 45, para el medio ambiente (FJ 5). Toda la riqueza del país en sus distintas formas y fuese cual fuese su titularidad se

En lo que toca a sus componentes, el máximo Tribunal habla de: “las aguas, la atmósfera, la fauna y la flora y los minerales” y más adelante con mayor detalle, especifica: “... *el medio ambiente como objeto de conocimiento desde una perspectiva jurídica, estaría compuesto por los recursos naturales. La flora y la fauna, los animales y los vegetales o plantas, los minerales, los tres “reinos” clásicos de la Naturaleza con mayúsculas, en el escenario que suponen el suelo y el agua, el espacio natural...*”<sup>57</sup>.

El Tribunal adopta una conceptualización integradora elaborada por la Comisión Europea, no sin antes exponer su propia calificación del término: “... *Se trata de un concepto estructural cuya idea rectora es el equilibrio de sus factores, tanto estático como dinámico, en el espacio y en el tiempo. En tal sentido ha sido configurado, desde una perspectiva netamente jurídica y con eficacia inmediata en tal ámbito, como “la asociación elementos cuyas relaciones mutuas determinan el ámbito y las condiciones de vida, reales o ideales de las personas y de las sociedades” (Programa de las Comunidades Europeas en materia de medioambiente, Comunicación de la Comisión al Consejo, J.O.C. 26 de mayo 1972)*”<sup>58</sup>. Finalmente, describe que la preocupación de proteger tales elementos constituye la razón de su creación y reconocimiento como concepto en sí mismo y de vocación unitario: “... *El medio ambiente, tal y como ha sido descrito, es un concepto nacido para reconducir a la unidad los diversos componentes de una realidad en peligro...*”<sup>59</sup>.

Complementariamente, la concepción del medioambiente y su protección son incardinadas a la dignidad de la persona<sup>60</sup>, al tiempo que su salvaguarda se ve

---

encuentra subordinada al interés general. En ese sentido armonizador, es inconstitucional una prohibición general donde se sustraiga a la riqueza nacional posibles recursos mineros, sin embargo, la denegación de una autorización cuando sea técnicamente imposible una restauración, no se estima desproporcionada ni inconstitucional el precepto que la establezca (FJ 6). Ante el conflicto de ambos bienes protegidos deben ponderarse de acuerdo a cada caso. Se presume que el fomento de las actividades declaradas prioritarias se sobrepone al medio ambiente, solo en tanto el estado no declare en forma expresa la prioridad de este último (FJ 8).

<sup>57</sup> FJ 6, STC 102/1995, de 26 de junio.

<sup>58</sup> FJ 6, STC 102/1995, de 26 de junio.

<sup>59</sup> FJ 7, STC 102/1995, de 26 de junio.

<sup>60</sup> En palabras del FJ 7 STC 102/1995, de 26 de junio en cuanto a que “...*La protección resulta así una actividad beligerante que pretende conjurar el peligro y, en su caso, restaurar el daño sufrido e incluso perfeccionar las características del entorno, para garantizar su disfrute por todos. De ahí su configuración ambivalente como deber y como derecho, que implica la exigencia de la participación ciudadana en el nivel de cada uno, con papeles de protagonista a cargo de la mujer, de la juventud y de los pueblos indígenas, según enuncia la Declaración de Río (10, 20, 21 y 22). Esto nos lleva de la mano a la dignidad de la persona como valor constitucional transcendente (art. 10.1 C.E.), porque cada cual tiene el derecho inalienable a habitar en su entorno de acuerdo con sus características culturales.*”.

fortalecida al declararse su carácter instrumental respecto a la *calidad de vida* que cita el artículo 45 CE, pues se trata de uno de sus elementos para promoverla<sup>61</sup>.

Sin perjuicio de un desarrollo posterior, es menester decir que la protección del medioambiente lleva intrínseca la del interés general, de esta manera, por declaratorias del Tribunal Constitucional (SSTC 227/1988, de 29 de noviembre; 66/1991, de 22 de marzo; y 243/1993, de 15 de julio) se afianza la posibilidad de una intromisión legal en la esfera individual<sup>62</sup> de los particulares para limitar o modificar sus derechos de propiedad y otros como la libertad de empresa y la libre circulación de bienes<sup>63</sup>. El ejercicio del derecho de propiedad no es absoluto, mucho menos tratándose de la riqueza ambiental, de donde el mandato a los poderes públicos de velar por la utilización racional de los recursos naturales del artículo 45.2 CE debe entenderse como una limitación constitucional al derecho de propiedad<sup>64</sup>.

---

<sup>61</sup> FJ 4, STC 329/1993, de 12 de noviembre. Conflicto positivo de competencia. BOE de 10 de diciembre de 1993, dispone que: “...tanto en estos instrumentos internacionales como en el artículo 45 C.E. la protección del medio ambiente tiene como objetivo final y está íntimamente unida a “la protección de la salud de las personas” (artículo 130 R del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea) pues como se ha dicho en la STC 64/1982 (fundamento jurídico 1) la “calidad de vida” que cita el art. 45 C.E. y uno de cuyos elementos es la obtención de un medioambiente adecuado para promoverla está proclamada en el preámbulo de la Constitución y recogida en algún otro artículo, como el 129.1”.

<sup>62</sup> FJ 7, STC 227/1988, de 29 de noviembre. Recursos de inconstitucionalidad y conflictos positivos de competencia. BOE N° 307, de 23 de diciembre de 1988. “...el art. 45.2 impone a los poderes públicos el deber de velar «por la utilización racional de todos los recursos naturales, con el fin de proteger y mejorar la calidad de vida y defender y restaurar el medio ambiente, apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva». De una interpretación sistemática de estos preceptos no cabe derivar la tesis de que toda medida de ordenación legal de los recursos naturales y, en especial, de un recurso tan vital y escaso como el agua, deba atender prioritariamente al criterio de evitar cualquier sacrificio no imprescindible de los derechos e intereses patrimoniales de carácter individual. Más en concreto, la Constitución no garantiza que la propiedad privada haya de extenderse a todo tipo de bienes...”.

<sup>63</sup> FJ 3, STC 66/1991, de 22 de marzo. Recurso de inconstitucionalidad. BOE de 24 de abril de 1991. Se avala la prohibición de comerciar con cangrejos vivos en el ámbito territorial de la Comunidad de Castilla y León, sobre lo que en sus términos, el Tribunal dispone que “... Estos objetivos, lejos de merecer reprobación alguna, son, en lo que tienen de protección de especies biológicas, constitucionalmente legítimos, y a su logro puede y debe orientar su acción la Comunidad de Castilla y León, a la que el art. 20.1.10 de su Estatuto de Autonomía le asigna la «protección de los ecosistemas» en los que, entre otras actividades, se desarrolle la pesca fluvial, y a cuyos poderes públicos, como a todos los demás, el art. 45.2 de la Constitución encomienda la tarea de velar «por la utilización racional de todos los recursos naturales», mandato en el que este Tribunal ha acertado a ver una limitación para el derecho a la propiedad (STC 227/1988, fundamento jurídico 7.º), que igualmente puede operar respecto de otros derechos o principios constitucionales como los aquí invocados por el Abogado del Estado -libertad de empresa y libre circulación de bienes-, cuyo irrestricto despliegue no puede, en lo que a recursos naturales se refiere -y es obvio que los cangrejos de río vivos lo son- amparar usos que, contrarios a las exigencias de racionalidad derivadas de la prescripción constitucional, puedan poner en peligro de uno u otro modo su pervivencia o sanidad.”

<sup>64</sup> FJ 4, STC 243/1993, de 15 de julio. Conflicto positivo de competencia. BOE de 12 de agosto de 1993. La presente resolución reafirma los criterios de sus antecesoras respecto a que la utilización racional de los recursos naturales entraña una limitación al derecho de propiedad: “...No puede ser ajeno a esta valoración constitucional de la cuestión analizada el dato, destacado por este Tribunal en varias

Con independencia de la materia “medioambiente” como objeto de reparto competencial entre los niveles de poder público la STC 102/1995, de 26 de junio anuncia otras acepciones vinculadas de suma importancia, tales como un catálogo de actividades consideradas contaminantes, diversas manifestaciones de la acción del hombre con riesgo para el medioambiente, los tipos de riesgos de afectación que producen (agresiones y/o riesgos potenciales para el entorno natural) o la visión de los recursos naturales como generadores de “rentas”. Todas ellas, con intención o sin ella, resultan hoy en día antecedentes fundamentales de la doctrina jurisprudencial más reciente acerca de la capacidad o aptitud para incidir el medio.

De entre esta marejada de conceptos y significaciones, consideramos que por “medio ambiente” a efectos jurídico-tributarios debe entenderse el conjunto de recursos bióticos o recursos naturales de la Tierra, que directa o indirectamente interactúan entre sí y con el ser humano, permitiendo a éste la vida, y proporcionándole las condiciones y suministros necesarios para la perpetuidad de su especie y el desarrollo de sus actividades económicas, entre ellos, el aire, el agua, la tierra, la flora, la fauna y organismos de los reinos Mónera (bacterias verdaderas y cianobacterias), Protista (algas, hongos mucilaginosos y protistas) y Fungi (hongos inferiores y superiores)<sup>65</sup>.

Dada su importancia y ante el inminente deterioro que la actividad humana les ocasiona en su conjunto e individualidad, se hace urgente la necesidad de preservarlos en beneficio de las generaciones presentes y futuras, por lo que inspirados en tales circunstancias, la mayoría de los Estados y organismos del orbe reconocen y protegen dicho acervo sistémico en sus textos constitucionales y documentos jurídicos internacionales respectivamente, implementando para ello los

---

*ocasiones (entre otras, SSTC 227/1988 y 66/1991), de que la protección de la pesca y los ecosistemas fluviales constituye un fin constitucionalmente legítimo al que todos los poderes públicos deben atender en virtud de lo establecido en el art. 45.2 de la Constitución que les encomienda la tarea de velar «por la utilización racional de todos los recursos naturales», precepto que, según ha establecido este Tribunal entraña una limitación para el derecho a la propiedad (STC 227/1988).”*

<sup>65</sup> “Reino” (Biología), en taxonomía, es la categoría o subdivisión mayor en la que se clasifican los seres vivos por razón de sus características comunes. WHITTAKER propuso en 1969 la clasificación en cinco Reinos que fue modificada posteriormente por las biólogas Lynn MARGULIS y Marlene SCHWARTZ. El sistema de clasificación que se acepta mayoritariamente está formado por los siguientes: Reino Animal; Reino Plantas o Vegetal; Reino Mónera; Reino Fungi y Reino Protoctista o Protista. Datos tomados de la *Enciclopedia Encarta*: [www.es.encarta.msn.com](http://www.es.encarta.msn.com) consultada el 9 de marzo de 2009; por su parte el *Diccionario de la Real Academia Española*, Vigésima segunda edición, define como “Reino. (Del lat. *regnum*). Biol. Cada una de las grandes subdivisiones en que se consideran distribuidos los seres naturales por razón de sus caracteres comunes. Reino animal, mineral, vegetal”, consultado en la versión digital [www.rae.es](http://www.rae.es), en julio de 2011.

mecanismos instrumentales necesarios y partiendo entre otros principios, de la planificación de su uso racional<sup>66</sup>.

### 1. b. *Extrafiscalidad*. Significación y alcance.

El Estado, instituido a fin de satisfacer diversos objetivos y cubrir determinadas necesidades públicas señalizadas en la Carta Magna, requiere de una serie de herramientas que le permitan alcanzarlos. Surge entonces la planeación de las diversas políticas públicas que habrán de ejecutar los órganos de gobierno en sus distintas instancias. La Constitución Española contempla en el Título I, Capítulo III “De los Principios Rectores de la Política Social y Económica” los diversos cometidos a que hacemos referencia (artículos 39 a 52 CE).

La obtención de recursos económicos para el sostenimiento de los gastos públicos<sup>67</sup> (política recaudatoria, financiera o fiscal) resulta indispensable, sin embargo, el Estado<sup>68</sup> como ente comprometido a procurar la estabilidad económica y el bienestar general, puede a su vez, hacer uso del dispositivo tributario como vehículo para la consecución de otras políticas a las que está constreñido, tales como el medio ambiente, la salud, la educación, etc. MARTÍNEZ LAGO<sup>69</sup> concluye que la moderna Hacienda funcional no sólo suministra los medios para que la actividad administrativa cumpla los fines, la satisfacción de las necesidades colectivas, sino que como también se ha expresado a título personal, considerada en sí misma puede cumplir

---

<sup>66</sup> La Declaración de Naciones Unidas sobre el Medio Humano, en su Principio 2, considera varios de los elementos citados con anterioridad y que fueron tomados como referencia para la elaboración de nuestro propio concepto: “Principio 2. Los recursos naturales de la Tierra, incluidos el aire, el agua, la tierra, la flora y la fauna y especialmente las muestras representativas de los ecosistemas naturales, deben preservarse en beneficio de las generaciones presentes y futuras mediante una cuidadosa planificación u ordenación, según convenga”.

<sup>67</sup> En la literatura clásica, BERLIRI defiende que la obligación de contribuir a los gastos públicos tiene en la capacidad contributiva el parámetro en función del cual será determinada. Cfr. BERLIRI, Antonio. *Corso Istituzionale di Diritto Tributario*, Volume Primo, Giuffrè Editore, Milano, Italia, 1985, p. 127.

<sup>68</sup> E incluso las Comunidades Autónomas en la medida de sus competencias también lo pueden realizar, así lo ha reconocido el TC en la sentencia 37/1987, de 26 de marzo. En palabras de LAGO MONTERO, “todo tributo, también el autonómico, puede ser utilizado, además de cómo instrumento recaudatorio, como instrumento al servicio de una determinada política económica o social”. Vid. LAGO MONTERO, José María. *El poder tributario de las Comunidades Autónomas*, Colección Monografías Aranzadi, Nº 143, Editorial Aranzadi, Navarra, España, 2000, p 118.

<sup>69</sup> Vid. MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel “Una interpretación constitucional de la funcionalidad de la capacidad económica como principio informador del ordenamiento financiero”, en *Revista Española de Derecho Financiero*, Editorial Civitas, Nº 55, Julio- Septiembre de 1978, Madrid, España, p. 379-475.

directamente importantes fines estatales de política económica, redistribución de la renta, etc. que no pueden identificarse con las obras y servicios públicos tradicionales realizados directamente por las demás administraciones, propios de una Hacienda meramente fiscal.

Toda figura tributaria, en mayor o menor medida, provoca efectos distintos del puramente recaudatorio<sup>70</sup>.

Y siguiendo a FICHERA<sup>71</sup>, *la función de allegar medios financieros para hacer frente a los gastos –función recaudatoria- no es la única que deben perseguir los impuestos, pues estos, al mismo tiempo, tienen que intentar alcanzar directa y autónomamente, en concurso con otros instrumentos, la realización de los fines del ordenamiento constitucional*, por lo que es menester precisar que mediante tributos pueden satisfacerse otro tipo de objetivos, además de la financiación del gasto público.

---

<sup>70</sup> Vid. GIANNINI, Achille Donato, *Instituciones de Derecho Tributario*, SAINZ DE BUJANDA, Fernando, traductor. Editorial de Derecho Financiero, Madrid, España, 1957, p. 64, quien señaló, refiriéndose en concreto al impuesto, que *“la finalidad del impuesto es la de procurar un ingreso al Estado, pero es necesario decir que tal finalidad no constituye siempre el único motivo de la imposición; de hecho, la utilización del impuesto se presta a ser utilizado también para la consecución de fines no fiscales”*; MATEO RODRÍGUEZ, Luis. “Análisis y crítica de un impuesto de ordenamiento moral”, en *Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 39, Madrid, España, 1983, pp. 344-364, quien indica que *“es necesario diferenciar nítidamente el hecho de la existencia de fines no fiscales en una determinada figura tributaria, de la posibilidad de un tributo pensado y nacido expresamente para el logro de un fin no fiscal, con independencia de que secundariamente proporcione ingresos públicos”*; CASADO OLLERO, Gabriel. “Función extrafiscal del impuesto: la noción de capacidad contributiva como esencial al impuesto”, en *Serie de Conferencias sobre Derecho Tributario*, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, 1994, pp. 68-69, señala que *“la imposición o el simple anuncio del impuesto induce efectos económicos. (...) La interrelación entre imposición y sistema económico y social o entre imposición y extrafiscalidad es tal que constituye una ilusión jurídica además de política y financiera, plantear el establecimiento de tributos que respondan exclusivamente a una finalidad puramente fiscal, puramente recaudatoria”*; Id. “Extrafiscalidad e incentivos fiscales a la inversión en la C.E.E.”, en CASADO OLLERO, Gabriel, SÁNCHEZ GALIANA, José Antonio y RUFÍAN LIZANA, Dolores María. *Estudios sobre armonización fiscal y Derecho Presupuestario Europeo*, Ediciones TAT, Granada, 1987, p. 137-141; ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel. *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*, Marcial Pons, Madrid, 1995, p. 21, quien mantiene que *“no es posible, en la época que nos ha tocado vivir, deslindar con facilidad los tributos fiscales de los no fiscales”*; Id. “Los impuestos especiales como tributos medioambientales”, en AA. VV. *Derecho del Medio Ambiente y Administración Local*, Civitas-Diputación de Barcelona, Madrid, 1996, pp. 651-652; ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, Tulio. *Elementos de Derecho Tributario*, PPU, Barcelona, 1988, p. 44, advierte que *“la pura fiscalidad no existe, así como tampoco la extrafiscalidad pura. Los efectos de los tributos no son identificables por separado y, en alguna medida, coexisten funciones recaudatorias y reguladoras con distinta intensidad conforme a la naturaleza propia de cada tributo”*; GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *El impuesto balear...*, Op. Cit., p. 7: *“Toda figura tributaria, en mayor o menor medida, provoca efectos económicos distintos del puramente recaudatorio”*.

<sup>71</sup> Vid. FICHERA, Franco. *Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale...*, Op. Cit., p. 84, sostiene que *“uno de los aspectos esenciales de la actividad tributaria es el extrafiscal, esto es, el de perseguir fines diversos del fiscal”*.



Asumiendo como factible la aptitud “auxiliar” de los tributos dentro de las políticas públicas<sup>72</sup>, la siguiente cuestión que habría que determinar es la terminológica, ya que existe una pluralidad de vocablos cuya aplicación tiende a confundir a unos con otros de manera indebida: extrafiscalidad, tributos de ordenamiento económico, fines o efectos extrafiscales, etcétera.

La *extrafiscalidad*, dice CASADO OLLERO<sup>73</sup>, es una expresión vaga que apenas significa algo en sí misma, y con la que por contraposición pretende designarse todo aquello que se aleja de la función financiera, del fin recaudatorio (fiscal) propio de la imposición.

Tal como sostiene el citado autor, la interrelación “imposición y extrafiscalidad” es tal, que constituye una ilusión jurídica y financiera, plantear el establecimiento de tributos que respondan exclusivamente a una concepción fiscal, esto es, recaudatoria y cuyos efectos y resultados se reduzcan a la mera obtención de ingresos<sup>74</sup>. No es posible, en efecto, ignorar que con la aplicación o el simple anuncio de cualquier tributo o con la preparación incluso de cualquier medida tributaria se desencadenan, directa e indirectamente, consecuencias no fiscales, siendo hoy opinión pacíficamente compartida la de que la función fiscal y extrafiscal del tributo constituyen dos fenómenos inseparables que se presentan como las dos caras de una misma realidad<sup>75</sup>. Las tareas promocionales y de incentivo de los poderes públicos han motivado que los recursos e instrumentos de actuación financiera hayan ido adquiriendo un creciente nivel de versatilidad e intercambiabilidad, tanto institucional (un mismo instrumento o instituto jurídico cumple o se presta a cumplir distintas funciones) como funcional u operativa (una misma función o finalidad puede ser atendida por institutos o mecanismos financieros distintos).

---

<sup>72</sup> Vid. el trabajo orientador de SAÍNZ DE BUJANDA, Fernando. “Los impuestos como instrumentos de política social y económica” en *Hacienda y Derecho: Estudios de Derecho Financiero*, Volumen I, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, España, 1955.

<sup>73</sup> CASADO OLLERO, Gabriel. *Los fines no fiscales de los tributos*, en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*. Volumen XLI, N° 213, mayo- junio de 1991, Editoriales de Derecho Reunidas, S.A., Editorial de Derecho Financiero, Madrid, España, p. 455.

<sup>74</sup> Vid. GIANNINI, Achille Donato, *Instituciones de Derecho...*, Op. Cit., p. 64; MATEO RODRÍGUEZ, Luis. *Análisis y crítica de un impuesto...*, Op. Cit., pp. 344-364; CASADO OLLERO, Gabriel. *Función extrafiscal del impuesto...*, Op. Cit. pp. 68-69; Id. *Extrafiscalidad e incentivos fiscales...*, Op. Cit., pp. 137-141; ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel. *Los impuestos autonómicos de carácter...*, Op. Cit., p. 21; Id. *Los impuestos especiales como tributos medioambientales...*, Op. Cit., pp. 651-652; ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, Tulio. *Elementos de Derecho Tributario...*, Op. Cit., p. 44; GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *El impuesto balear...*, Op. Cit., pp. 7 y 8.

<sup>75</sup> CASADO OLLERO, Gabriel. *Los fines no fiscales de los tributos...*, Op. Cit., p. 456.

La fórmula “puesto que hay gastos, hay que cubrirlos”<sup>76</sup> de la Hacienda fiscal clásica, debe matizarse para dar paso a la Hacienda funcional, atendiendo a que no sólo hay gastos, sino también fines y necesidades colectivas que directamente pretende solventar la moderna Hacienda pública. Esta funcionalidad de la Hacienda es perceptible especialmente en el instrumento tributario, como recurso financiero que ha dejado de concebirse exclusivamente como herramienta de recaudación conforme a la mecánica presupuestaria y fiscal de imposición-ingreso-gasto, para ser directamente afectado o utilizado en la observancia de fines y necesidades públicas.

Coincidimos al respecto con CASADO OLLERO, pues el hecho de que tales fines de orden extrafiscal se persigan directamente por el tributo, sin recorrer el camino normal imposición-ingreso-gasto, para nada hace desaparecer ni la función propia ni la naturaleza del tributo, sino que únicamente provoca la aceleración del resultado final, simplificando el procedimiento de realización. Agregaríamos que esta doble labor del tributo tampoco es ilimitada o absoluta, ya que como cualquier instituto jurídico, está sujeta a las fronteras que el mismo ordenamiento establezca<sup>77</sup> y a sus propias características que definen su naturaleza.

Tradicionalmente la voz *extrafiscal* se entiende como la forma de ser del tributo que no persigue fines fiscales o recaudatorios<sup>78</sup>, no obstante habría que poner especial cuidado a la hora de emplearla como adjetivo y es que si acudimos al significado literal según sus componentes gramaticales, el prefijo “extra”<sup>79</sup> seguido de la palabra “fiscalidad” calificando a una contribución, hablarían de aquella ubicada fuera de lo fiscal.

---

<sup>76</sup> *Idem.*

<sup>77</sup> El respeto al orden o distribución competencial resultante del bloque constitucional, además de un límite, puede contribuir decisivamente a la racionalización y control de los fines no fiscales de los tributos e incluso, en una perspectiva más amplia, del ejercicio de la potestad financiera de los entes públicos. CASADO OLLERO además considera que el primer límite a la utilización extrafiscal del tributo viene dado por su propia caracterización: como instituto jurídico constitucional que hace posible el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos “de acuerdo con la capacidad económica”. CASADO OLLERO, G. *Los fines no fiscales...*, *Op. Cit.*, p. 473; en sentido similar, LAGO MONTERO, José María. *El poder tributario...*, *Op. Cit.*, pp. 123 y 124.

<sup>78</sup> AIZEGA ZUBILLAGA, Joxé Mari. *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, Universidad del País Vasco, Bilbao, España, p. 46.

<sup>79</sup> De acuerdo con el *Diccionario de la Real Academia Española*, Vigésima segunda edición, la expresión “extra” proviene del latín “extra”, que significa, como adjetivo lo que es añadido a lo normal, además o accesorio. Y como prefijo, aquello “fuera de”. Consultado en la página oficial [www.rae.es](http://www.rae.es) en junio de 2010.

Resulta absurdo entonces, hablar de gravámenes “extrafiscales” dado que por su propia naturaleza siempre serán fiscales de origen, aun cuando por sus efectos (intencionados o no por el legislador, al configurar sus finalidades u objetivos) colaboren en políticas públicas distintas a la financiera, tan es así que con su aplicación, ineludible y consecuentemente se presentarán resultados recaudatorios en alguna proporción, en este sentido, nos adherimos a la opinión<sup>80</sup> de que se puede aludir a tributos primordialmente fiscales o primordialmente no fiscales atendiendo a cual sea la función predominante en los mismos, pero sin perder nunca de vista que fiscalidad y extrafiscalidad son las dos caras del fenómeno tributario<sup>81</sup>.

MARTÍNEZ LAGO<sup>82</sup> elabora una premisa encaminada a explicar la vinculación entre los fines no fiscales de los tributos y los principios constitucionales que informan el deber de contribuir de todos a los gastos públicos por la vía del sistema tributario y dice: “*cualquier tributo que se establece por el legislador, aparte de perseguir la obtención de ingresos para el ente público provoca siempre, ya sea directa o indirectamente, otros efectos que no corresponden al puro fin fiscal o recaudatorio*”.

Hacemos hincapié en nuestra oposición a emplear sin reparo el denominador *extrafiscal* ya que para el caso de un tributo (fiscal por naturaleza en todo momento), éste puede perseguir y/o generar fines y/o efectos “*extrafiscales*” mas nunca deja de tener naturaleza tributaria, de ahí que en todo caso sea preferible hablar de tributos

---

<sup>80</sup> Vid. GRIZIOTTI, Benvenuto. “Il principio della capacità contributiva e le sue applicazioni”, *Saggi sul rinnovamento degli studi di Scienza delle finanze e di Diritto finanziario*, Giuffrè, Milano 1.953; Id. “In torno al concetto di causa nel diritto finanziario”, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, Italia, 1939, I, p. 380 y ss., quien ponía de manifiesto la importancia del aspecto extrafiscal de la imposición como una faceta inescindible del fenómeno tributario; LASARTE ÁLVAREZ, Javier. *El sistema tributario actual y la situación financiera del sector público: discurso leído el día 18 de abril de 1993*, Real Academia Sevillana de Legislación y Jurisprudencia, Sevilla, 1993, pp. 21-30; CASADO OLLERO, Gabriel. *Los fines no fiscales de los tributos...*, *Op. Cit.*, p. 456; PÉREZ ARRIZA, Javier. “La extrafiscalidad y el medio ambiente”, en *Revista de Hacienda Local*, N° 78, 1996, p. 681; GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *El impuesto balear...*, *Op. Cit.*, p. 55.

<sup>81</sup> En un sentido análogo se pronuncian PÉREZ DE AYALA, José Luis. “Los artículos 3 y 4 de la Ley General Tributaria desde una perspectiva actualizada”, en *Revista Crónica Tributaria*, N° 50, España, 1984; LASARTE ÁLVAREZ, Javier. *El sistema tributario actual...*, *Op. Cit.*, pp. 21-30; YEBRA MARTUL-ORTEGA, Perfecto. “Comentarios sobre un precepto olvidado: el artículo cuarto LGT” en *Hacienda Pública Española*, N° 32, España, 1975; LAGO MONTERO, José María. *El poder tributario...*, *Op. Cit.*, pp. 119-128; y GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *El impuesto balear...*, *Op. Cit.*, p. 7.

<sup>82</sup> Cfr. MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel. “Función motivadora de la norma tributaria y prohibición de confiscatoriedad”, en *Revista Española de Derecho Financiero*, N° 60, Madrid, España, 1988, p. 607.

predominantemente extrafiscales, gravámenes finalistas<sup>83</sup>, de ordenamiento<sup>84</sup>, o incluso, de tributos funcionalmente extrafiscales<sup>85</sup>. El común denominador es que sus adjetivos obedecen a que el tributo puede encaminarse hacia objetivos primordialmente no financieros tan variados como fines constitucionalmente legítimos existan.

Cabe sumarnos a la distinción de la doctrina<sup>86</sup> entre *finés* y *efectos* extrafiscales, diferenciación que a nuestro modo de ver guarda relación con la intencionalidad del legislador y la funcionalidad del tributo, respectivamente. Esto es, en el caso de los *finés extrafiscales* la intencionalidad del legislador va a determinar su calificativo pues si un tributo se orienta de forma primordial y específica a un fin distinto del recaudatorio podrá decirse que es extrafiscal o predominantemente extrafiscal, pero si por el contrario, la distinción se encuentra en el plano fáctico y funcional del tributo, estaríamos hablando de los *efectos extrafiscales*, de este modo, si el tributo únicamente produce efectos fiscales, ya sea porque la finalidad principal es recaudar o bien porque sólo alguno de sus elementos tiene una intención extrafiscal, no consistirá en un tributo de esa cualidad.

La utilización *ex profeso* del instrumento tributario, más allá de lo estrictamente fiscal, advierte dos vertientes, una primera encaminada a alentar, promocionar, estimular o incentivar alguna conducta; y una segunda, destinada a limitar, desincentivar o disuadir comportamientos<sup>87</sup>. En el primer caso, mediante normas en las que por

---

<sup>83</sup> En un sentido contrario, LEJEUNE opina que no puede caracterizarse al tributo atendiendo a sus fines y que ambos fines no se excluyen entre sí. Vid. LEJEUNE-VARCÁLCEL, Ernesto. “Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria”, en AA. VV. *Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Editorial de Derecho Financiero y Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, España, 1980, pp. 113- 180; apoyado parcialmente por GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. “Los tributos extrafiscales en el Derecho español”, en AA. VV. BANACLOCHE, Carmen, BANACLOCHE, Julio y BANACLOCHE, Begoña, Coordinadores. *Justicia y Derecho Tributario. Libro Homenaje al Profesor Julio Banacloche Pérez*. Editorial La Ley, Madrid, España, 2008p. 615.

<sup>84</sup> Distinción derivada de la doctrina germánica entre impuestos fiscales, cuya finalidad principal es recaudar ingresos, e impuestos extrafiscales o de ordenamiento, cuyo fin primordial no es el recaudatorio. Así, en palabras de GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. *Los tributos extrafiscales en el Derecho español...*, *Op. Cit.*, p. 615, los tributos fiscales se reconducen al ámbito del artículo 2.1 de la LGT, mientras los no fiscales, al segundo párrafo del mismo artículo.

<sup>85</sup> GONZÁLEZ GARCÍA hace una distinción entre los fines extrafiscales espontáneos del tributo y los tributos propiamente denominados extrafiscales. Vid. GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. *Los tributos extrafiscales en el Derecho español...*, *Op. Cit.*, pp. 599-644.

<sup>86</sup> En este sentido se pronuncian autores como VAQUERA GARCÍA, Antonio. *Fiscalidad y medio ambiente...*, *Op. Cit.*, p. 79; y ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel. *Los Impuestos autonómicos...*, *Op. Cit.*, p. 22.

<sup>87</sup> División planteada por CASADO OLLERO, Gabriel. *Los fines no fiscales...*, *Op. Cit.*, p. 485.

diversas razones no fiscales<sup>88</sup> se establezcan exenciones, bonificaciones, créditos o en general beneficios fiscales o medidas de efecto desgravatorio; mientras que en el segundo supuesto, a través de la configuración de figuras tributarias en sentido estricto, es decir, el diseño de nuevos hechos imponible, o bien, mediante mecanismos tributarios de efecto agravatorio de las prestaciones ya establecidas tales como recargos, pérdida, negación o reducción de exenciones o bonificaciones, etcétera.

Se ha señalado que un tributo de ordenamiento reflejará la medida de su eficacia en tanto menor sea la recaudación por él generada<sup>89</sup>, ya que ello será síntoma de una modificación en las conductas de las personas quienes evitan ubicarse en el presupuesto de hecho imponible, así pues, teóricamente un impuesto con objetivos de ordenamiento alcanzaría la máxima eficiencia al conseguir una “recaudación cero”.

Con respecto a esta aseveración, coincidimos con RODRÍGUEZ MUÑOZ<sup>90</sup> en el sentido de que tal objetivo de “recaudación cero” no es más que una tendencia a la que siguen tales tributos, pero que entretanto, van a producir en el corto o mediano plazo una recaudación incluso transformable en estable y estructural que bien puede considerarse como un propósito fiscal secundario visible y útil, en cuanto a la vez cumple la finalidad primaria. La recaudación *en ceros* resulta más bien utópica en muchos casos, tanto como imaginar por ejemplo que en hipótesis impositivas motivadas en la protección del medio ambiente, las circunstancias fácticas del desarrollo de cualquier economía permitirán el cese total de ciertas actividades contaminantes permitidas y necesarias, lo que significa que por más que disminuya cuantitativamente la realización de los presupuestos de hecho siempre habrá algún supuesto de causación y mientras ocurran, se reportarán ingresos para la Hacienda pública, por mínimos que sean.

---

<sup>88</sup> En opinión de VAQUERA GARCÍA, Antonio. *Fiscalidad y medio ambiente...*, Op. Cit., p. 69, “...Los efectos de los tributos han afectado a la sociedad en la que se establecen de las dos formas...: en primer lugar, fiscalmente, mediante la obtención de medios financieros y, en segundo término, con un objetivo no fiscal, influyendo en el comportamiento de los administrados, la distribución de la renta o la actividad económica. Debido a esto último, se ha acuñado la expresión de fin no fiscal de los tributos...”.

<sup>89</sup> Vid. GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. *Los tributos extrafiscales...*, Op. Cit., pp. 615-619.

<sup>90</sup> Vid. RODRÍGUEZ MUÑOZ, José Manuel. *La alternativa fiscal verde (La utilización de instrumentos económicos de protección ambiental con especial referencia a la Comunidad Autónoma de Extremadura)*, Editorial Lex Nova, Valladolid, España, 2004, p. 419.

Ampliando la idea expuesta, cabe citar la teoría económica del “Doble dividendo” o “Doble beneficio”<sup>91</sup> aplicada a la tributación ambiental que analizaremos brevemente más adelante. Se sabe, que los gravámenes ecológicos se caracterizan por intentar salvaguardar el medio ambiente adecuado para la vida humana, no obstante, por virtud de la citada teoría se sugiere que una misma figura tributaria de dicho índole puede generar simultáneamente efectos recaudatorios estables y de reparto de la carga en un sistema fiscal, así como consecuencias favorables para la Biósfera, lo que permite pensar que los tributos de ordenamiento, ya sean medioambientales o de cualquier propensión, generan ingresos para el Tesoro público sin que tal circunstancia signifique ineficiencia o inutilidad.

En el ejemplo expuesto, su propósito de preservar el medio ambiente (extrafiscalidad) se mantiene a la par del financiero, tan es así que en países como Suecia<sup>92</sup>, ya se ha realizado una reforma fiscal integral considerando como parte esencial del sistema a los tributos medioambientales, con plena planeación presupuestal, es decir, contando con los recursos que de ellos pueda obtener el Estado para estar en aptitud de mover

---

<sup>91</sup> Vid. Entre otros, BUÑUEL GONZÁLEZ, Miguel. “Teoría de la imposición ambiental”, en AA.VV. GAGO RODRÍGUEZ, Alberto y LABANDEIRA VILLOT, Xavier, Directores. *Energía, fiscalidad y medioambiente en España*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 2002, pp. 85-100; Id. “Capítulo II. Marco general económico de la Tributación medioambiental: concepto, justificación y base imponible”, en AA.VV. BUÑUEL GONZÁLEZ, Miguel, Director. *Tributación medioambiental: teoría, práctica y propuestas*, Editado por Deloitte y Thomson – Civitas, Madrid, España, 2004, pp. 41- 60; Id. “Capítulo VII. El uso de tributos con fines medioambientales en el ámbito internacional: comparación, efectividad y obstáculos”, en AA.VV. BUÑUEL GONZÁLEZ, Miguel, Director. *Tributación medioambiental: teoría, práctica y propuestas*, editado por Deloitte y Thomson-Civitas, Madrid, España, 2004, pp. 279-310; GAGO RODRÍGUEZ, Alberto y LABANDEIRA VILLOT, Xavier. *La reforma fiscal verde*, Ediciones Mundi- Prensa, Madrid- Barcelona- México, 1999; GAGO RODRÍGUEZ, Alberto, LABANDEIRA VILLOT, Xavier y RODRÍGUEZ MÉNDEZ, Miguel. “La práctica de la imposición ambiental y de las reformas fiscales verdes”, en AA.VV. GAGO RODRÍGUEZ, Alberto y LABANDEIRA VILLOT, Xavier, Directores. *Energía, fiscalidad y medioambiente en España*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 2002, pp. 103-149; GIMÉNEZ, Eduardo L. y RODRÍGUEZ, Miguel. “Pigou’s Dividend Versus Ramsey’s Dividend in the Double Dividend Literature”, *Papeles de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, P.T. N° 2/06, Madrid, España, 2006; LINARES LLAMAS, Pedro. “Externalidades de la Energía y su valoración”, en AA.VV. GAGO RODRÍGUEZ, Alberto y LABANDEIRA VILLOT, Xavier, Directores. *Energía, fiscalidad y medioambiente en España*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 2002, pp. 63-83; RODRÍGUEZ MÉNDEZ, Miguel Enrique. “Reforma fiscal verde y doble dividendo. Una revisión de la evidencia empírica”, *Papeles de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, P.T.N° 27/02, Madrid, España, 2002; RODRÍGUEZ MUÑOZ, José Manuel. “Problemática actual y perspectivas de la tributación medioambiental en la Unión Europea”, en *Revista Impuestos*, N° 24, Año XVII, Diciembre de 2001, Editorial La Ley, Madrid, España, pp. 14- 49

<sup>92</sup> ROSEMBUJ, Tulio. “Medidas tributarias de protección: fundamento y naturaleza”, en AA.VV. ESTEVE PARDO, José. Coordinador. *Derecho del medio ambiente y administración local*, Diputación de Barcelona- Civitas, Madrid, España, 1996, pp. 733-755; ROSEMBUJ, Tulio. *Los tributos y la protección del medio ambiente...*, Op. Cit., p. 230; e igualmente RAMÍREZ, José María y SEGURA, J. “El Impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente de la Comunidad de las Islas Baleares”, en *Revista de la Economía Social y de la Empresa*, N° 21, 1995, p. 115.

el aparato gubernamental y perseguir los objetivos públicos, lo cual comprueba la idea de que este tipo de figuras aún de naturaleza finalista no dejan de lado su parte económica.

La mencionada teoría económica, impulsa la idea de que debe afrontarse una recaudación regular y fluida, la extinción de la parafiscalidad y asumirse que los ingresos derivados de la fiscalidad ecológica, por razones de eficacia, de flexibilidad y de control, deben afluir a los presupuestos del sector público correspondiente. Al respecto apreciamos el valor científico de su aplicación. En coincidencia con la misma, diversos autores jurídicos rechazan también la afectación de los recursos procedentes de la tributación ambiental<sup>93</sup>.

El apoyo mostrado por la doctrina jurídica también sugiere que ante gravámenes ecológicos, no puede caerse en el error de calificarlos de ambientales por su finalidad, ya que ésta es similar a la de los demás tributos aun cuando vaya acompañada por un fundamento político, social y económico que lo justifica jurídicamente<sup>94</sup>.

---

<sup>93</sup> La opinión de BUÑUEL apunta que para que un tributo pueda considerarse medioambiental no basta con que satisfaga un fin de carácter medioambiental a través de la afectación recaudatoria a usos medioambientales, cuestión en la que coincidimos, sino que el mismo tributo debe actuar sobre los incentivos de los agentes económicos para que éstos se vean compelidos a reducir los efectos nocivos sobre el medioambiente, causados por sus actividades. *Vid.* BUÑUEL GONZÁLEZ, Miguel. *Capítulo II. Marco general económico de la tributación medioambiental...*, *Op. Cit.*, p. 42; en el mismo sentido se expresa MANZANO SILVA, la autora critica el hecho de que el Tribunal haga depender su criterio de constitucionalidad de un mecanismo externo al propio impuesto, que es la afectación de los recursos recaudados, porque anula el verdadero análisis de la figura creada. *Vid.* MANZANO SILVA, María Elena. “El impuesto extremeño sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente. Comentarios a la STC 179/2006, de 13 de junio”, en *Revista Tributos Locales*, Nº 67, España, 2007, pp. 47-60; *Id.* “Tributación Medioambiental en Extremadura: adecuación del impuesto extremeño sobre instalaciones que inciden en el medioambiente a los límites establecidos al poder tributario autonómico en los apartados 2 y 3 del artículo 6 de la LOFCA”, en AA.VV. HERMOSO RUIZ, Faustino. Coordinador. *VIII Congreso de Estudios Extremeños*, Diputación de Badajoz, Extremadura, España, 2007, p. 1197.

<sup>94</sup> *Vid.* ROSEMBUJ, Tulio. “Tributos ecológicos en el ámbito municipal”, en *Revista Impuestos*, Nº 22, Segunda quincena de noviembre de 1996, La Ley- Actualidad Editorial, Madrid, España, pp. 4 y 5, el autor expone que “... la finalidad extrafiscal es provisoria, simplemente una cuestión de tiempo hasta que se institucionalice la consolidación de la (prevención) necesidad propuesta por el deterioro del bien ambiental, en forma permanente y sistemática, el welfare ecológico es una pieza clave en la sociedad del bienestar, tanto que de ella depende la supervivencia del propio ser humano o su entorno... sorprendería afirmar por ejemplo en Suecia o Dinamarca que la fiscalidad ambiental es extrafiscal, o sea, no tiene como objetivo principal procurar ingresos.”.

Retomando el sentido de los “efectos extrafiscales”<sup>95</sup> del tributo, autores como GONZÁLEZ GARCÍA<sup>96</sup> y AIZEGA ZUBILLAGA<sup>97</sup>, distinguen dos clases, por un lado aquéllos voluntariamente buscados por el legislador al estructurar un nuevo tributo y por otro, los involuntariamente generados con la creación del presupuesto normativo, señalando además, que sólo ha de reconocerse la presencia de la extrafiscalidad en los tributos cuando así haya sido expresamente diseñada por el hacedor de la norma tributaria y no en otro supuesto, razonamiento con el que por cierto, no estamos de acuerdo, puesto que una cosa es que la extrafiscalidad que en sentido estricto es una característica que puede presentarse en distinta proporción entre un gravamen y otro, y otra muy diferente, que por esa circunstancia modifique su esencia y deje de ser lo que es.

---

<sup>95</sup> Vid. FICHERA, Franco. *Imposizione de extrafiscalità nel sistema costituzionale...*, Op. Cit. p. 84, sostiene que “uno de los aspectos esenciales de la actividad tributaria es el extrafiscal, esto es, el de perseguir fines diversos del fiscal”; CASADO OLLERO, Gabriel. *Los fines no fiscales de los tributos...*, Op. Cit., pp. 112-114; Id.: *Función extrafiscal del impuesto: la noción de capacidad contributiva como esencial al impuesto...*, Op. Cit., pp. 69-71. En el mismo sentido, PÉREZ ARRAIZ, Javier. *La extrafiscalidad y el medio ambiente...*, Op. Cit., pp. 682-683; PUEBLA AGRAMUNT, Nuria. “Los tributos con fines no fiscales”, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 183, 1998, pp. 83-85; ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel. *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal...*, Op. Cit., pp. 22-23, quien afirma que “la base mínima de distinción ha de partir de la diferenciación entre fines extrafiscales y efectos extrafiscales”.

<sup>96</sup> El Catedrático GONZÁLEZ GARCÍA, señalaba que cuando el fin extrafiscal está presente de modo espontáneo o sirva incidentalmente de acompañamiento al propósito recaudatorio, debe hablarse de fines extrafiscales de un tributo esencialmente destinado a la cobertura del gasto público, es decir, fiscal o recaudatorio, mientras que cuando la finalidad del tributo sea esencialmente extrafiscal, es decir, no recaudatoria, en caso de que esta posibilidad sea constitucionalmente viable, debería hablarse con más propiedad de “tributos extrafiscales”. Vid. GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. *Los Tributos extrafiscales en el Derecho español...*, Op. Cit., p. 601.

<sup>97</sup> Nuestra opinión puede diferir en parte, de la de algunos autores, como AIZEGA ZUBILLAGA, quien expone que “*Debe excluirse del contenido de la extrafiscalidad, los efectos no buscados que el tributo produce, sean éstos más o menos previsibles, porque jurídicamente no tienen relevancia al calificar al tributo ya que los efectos que un tributo pueda producir tienen un elevado grado de aleatoriedad, al depender de factores y circunstancias que no fueron voluntaria o involuntariamente, evaluadas al configurar el tributo...hablaremos de extrafiscalidad cuando el legislador utilice el tributo voluntaria e intencionalmente para la consecución de fines extrafiscales...*”. Consideramos que la calificación de un tributo como funcionalmente *extrafiscal* es posible una vez que son analizados en conjunto tanto los objetivos plasmados literalmente en el texto de la ley que los regula, como los efectos reales que provoca con su vigencia, sin que por tal razón pueda negarse a los efectos extrafiscales su naturaleza extrafiscal, valga la redundancia, pues de lo contrario, ¿cómo llamar y dónde ubicar dichos efectos involuntariamente causados? Asimismo, un hipotético tributo que no defina objetivos extrafiscales pero que de facto mayoritariamente desencadene efectos de esa naturaleza e incluso vea reducidas sus percepciones económicas debido a una modificación sustancial de conductas por parte de los particulares ¿qué categoría tendría? Más aún cuando el propio autor citado en otro momento señala que “*la identificación del precepto extrafiscal deberá realizarse teniendo en cuenta la configuración concreta del tributo en el que se encuadra, de forma que deberán analizarse: Primero. La configuración general del tributo...Segundo. La norma concreta...Tercero. La finalidad del precepto*”, con lo cual se hace patente que debe tenerse cuidado al encasillar conjeturas al respecto, pues puede caerse incluso en contradicciones. Vid. AIZEGA ZUBILLAGA, Joxé Mari. *La utilización extrafiscal de los tributos...*, Op. Cit., pp. 71 y 83.



Desde nuestra perspectiva, la funcionalidad fiscal o extrafiscal de un tributo no puede ser pura, absoluta<sup>98</sup> y excluyente una de la otra atendiendo a que ambas tipologías se encuentran íntimamente vinculadas, ya por la naturaleza propia de toda figura tributaria, ya por las consecuencias incluso involuntarias que respectivamente pueden acarrear.

En fin, lo importante será distinguir hacia dónde se inclina la balanza con respecto a los efectos y objetivos que los gravámenes generan y/o persiguen para poder considerarlos dentro de uno u otro grupo.

Debido a los conflictos que su denominación ha originado entre los juristas, han surgido propuestas nada desdeñables para sustituir dicha expresión (*extrafiscal*) por otras como “*ultrafiscal*”<sup>99</sup> alegando que este tipo de instrumentos no es que se encuentren fuera de lo fiscal, sino que sus efectos y propósitos van más allá de lo estrictamente recaudatorio para ubicarse en un plano que lo supera, mas no lo excluye. Creemos que un replanteamiento terminológico es atinado a fin de alcanzar una mayor coherencia entre el contenido del concepto y su nominación.

### 1. c. Escenario legal.

Retomando algunas consideraciones respecto a los cimientos jurídicos que permiten la funcionalidad *extrafiscal* del tributo, FALCÓN Y TELLA<sup>100</sup>, analiza el artículo 31.1 C.E. y deduce que este precepto al ordenar contribuir de acuerdo a la capacidad económica mediante un sistema tributario inspirado en los principios de igualdad y progresividad,

---

<sup>98</sup> En esta dirección, LAGO MONTERO y GUERVÓS MAÍLLO parten de la consideración de que no hay tributos puramente fiscales ni puramente extrafiscales, sino, en el mejor de los casos, predominantemente fiscales o predominantemente extrafiscales. Vid. LAGO MONTERO, José María. *El poder tributario...*, Op. Cit., pp. 119-128; y GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *El impuesto balear...*, Op. Cit., p. 7.

<sup>99</sup> Cfr. RODRÍGUEZ MUÑOZ, José Manuel. *La alternativa fiscal verde...*, Op. Cit., p. 437; a la propuesta del autor se ha sumado además MATA SIERRA, María Teresa. “La tributación medioambiental: perspectivas de futuro”, en AA. VV. BECKER, Fernando, CAZORLA, Luis María y MARTÍNEZ-SIMANCAS, Julián, Directores. *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen I, Iberdrola, Thomson-Aranzadi, Navarra, España, 2008, pp. 508-517 quien asume que una manera más adecuada de denominar a la extrafiscalidad de los impuestos ambientales es el término “ultrafiscalidad”.

<sup>100</sup> FALCÓN Y TELLA, Ramón. “Las medidas tributarias medioambientales y la jurisprudencia constitucional”, en AA. VV., ESTEVE PARDO, José. Coordinador. *Derecho del medio ambiente y administración local*, Diputación de Barcelona y Civitas, Madrid, España, 1996, p. 671- 673.

está en realidad introduciendo en el tributo un fundamento ajeno a la finalidad puramente financiera o de cobertura del gasto, cual es la redistribución de la renta. En ese orden, concluye que no existe obstáculo para aceptar que la regulación del tributo tenga también en cuenta otras finalidades de política económica o de la más diversa índole como lo es la finalidad medioambiental.

Positivando los elementos conceptuales, arribamos a la Constitución y Ley General Tributaria, ordenamientos básicos que sin ser explícitos delimitan una idea de lo que se debe entender por tributo de funcionalidad *extrafiscal*.

La Constitución carece de una mención expresa de la *extrafiscalidad*, no obstante, es posible inferir su admisión y reconocimiento a partir de diversos preceptos del texto fundamental (artículos 40.1 y 130.1, referentes a los principios rectores de la política social y económica, y de la Economía y Hacienda, respectivamente) tal como entiende la opinión doctrinal y el Tribunal Constitucional.

Simultáneamente conviene subrayar que las pocas referencias normativas a propósito de la *extrafiscalidad* dificultan su descripción. Por muestra basta leer el artículo 2.1 párrafo 2º de la LGT<sup>101</sup>, el cual reconoce la multifuncionalidad de los tributos, pero sin ventilar una concepción como tal:

*“...Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución...”.*

Consecuentemente, pese a que enunciar una definición única resulta complicado, por fortuna lo que sí es indiscutible es que subsiste la posibilidad de conectar al tributo con fines constitucionales distintos al recaudatorio, siempre en pos del interés común. En este punto, se ha dicho que la solidaridad liga ambos conceptos (tributos y

---

<sup>101</sup> Su antecedente más directo es el artículo 4º de la LGT de 1963 que fue modificado por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria vigente, para incluir los criterios del Tribunal Constitucional (por todas la STC 37/1978, de 26 de marzo, Recurso de inconstitucionalidad, BOE N° 89, de 14 de abril de 1987) cuya literalidad era la siguiente: Artículo 4. *“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 progreso sociales y promover una mejor distribución de la renta nacional”.*

extrafiscalidad) con el interés común, pues se trata de la conjunción de esfuerzos orientados a proveer el *interés general*<sup>102</sup>.

Son varios los autores que hacen referencia al principio de solidaridad como punto básico en la justificación de la extrafiscalidad, así encontramos a CAZORLA PRIETO<sup>103</sup>, MOSCHETTI<sup>104</sup> y CASADO OLLERO<sup>105</sup>. No obstante, también se le vincula con otro valor constitucional: el de igualdad<sup>106</sup>, invocada desde el artículo 1.1 C.E., hasta el 9.2, 14 y 31 del mismo ordenamiento jurídico<sup>107</sup>.

---

<sup>102</sup> El artículo 128 de la Constitución Española dicta: “1. Toda la riqueza del país en sus distintas formas y sea cual fuere su titularidad está subordinada al interés general...”. La denominada función pública de la riqueza, también es reconocida en el artículo 27, 3er párrafo de la Constitución mexicana. Vid. Constitución Española, BOE y Gaceta de Madrid, Año CCCXVIII, Nº 311.1, de 29 de diciembre de 1978; y Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, DOF de 5 de febrero de 1917. Última reforma publicada en DOF de 9 de febrero de 2012. Esta Constitución reforma la de 5 de febrero de 1857.

<sup>103</sup> CAZORLA PRIETO, Luis María. “Los principios constitucional- financieros en la tributación medioambiental”, en AA.VV. BECKER, Fernando; CAZORLA, Luis María; y MARTÍNEZ-SIMANCAS, Julián, Directores. *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen I, Editorial Thomson Aranzadi e Iberdrola, Navarra, España, 2008, pp. 53- 83.

<sup>104</sup> MOSCHETTI, Francesco. “El principio de capacidad contributiva”, *Colección de Estudios de Hacienda Pública*, traducido por CALERO GALLEGU, Juan M. y NAVAS VAZQUEZ, Rafael, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, España, 1980; Id. “Capitolo VII. La capacità contributiva”, in AA.VV. Diretto da AMATUCCI, Andrea. *Trattato di Diritto Tributario*, Volume Primo, Il Diritto Tributario e le sue fonti, Tomo I, Editore CEDAM, Milano, Italia, 1994, pp. 223-271; Id. “Orientaciones generales de la capacidad contributiva”, en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Tomo LIII, Nº 269, septiembre- diciembre de 2003, Madrid, España, pp. 513- 562; Id. “I principi di giustizia fiscale della Costituzione italiana, per l’ordinamento giuridico in cammino dell’Unione europea”, *Rivista Dir. Trib.*, 2010, 04, 427. De Jure Banca Dati, Giuffrè Editore, Italia.

<sup>105</sup> CASADO OLLERO, Gabriel. *El principio de capacidad y el control... (I)*, Op. Cit., pp. 541-574; Id. “El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II)”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 34, Abril- Junio 1982, pp. 185- 235; Id. *Los fines no fiscales de los tributos...*, Op. Cit., pp. 455-511.

<sup>106</sup> Vid. FEDELE, Andrea. *Appunti dalle Lezioni di Diritto Tributario*, A. Giappichelli Editore, Torino, Italia, pp. 15 e 16. Partiendo de la literalidad del artículo 53 de la Constitución italiana, el autor comenta que la expresa referencia a la generalidad del concurso a los gastos públicos reafirma en primer lugar, el principio de igualdad: “Venendo ad un esame dell’articolo 53 Cost. più attento alla sua formulazione testuale, va notato che essa si apre con un espreso riferimento alla generalità del concurso (Tutti) che riafferma, in primo luogo, il principio de eguaglianza nella sua valenza originaria, quale divieto di derogue, per determinate categorie o classi alla pari efficacia formale della legge”.

<sup>107</sup> Artículo 1.1 C.E. “España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político”.

Artículo 9.2 C.E. “Corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas...”.

Artículo 14 C.E. “Los españoles con iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna...”.

Artículo 31 C.E. “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, tenderán alcance confiscatorio...”.

De las piezas recogidas hasta el momento y sin perjuicio de postulados jurisprudenciales, podemos concluir que un tributo funcionalmente *extrafiscal* podrá ser calificado en tal sentido en la medida que esté orientado de modo primordial y efectivamente hacia una finalidad distinta de la recaudatoria o que en términos fácticos esa sea su consecuencia principal, lo que significa que un gravamen de estas características no se establece con la meta única y esencial de obtener recursos que sufraguen los gastos públicos, incluso por el contrario se dice que puede sacrificar en algún momento la recaudación en una medida inversamente proporcional a su eficiencia (consideración discutible como ya lo hemos manifestado y para lo cual nos remitimos a párrafos anteriores). Ahora bien, todo tributo de ordenamiento posee los mismos elementos constitutivos de cualquier contribución con lo cual no cabe razón para excluirlo de su naturaleza fiscal inherente pese a fungir en un momento dado como herramienta de otras políticas públicas.

#### **1. d. Evolución en la doctrina del Tribunal Constitucional.**

En distintos momentos el TC se ha pronunciado claramente en el sentido de aceptar el uso del sistema tributario en la medida que lo requiera la política económica de cada momento, legitimando los tributos de ordenamiento, definiéndolos como aquéllos que respondan principalmente a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza y afirmando expresamente por otra parte, que el principio de capacidad económica no impide que el legislador ya estatal o autonómico, pueda configurar presupuestos de hecho tributarios teniendo en cuenta consideraciones *extrafiscales*<sup>108</sup>.

---

<sup>108</sup> Con respecto a la interrelación entre la capacidad contributiva y la *extrafiscalidad* no entraremos en detalle a fin de no desviar la atención respecto al punto medular de esta investigación, sin embargo baste comentar que consideramos que este principio de justicia tributaria tan complejo, sí se encuentra presente en las figuras funcionalmente *extrafiscales*, puesto que se trata de un principio aplicable a todo el sistema tributario, sin que la justicia como directriz y principio fundamental pueda fragmentarse. Lo que importa es determinar los distintos valores constitucionalmente protegidos y ponderar debidamente los mismos en cada caso concreto, es decir, en relación con el tributo, que no puede permanecer hoy al margen de las diversas políticas públicas consagradas por la Constitución.

Ya en la STC 27/1981, de 20 de julio<sup>109</sup>, el máximo intérprete constitucional dejó ver la posibilidad de que el legislador modificara supuestos impositivos por la Ley de Presupuestos Generales del Estado adecuándolos a cuestiones circunstanciales, siempre que tratándose de alteraciones constitutivas, éstas cumplieran el requisito de aparecer en la ley tributaria sustantiva como exige la Constitución (FJ 3), así como admitió la viabilidad de un uso ponderado del sistema tributario mediante la adecuación de lo que sea preciso, para sin modificación sustancial, salvaguardar la política económica que se requiriera en cada momento, en cooperación del Ejecutivo y las Cortes Generales, sin omitir conforme al artículo 31.1 CE que al *“obligar a todos a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, (se) 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”* (FJ 4). Esto significa que independientemente de los requisitos que el poder legislativo debe observar al ejercer sus facultades, también tiene en sus manos la posibilidad de utilizar y maniobrar con el sistema tributario para que en colaboración con el Poder Ejecutivo, se alcancen los objetivos de política de estabilidad económica pretendidos a nivel constitucional.

La presencia de objetivos finalistas legitima la distinta intensidad y tratamiento fiscal entre agentes dentro de una misma actividad, así se desprende de la STC 49/1984, de 5 de abril<sup>110</sup>, en la que son diferenciadas a efectos tributarios, las proyecciones cinematográficas de merecido valor cultural o experimentación del lenguaje cinematográfico respecto de aquéllas con contenido pornográfico o alusivo a violencia. El Tribunal concluye que dicha distinción es un medio dirigido a la consecución de fines opuestos, aunque ambos guiados por un interés que se estima digno de protección: la juventud y niñez. La presencia de objetivos finalistas es legitimada en la diferenciación de tasas.

Se trata en el primer caso, de una actividad de fomento de bienes culturales, a la que se sirve mediante estímulos positivos desgravatorios, esto es, mediante exenciones tributarias de carácter objetivo, mientras la calificación de películas «X», esto es, pornográficas, o que realicen la apología de la violencia, se configura como un

---

<sup>109</sup> STC 27/1981, de 20 de julio. Recurso de Inconstitucionalidad. BOE número 193, de 13 de agosto de 1981.

<sup>110</sup> FJ 4, STC 49/1984, de 5 de abril. Recurso de Inconstitucionalidad. BOE número 99, de 25 de abril de 1984.

fenómeno de intervención, de carácter negativo, restrictivo de unas actividades, que se hace eficaz mediante limitaciones (sólo podrán proyectarse en Salas «X», a las que no tienen acceso los menores (artículo 1), presiones fiscales, a través de una exacción parafiscal (artículo 3) y agravación de un impuesto (artículo 4) y exclusión de todo tipo de ayuda, protección o subvención del Estado). Todo este conjunto, ligado a la calificación, se orienta a la protección de un bien constitucionalizado, como es la protección de la juventud y de la infancia (artículo 20.4 y, en su caso, artículo 39.4 CE), en relación con la sensibilidad moral del espectador medio. La funcionalidad de medidas tributarias a fin de salvaguardar “bienes constitucionalizados” como la protección de la juventud y la infancia se pone de manifiesto, los tributos fungirán como instrumento de una política no fiscal, buscando con ellos la desincentivación de ciertas actividades potencialmente distorsionadoras del normal desarrollo de la juventud.

Más allá de la fiscalidad de ordenamiento a nivel estatal<sup>111</sup>, las Comunidades Autónomas han jugado un papel troncal en su desarrollo. Al propósito, debemos decir que las haciendas autonómicas han propugnado desde los años ochenta por una estela de tributos propios con los cuales ampliar sus entradas financieras. Dichos instrumentos tienen en su mayoría una nota común, la *extrafiscalidad*, avalada por cierto mediante jurisprudencia constitucional siempre y cuando aquéllos sean creados dentro del correspondiente ámbito competencial autonómico<sup>112</sup>.

En efecto, en 1987 el TC se pronuncia sobre la admisibilidad constitucional del impuesto andaluz sobre tierras infrutilizadas (de tendencia no fiscal) en la memorable STC 37/ 1987, de 26 de marzo<sup>113</sup> y declara que aunque la función *extrafiscal* del sistema tributario no se encuentra explícitamente reconocida en la Constitución, su procedibilidad deriva de los preceptos constitucionales relativos a los principios rectores de la política económica y social (señaladamente artículos 40.1 y 130.1)

---

<sup>111</sup> Sobre un análisis global, puesto al día, sobre la tributación ambiental en España, *Vid.* el trabajo de DURÁN CABRÉ, José María y DE GISPERT BROSA, Cristina. “La tributación ambiental en España: situación actual”, en AA. VV. BECKER, Fernando, CAZORLA, Luis María, y MARTÍNEZ-SIMANCAS, Julián, Directores. *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen II, Iberdrola, Thomson-Aranzadi, Madrid, España, 2008, pp. 1367-1410.

<sup>112</sup> FJ 13, STC 37/1987, de 26 de marzo. Recurso de Inconstitucionalidad. BOE número 89, de 14 de abril de 1987. En la doctrina, *Vid.* el trabajo de LAGO MONTERO, José María. *El poder tributario...*, *Op. Cit.*, pp. 118-128 sobre de la extrafiscalidad de los tributos propios.

<sup>113</sup> STC 37/1987, de 26 de marzo. Recurso de Inconstitucionalidad. BOE número 89, de 14 de abril de 1987.

“...dado que tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados” (FJ 13), así como del artículo 2.1 de la LGT.

La competencia material está vinculada necesariamente a las potestades tributarias del sujeto activo para dictar la figura pretendida<sup>114</sup>. RODRÍGUEZ MUÑOZ y PEÑA ALONSO<sup>115</sup> explican que en el caso de tributos medioambientales que expondremos más adelante, la base para su implantación legítima por parte de las Comunidades Autónomas la constituye la existencia indudable de competencia en materia ambiental de un lado y la competencia para dictar tributos propios por el otro. Competencia material (ambiental) y tributaria, son los pilares sobre los que se asienta la permitida extrafiscalidad en la jurisprudencia del TC. Volveremos sobre la STC 37/1987 de 26 de marzo.

La doble funcionalidad del tributo (recaudatoria y finalista, en el supuesto, es la protección de la salud) se deja patente en la STC 197/1992, de 19 de noviembre<sup>116</sup>, respecto a los Impuestos Especiales sobre bebidas alcohólicas. El TC justifica la maleabilidad e incremento de los tipos impositivos de ciertos productos cuyo consumo resulta contraproducente para la sociedad, a efecto de incentivar su disminución, así como reconoce su coherencia con el principio de capacidad económica ya que la aplicación y elevación del tipo sobre los alcoholes a la salida de la fábrica no vulnera el citado principio del artículo 31.1 CE, puesto que no puede entenderse que dicha capacidad subyacente hubiera desaparecido o variado sustancialmente respecto del momento de elaboración de los alcoholes y, sobre todo, porque el fabricante y sujeto

---

<sup>114</sup> FJ 13, STC 37/1987, de 26 de marzo. Recurso de Inconstitucionalidad. BOE número 89, de 14 de abril de 1987.

<sup>115</sup> RODRÍGUEZ MUÑOZ, José Manuel. *La alternativa fiscal verde...*, *Op. Cit.*, p. 430; en un sentido similar, PEÑA ALONSO, José Luis. “La finalidad extrafiscal y la estructura de los tributos medioambientales”, en AA. VV. BECKER, Fernando, CAZORLA, Luis María, y MARTÍNEZ-SIMANCAS, Julián, Directores. *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen I, Iberdrola, Thomson-Aranzadi, Madrid, España, 2008, p. 477, “*Dentro de las finalidades extrafiscales que pueden tener los tributos destaca especialmente el carácter ecológico o medioambiental como instrumento de corrección o modificación de conductas nocivas para la salud y la reparación de daños medioambientales...en su delimitación debe respetarse, en todo caso, las reglas de reparto de los títulos competenciales específicos establecidos en la Constitución en los artículos 148.1.9 (competencias de las Comunidades Autónomas) y 149.1.23 (competencia exclusiva del Estado); sin olvidar su marcado carácter transversal que representa el medio ambiente*”.

<sup>116</sup> STC 197/1992, de 19 de noviembre. Cuestiones de inconstitucionalidad. BOE número 307, de 23 de diciembre de 1992.

pasivo del impuesto pudo perfectamente, al conocer la elevación del tipo, repercutir íntegramente el importe del tributo sobre “*aquél para quien se realice la operación gravada*” (artículo 4.1 de la Ley 39/1979).

De manera que, en realidad, la elevación del tipo grava manifestaciones de capacidad contributiva (la puesta en circulación de las bebidas) posteriores a la entrada en vigor de la elevación y por otro lado, debe tenerse presente que la Exposición de Motivos de la Ley 45/1985, de 23 de diciembre, de Impuestos Especiales, justifica la coexistencia y en cierta medida superposición de dos figuras de imposición indirecta en el área comunitaria (el impuesto sobre el valor añadido y los impuestos especiales) “... *en que el consumo de determinados bienes resulta contraproducente para la sociedad, por lo que cabe intentar desanimar tales consumos no deseados, de suerte que, junto a la función meramente recaudatoria, el impuesto tiene una finalidad extrafiscal como instrumento de la política sanitaria; desde esta perspectiva de la doble finalidad del impuesto, difícilmente puede pensarse en que la elevación configure una medida arbitraria y no una adecuación circunstancial del tipo al incremento de los precios o una medida de política sanitaria...*”<sup>117</sup>.

Por otro lado, aun cuando los objetivos de ordenamiento pueden intervenir en la estructuración del sistema tributario, la potestad del legislador no es ilimitada, está constreñida a un margen determinado de actuación tal como en la STC 221/1992, de 11 de diciembre<sup>118</sup> quedó estilado. El artículo cuestionado en el Procedimiento de origen es el 355.5 del TRRL, el cual dice el TC se inserta también en un sistema de valoración de las bases imponibles y de los elementos integrantes de dichas bases. El legislador tributario, siguiendo el criterio establecido en otros sectores del ordenamiento y en especial en el Derecho de obligaciones, ha establecido como principio configurador del sistema el *principio nominalista*. El citado principio sirve para proteger la estabilidad de la moneda, evitando la pérdida de confianza que en otro

---

<sup>117</sup> FJ 6, STC 197/1992, de 19 de noviembre. BOE número 307, de 23 de diciembre de 1992. Cuestiones de inconstitucionalidad.

<sup>118</sup> FJ 5, C), STC 221/1992, de 11 de diciembre. BOE número 16, de 19 de enero de 1993. Cuestiones de Inconstitucionalidad. El pronunciamiento significa que en la adopción de tales decisiones el legislador goza de un amplio margen de discrecionalidad pero debe apreciar cuándo concurren las circunstancias económicas que justifiquen la adopción de tales medidas así como dentro de los posibles modelos teóricos, a la vista de las ventajas e inconvenientes de cada uno de ellos, determinar el más adecuado. Dicha libertad, como hemos mencionado al hablar de la capacidad económica, no es absoluta, sino que debe observar el resto de limitaciones constitucionales, en especial los principios consagrados en el artículo 31.1 CE., que fijan el límite que el legislador no puede rebasar. Habría que añadir entonces que si la capacidad no es ya potencial, sino inexistente o ficticia, no cabe planificar ningún gravamen.



caso se produciría y es coherente con el orden constitucional. No obstante, no puede desconocerse, que el mantenimiento a ultranza, sin excepciones, del principio nominalista en el ordenamiento tributario puede dar lugar a situaciones incompatibles con la plena vigencia del sistema tributario justo a que se refiere el artículo 31.1CE. En tales casos, la valoración de los elementos patrimoniales según criterios estrictamente nominales puede conducir a gravar en todo o en parte rentas aparentes, no reales<sup>119</sup>.

Por si cupiera alguna duda respecto a la admisibilidad de los fines extrafiscales en los tributos y su concordancia con el orden constitucional<sup>120</sup>, el TC cerró tajantemente cualquier posibilidad siguiendo su propia línea<sup>121</sup>, al respaldar la Ley sobre la Dehesa de Extremadura que prevé un impuesto sobre tierras infrautilizadas muy similar al andaluz en la STC 186/1993, de 7 de junio<sup>122</sup> y declararlo en consecuencia.

## 2. El tributo como instrumento de la política pública medioambiental.

Este apartado está dedicado al análisis y justificación del género *tributos* como medios coadyuvantes de la política ambiental, explicación que servirá de base para que, una vez demostrada su aptitud para tal efecto, abordemos lo que debe entenderse por *tributo medioambiental* en sentido propio en el epígrafe sucesivo.

---

<sup>119</sup> El Tribunal expone que así se comprende la existencia en el ordenamiento tributario de una pluralidad de normas, de diferente alcance y contenido, encaminadas a mitigar los efectos que una aplicación indiscriminada del principio nominalista podría producir. Cfr. FJ 5, C), STC 221/1992, de 11 de diciembre.

<sup>120</sup> El profesor PEÑA ALONSO, resalta el papel de la extrafiscalidad en los llamados tributos medioambientales, en cuanto dará verdadero sentido a los mismos, sus observaciones parten al igual que nosotros, del análisis de la extrafiscalidad en un sentido general desde el punto de vista del Tribunal Constitucional y su jurisprudencia, de la cual destaca las resoluciones expuestas en la presente investigación por razones similares. Vid. PEÑA ALONSO, José Luis. *La finalidad extrafiscal y la estructura...*, Op. Cit., pp. 459-492.

<sup>121</sup> STC 37/1987, de 26 de marzo. Recurso de inconstitucionalidad. BOE N° 89, de 14 de abril de 1987.

<sup>122</sup> FJ 4, STC 186/1993, de 7 de junio. Recurso de inconstitucionalidad. BOE de 5 de julio. “Constitucionalmente nada cabe objetar a que, en general, a los tributos pueda asignárseles una finalidad extrafiscal y a que, ya más en particular, las Comunidades Autónomas puedan establecer impuestos con ese carácter, si bien ello haya de realizarse dentro del marco de competencias asumidas y respetando las exigencias y principios derivados directamente de la Constitución (artículo 31), de la Ley Orgánica que regula el ejercicio de sus competencias financieras (artículo 157.3 C.E.) y de los respectivos Estatutos de Autonomía”.

Hecha la aclaración precedente y planteada la necesidad de proteger jurídicamente el medio ambiente<sup>123</sup>, damos paso a los mecanismos que de las distintas áreas del Derecho Público han emanado, centrando la atención en los instrumentos económicos, dentro de los que se encuentran los tributarios, todos ellos aplicados según sus propias características para prevenir conductas no deseables, reprimir las producidas, disuadir, estimular o compensar las acciones de los particulares que pudieran repercutir sobre la naturaleza. En su conjunto, estos instrumentos buscan un mismo objetivo: la protección del medio natural y como consecuencia, de la mejora de la calidad de vida<sup>124</sup>.

Pues bien, los instrumentos económicos han venido a complementar las estrategias basadas en controles directos pero con un fundamento diferente: la corrección indirecta de las disfunciones ambientales en el sistema de precios<sup>125</sup>.

La diferencia de estas medidas en relación con los mecanismos administrativos es la presión indirecta que ejercen sobre las actividades contaminantes, influyendo específicamente en el coste de los bienes y servicios, lo cual incita al desarrollo de conductas menos contaminantes o alternas, por el menor coste económico que representan.

Existen distintos tipos de instrumentos económicos utilizados para proteger el medio ambiente, los que podemos citar de acuerdo a la clasificación realizada por la OCDE<sup>126</sup>, a saber:

- *Tasas e impuestos por emisiones y vertidos.* A ojos de este organismo, se trata de las figuras más utilizadas. Son aplicadas en prácticamente todos los campos y países miembros aunque con variaciones de intensidad. En este rubro, se encuentran las tasas por descargas de aguas, tasas por basura, tasas e impuestos por emisiones a la atmósfera y tasas por contaminación acústica.

---

<sup>123</sup> Vid. *Supra*. Epígrafe “1. a. La protección jurídica del medio ambiente”.

<sup>124</sup> JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, Jorge. *El tributo como instrumento...*, *Op. Cit.*, p. 53.

<sup>125</sup> *Ibidem*, p. 56.

<sup>126</sup> BARDE, Jean- Philippe. “Economic instruments in environmental policy: Lessons from the OECD experience and the relevance to developing economies”, on *OECD Development Center, Working Papers* N° 92, Research Programme on Environmental Management in Developing Countries, January, 1994, pp. 10- 12. La traducción es nuestra.

- *Tasas por servicios ambientales* (pago por el costo de servicios de recolección y tratamiento colectivos, principalmente de residuos sólidos y aguas residuales).
- *Tasas e impuestos sobre productos*, aplicados sobre los precios de los mismos, dada su calidad contaminadora. Pueden aplicarse cuando son manufacturados, en el momento del consumo del producto terminado o cuando se dispone de ellos en el proceso de producción. El informe sugiere que en vez de crearse nuevos instrumentos es posible utilizar los existentes y modificar su precio, como una manera de penalizar que son dañosos para el entorno natural.
- *Tasas por servicios administrativos*.
- *Mercado de permisos de emisiones*.
- *Sistema de depósito y consigna*.
- *Subsidios*.

La utilización de los instrumentos tributarios para la protección del medio ambiente no hace a un lado su función primordial como figura tributaria, es decir, servir de instituto jurídico financiero necesario para recaudar recursos económicos<sup>127</sup> para el Estado a fin de sostener las necesidades públicas, ya que por definición cualquier figura alejada de tal consideración sería otra cosa excepto un tributo. Así pues, la figura tributaria aplicada a la defensa ambiental<sup>128</sup> complementa tal actividad con la aportación de recursos al Estado, adecuándose como una herramienta plenamente aceptada en

---

<sup>127</sup> Al respecto, GONZÁLEZ GARCÍA a pesar de afirmar que la capacidad contributiva perdía funcionalidad frente a los tributos extrafiscales, también sostenía que el tributo es ante todo y sobre todo un instrumento jurídico pensado para la cobertura del gasto público y que un ingreso que no proporcione ingresos podrá ser muchas cosas, pero desde luego, no un tributo. *Vid.* GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. *Los tributos extrafiscales...*, *Op. Cit.*, p. 614.

<sup>128</sup> Entre otros recientes trabajos, *Vid.* MENÉNDEZ MORENO, Alejandro. “Los tributos como instrumentos de protección medioambiental: naturaleza jurídica y clasificación”, AA. VV. BECKER, Fernando, CAZORLA, Luis María y MARTÍNEZ-SIMANCAS, Julián, Directores. *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen I, Iberdrola, Thomson-Aranzadi, Navarra, España, 2008, pp. 381-413, el autor comienza su exposición analizando el concepto de tributo, sus elementos de configuración y su compatibilidad con el objetivo de protección medioambiental, para posteriormente, examinar de qué forma esa finalidad puede ser configurada a través de las distintas modalidades de tributos, en la misma secuencia en la que se realiza la presente investigación; y PEÑA ALONSO, José Luis. *La finalidad extrafiscal y la estructura...*, *Op. Cit.*, pp. 459-499, el autor, defiende enteramente la funcionalidad del tributo en materia ambiental insistiendo que su eficacia radica en cómo se configure su finalidad extrafiscal, es decir, cuando aquéllos demuestren efectivamente su carácter extrafiscal, para lo cual, al igual que en el presente trabajo de investigación, recurre a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en un sentido general es decir, respecto al tratamiento de la extrafiscalidad, y específica, en lo tocante a lo que el máximo Tribunal español ha dictaminado cuando está presente en los tributos ambientales.

diversos sistemas jurídicos contemporáneos y cuya presencia a nivel internacional se incrementa paulatinamente.

La idea de utilizar al tributo para corregir disfunciones socio económicas, entre ellas la contaminación, fue de PIGOU<sup>129</sup>, economista británico que en 1920 con su teoría de la “*Economía del bienestar*” dijo que en términos generales todo fallo del mercado (*market failure*) puede ser corregido a través de la internalización de una determinada externalidad social con cargo al sujeto o sujetos responsables de la misma, internalización que se concreta al imponer gravámenes que incorporen al precio de los productos el coste de la contaminación.

Hoy día el establecimiento de medidas tributarias para proteger el medio ambiente es un hecho en parte del mundo y a pesar de que han surgido inconvenientes y críticas a las mismas, en la realidad se ha visto que en muchas ocasiones, resultan positivas. De esta forma organismos como la OCDE<sup>130</sup> y la UE<sup>131</sup> se han preocupado por realizar estudios al respecto e inclusive formular proyectos como la llamada *ecotasa*<sup>132</sup> comunitaria, el impuesto sobre emisiones de CO<sub>2</sub> y la energía<sup>133</sup>.

---

<sup>129</sup> PIGOU, Arthur Cecil. *The Economics of Welfare*, Macmillan and Co. Limited, London, UK, 1920; PIGOU, Arthur Cecil. *A study in public finance*, Macmillan and Co. Limited, London, UK, 1928.

<sup>130</sup> Vid. BARDE, Jean- Philippe. “Economic instruments in environmental policy: Lessons from the OECD experience and the relevance to developing economies”, *Working Papers* N° 92, Research Programme on Environmental Management in Developing Countries, OECD Development Center, January, 1994, pp. 13-19; OECD. “The Political Economy of Environmentally Related Taxes”, *Policy Brief*, Organisation for Economic Co-operation and Development, Publishing, February, 2007; DE SERRES, Alain; MURTI, Fabrice; NICOLETTI, Giuseppe. “A framework for assessing Green Growth Policies”, *Working Papers*, N° 774, OECD, Economics Department, OECD Publishing, 7/06/2010, pp. 20, 25, 30 y ss.

<sup>131</sup> Respecto a la actuación ambiental y los condicionamientos genéricos de la tributación en el marco de la Unión Europea y organismos internacionales, vid. los comentarios especializados de VAQUERA GARCÍA, Antonio. *Fiscalidad y Medio ambiente...*, *Op. Cit.*, pp. 187-269; respecto a la Unión Europea, específicamente vid. SERRANO ANTÓN, Fernando. “La tributación medioambiental en la Unión Europea” en AA. VV. BECKER, Fernando, CAZORLA, Luis María y MARTÍNEZ-SIMANCAS, Julián. Directores. *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen II, Editorial Thomson Aranzadi e Iberdrola, Navarra, España, 2008, pp. 817-861; y COBOS GÓMEZ, José María. “Trayectoria y principios de la tributación ambiental en la Unión Europea”, en AA. VV. BECKER, Fernando, CAZORLA, Luis María y MARTÍNEZ-SIMANCAS, Julián. *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen II, Editorial Thomson Aranzadi e Iberdrola, Navarra, España, 2008, pp. 863-891.

<sup>132</sup> SERRANO ANTÓN, Fernando. “Medidas tributarias medioambientales: la ecotasa de la Unión Europea”, en AA.VV., ESTEVE PARDO, José. Coordinador. *Derecho del medio ambiente y administración local*, Diputación de Barcelona- Civitas, Madrid, España, pp. 793- 799.

<sup>133</sup> Vid. COBOS GÓMEZ, José María. *Trayectoria y principios de la tributación ambiental...*, *Op. Cit.*, pp. 869-883, el autor destaca y explica cronológicamente los principales proyectos e iniciativas de la Unión Europea en el marco de la tributación ambiental, comenzando con la propuesta de la Comisión de creación de un impuesto sobre emisiones de dióxido de carbono y sobre la energía (COM <1992> 226 final, de 30 de junio de 1992); posteriormente, la Directiva por la que se reestructura el régimen

Es posible avistar que los tributos ambientales aunque persiguen un mismo objetivo, técnicamente pueden presentar mecanismos diferentes, basta apuntar a aquéllos que persiguen una *redistribución* del coste de la “reparación” del medio ambiente<sup>134</sup> y a aquellos otros que más bien pretenden *incentivar* conductas menos dañinas para el entorno natural. El camino para llegar a la misma meta (salvaguarda ecológica) tiene consecuencias distintas no sólo de tipo financiero (más o menos recaudación y destino o afectación de los recursos) sino sobre todo, puede repercutir en su verdadera eficacia ambiental. En líneas posteriores, hemos de aplicarnos con mayor profundidad al tratamiento tanto del concepto de tributo ambiental, como de su tipificación.

En lo que atañe a la perspectiva comunitaria<sup>135</sup>, no sobra decir que el artículo 2 del Tratado de la Unión Europea designa como objetivo principal de la Comunidad

---

comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003) resultado de un largo debate durante la década de los 90s; la Comunicación de la Comisión sobre impuestos y gravámenes ambientales (COM <97> 0009) con el objeto de facilitar la aplicación de estos tributos y garantizar que se utilicen de manera compatible con el Derecho comunitario; las Directrices de la Comisión sobre ayudas estatales a favor del medio ambiente de 1994, 2001 y de 2008 de vigencia estas últimas hasta el 31 de diciembre de 2014; la propuesta de reforma ambiental en la fiscalidad del automóvil aprobada por la resolución del Parlamento Europeo de 23 de agosto de 2006 sobre la propuesta de Directiva del Consejo sobre los impuestos aplicables a los automóviles de turismo; el Libro Verde sobre la utilización de instrumentos de mercado en la política de medioambiente y otras políticas relacionadas (COM <2007> 140 final, de 28 de marzo de 2007); también resulta sumamente aprovechable el trabajo de SERRANO ANTÓN, Fernando. *La tributación medioambiental en la Unión Europea...*, *Op. Cit.*, pp. 817-861, en el cual expone con claridad el proceso llevado a cabo para lograr el impuesto sobre productos energéticos (Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003).

<sup>134</sup> Algunos autores prefieren denominarles instrumentos ambientales de financiación y prevención de gastos públicos ambientales, en cuanto la necesidad de crear un marco financiero que haga posible y efectivo el pleno disfrute de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona. La autora comentada define “el instrumento financiero ambiental” como aquél que se concibe y articula con el objeto de dotar a los poderes públicos de los medios económicos con los que cubrir los gastos derivados de la defensa, mejora y restauración del medio ambiente. *Vid.* GARCÍA LUQUE, Elisa I. “Apuntes y breves propuestas sobre la fiscalidad ambiental en Andalucía”, en *Revista de Información Fiscal*. N° 49, Enero- febrero 2002, Editorial Lex Nova, España, pp. 125- 148.

<sup>135</sup> El empleo de tributos ambientales se fundamenta originalmente en el objetivo de protección del medio ambiente recogido en el artículo 2 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea que establecía como objetivo de la Comunidad favorecer un crecimiento sostenible y no inflacionista que respetara el medio ambiente. Posteriormente, en 1986 en el Acta Única Europea, se introduce el Título VII dedicado al Medio Ambiente, para en 1992, con las modificaciones introducidas por el Tratado de la Unión Europea, donde la conservación medioambiental se convierte en un principio en sí misma y en una política comunitaria. En ese momento, el 5º Programa de Acción Ambiental de la Unión Europea recomienda un mayor uso de instrumentos económicos como tributos ambientales para contribuir a la protección del medio, a la vez que el Consejo reconoce como ventaja de los impuestos medioambientales, la capacidad para corregir las señales falsas de precios del mercado, incorporando a los mismos, el coste de la contaminación y otros costes medioambientales, así como su capacidad para aplicar el principio de “*quien contamina paga*”. Subsecuentemente el Tratado de Lisboa, de 17 de diciembre de 2007, por el que se modifican el Tratado de la Unión Europea y el Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, para pasar a ser los nuevos Tratados de la Unión Europea y el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, propone en la redacción del TUE un renovado artículo 3º (sustituyendo el antiguo artículo 2º TUE) que

Europea promover un crecimiento sostenible que respete el medio ambiente, así como el artículo 191.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (antiguo artículo 174.1 TCE) que enumera en términos generales cuáles son los objetivos de la política ambiental comunitaria, a saber:

- ✓ Conservar, proteger y mejorar 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.

Todo lo cual, basado en principios básicos prescritos según lo establece el mismo precepto en su segundo párrafo, consistentes en<sup>136</sup>:

- ✓ Principios de cautela y acción preventiva;
- ✓ Principio de corrección de atentados al medio ambiente preferentemente en la fuente misma y;
- ✓ En el principio de *quien contamina paga*<sup>137</sup>.

---

incluye en su apartado 3º la preocupación de la Unión por establecer un mercado interior en el cual la Unión obrará en pro del desarrollo sostenible para Europa basado en un crecimiento económico equilibrado y en la estabilidad de los precios, en una economía social de mercado altamente competitiva, tendente al pleno empleo y al progreso social y en *un nivel elevado de protección y mejora de la calidad del medio ambiente*. Asimismo, donde se promoverá el progreso científico y técnico. Hasta nuestros días, se ha incrementado el uso de tributos medioambientales, aunque como se expone en este trabajo, aún queda un largo camino por recorrer en el que la fiscalidad ambiental todavía tiene mucho que dar y desarrollar. Cfr. el artículo 3º (antiguo artículo 2º TUE) de la versión consolidada del Tratado de la Unión Europea, resultado de las modificaciones introducidas por el Tratado de Lisboa firmado el 13 de diciembre de 2007 en Lisboa, y que entró en vigor el 1 de diciembre de 2009. DOUE C 83, de 30 de marzo de 2010, 53º Año, edición en lengua española (2010/C83/01).

<sup>136</sup> Cfr. artículo 191.2 TFUE (antiguo 174 TCE), en la versión consolidada del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, así como sus Protocolos y Anexos, resultado de las modificaciones introducidas por el Tratado de Lisboa firmado el 13 de diciembre de 2007 en Lisboa y que entró en vigor el 1 de diciembre de 2009. DOUE C 83, de 30 de marzo de 2010, 53º Año, edición en lengua española (2010/C83/01).

<sup>137</sup> Sin perjuicio del tratamiento que daremos al principio *quien contamina paga*, en el epígrafe 1. a. del Capítulo II, adelantamos algunas observaciones en concordancia con el profesor HERRERA MOLINA, en el sentido de que este principio europeo no sólo constituye una recomendación económica sobre cuestiones de política legislativa, sino un auténtico mandato jurídico respaldado precisamente en los Tratados fundacionales, y basado en el principio de equivalencia. Sin embargo, no debe confundirse con el principio de capacidad contributiva en este tipo de figuras aun cuando informa al hecho imponible, fundamentalmente en cuando a la determinación del sujeto pasivo. El citado principio obliga a internalizar los costes externos de las actividades contaminantes *“fomentando así que la contaminación se reduzca del modo más eficiente posible. Para ellos puede acudir a una diversidad de instrumentos, entre los que destacan los mercados de emisiones y los tributos ambientales. Ahora bien, dado que cada objetivo ambiental requerirá el mecanismo- o mezcla de instrumentos- adecuado, en la práctica, el*

## 2. a. Fundamento jurídico.

Aceptado es que la materia tributaria puede constituirse en instrumento de políticas públicas y concretamente de protección del medio ambiente, fungiendo como un utensilio apto para salvaguardar el derecho de los particulares a disfrutar de un medio natural digno<sup>138</sup>.

En el ámbito de las Comunidades Autónomas<sup>139</sup>, la Constitución reconoce en primer lugar la potestad de establecer y exigir tributos de acuerdo a la misma y a las leyes, así como autonomía financiera, capacidad para establecer sus propios impuestos,

---

*principio quien contamina paga exigirá el establecimiento de ciertos tributos ambientales. Quizá el punto más débil... radique en la erosión que sufre por una doble vía: la regla de unanimidad exigida para establecer medidas ambientales de carácter esencialmente fiscal y el poco peso que el Tribunal de Justicia le otorga frente a los conflictos con las libertades comunitarias. El principio... se opone a los beneficios fiscales otorgados a sujetos contaminantes, tanto en tributos ordinarios como en gravámenes ecológicos. La Comisión utiliza sus potestades sobre el control de ayudas de Estado para intentar realizar este principio. Sin embargo, lo hace con un grado de discrecionalidad excesivo ante una parcial complacencia del Tribunal de Justicia.” Vid. HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. “El principio quien contamina paga”, en AA. VV. BECKER, Fernando, CAZORLA, Luis Manuel y MARTÍNEZ-SIMANCAS, Julián, Directores. *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen I, Iberdrola, Thomson-Aranzadi, Navarra, España, 2008, p. 212; Id. “El principio quien contamina paga desde la perspectiva jurídica”, en *Revista Noticias de la Unión Europea*, Nº 122, Año XI, Marzo de 1995, Editorial CISS, S.A., Valencia, España, pp. 81- 91.*

<sup>138</sup> Recordemos que en la experiencia española, a pesar de que la Constitución carece de una mención expresa de la *extrafiscalidad*, sí es posible inferir su admisión y reconocimiento, como lo ha entendido el Tribunal Constitucional, en su famosa sentencia 37/1987, de 26 de marzo, analizada bajo dicho talante anteriormente. De la misma manera, como se ha expuesto, el artículo 2.1 2º párrafo de la LGT y su precedente el artículo 4º de la LGT de 1963, legalizan su configuración.

<sup>139</sup> Precisamente en este sentido, LAGO MONTERO aborda el régimen de tributos propios de las CC. AA. concluyendo que la clasificación de los tributos propios autonómicos debe partir “de la tripartición operada por el artículo 26 LGT: impuestos, tasas y contribuciones especiales. El problema que se nos plantea aquí consiste en que los legisladores autonómicos han sido muy escasamente respetuosos con la mentada clasificación tripartita, diseñando numerosas figuras tributarias que encajan mal en las tradicionales de nuestro Derecho Financiero... Dejando al margen ahora el análisis de las tasas y las contribuciones especiales que ninguna singularidad presentan respecto a sus homólogas las estatales y locales, los impuestos autonómicos a su vez, pueden clasificarse en función de la materia imponible que han tomado por objeto... Así las cosas, los impuestos autonómicos pueden clasificarse, atendiendo a la riqueza sectorial gravada, en impuestos sobre el juego, impuestos sobre las explotaciones agrarias e impuestos de carácter medioambiental que gravan patrimonios o consumos contaminantes...”. Vid. LAGO MONTERO, José María. *El poder tributario...*, Op. Cit., pp. 128 y 129; en concordancia, también escribe DE LA HUCHA CELADOR, Fernando. “El poder tributario de las Comunidades Autónomas en materia medioambiental”, en AA. VV. BECKER, Fernando, CAZORLA, Luis María y MARTÍNEZ-SIMANCAS, Julián, Directores. *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen I, Iberdrola, Thomson-Aranzadi, Navarra, España, 2008, pp. 285-325, este autor comenta que el artículo 157.1 CE reconoce a las Comunidades Autónomas 2 potestades tributarias susceptibles de ser utilizadas en materia de medioambiente; una directa, el recurso a las tres figuras o especies tributarias, y otra indirecta, la posibilidad de establecer recargos sobre impuestos estatales, posibilidad que exigiría el previo establecimiento de un impuesto estatal ambiental. A su vez, estos recursos financieros estarían sometidos por dos límites, el establecido en el artículo 157.2 CE y el derivado del artículo 157.3 CE por el que se instituye la LOFCA.

tasas y contribuciones especiales, así como recargos sobre impuestos estatales (artículos 133.2, 156.1, 157.1.b, y a de la CE); en segundo lugar, autoriza a la regulación de las competencias financieras autonómicas y, por tanto, tributarias a través de una Ley Orgánica (artículos 157.3 de la CE) que históricamente ha sido la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA). Por lo tanto, no existe impedimento en que los mencionados tributos propios, sean utilizados además de como instrumentos recaudatorios, como instrumentos al servicio de una determinada política económica o social<sup>140</sup>, con lo que tampoco existe impedimento para que las Comunidades Autónomas establezcan tributos ambientales en el ámbito de sus competencias<sup>141</sup>.

De lo dicho, se desprende que el amplio poder tributario de las Comunidades Autónomas<sup>142</sup> además de estar sujeto a la Constitución debe respetar las

---

<sup>140</sup> LAGO MONTERO recuerda que para calificar a un tributo de *preponderantemente extrafiscal* hay que analizar su entera estructura y no conformarse con las declaraciones que hace el legislador en su exposición de motivos. Afirma además que el tributo extrafiscal puede adoptar cualquiera de las categorías tributarias que conoce el ordenamiento jurídico. Vid. LAGO MONTERO, José María. *El poder tributario...*, Op. Cit., pp. 118-128; en este sentido, también GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *El impuesto Balear...*, Op. Cit., p. 56.

<sup>141</sup> Vid. LAGO MONTERO, José María. *El poder tributario...*, Op. Cit., pp. 136-142; DE LA HUCHA CELADOR, Fernando. *El poder tributario...*, Op. Cit., pp. 285-325; HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. “Los tributos con fines ambientales: impuestos autonómicos sobre instalaciones contaminantes”, en AA. VV. ESTEVE PARDO, José, Coordinador. *Derecho del medio ambiente y administración local*, Diputación de Barcelona- Civitas, Madrid, España, 1996, pp. 687- 703; ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel. “Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal”, Marcial Pons, Madrid, España, 1995; PAJUELO MACÍAS, Antonio. “Los tributos contra la contaminación como posibles “tributos propios” de las Comunidades Autónomas: especial referencia a una ley de Cataluña”, en *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, Volumen XIII, Nº 38, mayo- agosto de 1993, Editorial de Derecho Financiero, Editoriales de Derecho Reunidas, España, pp. 377- 388; MAGADÁN DÍAZ, Marta y RIVAS GARCÍA, Jesús I. *Fiscalidad y medio ambiente en España*, SEPTEN Ediciones, Oviedo, España, 2004; Id. *Estructura de la fiscalidad verde autonómica*, SEPTEN Ediciones, Oviedo, España, 2006; no debemos desconocer que aunque en menor dimensión, existen también mecanismos ambientales en los regímenes forales, para lo cual merece la pena revisar el trabajo de MERINO JARA, Isaac. “La tributación medioambiental en los regímenes forales”, en AA. VV. BECKER, Fernando, CAZORLA, Luis María y MARTÍNEZ-SIMANCAS, Julián, Directores. *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen I, Iberdrola, Thomson-Aranzadi, Navarra, España, 2008, pp. 327-361; e instrumentos tributarios de índole ambiental aplicados por los entes locales, como expone con nitidez GARCÍA-MONCÓ, Alfonso M. “La tributación medioambiental en el ámbito municipal”, en AA. VV. BECKER, Fernando, CAZORLA, Luis María y MARTÍNEZ-SIMANCAS, Julián, Directores. *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen I, Iberdrola, Thomson-Aranzadi, Navarra, España, 2008, pp. 363-380.

<sup>142</sup> Vid. LAGO MONTERO, José María. *El poder tributario...*, Op. Cit., pp. 10-11, donde señala que “la LOFCA forma parte del llamado bloque de constitucionalidad (artículo 28 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional), por lo que la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional se erige en referencia inexcusable para el correcto entendimiento del modelo financiero autonómico pergeñado por la Constitución y desarrollado por la L.O.F.C.A.”; como señala JIMÉNEZ COMPAIRED, Ismael. *La imposición propia de las Comunidades Autónomas*, Boletín Oficial del Estado, Madrid, 1994, pp. 178-181, “frente a aquellas opiniones que mantenían que únicamente desde la propia Constitución puede delimitarse la potestad autonómica de establecer su propia imposición, resulta hoy bien claro que el



disposiciones de la ley en cita, que en términos generales suma otra importante limitación relativa a la prohibición de doble imposición, marcada por la supremacía de los hechos impositivos gravados por el Estado.

Por virtud de la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, se modifica la diversa Ley Orgánica 8/1980, de 22 de diciembre, de Financiación de Comunidades Autónomas (LOFCA), y complementariamente con la Ley 22/2009 de 18 de diciembre<sup>143</sup>, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, se introducen importantes reformas en el sistema de financiación autonómico. Destaca en la parte conducente a los tributos propios de las Comunidades, la sustitución de la locución “materia” por “hecho” imponible, al postularse las prohibiciones de éstas, de crear tributos que recaigan sobre hechos impositivos gravados por el Estado (artículo 6.2 LOFCA) y así mismo, no podrán recaer sobre hechos impositivos gravados por los tributos locales (artículo 6.3 LOFCA). Esta modificación, tiene una enorme repercusión desde el punto de vista de la apertura concedida en el ámbito fiscal autonómico, ya que antes de la reforma las limitaciones correspondían a la materia imponible cuyo concepto es por amplitud mucho mayor que el de un hecho imponible<sup>144</sup> basado en los principios de legalidad y aplicación estricta. En este sentido, bastaría la modificación de cualquier elemento del hecho imponible

---

*juicio de constitucionalidad de la ley que aprueba el tributo debe hacerse con referencia a un conjunto normativo más amplio, el llamado parámetro o norma aplicable en el juicio de inconstitucionalidad”;* igualmente, BAYONA DE PEROGORDO, Juan José y SOLER ROCH, María Teresa. *Derecho financiero*, Volumen I, Librería Compás, Alicante, 1989, pp. 410-413; ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel. “El poder tributario de las Comunidades Autónomas en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, en *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, N° 65, 1992, pp. 207-251.

<sup>143</sup> Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por el que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias. BOE N° 305 de 19 de diciembre. Al respecto, *Vid* LAGO MONTERO, José María, GIL RODRÍGUEZ, Isabel, GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles, y ALFONSO GALÁN, Rosa María. *El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas. Comentario a la Ley 22/2009, de 28 de diciembre, tras la sentencia del Estatuto catalán*, Editorial Dykinson, S.L., Madrid, España, 2010.

<sup>144</sup> FJ 14, STC 37/1987, de 26 de marzo. Recurso de inconstitucionalidad, BOE N° 89, del 14 de abril de 1989. “... *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. Por el contrario, el hecho imponible es un concepto estrictamente jurídico que, en atención a determinadas circunstancias, la Ley fija en cada caso «para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria», según reza el artículo 28 de la vigente Ley General Tributaria. De ahí que, en relación con una misma materia impositiva, el legislador pueda seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos impositivos, determinantes a su vez de figuras tributarias diferentes...*”.

para que se convirtiera en uno nuevo sin contradecir la normativa, de lo que surge un gran riesgo de sobre imposición de una misma materia<sup>145</sup>.

El Estado tiene competencia exclusiva sobre la legislación básica en materia de protección del medio ambiente y en materia de régimen energético (artículos 149.1.23 y 149.1.25 de la CE), sin embargo el desarrollo normativo estatal en materia tributaria con fines de ordenamiento y específicamente en fiscalidad energético-medio ambiental ha sido prácticamente escaso salvo el caso concreto de los hidrocarburos.

Tendencia distinta es la que se observa en general en el ámbito de las Comunidades Autónomas, algunas de las cuales en ejercicio de sus competencias de gestión en materia de protección del medio ambiente y de desarrollo de normas adicionales de protección al mismo (artículos 148.1.9 y 149.1.23 de la CE respectivamente), han incursionado más activamente que el Estado en el campo de las medidas tributarias medioambientales, en ejercicio de dichas competencias propias o en uso del poder normativo sobre los impuestos cedidos por el Estado (como es el caso de los impuestos sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos<sup>146</sup>).

---

<sup>145</sup> LAGO MONTERO, José María. *El poder tributario...*, *Op. Cit.*, pp. 46-61.

<sup>146</sup> *Vid.* los comentarios vertidos en relación a esta temática por SERRANO ANTÓN, Fernando. “El Impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos. En particular la competencia ejercida por la Comunidad de Madrid”, en AA. VV. FALCÓN Y TELLA, Ramón. *Estudios sobre fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 2006, pp. 319- 338. No le falta razón al profesor, en cuanto a que el problema que lleva aparejado el objetivo de la norma sobre ventas minoristas de hidrocarburos, es la sobreimposición que padece la fiscalidad de los carburantes, cuyo objeto ya es gravado por el Impuesto Especial de Fabricación de hidrocarburos, el impuesto sobre ventas minoristas mencionado, y el IVA, además de los posibles derechos de aduanas, en caso de importación. Por otro lado, respecto a la compatibilidad del citado impuesto con la normativa europea, el autor recoge las respuestas a las Consultas realizadas al Director de Política Fiscal de la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión Europea, concedidas en sendas cartas de 6 y 24 de abril y 10 de mayo de 2001. De éstas se extraen ciertas condicionantes para determinar si un impuesto de esta naturaleza es o no compatible con la normativa comunitaria, a saber: a) debe contar con una finalidad específica; b) que el nuevo impuesto no sea exigible sino en el momento de la puesta a consumo, es decir, que se respeten las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o con el IVA para de esa manera no interferir en el funcionamiento de los especiales y el IVA; c) en cuanto al argumento de la diferenciación regional del impuesto sobre hidrocarburos, la Comisión la admite siempre que se pueda demostrar que la medida fiscal se integra en el marco de las políticas regionales de sanidad o de protección al medio ambiente. *Vid.* también los Comentarios de GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. “La cesión del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos: Alcance y contenido (I)”, en LAGO MONTERO, José María, GIL RODRÍGUEZ, Isabel, GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles, y ALFONSO GALÁN, Rosa María. *El sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas. Comentarios a la Ley 22/2009, de 28 (sic) de diciembre, tras la Sentencia del Estatuto Catalán*, Editorial Dykinson, S.L., Madrid, España, 2010, pp. 305-310; Id. “La cesión del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos: Alcance y contenido (II)” en LAGO MONTERO, José María, GIL RODRÍGUEZ, Isabel, GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles, y ALFONSO GALÁN, Rosa María. *El sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas*.

Consecuentemente, la suma de las competencias ambientales con las competencias tributarias de las Comunidades Autónomas<sup>147</sup>, posibilita el establecimiento de tributos funcionalmente extrafiscales autonómicos orientados específicamente a la protección del medio ambiente siempre de conformidad con la regulación de la competencia financiera autonómica mediante la LOFCA. El llamado “efecto expulsión”<sup>148</sup> del artículo 6.2 de la LOFCA que abre las posibilidades de imposición sobre hechos atípicos, ha constituido un campo importante para la *extrafiscalidad* de los impuestos regionales, matizado por la jurisprudencia constitucional desde la que queda precisado el límite que las competencias materiales de cada Comunidad establece<sup>149</sup>.

La tributación ecológica supone en torno al 85 por 100 de los ingresos de las Comunidades Autónomas, es por ello que cualquier análisis del poder tributario autonómico debe centrarse en este tipo de gravámenes<sup>150</sup>. No sobra explicitar que esta circunstancia es decisiva al analizar la verdadera pretensión del legislador autonómico en la creación de cada una de dichas figuras, a efecto de calificarlas en su individualidad dentro o fuera del campo de los denominados *medioambientales*, es decir, para descubrir si ésta es en realidad una finalidad primordial (la de proteger el medio ambiente), antes que la recaudatoria, con independencia de que ambas puedan coexistir paralelamente según nuestra postura.

Sin adentrarnos en el complejo campo de la distribución de competencias en materia medioambiental entre los distintos niveles de poder<sup>151</sup>, haremos mención de la

---

*Comentarios a la Ley 22/2009, de 28 (sic) de diciembre, tras la Sentencia del Estatuto Catalán*, Editorial Dykinson, S.L., Madrid, España, 2010, pp. 399-405.

<sup>147</sup> El artículo 133.2 de la CE dispone que “*Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes*”. En ese sentido el Tribunal Constitucional ha entendido que las Comunidades deben tener doble título competencial habilitante, a saber, material y tributario, para su actuación normativa. STC 37/1987, de 26 de marzo. Recurso de Inconstitucionalidad. BOE número 89, de 14 de abril de 1987.

<sup>148</sup> Así lo denomina BAENA AGUILAR, Ángel en “Nuevos impuestos ambientales (1)”, en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Vol. XLVI, Nº 241, Julio- septiembre de 1996, Editorial de Derecho Financiero y Editoriales de Derecho Reunidas, S.A., Madrid, España, p. 573.

<sup>149</sup> STC 37/1987, de 26 de marzo. Recurso de inconstitucionalidad. BOE Nº 89, de 14 de abril de 1987.

<sup>150</sup> MAGADÁN DÍAZ, Marta y RIVAS GARCÍA, Jesús. *Estructura de la fiscalidad verde...*, *Op. Cit.*, pp. 23-27.

<sup>151</sup> Vid. LAGO MONTERO, José María. *El poder tributario...*, *Op. Cit.*, pp. 136-142; DE LA HUCHA CELADOR, Fernando. *El poder tributario de las Comunidades Autónomas en materia medioambiental...*, *Op. Cit.*, pp. 285-325, quien comenta que el artículo 157.1 CE reconoce a las Comunidades Autónomas 2 potestades tributarias susceptibles de ser utilizadas en materia de medioambiente; una directa, el recurso a las tres figuras o especies tributarias, y otra indirecta, la posibilidad de establecer recargos sobre impuestos estatales, posibilidad que exigiría el previo establecimiento de un impuesto estatal ambiental. A su vez, estos recursos financieros estarían sometidos

denominada “descentralización de la fiscalidad ambiental”<sup>152</sup>. Ninguna duda cabe sobre la relevancia del estudio de la tributación ecológica en el ámbito subcentral, es decir, en el marco autonómico, foral e incluso municipal<sup>153</sup>, tanto si se acentúa la necesidad de mejorar la calidad ambiental, atendiendo a las obligaciones derivadas del marco comunitario, como si se resalta el interés por equilibrar financieramente los presupuestos de los distintos niveles de gobierno. El carácter general de algunos problemas ambientales, la gestión y aprovechamiento de recursos bióticos cuya esencia es la de bienes de dominio público ya centrales o no, o la generación de residuos, cuya presencia de ninguna manera es exclusiva de un único territorio, sino más bien generalizada, han motivado la consideración unánime de la oportunidad de una actuación en todos los niveles de gobierno y en ese orden, de un reparto competencial apropiado.

## **2. b. Panorámica desde el Tribunal Constitucional.**

Independientemente de las variadas posturas doctrinales y personales respecto a la justificación de los tributos como herramienta de políticas del Estado así como de la discusión acerca de su significación, es momento de atender las reflexiones que el máximo intérprete de la Constitución ha efectuado en torno a la aplicación de dichos

---

por dos límites, el establecido en el artículo 157.2 CE y el derivado del artículo 157.3 CE por el que se instituye la LOFCA; aunque en menor dimensión, debemos recordar que también existen mecanismos ambientales en los regímenes forales, para lo cual *Vid.* MERINO JARA, Isaac. *La tributación medioambiental en los regímenes forales...*, *Op. Cit.*, pp. 327-361; e instrumentos tributarios de índole ambiental aplicados por los entes locales, como explica GARCÍA-MONCÓ, Alfonso M. *La tributación medioambiental en el ámbito municipal...*, *Op. Cit.*, pp. 363-380.

<sup>152</sup> Al respecto, dos trabajos interesantes son los elaborados por ZÁRATE MARCO, Anabel, VALLÉS GIMÉNEZ, Jaime y TRUEBA CORTÉS, Carmen. “Descentralización fiscal y tributación ambiental. El caso del agua en España”, *Papeles de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, P.T. N° 24/07, Madrid, España. Y de los mismos autores, “Tributación ambiental en un contexto federal. Una aplicación empírica para los residuos industriales en España”, en *Papeles de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, P.T. N° 25/07, Madrid, España.

<sup>153</sup> *Vid.* LAGO MONTERO, José María. *El poder tributario...*, *Op. Cit.*, pp. 136-142; DE LA HUCHA CELADOR, Fernando. *El poder tributario...*, *Op. Cit.*, pp. 285-325; HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Los tributos con fines ambientales: impuestos autonómicos...*, *Op. Cit.*, pp. 687- 703; ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel. *Los impuestos autonómicos...*, *Op. Cit.*; PAJUELO MACÍAS, Antonio. *Los tributos contra la contaminación...* *Op. Cit.*, pp. 377- 388; MAGADÁN DÍAZ, Marta y RIVAS GARCÍA, Jesús I. *Fiscalidad y medio ambiente...*, *Op. Cit.*; *Id.* *Estructura de la fiscalidad verde autonómica...*, *Op. Cit.*; aunque en menor dimensión, en los regímenes forales MERINO JARA, Isaac. *La tributación medioambiental en los regímenes forales...*, *Op. Cit.*, pp. 327-361; en los entes locales, GARCÍA-MONCÓ, Alfonso M. *La tributación medioambiental en el ámbito municipal...*, *Op. Cit.*, pp. 363-380.

gravámenes en materia medioambiental<sup>154</sup>. A continuación, se hará una breve referencia a los principales pronunciamientos sobre los que volveremos a lo largo de esta investigación.

Ha quedado precisada, la plena legitimación constitucional de los tributos “no financieros” y su sujeción a los principios constitucionales regidores de todo el sistema tributario<sup>155</sup>, como la capacidad económica.

Asimismo, recordemos que la STC 27/1981, de 20 de julio<sup>156</sup> recoge una primera referencia a la *extrafiscalidad*, donde el Tribunal hablaba de “*posibilitar el uso ponderado del sistema tributario mediante la adecuación de lo que sea preciso para, sin modificación sustancial, realizar la política económica que reclame en cada momento, en cooperación del Ejecutivo y las Cortes Generales*”. Así pues, a través de otras resoluciones, el Constitucional admitió la utilización del instrumento tributario para la protección de un bien constitucionalizado, como la protección de valores culturales en la infancia y la juventud a través de la proyección de películas cinematográficas<sup>157</sup>, o para desanimar consumos no deseados de forma que el impuesto adquiriría una función como instrumento de política sanitaria (“*La aplicación y*

---

<sup>154</sup> Es nuestro deber citar algunos de los autores que al igual que nosotros, han analizado de una u otra forma la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en lo tocante a los tributos medioambientales, no sin aclarar que sus opiniones pueden ser divergentes o coincidir con la expuesta en el presente trabajo de investigación, como iremos explicando. *Vid.* Por orden cronológico, el primero es FALCÓN Y TELLA, Ramón. *Las medidas tributarias medio ambientales...*, *Op. Cit.*, pp. 673-686, quien analiza los fines extrafiscales del tributo en la jurisprudencia constitucional; en años más recientes, ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto. “La jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia de tributación medioambiental”, en AA. VV. BECKER, Fernando, CAZORLA, Luis María y MARTÍNEZ-SIMANCAS, Julián. *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen I, Iberdrola, Thomson-Aranzadi, Navarra, España, 2008, pp. 229-242; HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. “V. Anexo de Actualización” en AA. VV. YABAR STERLING, Ana, Directora, y HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, Coordinador. *La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., Madrid-Barcelona, España, 2002, pp. 401-415; Id. “STC 289/2000, de 30 de noviembre: inconstitucionalidad del impuesto balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente”, en *Revista Crónica Tributaria*, N° 104, España, 2002, pp. 166-168; MATA SIERRA, María Teresa. *La tributación medioambiental...*, *Op. Cit.*, pp. 512-517; y PEÑA AÑONSO, José Luis. *La finalidad extrafiscal y la estructura...*, *Op. Cit.*, pp. 479-492.

<sup>155</sup> El artículo 31.1 de la C.E. es claro al precisar la obligación de todos de contribuir a los gastos públicos, de acuerdo a la capacidad económica de cada uno, mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad, y sin que en ningún caso tenga un alcance confiscatorio.

<sup>156</sup> FJ 4, STC 27/1981, de 20 de julio. Recurso de inconstitucionalidad. BOE N° 193, de 13 de agosto de 1981.

<sup>157</sup> FJ 4, STC 49/1984, de 5 de abril. Recurso de inconstitucionalidad. BOE N° 99, de 25 de abril de 1984.

*elevación del tipo al momento de salida de los alcoholes de la fábrica no vulnera el principio de capacidad económica...”<sup>158</sup>.*

Las repercusiones doctrinales para la fiscalidad de ordenamiento de la STC 37/1987, de 26 de marzo<sup>159</sup>, son innegables, no sólo porque en ella se reconoce la legitimidad de la función extrafiscal del sistema tributario, su acomodo en el ámbito del poder tributario autonómico, sus límites (dentro del marco de competencias asumidas y respetando las exigencias y principios derivados directamente de la Constitución - artículo 31.1 CE-, de la LOFCA y de sus Estatutos de Autonomía), su justificación constitucional y el imprescindible sometimiento al principio de capacidad económica de los gravámenes de esa calidad, bastando que dicha capacidad exista como riqueza o renta real o potencial<sup>160</sup> en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, sino también porque abre las puertas a la tributación ambiental como una de las posibles materias a regular por su conducto.

Amén de la posibilidad material de gestionar cuestiones ambientales mediante mecanismos tributarios (por el daño o el riesgo potencial)<sup>161</sup>, las potestades del legislador se ven reforzadas por la autorización constitucional para establecer cualesquiera mecanismo tributario a fin de hacer cumplir el objetivo que impone el artículo 31.1 CE, es decir, contribuir a las cargas públicas conforme la capacidad económica de cada uno<sup>162</sup>, y entre ellos, mediante tributos con fines preponderantemente extrafiscales.

---

<sup>158</sup> FJ 6, STC 197/1992, de 19 de noviembre. Cuestión de inconstitucionalidad. BOE N° 307, de 23 de diciembre de 1992.

<sup>159</sup> FFJJ 13, 14 y 15, STC 37/1987, de 26 de marzo. Recurso de inconstitucionalidad. BOE N° 89, de 14 de abril de 1987.

<sup>160</sup> Vid. CHECA GONZÁLEZ, Clemente. “El Impuesto sobre Tierras Infrutilizadas de la Comunidad Autónoma andaluza. Comentario a la Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 de marzo”, en *Impuestos*, N° 6, Editorial, La Ley, Madrid, España, 1987, p. 119, señaló que “esta tesis no es correcta, puesto que en mi opinión 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”.

<sup>161</sup> SSTC 289/2000, de 30 de noviembre. Recurso de inconstitucionalidad. BOE N° 4, de 4 de enero de 2001; STC 168/2004, de 6 de octubre. Recurso de inconstitucionalidad. BOE N° 270, de 9 de noviembre de 2004.; y STC 179/2006, de 13 de junio. Cuestión de inconstitucionalidad. BOE N° 161, de 7 de julio de 2006.

<sup>162</sup> FJ 5, STC 194/2000, de 19 de julio. Recurso de inconstitucionalidad. BOE N° 192, de 11 de agosto de 2000.

Hasta aquí es posible concluir a los ojos de la jurisprudencia constitucional, la admisión y pertinencia de los tributos funcionalmente extrafiscales cuya pretensión concreta se encamine hacia la defensa y protección del medio ambiente, los cuales podrán ser calificados en tal sentido en la medida que estén orientados efectivamente hacia la consecución de dicha pretensión ecológica<sup>163</sup> con independencia de la recaudatoria o bien, que en términos fácticos esa sea su consecuencia primordial, aunque no desconocemos que dependiendo de la figura adoptada por el legislador, la resultante económica (recogida de ingresos destinados al Tesoro Público) se dará en distinta proporción considerando sus elementos particulares, por ejemplo que algunos de tales gravámenes nacerán ante la necesidad concreta de recuperar costes por acciones de prevención, resarcimiento y restauración de daños al medio natural producidos por las conductas de los sujetos “contaminadores” o por el aprovechamiento a título particular de algún recurso.

Asimismo, la concurrencia imprescindible en cada caso de una mínima capacidad contributiva<sup>164</sup>, si quiera potencial, que funja como fuente de la tributación presentará condiciones particulares dependiendo de la especie tributaria de la que se trate.

---

<sup>163</sup> Para ESEVERRI MARTÍNEZ y PEÑA ALONSO, precisamente la autenticidad ambiental de los objetivos del tributo han sido el parámetro tenido en cuenta por el Tribunal Constitucional al definir su constitucionalidad o no, en cuanto a que desposeídos de su mera apariencia ecológica, puede conocerse el verdadero objeto imponible, sus comentarios versan en torno a la STC 289/2000 y el impuesto balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente. Vid. ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto. *La jurisprudencia del Tribunal Constitucional...*, Op. Cit., p. 232; y PEÑA AÑONSO, José Luis. *La finalidad extrafiscal y la estructura...*, Op. Cit., pp. 479-492.

<sup>164</sup> El tratamiento específico de la capacidad contributiva en estos gravámenes se hará en la Segunda Parte de este Capítulo I, sin embargo, podemos adelantar que para autores como ESEVERRI MARTÍNEZ, el Tribunal constitucional erró al sujetar a los principios del 31.1 CE a los tributos ambientales, pues por principio de cuentas, no tienen esa naturaleza jurídica, de manera que no deben fundarse en criterios de capacidad económica, Vid. ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto. *La jurisprudencia del Tribunal Constitucional...*, Op. Cit., pp. 229-242; en un sentido matizado, HERRERA MOLINA, si bien critica que el Tribunal Constitucional haya incluido una mención tan drástica como *la capacidad para incidir como modalidad del principio de capacidad económica*, dicha mención no puede interpretarse en un sentido literal so pena de incurrir en tantas modalidades como tipos de tributos y fines, dice que “*la capacidad económica es la medida del reparto de los tributos fiscales. Los tributos extrafiscales se apartan del principio de capacidad económica en aras de otros fines con relevancia constitucional y producen con ello una distorsión en el reparto de la carga tributaria que debe ser sometida a un riguroso control de constitucionalidad (idoneidad, lesión mínima y proporcionalidad en sentido estricto). Este control no puede realizarse con un mínimo de rigor si los fines extrafiscales se confunden con la propia capacidad económica*”, Vid. HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. V. *Anexo de Actualización...*, Op. Cit., pp. 401-415; Id. *STC 289/2000, de 30 de noviembre...*, Op. Cit., pp. 166-168; mientras que en un sentido opuesto, PEÑA ALONSO, admite como parámetro de imposición la *capacidad contaminante gravada* y que ésta se considere en todos los elementos del tributo ambiental, vid. PEÑA AÑONSO, José Luis. *La finalidad extrafiscal y la estructura...*, Op. Cit., pp. 479-492; así como MATA SIERRA en un sentido muy similar a la fórmula planteada en este trabajo de investigación, que “*aplicando esta doctrina a los tributos medioambientales consideramos necesario que exista una riqueza gravable para que se cumpla el principio que nos ocupa, siquiera de forma potencial, que en este caso, cabe identificar como*

Si bien la Constitución es imprecisa respecto a la elección de los mecanismos a emplear por los poderes públicos a fin de velar por la utilización racional de todos los recursos naturales y proteger y mejorar la calidad de la vida y defender y restaurar el medio ambiente (artículo 45 CE), entre los que se encuentran los tributos, sí que es clara al establecer para los supuestos más graves, la sanción de aquellas conductas que violen la utilización racional de los recursos naturales. Se desprende entonces que existen comportamientos prohibidos, no susceptibles de tributación, sino merecedoras de medidas punitivas<sup>165</sup>.

Merece la pena recordar algunas líneas inspiradas en RODRÍGUEZ MUÑOZ<sup>166</sup> y analizar las raíces del término *extrafiscal*. Dicha expresión se descompone en el prefijo “extra” cuyo sentido es el de “fuera de”, acompañado del vocablo “fiscal”, lo que le dota de un contrasentido, pues no podemos hablar de tributos *ajenos a lo fiscal*, el hecho de que los gravámenes medioambientales se inspiren en fines que sobrepasan lo estrictamente financiero no les aparta de su naturaleza y carácter tributarios. Al mismo tiempo, que por mandato constitucional y reconocimiento expreso del máximo intérprete de la Constitución, deben obedecer como el resto de tributos, al principio de capacidad económica<sup>167</sup>. La consecución de recursos mediante su recaudación, con

---

*la capacidad contaminante o, mejor, por ser más extenso, la capacidad de daño al medio ambiente”, Vid. MATA SIERRA, María Teresa. La tributación medioambiental..., Op. Cit., pp. 512-517.*

<sup>165</sup> GIANNINI hace una clara distinción entre la función económica de un tributo y la función económica de medidas coactivas, cual merece la pena reproducir: “*La finalidad del impuesto, se ha dicho, consiste en procurar un ingreso al Estado y este fin constituye uno de sus caracteres distintivos, que le diferencian de las penas pecuniarias (multas por razón de delitos, multas por razón de faltas, etc.) ya que éstas aún proporcionando una ventaja económica al Estado, no están dispuestas para este fin, sino para otro sustancialmente diverso, cual es el infligir un castigo al trasgresor de la norma..*”. GIANNINI, Achille Donato. *Instituciones de Derecho Tributario...*, Op. Cit. p. 64.

<sup>166</sup> Así como el autor citado, somos partidarios de la oportunidad de denominarles “*ultra fiscales*” dada su significación y cohesión con la materia fiscal: “ultra” es un prefijo cuyo alcance hace referencia a *que lo supera, lo que va más allá, lo que se añade*, en este caso, a lo netamente fiscal. Vid. RODRÍGUEZ MUÑOZ, José Manuel. *La alternativa fiscal verde...*, Op. Cit., pp. 439- 441; de igual manera, Cfr. el *Diccionario de la Real Academia Española*, Vigésima segunda edición: “ultra” proviene del latín *ultra* que significa “*además de*” y en cuanto a sus elementos de composición, alude: “*más allá de*” o “*al lado de*”.

<sup>167</sup> En coincidencia con nuestra postura, está MATA SIERRA quien escribe: “*No resultaría aceptable sustituir el principio de capacidad económica por el principio de <quien contamina paga> al que deben sujetarse este tipo de tributos, en cuanto que en cualquier tributo, y por ende, en los de naturaleza ecológica, la adopción de la capacidad económica como sustrato de la imposición representa no ya el mínimo ético para no atentar contra la justicia material de los tributos, sino el mínimo lógico exigible para eludir la arbitrariedad o el abuso del legislador fiscal. Por lo tanto, los tributos medioambientales como el resto, habrán de sujetarse a los principios de justicia tributaria entre los que encontramos la capacidad económica, que imperan para el conjunto de los tributos y que justifican la propia existencia y exigencia de cualquiera de ellos*”. Vid. MATA SIERRA, María Teresa. *La tributación medioambiental...*, Op. Cit., pp. 512-517; en un sentido general respecto a los tributos de ordenamiento, está CASADO OLLERO, Gabriel. *Los fines no fiscales...*, Op. Cit., pp. 474 y ss.



independencia de su destino específico o general<sup>168</sup>, demuestra nuevamente su posición de tributos por encima de cualquier crítica o expresión.

## 2. c. Referencia a la “Teoría del doble dividendo”.

Tal como hemos adelantado, un ejemplo de la dualidad funcional de los tributos, aparece dentro de las Teorías de Economía, esto es, la tendencia a considerarlos mecanismos efectivos que pueden dotar a las administraciones importantes recursos económicos y también, configurarse en estratégicos instrumentos coadyuvantes en la búsqueda de una mejora de las condiciones medioambientales y protección de sus recursos bióticos<sup>169</sup>.

Con independencia de dotar un tratamiento más profundo en posteriores apartados a este asunto, conviene introducir algunos matices que permiten comprender sus alcances y consecuencias más trascendentes. Hablamos pues de las teorías del

---

<sup>168</sup> Precisamente para ESEVERRI MARTÍNEZ, la cuestión relativa a la afectación de lo recaudado por los denominados “tributos ambientales” a los gastos generados por la propia actividad contaminante, es una de las varias características que los distingue de los verdaderos tributos en cuanto a que estos últimos cubren los gastos generales del ente que los establece, de manera que para el autor citado, los tributos ecológicos no tienen estructura tributaria, no son tributos, pudiendo ser calificados de prestaciones patrimoniales públicas de naturaleza coactiva y en cuanto tales, influidas por las exigencias del principio de legalidad tal y como se establece en el artículo 31.3 CE. Vid. ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto. *La jurisprudencia del Tribunal Constitucional...*, Op. Cit., pp. 229-242.

<sup>169</sup> GAGO RODRÍGUEZ, LABANDEIRA VILLOT y RODRÍGUEZ MÉNDEZ, aportan interesantes conclusiones después de analizar 207 simulaciones y valoran los efectos sobre el empleo, el PIB y el bienestar. En este sentido, concluyen que existe evidencia empírica que permite sostener como hipótesis cierta el doble dividendo de la imposición ambiental, donde los cambios provocados por los impuestos medioambientales sobre el PIB y el empleo son positivos. Los análisis empíricos revelan además que los efectos sobre el bienestar son poco relevantes, pues un 88% de las estimaciones consideran que los cambios provocados sobre el bienestar estarían comprendidos en el intervalo de -0.5 %, +0,5%. En segundo lugar, el reciclaje de los ingresos medioambientales mediante la reducción de las cotizaciones sociales a cargo de los empleadores es la opción más utilizada en los trabajos aplicados. La evidencia empírica es concluyente respecto a que una reforma fiscal verde de estas características ofrece con casi total probabilidad un doble dividendo medioambiental y en particular, un doble dividendo sobre el empleo. Respecto a las reformas fiscales donde se reduce la imposición sobre la renta, habría que decir que si bien se estiman resultados positivos sobre el empleo, también es posible que el PIB pueda sufrir algún efecto negativo si no se equiparan los ingresos con la introducción de nuevos tributos medioambientales. En términos generales, “*la imposición medioambiental se demuestra especialmente adecuada para garantizar el cumplimiento de los crecientes compromisos internacionales en este campo, pues las reformas fiscales ecológicas favorecen el empleo y el crecimiento*”. Vid. GAGO RODRÍGUEZ, Alberto, LABANDEIRA VILLOT, Xavier y RODRÍGUEZ MÉNDEZ, Miguel. “Evidencia empírica internacional sobre los dividendos de la imposición medioambiental”, en AA. VV. BUÑUEL GONZÁLEZ, Miguel. Director. *Tributación Medioambiental: Teoría, practica y propuestas*, Editado por Deloitte y Thomson- Civitas, Madrid, España, 2004, pp. 392-401.

“Doble Dividendo” y la apuesta por las denominadas “Reformas Tributarias Medioambientales” comúnmente referidas también como “Verdes”<sup>170</sup> implementadas de hecho en algunos países del orbe.

Las reformas tributarias verdes representan una propuesta fiscal novedosa, que trata de conjugar los intereses de la economía del medio ambiente y de la Hacienda Pública<sup>171</sup>. El efecto invernadero y el calentamiento global<sup>172</sup>, por ejemplo, representan un problema ambiental grave que amenaza la actividad económica y las condiciones de vida del ser humano a escala mundial por lo que los organismos internacionales han encontrado dentro de las posibles acciones de abatimiento y control, a la fiscalidad<sup>173</sup>.

---

<sup>170</sup> Vid. entre otros, los trabajos de GAGO RODRIGUEZ, Alberto y LABANDEIRA VILLOT, Xavier. *La reforma fiscal verde...*, *Op. Cit.*, pp. 33-36; GAGO RODRÍGUEZ, Alberto, LABANDEIRA VILLOT, Xavier y RODRÍGUEZ MÉNDEZ, Miguel. *Evidencia empírica internacional sobre los dividendos...*, *Op. Cit.*, pp. 372-404; Id. *La práctica de la imposición ambiental...*, *Op. Cit.*, pp. 103-149; GIMÉNEZ, Eduardo L. y RODRÍGUEZ, Miguel. *Pigou's Dividend Versus Ramsey's...*, *Op. Cit.*; RODRÍGUEZ MÉNDEZ, Miguel Enrique. *Reforma Fiscal Verde y Doble Dividendo...*, *Op. Cit.*, pp. 16- 26.

<sup>171</sup> No es extraño concebir dicho ideal, cuando el mismo Tribunal Constitucional español desde hace algunos años reconoció la necesidad de compaginar en la forma en que decida el legislador competente, la protección del medio ambiente y el desarrollo económico como bienes constitucionales. FJ 6, STC 64/1982, de 4 de noviembre.

<sup>172</sup> Al respecto, GUERVÓS MAÍLLO sugiere que existen varias opciones a la hora de desarrollar una fiscalidad específica encaminada al tratamiento del cambio climático, así, medularmente señala el establecimiento de: a) Un Impuesto sobre el carbono- un impuesto sobre los combustibles fósiles (carbón, petróleo y gas natural)- cuyos tipos impositivos dependan del contenido de carbono de cada combustible; b) Un Impuesto sobre la energía, es decir, un impuesto sobre los combustibles fósiles con tipos impositivos dependientes del contenido energético de cada combustible; y c) Un aumento de los Impuestos especiales sobre los hidrocarburos, en especial sobre la gasolina y el gasóleo. Y añade: “Respecto a la primera de las opciones debemos señalar que un impuesto sobre el carbono equivale a un impuesto sobre las emisiones de CO<sub>2</sub>. Este sería el tributo más adecuado frente al cambio climático, ya que proporciona los incentivos precisos para promover el ahorro energético, para la sustitución de los combustibles fósiles de mayor contenido en carbono por los de menor contenido y para la sustitución de los combustibles fósiles por combustibles no fósiles. En unos momentos como los que estamos viviendo, también puede reducir la dependencia energética de los países importadores de petróleo, en favor de una producción local de energía o de equipos para ahorrar dicha energía. Incluso en ausencia de un impuesto sobre el carbono oficial, el sistema fiscal puede incluir los impuestos que son, en parte, una tributación implícita de las emisiones de CO<sub>2</sub>, sobre todo los impuestos a la energía o los derechos de aduana sobre las importaciones de hidrocarburos. El problema es que esto resulta difícil cuando la UE ha optado por los permisos de emisión negociables en un gran número de sectores, ampliados con la Ley 13/2010 también al sector de la aviación que hasta ahora quedaba fuera de ese mercado”. Vid. el estudio de GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Nuevos instrumentos fiscales en materia de energía y cambio climático...*, *Op. Cit.*, p. 8 del artículo.

<sup>173</sup> A esta conclusión llegó el Panel Intergubernamental para el Cambio Climático (*Intergovernmental Panel of Climate Change*) de las Naciones Unidas desde 2001 y actualmente, se refuerza dicha posición. Con economías tan dependientes aún de los combustibles fósiles la imposición sobre el carbono garantiza una importante recaudación impositiva que además será estable a corto y mediano plazo lo que en un momento dado permitiría poner en marcha una reforma fiscal de esta envergadura. Vid. IPCC (INTERGOVERNMENTAL PANEL ON CLIMATE CHANGE). *Cambio Climático 2007. Informe de Síntesis*, IPCC, OMM y PNUMA, Ginebra, Suiza, 2008, pp. 15, 18, 60-62 y 83.

Las reformas tributarias referidas consisten fundamentalmente, en un reacomodo por el cual nuevos o aumentados tributos ambientales financian reducciones en otros gravámenes “distorsionadores”, identificados básicamente con las rentas del capital o del trabajo. El objetivo es mejorar la calidad ambiental y la eficiencia en el sistema fiscal, manteniendo el presupuesto público inalterado<sup>174</sup>.

Desde la mirada atenta de la Unión Europea, la Agencia Europea del Medio Ambiente (*European Environment Agency*<sup>175</sup>) también ha destacado el papel de los tributos de naturaleza medioambiental en su doble función, signando en diversos reportes técnicos y trabajos de investigación algunas nociones que se reproducen enseguida.

Hablando de *environmental taxes*<sup>176</sup>, apunta que éstos han sido aplicados históricamente como una manera de alcanzar los objetivos ecológicos. Sin embargo, en los años 90 inició un cambio más general en la carga impositiva sobre el trabajo y otras funciones económicas hacia las actividades dañinas para el medio ambiente, tales como el uso de los recursos naturales y la contaminación. Los países del norte de Europa (Finlandia en 1990, Suecia en 1991 y Dinamarca en 1993) fueron pioneros en implementar tales reformas, seguidos por otros como Holanda (1996- 2001), Alemania (1999) y el Reino Unido (1996, 2001 y 2002)<sup>177</sup>.

---

<sup>174</sup> PEARCE en 1991, llamó a uno y otro “Primer dividendo” y “Segundo dividendo” de la imposición medioambiental, respectivamente. La literatura empírica sugiere que habitualmente no es posible alcanzar tales “dividendos” pero pueden conseguirse dependiendo de las condiciones socioeconómicas de cada país y de los modelos empleados. La conclusión más sobresaliente es que la hipótesis del doble dividendo de la imposición ambiental es cierta y posible y así se ha comprobado en los “ensayos” llevados a cabo por algunos países que motivados en las razones expuestas, han introducido importantes modificaciones en la estructura de su sistema fiscal. Vid. PEARCE, David W. *Economía ambiental...*, Op. Cit., pp. 98 y ss.; PEARCE, David W y TURNER, R. Kerry. *Economics of natural resources and the environment...*, Op. Cit. pp. 134 y ss.; y RODRÍGUEZ MÉNDEZ, Miguel Enrique. *Reforma fiscal verde y doble dividendo...*, Op. Cit., pp. 7 y 8.

<sup>175</sup> Vid. AEMA. *El medio ambiente en Europa. Estado y perspectivas 2010...*, Op. Cit., p. 68.

<sup>176</sup> Su traducción al castellano correspondería a “tributos ambientales”, denominados también en lengua sajona como *eco taxes* o *green taxes*, aunque existen autores de lengua hispana que adoptan la denominación “ecotasa” claramente derivada de los términos anglosajones citados para referirse a los tributos ambientales en sus tres modalidades (BANACLOCHE PALAO), es decir, impuestos, tasas o contribuciones especiales, o bien, sólo a los impuestos ecológicos (MARTÍNEZ LAGE), por parecerles más acertada a los fines que persigue el tributo ambiental. Cfr. BANACLOCHE PALAO, Carmen. “La llamada ecotasa”, en AA. VV. BECKER, Fernando, CAZORLA, Luis Manuel, MARTÍNEZ-SIMANCAS, Julián. Directores. *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen II, Iberdrola, Thomson-Aranzadi, Navarra, España, 2008, pp. 893-925; y MARTÍNEZ LAGE, Santiago. “La posible implantación de un impuesto ecológico en la Unión Europea”, en AA. VV. BECKER, Fernando, CAZORLA, Luis Manuel, MARTÍNEZ-SIMANCAS, Julián. Directores. *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen II, Iberdrola, Thomson-Aranzadi, Navarra, España, 2008, pp. 927-932.

<sup>177</sup> EUROPEAN ENVIRONMENTAL AGENCY. “Market-based instruments for environmental policy in Europe”, *EEA Technical Report*, N° 8/2005, p. 83. La traducción es nuestra. Vid. igualmente, el trabajo de

En la mayoría de los casos se trató de una traslación desde la imposición sobre el trabajo y contribuciones sociales a los impuestos sobre la energía. Precisamente, emplea el término “Reforma Tributaria Medioambiental” (*Environmental Tax Reform*) para identificar aquéllos cambios en el sistema fiscal nacional donde las cargas impositivas se mueven de las funciones económicas denominadas “buenas” tales como el gravamen sobre las rentas del trabajo, el capital o el consumo regulado por el impuesto al valor añadido u otros indirectos tradicionales, a las actividades encaminadas a una presión sobre el medio natural y uso de sus recursos, algunas veces nominados “malas”. Esta redistribución de las cargas tributarias a través de la economía debería proveer apropiadas señales a los consumidores y productores, guiándolos a un mejor funcionamiento de los mercados e incrementando el bienestar, al tiempo que movería a la sociedad hacia un desarrollo más sostenible.<sup>178</sup> En el concepto más amplio de reforma “verde” o “Reforma Fiscal Medioambiental” (*Environmental Fiscal Reform*), también se incluye una modificación a subsidios medioambientalmente perjudiciales<sup>179</sup>.

Más centrados en las mencionadas teorías del *Doble dividendo*, la AEMA<sup>180</sup> ha concluido entre otros aspectos, que la cuantificación del lado del empleo como un dividendo ha llegado a ser uno de los mayores argumentos en políticas pasadas y debates públicos acerca de la introducción de las “reformas tributarias verdes”, muchos estudios se han enfocado a evaluar los efectos macroeconómicos de las

---

DE LUIS CALABUIG, Estanislao, GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles, PEÑA ALONSO, José Luis; ROMANO VELASCO, Joaquín; TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel; y VAQUERA GARCIA, Antonio. *Estudio sobre la posibilidad del establecimiento de tributos para la protección y mejora del medio ambiente en la Comunidad Autónoma de Castilla y León*, elaborado para el Ministerio de Medioambiente de Castilla y León, octubre de 2005, España.

<sup>178</sup>EUROPEAN ENVIRONMENTAL AGENCY. *Market- based instruments for environmental...*, *Op. Cit.*, pp. 83 y 84.

<sup>179</sup> Acerca de “*Subsidies, subsidy reform, support schemes and green purchasing*” en EUROPEAN ENVIRONMENTAL AGENCY. *Market- based instruments for environmental...*, *Op. Cit.*, pp. 101-117.

<sup>180</sup> Es nuestra obligación decir que en ocasiones los análisis teóricos recogidos por la AEMA que evalúan los efectos económicos y sobre el empleo de la hipótesis del “Doble dividendo” refutan esta teoría, no obstante, también debemos mencionar que empíricamente y mediante simulaciones desarrolladas ocurre lo contrario, es decir, que nuevamente se verifica un efecto favorable sobre el dividendo del empleo además del ambiental (BARKER, 1997; EKINS, 1997; RIBEIRO, 1999; PARK y PEZZEY, 1999). *Vid.* EUROPEAN ENVIRONMENTAL AGENCY. *Market- based instruments for environmental...*, *Op. Cit.*, p. 85; BUÑUEL GONZÁLEZ, Miguel. *Marco general económico de la tributación medioambiental...*, *Op. Cit.*, pp. 54-57 respecto a la evidencia empírica en Suecia; Id. *Capítulo VII. El uso de tributos con fines medioambientales...*, *Op. Cit.*, pp. 279-309; GAGO RODRÍGUEZ, Alberto, LABANDEIRA VILLOT, Xavier y RODRIGUEZ MÉNDEZ, Miguel. *La práctica de la imposición ambiental...*, *Op. Cit.*, pp. 103-149; Id. *Evidencia empírica internacional...*, *Op. Cit.*, pp. 372-404; RODRÍGUEZ MÉNDEZ, Miguel Enrique. *Reforma fiscal verde y doble dividendo...*, *Op. Cit.*, pp. 15 y ss.; y GIMÉNEZ, Eduardo L. y RODRÍGUEZ, Miguel. *Pigou's Dividend Versus Ramsey's Dividend...*, *Op. Cit.*, p. 17.

diferentes opciones de reformas “Verdes”. Generalmente el alcance en esta área se juzga difícil por la incomunicación de determinados efectos políticos. No obstante, la necesidad de más objetivos a alcanzar por los tributos medioambientales y sus efectos positivos sobre la salud humana y el entorno natural han sido reconocidos por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico.

En la esfera política internacional, los resultados de diversos análisis a estudios macroeconómicos que examinan las hipótesis del *Doble dividendo* son recogidos también por la OCDE<sup>181</sup>, los cuales en pocas palabras señalan que es preciso contemplar dicho doble dividendo dentro de las políticas públicas como una necesidad que favorece la eficiencia de las medidas adoptadas y que es posible alcanzarlo, entre otros mecanismos, mediante la combinación de un impuesto sobre el carbón y la energía combinado con recortes a las exacciones sobre el trabajo, alcanzando un doble dividendo “Empleo- Medioambiente”.

La misma Agencia Europea del Medioambiente, declaró que la principal razón para la inserción de los mecanismos tributarios en las políticas ambientales es de género económico y refiere en sus términos que:

*“... El daño medioambiental conlleva costos que deben ser cubiertos por la sociedad, por ejemplo, para el cuidado de la salud o la reparación de edificios debido a la contaminación, que tienen que ser pagados desde presupuestos públicos o privados. Si estos costes no son cubiertos por el sujeto contaminador (principio “quien contamina paga”), serán externalizados, ocasionando que la “cuenta” deba ser pagada por cualquiera excepto aquél que lo propició. Otro ejemplo, el de las estaciones generadoras por carbón, cuya contaminación derivada contribuye a la lluvia ácida que daña la vegetación, tierras, agua, edificios propiedad de particulares o del Estado quienes además de ninguna manera se benefician de las actividades de dicha estación. Asimismo, los precios pagados por los productores y consumidores no incluyen tales externalidades, generando señales incorrectas en el mercado, en tanto alientan el poder de producción más allá del nivel de eficiencia económica*

---

<sup>181</sup> Vid. BARDE, Jean- Philippe. *Economic instruments in environmental policy...*, Op. Cit., pp. 13-19; OECD. *The Political Economy of Environmentally...*, Op. Cit.; DE SERRES, Alain, MURTIN, Fabrice, NICOLETTI, Giuseppe. *A framework for assessing Green Growth...*, Op. Cit., pp. 20, 25, 30 y ss.

*óptima para la Economía en general. La principal razón económica para el uso de los tributos en políticas de protección medioambiental es traer los costes de la contaminación y otras externalidades a los precios de los bienes y servicios producidos por la actividad económica...<sup>182</sup>.*

Así, y sin perjuicio de ahondar en diversos puntos abordados en este inciso, dejamos sobre el tintero la importancia del tributo como instrumento coadyuvante de la política ambiental, cuyos perfiles económicos y financieros paralelos, además, son irrefutables.

### **3. Concepto conclusivo de *tributo medioambiental*. Características.**

Hemos avanzado en la descripción de la fiscalidad como un instrumento de la política del medioambiente, sin embargo, nos queda aproximarnos a la concepción de la figura que se traduce en mecanismo auxiliar de la política ambiental, es decir, una vez demostrada su aptitud como herramienta complementaria es preciso cercar los confines conceptuales del *tributo medioambiental*. La cuestión es compleja debido a los criterios heterogéneos que existen, comenzando por el terminológico<sup>183</sup>.

Desde el punto de vista de la política ecológica, puede calificarse como tributo medioambiental todo aquél cuya principal finalidad es servir a la protección del medio ambiente<sup>184</sup>, sin embargo, esta noción incluiría aquellas figuras cuyo objeto imponible no esté relacionado con actividades contaminantes siempre que la recaudación quedara afectada a proteger el medio ambiente. Con lo cual, nos parece imprecisa.

---

<sup>182</sup> Cfr. EUROPEAN ENVIRONMENTAL AGENCY. “Environmental taxes: recent developments in tools for integration”, *Office for Official Publications of the European Communities*, Luxembourg, 2000, p. 12; Id. AEMA. *El medio ambiente en Europa...*, *Op. Cit.*, p. 68.

<sup>183</sup> Impuestos verdes, impuestos ecológicos, eco tasas (del término inglés *eco-tax* que en español significaría eco-impuesto o tributo ambiental), cargos medioambientales (*environmental charges*), cánones, etcétera.

<sup>184</sup> Vid. MÄÄTTÄ, Kalle. *Environmental taxes. From an Economic Idea to a Legal Institution*, Kauppakaari OY, Finnisch Lawyers' Publishing, Helsinki, Finland, 1997, p. 38; en el mismo sentido, BORRERO MORO, Cristóbal J. *La materia imponible en los tributos extrafiscales. ¿presupuesto de realización de la autonomía financiera?*, Editorial Thomson- Aranzadi, Navarra, España, 2004, p. 136; y CARBAJO VASCO, Domingo y HERRERA MOLINA, Pedro M. “Capítulo III. Marco general jurídico de la tributación medioambiental: concepto, marco constitucional y marco comunitario”, en AA.VV., BUÑUEL GONZÁLEZ, Miguel, Director. *Tributación medioambiental: teoría práctica y propuestas*, Editado por Deloitte y Thomson – Civitas, Madrid, España, 2004, p. 67.

Desde la perspectiva de la Economía política, existen diversos planteamientos, algunos de los cuales se centran en el vínculo que hay entre los tributos y la actividad contaminante y otros, en la existencia de un doble beneficio, recaudatorio e incentivador<sup>185</sup>.

En el ámbito tributario, la calificación de “medioambiental” se ha vinculado a criterios varios como la afectación de los recursos recaudados<sup>186</sup>, la finalidad incentivadora de conductas<sup>187</sup>, su configuración como mecanismo de conservación, mejora y reparación de daños provocados al entorno natural<sup>188</sup>, o todos a la vez<sup>189</sup>. Sin embargo, no debemos perder de vista que el citado adjetivo en cuanto se trata de un tributo de

---

<sup>185</sup> Vid. CARBAJO VASCO, Domingo y HERRERA MOLINA, Pedro M. *Capítulo III. Marco general jurídico...*, *Op. Cit.*, pp. 67-69.

<sup>186</sup> Hemos mencionado la opinión de BUÑUEL en torno a que para que un tributo pueda considerarse medioambiental no basta con que satisfaga un fin de carácter medioambiental a través de la afectación recaudatoria a usos medioambientales, cuestión en la que coincidimos, sino que el mismo tributo debe actuar sobre los incentivos de los agentes económicos para que éstos se vean compelidos a reducir los efectos nocivos sobre el medioambiente, causados por sus actividades. Vid. BUÑUEL GONZÁLEZ, Miguel. *Capítulo II. Marco general económico de la tributación medioambiental...*, *Op. Cit.* p. 42; en el mismo sentido también, MANZANO SILVA, quien analizando la STC 179/2006, de 13 de junio, critica el hecho de que el Tribunal haga depender su criterio de constitucionalidad de un mecanismo externo al propio impuesto, que es la afectación de los recursos recaudados, porque anula el verdadero análisis de la figura creada. Vid. MANZANO SILVA, María Elena. *El impuesto extremeño sobre instalaciones...*, *Op. Cit.* pp. 47-60; Id. *Tributación Medioambiental en Extremadura...*, *Op. Cit.* p. 1197; en un sentido contrario, es decir, que ve en la afectación el rasgo más peculiar de estas figuras, a su parecer, carentes de naturaleza tributaria, es ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto. *La jurisprudencia del Tribunal Constitucional...*, *Op. Cit.*, pp. 229-242.

<sup>187</sup> El hecho imponible de un tributo funcionalmente extrafiscal, en cuyo rubro se encuentran los ambientales debe ser en términos de GUERVÓS MAÍLLO, “... un hecho de la realidad social demostrativo de una conducta o situación merecedora de corrección o desincentivo, al amparo de los valores constitucionalmente protegidos, y demostrativa, por lo menos indirectamente, de riqueza gravable...”, en GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *El impuesto balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., Madrid- Barcelona, España, 2000, p. 107.

<sup>188</sup> Para la citada autora, serán tributos medioambientales aquéllas prestaciones pecuniarias exigidas por un ente público con la finalidad principal de producir efectos de conservación, reparación, mejora y en general, protección del medio ambiente y aclara que si bien esta es su finalidad principal, nunca está ausente de ellos la finalidad recaudatoria. BOKOBO MOICHE, Susana. *Gravámenes e incentivos fiscales ambientales*, Editorial Civitas, Madrid, España, 2000, p. 83.

<sup>189</sup> Los autores citados elaboran un concepto incluyente de la trilogía de categorías tributarias cuyo común denominador es que su estructura establezca un incentivo a la protección ambiental o bien compense los daños ocasionados al medio ambiente por los sujetos que soporten la carga tributaria. Paralelamente, dedican algunas líneas para definir a los impuestos ambientales como categoría específica centrando sus elementos en las características del sujeto contaminador y en una única actividad, el vertido: “Pago obligatorio que deben realizar los agentes que emiten sustancias contaminantes (a partir o no de un determinado nivel mínimo) siendo calculado por la aplicación de un tipo impositivo (fijo o variable) a una base imponible relacionada con el nivel de descargas al medio natural”, Vid. MAGADÁN DÍAZ, Marta y RIVAS GARCÍA, Jesús I. *Fiscalidad y medio ambiente...*, *Op. Cit.*, pp. 11-14.

ordenamiento o extrafiscal está condicionado a que todos sus elementos se estructuren coherentemente conforme a su objetivo<sup>190</sup>.

Aunque los tributos ecológicos pueden construirse dentro de cualquiera de sus categorías<sup>191</sup>, es decir, impuestos, tasas o contribuciones especiales, presentando cada una sus propias características, la idealidad de los mismos varía entre ellos dependiendo del objeto-fin que el legislador pretenda alcanzar. Respecto a su idoneidad, los autores se dividen, no obstante, la mayoría apuesta por los impuestos<sup>192</sup>.

---

<sup>190</sup> Vid. LAGO MONTERO, José María. *El Poder Tributario...*, Op. Cit., pp. 123 y 124. Explica el profesor que la pretensión del gravamen, objeto-fin, entona su calificación. La identificación de los objetivos del hecho imponible respectivo aclarará su funcionalidad; CASADO OLLERO, Gabriel. *El sistema impositivo...*, Op. Cit., pp. 76-77 y 103-104, si bien para verificar que la acción extrafiscal que se pretenda caiga dentro del marco de competencias que la Comunidad Autónoma en cuestión tenga asumidas; en concordancia con CHECA GONZÁLEZ, Clemente. *Los impuestos con fines no fiscales...*, Op. Cit., pp. 509 y ss.; y GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *El impuesto balear...*, Op. Cit., p. 56.

<sup>191</sup> En consonancia con nuestra opinión, respecto a la adecuación de las tres especies tributarias a finalidades de protección ambiental, están CARBAJO VASCO, Domingo y HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Capítulo III: Marco General jurídico de la tributación medioambiental...*, Op. Cit., pp. 61-108, quienes además sugieren una crisis y reformulación de las categorías tributarias en materia ambiental para terminar proponiendo una cuarta categoría propia de los gravámenes ambientales; y MENÉNDEZ MORENO, Alejandro. *Los tributos como instrumentos de protección...*, Op. Cit., pp. 395-413; con especial referencia a la razón de ser de las contribuciones especiales ambientales, Vid. CALVO VÉRGEZ, Juan. “Las contribuciones especiales como instrumentos de protección ambiental”, en AA.VV. BECKER, Fernando, CAZORLA, Luis María, MARTÍNEZ-SIMANCAS, Julián, Directores. *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen I, Editorial Thomson Aranzadi, e Iberdrola, Navarra, España, 2008, pp. 430-457; y CHICO DE LA CÁMARA, Pablo. “Un apunte sobre la naturaleza jurídica y la valoración constitucional de las contribuciones especiales medioambientales” en AA. VV. YABAR STERLING, Ana, Directora y HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, Coordinador. *La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., Madrid-Barcelona, España, 2002, pp. 237-264; Id. “Análisis comparativo en el sistema italiano y español del uso de contribuciones especiales para financiar la ejecución de obras hidráulicas medioambientales”, en AA. VV. YÁBAR STERLING, Ana, Directora. *Fiscalidad Ambiental*, Cedecs, Editorial, S.L., Barcelona, España, 1998, pp. 225- 254; en cuanto a la configuración ambiental de los impuestos, Vid. BAENA AGUILAR, Ángel. “Los impuestos como categoría tributaria de protección ambiental”, en AA. VV. YABAR STERLING, Ana, Directora y HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, Coordinador. *La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., Madrid-Barcelona, España, 2002, pp. 185-225; en torno a las tasas, Vid. ROZAS VALDÉS, José Andrés. “Hacienda y residuos”, en AA. VV. YÁBAR STERLING, Ana, Directora, *Fiscalidad Ambiental*, Cedecs Editorial, S.L., Barcelona, España, 1998, pp. 351- 368; Id. “Tasas y precios públicos”, en AA. VV. YABAR STERLING, Ana, Directora, y HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, Coordinador. *La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., Madrid-Barcelona, España, 2002, pp. 226-236.

<sup>192</sup> Como SERRANO ANTÓN, quien considera que “*Debe tenerse en cuenta que la finalidad de los tributos ecológicos es no tanto conseguir fondos para financiar la política de descontaminación sino desincentivar directamente el uso de los recursos naturales no renovables así como la emisión de gases contaminantes. En ese punto se pone de relieve la conveniencia del establecimiento de impuestos en lugar de tasas... El mecanismo económico más acertado para la protección del medio ambiente sea el impuesto... éste aunque no influya directamente sobre la producción, cumpliría una eficaz función pública a través de la desincentivación del consumo de ciertos productos, o por encima de ciertos niveles de utilización de los mismos, en atención a las necesidades de la colectividad y de su disponibilidad. El*



Unas u otras conceptualizaciones, en todas ellas queda manifiesto que un *tributo medioambiental* es aquella figura contributiva<sup>193</sup> a través de la cual el Estado, y sus entidades políticas con poder tributario, se auxilian en la búsqueda de sus objetivos de protección al entorno natural que refiere la Constitución<sup>194</sup> y cuyo mecanismo consiste fundamentalmente en el establecimiento selectivo de hechos imponibles sobre determinadas actuaciones de incidencia ecológica, cuya carga fiscal instaurada inquiera indirectamente en las conductas de los sujetos pasivos-contaminadores de manera que modifiquen, inhiban o reduzcan aquellos comportamientos catalogados como dañinos para la biósfera, amén de que paralelamente como cualquier gravamen deban observar invariablemente el cumplimiento de los principios de justicia tributaria, entre ellos el de capacidad contributiva, y constituyan por sí mismas fuentes de financiación y/o de recuperación de costes.

### 3. a. Tipología general.

No existe una única clasificación de las figuras tributario-ambientales, como tampoco una sola visión científica acerca de sus elementos, sus alcances jurídicos e incluso sus posibilidades de eficiencia como herramienta coadyuvante de políticas públicas principalmente de *economía y medioambiente*, todo lo contrario, el tema es más bien incipiente en términos globales y móvil de numerosos debates en escenarios académicos, científicos y políticos mundiales.

---

*presupuesto típico podría estar constituido por el ciclo productivo, dado que de esta manera se estimularía la tecnología menos contaminante*". SERRANO ANTÓN, Fernando. "Justificación técnico-jurídica de los impuestos medio-ambientales", en AA.VV., YABAR STERLING, Ana, Directora. *Fiscalidad Ambiental*, CEDECS Editorial, Barcelona, España, 1998, pp. 322-324; en una línea similar, GALLO, Franco. *Profili critici della tassazione...*, *Op. Cit.*, pp. 305 e 306.

<sup>193</sup> En cuanto "contribución" a que se refiere el mandato del artículo 31.1 CE, con independencia de que dentro del sistema tributario, la naturaleza de cada categoría pueda tender a la retribución (función retributiva) por los costes generados a partir de la realización de obras, servicios o actividades administrativas de Derecho público a favor de los particulares (tasas y contribuciones especiales).

<sup>194</sup> Recordemos el mandato del artículo 45 C.E.

"1. Todos tienen el derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona así como el deber de conservarlo.

2. Los poderes públicos velarán por la utilización racional de todos los recursos naturales, con el fin de proteger y mejorar la calidad de vida y defender y restaurar el medio ambiente, apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva.

3. 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".

Como referencia cognoscitiva, reconocemos el mérito del trabajo elaborado por la Agencia Europea del Medioambiente e importantes autores de lengua castellana como TEJERIZO LÓPEZ, FALCON y TELLA<sup>195</sup>, HERRERA MOLINA y CARBAJO VASCO<sup>196</sup>, SERRANO ANTÓN<sup>197</sup>, BUÑUEL GONZÁLEZ<sup>198</sup>, BOKOBO MOICHE<sup>199</sup>, VAQUERA

---

<sup>195</sup> Vid. el trabajo conjunto de DE LUIS CALABUIG, Estanislao, GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles, PEÑA ALONSO, José Luis, ROMANO VELASCO, Joaquín, TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, y VAQUERA GARCIA, Antonio. *Estudio sobre la posibilidad del establecimiento de tributos...*, *Op. Cit.*; así como el elaborado por FALCÓN Y TELLA, Ramón. *Las medidas tributarias medio ambientales...*, *Op. Cit.*, pp. 671- 686.

<sup>196</sup> Vid. HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. “El principio quien contamina paga desde la perspectiva jurídica”, en *Revista Noticias de la Unión Europea*, N° 122, Año XI, Marzo de 1995, Editorial CISS, S.A., Valencia, España, pp. 81- 91; Id. *Los tributos con fines ambientales: impuestos autonómicos...*, *Op. Cit.*, pp. 687- 703; Id. “Desgravaciones tributarias y protección del medio ambiente (análisis a la luz de los principios constitucionales y del derecho europeo)”, en AA.VV. YABAR STERLING, Ana. Directora. *Fiscalidad Ambiental*, Cedecs Editorial, S.L., Barcelona, España, 1998, pp. 133- 159; Id. *Derecho Tributario Ambiental*, Marcial Pons, Ministerio de Medio Ambiente, Madrid, España, 2000; Id. “Elementos cuantitativos”, en AA.VV. YABAR STERLING, Ana y HERRERA MOLINA, Pedro M. Coordinadores, *La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., Madrid- Barcelona, España, 2002, pp. 269- 271; Id. “STC 289/2000, de 30 de noviembre: inconstitucionalidad del impuesto balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente”, en *Revista Crónica Tributaria*, N° 104, España, 2002, pp. 166-168; Id. “Hacia un impuesto ambiental sobre Vehículos a Motor (Propuesta de Directiva Comunitaria e incidencia sobre las Comunidades Autónomas)”, en *Revista Noticias de la Unión Europea*, N° 274, Año XXIII, Noviembre de 2007, Bilbao, España, pp. 73- 82; HERRERA MOLINA, Pedro M., CHICO DE LA CÁMARA, Pablo y GRAU RUIZ, M. Amparo. “Tributos sobre el riesgo (especial referencia al sector energético)”, en AA.VV. FALCÓN Y TELLA, Ramón, Coordinador. *Estudios sobre fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 2006, pp. 339- 354; HERRERA MOLINA, Pedro Manuel y SERRANO ANTÓN, Fernando. *Aspectos constitucionales y comunitarios de la tributación ambiental...*, *Op. Cit.*, pp. 457-502; por otra parte, Vid. CARBAJO VASCO, Domingo. “La imposición ecológica en España. El caso de la fiscalidad de las aguas”, en *Revista Impuestos*, Editorial La Ley S.A., N° 21, Año 9, 1 de noviembre de 1993, Madrid, España, pp. 7- 17; Id. “Instrumentos económicos para la protección del medio ambiente: tipología, fiscalidad y parafiscalidad”, en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Vol. XLV, N° 238, Octubre- diciembre de 1995, Editorial de Derecho Financiero, Editoriales de Derecho Reunidas, S.A., Madrid, España, pp. 963- 980; Id. “Capacidad y Representación en la Nueva Ley General Tributaria”, en *Revista Carta Tributaria*. Monografías, 1ª quincena de mayo 2005, CISSPRAXIS, Bilbao, España; CARBAJO VASCO, Domingo y HERRERA MOLINA, Pedro M. *Capítulo III. Marco general jurídico de la tributación medioambiental...*, *Op. Cit.*, pp. 61- 144.

<sup>197</sup> Vid. SERRANO ANTÓN, Fernando. *Medidas tributarias medioambientales: la ecotasa...*, *Op. Cit.*, pp. 793- 810; Id. *Justificación técnico- jurídica de los impuestos medio-ambientales...*, *Op. Cit.*, pp. 313- 325; Id. “El Impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos. En particular la competencia ejercida por la Comunidad de Madrid”, en AA.VV. FALCÓN Y TELLA, Ramón, Director. *Estudios sobre fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 2006, pp. 319- 338; Id. *La tributación medioambiental en la Unión...*, *Op. Cit.*, pp. 817-861.

<sup>198</sup> Vid. BUÑUEL GONZÁLEZ, Miguel. *Teoría de la imposición ambiental...*, *Op. Cit.*, pp. 85-100; *Capítulo II. Marco general económico de la Tributación medioambiental...*, *Op. Cit.*, pp. 41- 60; *Capítulo VII. El uso de tributos con fines medioambientales en el ámbito...*, *Op. Cit.*, pp. 279-310.

<sup>199</sup> Vid. BOKOBO MOICHE, Susana. “La fiscalidad de las prestaciones turísticas. La posibilidad de que las Comunidades Autónomas establezcan la “tasa turística”, en *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, N° 102, Abril- junio de 1999, Madrid, España, pp. 243- 260; Id. *Gravámenes e incentivos fiscales...*, *Op. Cit.*, pp. 45 y ss.

GARCÍA<sup>200</sup>, GUERVÓS MAÍLLO<sup>201</sup>, PEÑA ALONSO<sup>202</sup>, MAGADÁN DÍAZ y RIVAS GARCÍA<sup>203</sup>.

---

<sup>200</sup> Vid. VAQUERA GARCÍA, Antonio. *Fiscalidad y medio ambiente...*, *Op. Cit.*, pp. 325 y ss.

<sup>201</sup> Vid. GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *El impuesto balear...*, *Op. Cit.*; Id. “Capítulo XV. Tasa en materia medioambiental”, en LAGO MONTERO, José María, GARCÍA FRÍAS, María Ángeles, ALFONSO GALÁN, Rosa María, GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles y GIL RODRÍGUEZ, Isabel. *Comentario a la Ley de Tasas y Precios Públicos de la Comunidad de Castilla y León*, Editorial Dykinson, S.L., Madrid, España, 2005, pp. 319-327; Id. “Una contribución al desarrollo sostenible: beneficios fiscales en el sector energético”, en AA.VV. FALCÓN Y TELLA, Ramón, Director. *Estudios sobre fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 2006, pp. 357- 368; Id. “Tasas ambientales”, en AA.VV. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César. Coordinador. *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, Editorial Dykinson, Madrid, España, 2007, pp. 627- 659; Id. “Tasas por participación en los procedimientos de autorización en los proyectos de ordenación del territorio. STJCE de 9 de noviembre de 2006”, en *Revista Noticias de la Unión Europea*, Nº 292, Año XXV, Mayo de 2009, Wolters Kluwer, España, pp. 93- 113; Id. “Nuevos instrumentos fiscales en materia de energía y cambio climático”, *Revista Noticias de la Unión Europea*, España, 2011, en prensa. Respecto a la gestión actual de varios de los más importantes impuestos adaptados a propósitos ambientales en España, Vid. GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. “La cesión del impuesto sobre la electricidad (II): alcance y contenido”, en LAGO MONTERO, José María, GIL RODRÍGUEZ, Isabel, GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles, y ALFONSO GALÁN, Rosa María. *El sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas. Comentarios a la Ley 22/2009, de 28 (sic) de diciembre, tras la Sentencia del Estatuto Catalán*, Editorial Dykinson, S.L., Madrid, España, 2010, pp. 292-298; Id. “La cesión del Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte: Alcance y Contenido (I)” en LAGO MONTERO, José María, GIL RODRÍGUEZ, Isabel, GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles, y ALFONSO GALÁN, Rosa María. *El sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas. Comentarios a la Ley 22/2009, de 28 (sic) de diciembre, tras la Sentencia del Estatuto Catalán*, Editorial Dykinson, S.L., Madrid, España, 2010, pp. 299-305; Id. *La cesión del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos...(I)*, *Op. Cit.*, pp. 305-310; Id. “La cesión del impuesto sobre matriculación de vehículos: alcance y contenido (II)”, en LAGO MONTERO, José María, GIL RODRÍGUEZ, Isabel, GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles, y ALFONSO GALÁN, Rosa María. *El sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas. Comentarios a la Ley 22/2009, de 28 (sic) de diciembre, tras la Sentencia del Estatuto Catalán*, Editorial Dykinson, S.L., Madrid, España, 2010, pp. 390-399; Id. *La cesión del Impuesto sobre las Ventas Minoristas...(II)*, *Op. Cit.*, *Op. Cit.*, pp. 399-405.

<sup>202</sup> Vid. PEÑA ALONSO, José Luis. *La finalidad extrafiscal...*, *Op. Cit.*, pp. 459-499.

<sup>203</sup> Vid. MAGADÁN DÍAZ, Marta. “La fiscalidad aplicada al medio ambiente”, en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Vol. XLIV/ 234, Noviembre- Diciembre de 1994, Editorial de Derecho Financiero, Editoriales de Derecho Reunidas, S.A. Madrid, España, pp. 1241-1255; conjuntamente, Vid. MAGADÁN DÍAZ, Marta y RIVAS GARCÍA, Jesús I. *Fiscalidad y medio ambiente en España...*, *Op. Cit.*, pp. 50 y ss.; Id. *Estructura de la fiscalidad verde autonómica...*, *Op. Cit.*, pp. 76 y ss.

### **3. b. Clasificación siguiendo al objeto imponible.**

En términos de gran alcance, tanto en la experiencia del sistema tributario español<sup>204</sup> como en el Derecho comparado<sup>205</sup>, pueden identificarse varios grupos de gravámenes

---

<sup>204</sup> Vid. entre otros, BAENA AGUILAR, Ángel. *Nuevos impuestos ambientales* (1)..., *Op. Cit.*, pp. 567-584; Id. “Nuevos impuestos ambientales”, en AA. VV. YÁBAR STERLING, Ana, Directora. *Fiscalidad ambiental*, Cedecs Editorial, S.L., Barcelona, España, 1998, pp. 379- 389; Id. *Los impuestos como categoría tributaria...*, *Op. Cit.*, pp. 185-225; BUÑUEL GONZÁLEZ, Miguel. “Capítulo XII: Recomendaciones para el uso de instrumentos fiscales con fines medioambientales: una propuesta preliminar para España en el ámbito estatal”, en AA.VV. BUÑUEL GONZÁLEZ, Miguel, Director. *Tributación medioambiental: teoría, práctica y propuestas*, editado por Deloitte y Thomson-Civitas, Madrid, España, 2004, pp. 419-451; CARBAJO VASCO, Domingo. “La imposición ecológica en España. El caso de la fiscalidad de las aguas”, en *Revista Impuestos*, Editorial La Ley S.A., N° 21, Año 9, 1 de noviembre de 1993, Madrid, España, pp. 7- 17; Id. “Instrumentos económicos para la protección del medio ambiente: tipología, fiscalidad y parafiscalidad”, en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Vol. XLV, N° 238, Octubre- diciembre de 1995, Editorial de Derecho Financiero, Editoriales de Derecho Reunidas, S.A., Madrid, España, pp. 963- 980; CHICO DE LA CÁMARA, Pablo. *Análisis comparativo en el sistema italiano y español...*, *Op. Cit.*, pp. 225- 254; Id. *Un apunte sobre la naturaleza jurídica y la valoración...*, *Op. Cit.*, pp. 237-264; CHICO DE LA CÁMARA, Pablo y HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. “La fiscalidad de las emisiones atmosféricas en España” en AA.VV. BUÑUEL GONZÁLEZ, Miguel, Director. *Tributación medioambiental: teoría, práctica y propuestas*, editado por Deloitte y Thomson-Civitas, Madrid, España, 2004, pp. 185-248; DURÁN CABRÉ, José María y DE GISPERT BROSA, Cristina. *La tributación ambiental en España...*, *Op. Cit.*, pp. 1367-1410; FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Pascual. “La fiscalidad sobre el agua”, en AA. VV. BECKER, Fernando, CAZORLA, Luis Manuel y MARTÍNEZ-SIMANCAS, Julián, Directores. *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen II, Iberdrola, Thomson-Aranzadi, Navarra, España, 2008, pp. 1227-1244; GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. “Los recargos autonómicos como instrumento de protección ambiental”, en AA.VV. YÁBAR STERLING, Ana, Directora. *Fiscalidad ambiental*, Cedecs Editorial, S.L., Barcelona, España, 1998, pp. 399- 419; *El impuesto balear...*, *Op. Cit.*; Id. *Capítulo XV. Tasa en materia medioambiental...*, *Op. Cit.*, pp. 319-327; Id. *Una contribución al desarrollo sostenible: beneficios...*, *Op. Cit.*, pp. 357- 368; Id. *Tasas ambientales...*, *Op. Cit.*, pp. 627- 659; Id. *Tasas por participación en los procedimientos de autorización...*, *Op. Cit.*, pp. 93- 113; HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Los tributos con fines ambientales...*, *Op. Cit.*, pp. 687- 703; Id. *V. Anexo de Actualización...*, *Op. Cit.*, pp. 401-415; Id. “Hacia un impuesto ambiental sobre Vehículos a Motor (Propuesta de Directiva Comunitaria e incidencia sobre las Comunidades Autónomas)”, en *Revista Noticias de la Unión Europea*, N° 274, Año XXIII, Noviembre de 2007, Bilbao, España, pp. 73- 82; LAGO MONTERO, José María y GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Tasas locales: cuantía...*, *Op. Cit.*; LAGO MONTERO, José María, GARCÍA FRÍAS, María Ángeles, ALFONSO GALÁN, Rosa María, GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles, GIL RODRÍGUEZ, Isabel. *Comentario a la Ley de Tasas y Precios Públicos de la Comunidad de Castilla y León*, Editorial Dykinson, S.L., Madrid, España, 2005; MÁRQUEZ MOLERO, Rafael. “La fiscalidad de los montes en España”, en AA.VV. BUÑUEL GONZÁLEZ, Miguel, Director. *Tributación medioambiental: teoría, práctica y propuestas*, editado por Deloitte y Thomson-Civitas, Madrid, España, 2004, pp. 249-278; VAQUERA GARCÍA, Antonio. *Fiscalidad y Medio ambiente...*, *Op. Cit.*, pp. 273-425; VÁZQUEZ COBOS, Carlos. “Capítulo IV: La fiscalidad de las aguas en España”, en AA.VV. BUÑUEL GONZÁLEZ, Miguel, Director. *Tributación medioambiental: teoría, práctica y propuestas*, editado por Deloitte y Thomson-Civitas, Madrid, España, 2004, pp. 147-184.

<sup>205</sup> Vid. el trabajo de BENZ, Sebastian, PERROT, Thomas, VANHULLE, Henk, JONSON, Lars. “La tributación medioambiental en los Estados miembros de la Unión Europea”, en AA.VV., BECKER, Fernando y otros, Directores. *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen II, Iberdrola y Thomson-Aranzadi, Navarra, España, 2008, pp. 980-993; BUÑUEL GONZÁLEZ, Miguel. “Capítulo XI: Tributos medioambientales frente a permisos de emisión negociables en la lucha de la Unión Europea contra el cambio climático: la Directiva sobre comercio de derechos de emisión de gases de efecto

ordenados según su objeto imponible, los que resumimos y clasificamos a continuación:

1. Las exacciones establecidas por las emisiones<sup>206</sup>, residuos y vertidos<sup>207</sup> (gravámenes que o bien están directamente relacionados con la contaminación real o estimada que se provoque por las emanaciones y sustancias arrojadas a la atmósfera, agua o al suelo respectivamente, o están relacionadas con la producción de ruido y se aplican al final de la cadena, es decir, a aquéllos sujetos que efectivamente expulsan material residual nocivo o afectador del medio natural), se construyen como impuestos o tasas,

---

invernadero”, en AA.VV. BUÑUEL GONZÁLEZ, Miguel, Director. *Tributación medioambiental: teoría, práctica y propuestas*, editado por Deloitte y Thomson-Civitas, Madrid, España, 2004, pp. 405-415; DE LUIS CALABUIG, Estanislao, GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles, PEÑA ALONSO, José Luis, ROMANO VELASCO, Joaquín, TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, y VAQUERA GARCIA, Antonio. *Estudio sobre la posibilidad del establecimiento...*, *Op. Cit.* pp. 154-166, en donde los autores hacen un análisis de las aportaciones más importantes de la experiencia comparada internacional en materia tributaria ambiental; SERRANO ANTÓN, Fernando. *Medidas tributarias medioambientales: la ecotasa...*, *Op. Cit.*, pp. 793- 810; Id. *La tributación medioambiental en la Unión Europea...*, *Op. Cit.*, pp. 817-861.

<sup>206</sup> Vid. BUÑUEL GONZÁLEZ, Miguel. *Capítulo XI: Tributos medioambientales frente a permisos de emisión negociables...*, *Op. Cit.* pp. 405-415; CHICO DE LA CÁMARA, Pablo y HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *La fiscalidad de las emisiones atmosféricas...*, *Op. Cit.*, pp. 185-248; GONZÁLEZ MÉNDEZ, Amelia. “La configuración y determinación de la base imponible de los impuestos sobre las emisiones atmosféricas contaminantes y la medida del daño ambiental”, en *Revista Impuestos*, Nº 21, Año XVI, Noviembre 2000, Editorial la Ley, Madrid, España, pp. 9-34; ZORRILLA SUÁREZ, Manuel María y HERNÁNDEZ RUBIO, Carolina. “Los impuestos sobre la contaminación atmosférica”, en AA.VV. BECKER, Fernando, CAZORLA, Luis María, y MARTÍNEZ-SIMANCAS, Julián. *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen I, Iberdrola, Thomson-Aranzadi, Navarra, España, 2008, pp. 559-596.

<sup>207</sup> Vid. CHICO DE LA CÁMARA, Pablo. *Contribuciones especiales sobre vertidos...*, *Op. Cit.*, pp. 51-62; GRÁVALOS OLIVELLA, Javier. “La tributación de los residuos peligrosos y radiactivos” en AA.VV. BECKER, Fernando, CAZORLA, Luis María y MARTÍNEZ-SIMANCAS, Julián. Directores. *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen I, Iberdrola, Thomson-Aranzadi, Navarra, España, pp. 699-733; PUIG VENTOSA, Ignasi. “Fiscalidad ambiental y gestión de residuos”, en AA.VV. BECKER, Fernando, CAZORLA, Luis María y MARTÍNEZ-SIMANCAS, Julián. Directores. *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen II, Iberdrola, Thomson-Aranzadi, Navarra, España, 2008, pp. 1303-1328, este último autor destaca entre otras conclusiones, que la aplicación en otros países y de forma incipiente en España de instrumentos económicos como parte de la política de residuos demuestra que éstos tienen capacidad para generar cambios de conducta, tanto a la hora de producir y comprar bienes, como a la hora de gestionarlos como residuos. Entre los instrumentos fiscales con mayor potencial para incentivar la reducción y el reciclaje se encuentran los impuestos sobre tratamientos finalistas, los impuestos de ciertos productos especialmente problemáticos y los sistemas de pago por generación. Los instrumentos como sistemas de depósito, devolución y retorno complementan perfectamente la política.

2. sobre productos<sup>208</sup> cuyo consumo produce incidencia ambiental (se aplican a materias primas y productos intermedios, como abonos, plaguicidas; y a productos finales como pilas, envases no retornables, neumáticos y bolsas de plástico cuya composición química contamina el medio o bien, lo consume),
3. sobre actividades o instalaciones contaminantes<sup>209</sup> (se aplican sobre actividades e instalaciones que por su naturaleza inciden en el entorno, incluidos los aspectos paisajístico<sup>210</sup> y turístico<sup>211</sup>),

---

<sup>208</sup> Vid. MEDINA CONTRERAS, María Elena. “Comunicación sobre eco consumo, una alternativa”, en *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de Granada*, Nº 16, 2ª Época, 2º semestre, 1988, Granada, España, pp. 323- 328; PINO MIKLAVEC, Noemí. “La perspectiva ambiental en la regulación de los productos petrolíferos”, Monografía Nº 10, *Revista Aranzadi de Derecho Ambiental*, Editorial Thomson Aranzadi, Navarra, España, 2006, pp. 209-280, en torno a las medidas fiscales en materia de productos derivados del petróleo y la capacidad de consumo de determinados combustibles; SERNA RODRÍGUEZ, Almudena y RODRÍGUEZ OLIVARES, Rocío. “El impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos desde una perspectiva comunitaria”, en AA. VV. FALCÓN Y TELLA, Ramón, Director. *Estudios sobre fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 2006, pp. 93- 106; y VAQUERA GARCÍA, Antonio. *Fiscalidad y medio ambiente...*, *Op. Cit.*, pp. 325 y ss. Quien sugiere la creación de un impuesto sobre la fabricación de bienes contaminantes, entre otros.

<sup>209</sup> Vid. entre otros, a CREMADES SCHULZ, Miguel Teodoro. “Los impuestos sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente”, en AA.VV. BECKER, Fernando, CAZORLA, Luis María, MARTÍNEZ-SIMANCAS, Julián. Directores. *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen I, Iberdrola, Thomson-Aranzadi, Navarra, España, 2008, pp. 679-697; GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *El impuesto balear...*, *Op. Cit.*; MANZANO SILVA, María Elena. *El impuesto extremeño sobre instalaciones...*, *Op. Cit.*, pp. 47-60; Id. *Tributación Medioambiental en Extremadura...*, *Op. Cit.*, pp. 1179-1197; RAMÍREZ, José María y SEGURA, J. “El Impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente de la Comunidad de las Islas Baleares”, en *Revista de la Economía Social y de la Empresa*, Nº 21, 1995, p. 108 y ss.; VERDESOTO GÓMEZ, Marta y MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel. “Acerca del impuesto balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente”, en *Revista Noticias de la Unión Europea*, Nº 134, España, 1996, pp. 81-90; Id. “Acerca del impuesto balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente”, en AA.VV. YÁBAR STERLING, Ana, Directora. *Fiscalidad ambiental*, Cedecs Editorial, S.L., Barcelona, España, 1998, pp. 445-465; Id. “Instalaciones contaminantes y fiscalidad. ¿Es constitucional el impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente de la Comunidad de Extremadura?”, en *Revista Noticias de la Unión Europea*, Nº 238, 2004, España, pp. 103-110; Id. “Instalaciones contaminantes y fiscalidad. ¿Es constitucional el Impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente de la Comunidad Autónoma de Extremadura?”, en AA.VV. FALCÓN Y TELLA, Ramón. *Estudios sobre fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 2006, pp. 303- 317.

<sup>210</sup> Como se demuestra en la práctica con la Ley 20/2001, de 21 de diciembre, de Medidas Tributarias, Administrativas y de Función Pública, de Baleares. BOE Nº 14, de 16 de enero de 2002. Introduce el Capítulo XLII en el Título VI de la Ley 11/1998, de 14 de diciembre, sobre el régimen específico de tasas de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares, el artículo 8 configura la tasa por reportajes publicitarios en espacios naturales protegidos y fincas de titularidad pública.

<sup>211</sup> Vid. BOKOBO MOICHE, Susana. *La fiscalidad de las prestaciones turísticas. La posibilidad...*, *Op. Cit.*, pp. 243-259; RUIZ GARIJO, Mercedes. *Fiscalidad de la empresa turística*, Colección Biblioteca de los Tributos Nº 4, Editoriales de Derecho Reunidas, S.A., Madrid, España, 2002.

4. sobre servicios, actividades administrativas u obras públicas ambientales<sup>212</sup> (diversas tasas y contribuciones especiales ambientales),
5. sobre la explotación de factores naturales (mediante impuestos como los orientados a los espacios protegidos, bosques<sup>213</sup> y áridos<sup>214</sup>, así como a través de tasas<sup>215</sup> por explotación o aprovechamiento del dominio público ambiental),
6. gravámenes que recaen sobre el patrimonio inmobiliario<sup>216</sup> (el supuesto de impuestos sobre grandes establecimientos comerciales cuya fijación en determinados espacios repercute negativamente en su equilibrio).

---

<sup>212</sup> Vid. CALVO VÉRGEZ, Juan. *Las contribuciones especiales como...*, Op. Cit., pp. 430-457; CHICO DE LA CÁMARA, Pablo. *Un apunte sobre la naturaleza jurídica y la valoración constitucional...*, Op. Cit., pp. 237-264; Id. *Análisis comparativo en el sistema italiano y español...*, Op. Cit., pp. 225- 254; GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Capítulo XV. Tasa en materia medioambiental...*, Op. Cit., pp. 319-327; Id. *Tasas ambientales...*, Op. Cit., pp. 627- 659; Id. *Tasas por participación en los procedimientos de autorización...*, Op. Cit., pp. 93- 113; Id. *Nuevos instrumentos fiscales...*, Op. Cit.; ROZAS VALDÉS, José Andrés. *Hacienda y residuos...*, Op. Cit., pp. 351- 368; Id. *Tasas y precios públicos...*, Op. Cit., pp. 226-236; RUIZ GARIJO, Mercedes. “¿Principio de capacidad económica en la cuantificación de la tasa por recogida de basuras? Una llamada sobre el carácter impositivo de algunas tasas”, referencia a la STS de 30 de noviembre de 2002, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, Volumen I (Tomo XII), 2003, Thomson Aranzadi, Navarra, España, pp. 2020-2024; SEBASTIÁN LORENTE, Jesús J. “Las tasas medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón. Entre la contribución y la tolerancia medioambientales”, en *Revista Noticias de la Unión Europea*, Nº 289, Año XXV, Febrero de 2009, Wolters Kluwers, España, pp. 93-101.

<sup>213</sup> Verbigracia, los casos de Alemania y Francia que establecen diversos tributos compensatorios por el daño forestal y paisajístico (por ejemplo, el creado por el artículo 5 de la Ley para la protección del paisaje de Renania del Norte – Westfalia, de 26 de junio de 1980), y el impuesto departamental de espacios naturales sensibles (*Taxe départementale des espaces naturels sensibles*), respectivamente. Vid. BENZ, Sebastian, PERROT, Thomas, VANHULLE, Henk, JONSON, Lars. *La tributación medioambiental en los Estados...*, Op. Cit., pp. 980-993; BUÑUEL GONZÁLEZ, Miguel. *Capítulo VII. El uso de tributos con fines medioambientales...*, Op. Cit., pp. 299 y 300; VAQUERA GARCÍA, Antonio. *Fiscalidad ambiental...*, Op. Cit., p. 325; MÁRQUEZ MOLERO, Rafael. *La fiscalidad de los montes...*, Op. Cit., pp. 249-278.

<sup>214</sup> Vid. EUROPEAN ENVIRONMENT AGENCY. “Effectiveness of environment taxes and charges for managing sand, gravel, and rock extraction in selected EU countries”, *EEA Report 2/2008*, published by the Office for Official Publications of the European Communities, Luxembourg, 2008, pp. 21-26, el trabajo de la Agencia resume la fiscalidad sobre los denominados “áridos” o en terminus anglosajones “aggregates”, los cuales han sido establecidos en Dinamarca, Suecia, Reino Unido, Bélgica, e Italia. Otros países europeos, simplemente optan por elevar los tributos existentes sobre extracción y minería, como República Checa y Polonia. Los denominados áridos incluyen arena, grava y rocas, como factores de la industria de la construcción.

<sup>215</sup> Vid. ALZAGA VILLAAMIL, Óscar. “La Tributación medioambiental y las aguas” en AA.VV. BECKER, Fernando, CAZORLA, Luis María y MARTÍNEZ-SIMANCAS, Julián. *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen I, Iberdrola, Thomson-Aranzadi, Navarra, España, 2008, pp. 529-557, el autor describe la serie de impuestos y cánones vinculados a la explotación y uso de las aguas en España; FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Pascual. *La fiscalidad sobre el agua...*, Op. Cit., pp. 1227-1244; entre otros.

<sup>216</sup> Vid. entre otros, los recientes trabajos de JIMÉNEZ GARCÍA, Andrés. “Regulación de los impuestos sobre grandes superficies en las distintas Comunidades Autónomas”, en AA.VV. BECKER, Fernando, CAZORLA, Luis María, MARTÍNEZ-SIMANCAS, Julián. Directores. *Tratado de Tributación*

Queda patente su diversidad, sin embargo, al margen de nuestra opinión sobre cada subgrupo de gravámenes, es menester señalar que la construcción del objeto imponible ambiental adquiere gran importancia al analizar la constitucionalidad de las cargas fiscales creadas no sólo en lo tocante al correcto ejercicio de potestades tributarias de los sujetos activos<sup>217</sup>, sino también por el respeto a los principios superiores de todo sistema tributario justo cuya observancia haya preservado o no el legislador en cada hipótesis normativa. Paralelamente, es fundamental la presencia real de una pretensión ecológica (objeto-fin) en el tributo que repercuta en el nivel de eficiencia ambiental del instrumento creado.

En efecto, tal como se expone en el Capítulo contiguo, nuestra postura defiende que para que el objeto imponible ambiental cumpla los requerimientos constitucionales al menos en lo que se refiere a la capacidad económica, debe recaer sobre manifestaciones de la aptitud para incidir el medioambiente, que en palabras cortas derivarán de la riqueza pecuniaria capaz de soportar y permitir el desarrollo de cualquier actividad económica contaminante susceptible de imposición (con obvia salvedad de un mínimo exento en cada cual), cuyo concepto se desdobla en diferentes modalidades de acuerdo a su posición dentro del proceso productivo en que surja (desde su origen como patrimonio, pasando por la producción, el consumo y el desecho de residuos).

### **3. c. Los objetivos del gravamen como nota distintiva (teleológica).**

Atendiendo a los objetivos que persiguen, se identifican las exacciones de cobertura de costes (tasas y contribuciones especiales<sup>218</sup>), los gravámenes de mera finalidad

---

*Medioambiental*, Volumen I, Iberdrola, Thomson-Aranzadi, Navarra, España, 2008, pp. 771-792; y SEBASTIÁN LORENTE, Jesús J. “El impuesto sobre el daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta. Análisis pacífico de un tributo transgresor y polémico”, en *Revista Noticias de la Unión Europea*, Nº 289, Año XXV, Febrero de 2009, Wolters Kluwers, España, pp. 103- 117.

<sup>217</sup> En el caso español, el ejercicio del poder tributario normativo en materia ambiental, se ejerce fundamentalmente por las Comunidades Autónomas, de ahí la importancia de conocer sus límites para determinar cuando un gravamen es o no constitucional por adecuación competencial. Véanse LAGO MONTERO, José María. *El poder tributario...*, *Op. Cit.*, p. 40; y GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *El impuesto balear...*, *Op. Cit.*, pp. 165- 200.

<sup>218</sup> Vid. GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Capítulo XV. Tasa en materia medioambiental...*, *Op. Cit.*, pp. 319-327; Id. *Una contribución al desarrollo sostenible: beneficios...*, *Op. Cit.*, pp. 357- 368; Id. *Tasas ambientales...*, *Op. Cit.*, pp. 627- 659; Id. *Tasas por participación en los procedimientos de*



financiera que en sentido estricto no pueden calificarse de tributos medioambientales al carecer de finalidad extrafiscal<sup>219</sup>, y los tributos-incentivos<sup>220</sup>. Consideramos que de la función perseguida dependerá su calificación “ambiental”, así como en su caso, al hablar de tasas por servicios, el elemento ambiental del hecho imponible será el carácter ecológico del mismo<sup>221</sup>, todo ello, sin perjuicio de que por su naturaleza jurídica, en el caso de las tasas y contribuciones especiales, los tributos busquen una compensación de los costes financieros y ambientales ocasionados. Más aún, en el caso de las tasas y contribuciones especiales ambientales también habrá de existir un propósito incentivador en favor del medio ambiente<sup>222</sup>.

En otras palabras, los llamados *tributos medioambientales* pueden adoptar dos modalidades, a saber, aquéllos que buscan simplemente la compensación de los costes públicos originados por el sujeto contaminante<sup>223</sup> (redistributivos o de

---

*autorización...*, *Op. Cit.*, pp. 93- 113; ROZAS VALDÉS, José Andrés. *Hacienda y residuos...*, *Op. Cit.*, pp. 351- 368; Id. *Tasas y precios públicos...*, *Op. Cit.*, pp. 226-236; respecto a las contribuciones especiales ambientales y la recuperación de costes, CHICO DE LA CÁMARA, Pablo. *Análisis comparativo en el sistema italiano y español...*, *Op. Cit.*, pp. 225- 254; *Contribuciones especiales sobre vertidos...*, *Op. Cit.*, pp. 51- 62; Id. *Un apunte sobre la naturaleza jurídica y la valoración constitucional...*, *Op. Cit.*, pp. 237-264.

<sup>219</sup> Coincidimos con GUERVÓS MAÍLLO, quien al analizar precisamente los elementos estructurales del impuesto balear sobre instalaciones que inciden el medio ambiente, declarado inconstitucional, sostiene que su finalidad no es la de compensar costes ambientales provocados por actividades que inciden en el medio, “...ni su hecho imponible se relaciona de manera directa ni indirecta con objetivos protectores del medioambiente...además la realización de las actividades gravadas denota una fuerza económica importante. Esta circunstancia inclina la fundamentación del tributo hacia meras razones recaudatorias”. Cfr. GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *El impuesto balear...*, *Op. Cit.*, p. 162.

<sup>220</sup> Vid. MENÉNDEZ MORENO, Alejandro. *Los tributos como instrumentos de protección...*, *Op. Cit.*, pp. 395-413; BAENA AGUILAR, Ángel. *Los impuestos como categoría tributaria de protección ambiental...*, *Op. Cit.*, pp. 185-225.

<sup>221</sup> Vid. GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Capítulo XV. Tasa en materia ambiental...*, *Op. Cit.*, p. 320; en el mismo sentido HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Derecho tributario ambiental...*, *Op. Cit.*, pp. 78-106; y CALVO VERGEZ, Javier. “Las Tasas medioambientales en el sistema tributario autonómico y local: algunas consideraciones”, en *Nueva Fiscalidad*, Nº 3, 2004, España, pp. 85-91.

<sup>222</sup> Vid. GARCÍA FRÍAS, María Ángeles. “Los fines extrafiscales en las tasas”, en AA. VV. *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español: ponencias y comunicaciones españolas (XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario)*. IEF y Marcial Pons, Madrid, España, 1991, p. 171; GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Capítulo XV. Tasa en materia medioambiental...*, *Op. Cit.*, pp. 319-327; Id. *Tasas ambientales...*, *Op. Cit.*, pp. 627- 659; Id. *Tasas por participación en los procedimientos de autorización...*, *Op. Cit.*, pp. 93- 113; VAQUERA GARCÍA, Antonio. *Fiscalidad y Medio ambiente...*, *Op. Cit.*, pp. 355-357; HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Derecho Tributario...*, *Op. Cit.*, pp. 78-82.

<sup>223</sup> HERRERA MOLINA expone que el contenido esencial de los tributos medioambientales puede caracterizarse por un lado en que los costes sociales derivados del deterioro ambiental deben recaer sobre los sujetos que contaminan, lo cual puede conseguirse a través de medidas administrativas (como imponer límites máximos a las exacciones), tributarias o de responsabilidad civil, al tiempo que exige una prohibición estricta de subvenciones públicas para la mejora ecológica de las empresas contaminantes. Cfr. HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. “Los tributos con fines ambientales: impuestos autonómicos sobre instalaciones contaminantes”, en AA.VV., ESTEVE PARDO, José, Coordinador. *Derecho del*

recuperación de costes<sup>224</sup>) y los dirigidos a fomentar el desarrollo de tecnologías limpias por parte de las empresas que intenten evitar el gravamen (tributos incentivadores o de modificación de conductas<sup>225</sup>).

En conclusión, opinamos que un verdadero tributo ambiental debe manifestar en sus elementos estructurales la presencia de una función de protección ecológica<sup>226</sup>, aun cuando por su naturaleza propia pueda configurarse como instrumento de recuperación de costes-incentivo (tasas o contribuciones especiales) o de recaudación-incentivo (impuestos).

### **3. d. El catálogo jurídico dogmático.**

Comenzando por sus diferencias terminológicas y como consecuencia de su soberanía fiscal, no existe unanimidad en todos los Estados respecto a un catálogo de tributos o contribuciones, no obstante, puede hablarse de una coincidencia mayoritaria en las categorías básicas que concibe a las tasas, las contribuciones especiales y los impuestos<sup>227</sup>. Las características generales de cada una de estas formas, y sin

---

*medio ambiente y administración local*, Diputación de Barcelona-Civitas, Madrid, España, 1996, pp.687-689.

<sup>224</sup> La peculiaridad radica en que el importe del tributo no atiende al incentivo necesario para alcanzar ciertos niveles de contaminación, sino a los costos externos que se generan. *Vid.* CARBAJO VASCO, Domingo y HERRERA MOLINA, Pedro, *Capítulo III. Marco general jurídico de la tributación medioambiental...*, *Op. Cit.*, p. 117.

<sup>225</sup> En este sentido, *Vid.* BAENA AGUILAR, Ángel. *Los impuestos como categoría tributaria de protección ambiental...*, *Op. Cit.*, pp. 185-225; HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Los tributos con fines ambientales: impuestos autonómicos...*, *Op. Cit.*, pp. 686-690; y MENÉNDEZ MORENO, Alejandro. *Los tributos como instrumentos de protección...*, *Op. Cit.*, pp. 395-413.

<sup>226</sup> La mayoría de los autores coinciden en que es en la extrafiscalidad y en la autenticidad del fin ambiental, donde se halla la verdadera naturaleza ecológica del tributo o instrumento creado con fines de protección ambiental. *Vid.* ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto. *La jurisprudencia del Tribunal Constitucional...*, *Op. Cit.*, pp. 229-242; GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *El impuesto balear...*, *Op. Cit.*, p. 162; HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *V. Anexo de Actualización...*, *Op. Cit.*, pp. 401-415; *Id.* STC 289/2000, de 30 de noviembre..., *Op. Cit.*, pp. 166-168; MATA SIERRA, María Teresa. *La tributación medioambiental...*, *Op. Cit.*, pp. 512-517; y PEÑA AÑONSO, José Luis. *La finalidad extrafiscal y la estructura...*, *Op. Cit.*, pp. 479-492.

<sup>227</sup> *Vid.* CALVO ORTEGA, Rafael. "Tributación medioambiental y principio de justicia tributaria", en AA.VV. BECKER, Fernando; CAZORLA, Luis María; y MARTÍNEZ- SIMANCAS, Julián, Directores. *Tratado de Tributación Medioambiental*", Volumen I, Editorial Thomson Aranzadi e Iberdrola, Navarra, España, pp 113-115. El Catedrático lleva su opinión a la realización del principio de justicia tributaria y señala: "La realización del principio de justicia tributaria, que es objeto de este estudio, exige analizar las figuras y técnicas tributarias que pueden emplearse en las políticas medioambientales desde una tipología más científica. En otras palabras, utilizando la clasificación legal de las tasas, contribuciones

perjuicio de un tratamiento más exhaustivo en el Capítulo III de esta tesis, podemos resumirlas como sigue:

### 3. d. 1) La tasa.

Antes que ambientales, las tasas como variedad tributaria se encuentran definidas en la LGT, artículo 2.a) como “los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades<sup>228</sup> en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado.”

Ahora bien, una tasa ambiental<sup>229</sup> compensa al Ente público por los gastos ocasionados o los beneficios obtenidos sobre los elementos públicos por un sujeto y puede inducir a la utilización más racional del medio ambiente tal como será expuesto posteriormente.

Sumándonos a la opinión de GUERVÓS MAÍLLO<sup>230</sup>, consideramos que en la medida en que la protección del medio ambiente lleve a implantar nuevos servicios obligatorios de elevado coste financiado con tasas, el sujeto contaminante percibirá los costes

---

*especiales e impuestos cuya fecundidad es muy abundante y que comporta, además, una amplitud máxima. El largo proceso de la nueva Ley General Tributaria ha probado que es muy difícil en estado actual de la ciencia jurídico-tributaria sustituir o ampliar estas categorías fiscales que vienen respaldadas por una extensa doctrina y por la experiencia de muchas décadas”.*

<sup>228</sup> CALVO ORTEGA, Rafael. *Curso de Derecho Financiero, I. Derecho Tributario. Parte General, II. Derecho Presupuestario*, 14ª edición, Civitas, Madrid, 2010, p. 154, quien explica que “parece claro que contraprestación y su antónimo prestación son conceptos que presuponen una actividad comercial de los sujetos, lo que no sucede en la estructura tributaria. Aquí el esquema es estrictamente legal: realización de un hecho previsto en la ley y nacimiento de una obligación también tipificada en la norma. No es necesario recordar que tampoco en los otros tipos tributarios (tasas y contribuciones especiales) cabe hablar, técnicamente, de prestación y contraprestación”.

<sup>229</sup> Vid. De antemano, los trabajos de GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Capítulo XV. Tasa en materia medioambiental...*, *Op. Cit.*, pp. 319-327; Id. *Tasas ambientales...*, *Op. Cit.*, pp. 627- 659; Id. *Tasas por participación en los procedimientos de autorización...*, *Op. Cit.*, pp. 93- 113. La profesora, al hablar de las tasas por servicios, comenta que el elemento ambiental presente en el hecho imponible será el carácter ecológico del servicio.

<sup>230</sup> GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Capítulo XV. Tasa en materia medioambiental...*, *Op. Cit.*, pp. 320 y 321.

ambientales de su conducta y recibirá un incentivo a modificarla. Esto dotará a esa tasa en su conjunto de una finalidad extrafiscal o de ordenamiento añadida a la propiamente fiscal, de resarcir los costes que cada sujeto pasivo tributario-sujeto activo contaminante, provoca o genera<sup>231</sup>.

Por su parte, FALCÓN Y TELLA<sup>232</sup> formula una interesante distinción entre la tasa exigida por la sufragación de un servicio ecológico y una medida tributaria medioambiental, negando esa categoría al establecimiento de tasas sobre actividades de eliminación de residuos aunque también estos tributos responden a la idea de “*quien contamina paga*” en la medida en que la cuantía de la recaudación tenga como límite máximo el coste del servicio. Coincidimos con el autor, en cuanto a que exceder del coste del servicio haría perder su naturaleza jurídica para acercarse más al impuesto<sup>233</sup>. Siguiendo la línea del profesor FALCÓN Y TELLA, en estos supuestos es la actividad financiada la que tiene una finalidad ecológica y no directamente la tasa en sí misma, que en nada se diferencia de otras tasas establecidas con una finalidad exclusivamente recaudatoria de cobertura del coste de las actividades que integran su hecho imponible. No obstante, cabe puntualizar que esta reflexión de ninguna manera niega la posibilidad de que en la memoria económico financiera sean incluidos *otros costes* como aquellos directamente relacionados con la incidencia ambiental, de forma que la tasa, sin superar el coste del servicio o aprovechamiento, se incremente progresivamente, alcanzando así un efecto incentivador de conductas en los sujetos beneficiarios.

---

<sup>231</sup> Sobre esta debatida problemática, *Vid.* GARCÍA FRÍAS, María Ángeles. *Los fines extrafiscales...*, *Op. Cit.*, pp. 173-176; HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Derecho Tributario...*, *Op. Cit.*, pp. 78-82; VAQUERA GARCÍA, Antonio. *Fiscalidad y medio ambiente...*, *Op. Cit.*, pp. 355-357.

<sup>232</sup> Dice el citado autor, que por el contrario, “... *si constituyen medidas tributarias medioambientales: los impuestos que existiendo al menos una riqueza potencial, busquen incrementar los costes de las actividades contaminantes, desincentivando así las mismas; los recargos, restricciones o limitaciones de beneficios fiscales o medidas, que en general supongan un incremento de la cuota, establecidos con la misma finalidad sobre cualquier tributo; así como los beneficios fiscales establecidos en tributos fiscales o medioambientales con el objeto de incentivar la utilización racional de energías limpias, reducir los niveles de contaminación y en general favorecer la utilización racional de los recursos...*”. *Vid.* FALCÓN Y TELLA, Ramón. *Las medidas tributarias medio ambientales...*, *Op. Cit.*, p. 679.

<sup>233</sup> *Vid.* LAGO MONTERO, José María. “Un apunte sobre el principio de capacidad contributiva en algunas tasas y precios públicos”, en AA. VV. *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español: ponencias y comunicaciones españolas (XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario)*, IEF y Marcial Pons, Madrid, España, 1991, pp. 87-106; y CALVO VÉRGEZ, Juan. “Las tasas medioambientales en el sistema tributario autonómico y local: algunas consideraciones”, en *Nueva Fiscalidad*, Nº 3, 2004, pp. 85-91.

### 3. d. 2) La contribución especial.

De conformidad con la LGT, artículo 2.b) esta modalidad posa sobre “*tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes, como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.*” Diríamos entonces que trasladada al marco medioambiental, se diferencia de la tasa en que no supone un pago por un gasto realizado o beneficio recibido individualmente, sino por la colectividad, reconocible y con cargo a los presupuestos públicos, está dirigida principalmente a la financiación de obras o servicios públicos que se destinan a la protección y utilización del entorno natural de un colectivo<sup>234</sup>.

Coincidimos con CALVO VÉRGEZ<sup>235</sup> respecto a que el hecho imponible de las contribuciones especiales consiste por tanto en el beneficio especial obtenido por el sujeto pasivo a causa de la realización de una obra pública o del establecimiento o ampliación de un servicio público produciéndose su operatividad en favor de la preservación del medioambiente en aquellos supuestos de realización de infraestructura de carácter ecológico.

Adicionalmente, nos adherimos parcialmente al planteamiento de CARBAJO VASCO y HERRERA MOLINA<sup>236</sup>, en cuanto a que podrían establecerse contribuciones especiales por gastos especiales del ente público dirigidos a proteger el medioambiente *cuando hayan sido ocasionados por la conducta contaminante de ciertos sujetos*, ya que encontramos que reciben como beneficio la recuperación,

---

<sup>234</sup> Vid. CHICO DE LA CÁMARA, Pablo. *Un apunte sobre la naturaleza jurídica y la valoración constitucional...*, Op. Cit., pp. 237-264; Id. *Análisis comparativo en el sistema italiano y español...*, Op. Cit., pp. 225- 254.

<sup>235</sup> Vid. CALVO VÉRGEZ, Juan. *Las contribuciones especiales como instrumentos...*, Op. Cit., pp. 430 y 431.

<sup>236</sup> Vid. CARBAJO VASCO, Domingo, y HERRERA MOLINA, Pedro. *Capítulo III: Marco general jurídico de la tributación medio ambiental...*, Op. Cit., pp. 105 y 106. Los autores señalan que el supuesto en que no suponga beneficio o aumento de valor de los bienes del contribuyente, conocido como *contribución negativa*, respondería plenamente al principio *quien contamina paga*, como modalidad específica del principio de equivalencia que inspira el establecimiento de contribuciones especiales. La cuantía, queda en manos de la discrecionalidad del legislador dentro del margen legal. En el caso contrario, cuando existe un beneficio, señalan: “*En algunos casos la obra pública o el establecimiento o mejora del servicio público medioambiental supone un beneficio para el contribuyente, en cuanto éste puede prescindir de ciertos gastos obligados por la normativa medioambiental, o bien se reduce el riesgo de que incurra en responsabilidad medioambiental. En estos supuestos no serían precisas modificaciones legislativas para establecer contribuciones especiales de carácter medioambiental.*”

mejoramiento o reconstrucción de las condiciones ambientales mediante una obra o servicio público, sin embargo, discordamos con los autores citados respecto a la ampliación del marco de creación en casos donde *la obra o el establecimiento o ampliación del servicio no supongan un beneficio o un aumento de valor de los bienes del contribuyente*, pues a nuestro parecer, este último aspecto estaría ubicado en los supuestos de responsabilidad administrativa ambiental por los daños causados, antes que en la tributación mediante contribuciones especiales<sup>237</sup>.

### **3. d. 3) El impuesto.**

Definidos en la LGT por el artículo 2.c) como “*los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente.*”, y reubicados en el área de nuestro estudio, resultan un mecanismo de corrección medioambiental que pretenden influir en las motivaciones y en los comportamientos, principalmente incrementando el precio de servicios y productos contaminantes o recayendo sobre el patrimonio contaminante<sup>238</sup>. De esta forma se orienta al contribuyente hacia un comportamiento deseable ecológicamente. Éstos ante todo pretenden proteger el medio ambiente y en un segundo plano, son fuentes de financiación<sup>239</sup>.

Fruto de la interpretación de algunos autores respecto a la implicación de los principios fiscales rectores sobre cada figura, se plantea una crisis de fronteras entre categorías tributarias<sup>240</sup>, las principales razones desplegadas son: que los rasgos constitucionales y ordinarios que definen cada una de las categorías tributarias se basan en las características de los tributos ordinarios, de finalidad primordialmente recaudatoria. Que pese a la literalidad del artículo 31 CE son los impuestos la calidad tributaria cuya

---

<sup>237</sup> Al respecto, hablaremos en el Capítulo III de esta tesis.

<sup>238</sup> Vid. BAENA AGUILAR, Ángel. *Nuevos impuestos ambientales* (1)..., *Op. Cit.*, pp. 567- 584; Id. *Nuevos impuestos ambientales* (2)..., *Op. Cit.*, pp. 379- 389; Id. *Los impuestos como categoría tributaria...*, *Op. Cit.*, pp. 185-225; CARBAJO VASCO, Domingo. *La imposición ecológica en España...*, *Op. Cit.*, pp. 7- 17; Id. *Instrumentos económicos para la protección...*, *Op. Cit.*, pp. 963- 980; SERRANO ANTÓN, Fernando. *Justificación técnico- jurídica de los impuestos medio- ambientales...*, *Op. Cit.*, pp. 313- 325; Id. *El Impuesto sobre las ventas minoristas...*, *Op. Cit.*, pp. 319- 338.

<sup>239</sup> Vid. SERRANO ANTÓN, Fernando. *Medidas tributarias medioambientales: ...*, *Op. Cit.*, p. 797.

<sup>240</sup> Vid. CARBAJO VASCO, Domingo y HERRERA MOLINA, Pedro M. *Capítulo III. Marco general jurídico de la tributación medioambiental: ...*, *Op. Cit.*, pp. 74- 81.

cuantía ha de graduarse en función de la capacidad económica de los contribuyentes, las tasas han de respetar el mínimo existencial como límite externo. Que el criterio esencial en que se ha de basar la cuantificación de las tasas no es la capacidad económica sino el principio de equivalencia (o provocación de costes) que constituye en último término una manifestación del principio de igualdad. En este orden de ideas, se ha expuesto que los impuestos dirigidos a desincentivar conductas responden a la idea de equivalencia o causalidad (el principio “*quien contamina paga*” pretende interiorizar los costes externos ocasionados por la actividad contaminante), por lo que desde el punto de vista jurídico serían las tasas el cauce natural para el desarrollo de ciertos tributos de finalidades extrafiscales.

Por todo ello, CARBAJO VASCO y HERRERA MOLINA<sup>241</sup>, proponen una mixtura como posible solución a la crisis expuesta y es que, de acuerdo a su postura, en la medida en que se esté ante auténticos tributos “extrafiscales”<sup>242</sup>, el principio de capacidad económica<sup>243</sup> retrocede frente al principio de equivalencia, justificándose entonces mezcolanzas entre el impuesto y la tasa, e incluso, la introducción de un concepto de tributo medioambiental como tal en la legislación de la materia, que sea centro de atribución de un régimen jurídico especial adecuado a las peculiaridades de estas figuras, se trataría, proponen, de una modalidad especial de tributo que puede abarcar impuestos, tasas, contribuciones especiales u otras figuras de carácter híbrido que presenten unas características comunes en algunos aspectos de su régimen jurídico, con independencia de la clasificación fiscal tradicional a la que pertenezcan, la cual resultaría irrelevante<sup>244</sup>.

Con especial respeto, consideramos que los gravámenes ecológicos pueden adoptar cualquiera de las formas jurídicas citadas sin que por ello la figura se trastoque en su naturaleza jurídica, ya que hablamos de instrumentos al servicio del legislador creadas para sanear específicas circunstancias y en todas las instancias, con la finalidad de

---

<sup>241</sup> Vid. CARBAJO VASCO, Domingo y HERRERA MOLINA, Pedro M., *Capítulo III. Marco general jurídico de la tributación medioambiental: ...*, Op. Cit., p. 77.

<sup>242</sup> Así lo refieren ellos, personalmente ya se ha analizado la oportunidad de hablar más bien de tributos “funcionalmente extrafiscales o de finalidad extrafiscal”, sin desconocer otros calificativos como “ultrafiscales” por las razones expuestas en el apartado 1.a. de esta tesis.

<sup>243</sup> De momento no entraremos en el áspero tema de la participación que la capacidad contributiva tiene en cada una de dichas especies, por ser objeto de análisis del Capítulo III de esta tesis, no obstante merece la pena mencionar su posición particular.

<sup>244</sup> Vid. CARBAJO VASCO, Domingo y HERRERA MOLINA, Pedro M., *Capítulo III. Marco general jurídico de la tributación medioambiental: ...*, Op. Cit., p. 107.

satisfacer los gastos públicos y aportar los recursos para financiar las funciones básicas del Estado, y que si bien es cierto que la participación de los principios tributarios de orden constitucional (incluido el de capacidad económica, que para el caso persiste como la aptitud para incidir el medioambiente o capacidad contaminadora) no se verifican de igual manera en cada una de ellas por su propia naturaleza, dicha circunstancia no es óbice para extraerlas de su cumplimiento o excluirlas absolutamente de su consideración cuando el legislador configura los diversos hechos imposables, máxime si como lo es, integran en parte (creciente) el sistema fiscal de los países en sus diversos niveles de gobierno, verbigracia España.

### **3. e. La recopilación de la Agencia Europea del Medioambiente.**

Una visión bastante útil y práctica en relación a la tipología de estos instrumentos, la proporciona la Agencia Europea del Medioambiente, que repite las consideraciones vertidas por la OCDE en 1997, y que aclara que sin entrar en conflictos semánticos o terminológicos donde pueden hallarse numerosas locuciones (*taxes, charges, levies, fees, duties*), un “impuesto” medioambiental se refiere a pagos exigidos sin contraprestación por parte del Estado donde los ingresos van al presupuesto general o son destinados a objetivos precisos, mientras que un “cargo”<sup>245</sup> a pagos por una contraprestación, cuyos ingresos serán usados o reciclados en objetivos relacionados con tal cargo.

Los impuestos y cargos medioambientales pueden ser clasificados de muchas maneras, las opciones se encaminan a distinguirlos de acuerdo a<sup>246</sup>:

---

<sup>245</sup> Hablaríamos en este caso de las tasas o contribuciones especiales, para hacer un paralelismo con la clasificación del Derecho español.

<sup>246</sup> EUROPEAN ENVIRONMENT AGENCY. *Environmental taxes, recent developments...*, *Op. Cit.*, pp. 19; Id. *Market-based instruments for environmental policy*; Id. *Indicator fact sheet. TERM 2006- 21. Fuel prices and taxes*, published by the Office for Official Publications of the European Communities, Luxembourg, 2006; Id. “Using the market for cost-effective environmental policy, Market – based instruments in Europe”, *EEA Report N° 1/2006*, published by the Office for Official Publications of the European Communities, Luxembourg, 2006; Id. “Europe’s Environment. The fourth assessment”. *EEA Report 2/2007*, published by the Office for Official Publications of the European Communities, Luxembourg, 2007; Id. “Ecosystems services—accounting for what matters”, *EEA Briefing 2/2008*, published by the Office for Official Publications of the European Communities, Luxembourg, 2008; Id. *Effectiveness of environment taxes and charges for managing sand...*, *Op. Cit.*, pp. 26-70.



- Objetivo principal: cargos para cubrir costes, cargos-incentivadores o impuestos fiscales medioambientales.
- Principal campo de operación: sobre la energía, transportes, contaminación o recursos naturales.
- Puntos de aplicación: sobre la contaminación, productos, bienes “capital” o sobre actividades.
- Sobre la base del gravamen: fuel, contaminación del agua, emisiones, empaquetados, etcétera.

Dada la trascendencia conceptual del primero de los criterios citados, a saber, por los objetivos que persigue el tributo, ya sea una tasa o contribución especial (*charges*) o un impuesto (*tax*), conviene citar sus diferencias:

En concordancia con el principio “*quien contamina paga*” se consideró apropiado que el costo de la regulación y tratamiento debería ser pagado por aquéllos que lo generaron (en términos anglosajones, denominado “*the polluter pays principle*”<sup>247</sup>).

Por lo tanto, la primera categoría, es decir, la de los cargos para cubrir costes es la más importante al día de hoy, donde aquéllos sujetos que hacen uso del medio ambiente contribuyen o bien a cubrir el costo de vigilar o bien, de controlar dicho uso. La efectividad de estos cargos se estima tanto por los ingresos recaudados como por su impacto en los precios de bienes y servicios que expresan la escasez de ciertos recursos naturales y detrimento.

En segundo lugar, se encuentran aquéllos incentivadores, creados simplemente con la intención de motivar un cambio en el comportamiento de los sujetos con secuelas nocivas para el medio natural, sin intención de elevar la recaudación. Su nivel, puede establecerse conforme al coste del daño ambiental (PIGOU<sup>248</sup>) o que su precio por sí demuestre sus objetivos en favor de la Biósfera y sus elementos. Pese que no existe

---

<sup>247</sup> La traslación del principio *quien contamina paga*, aunque tiene un origen económico, es trasladada al ámbito jurídico a través de las distintas normas administrativas y fiscales que inspira, asimismo, en el marco comunitario, fue asumido como principio rector de la política de medioambiente en el artículo 191.2 (antiguo artículo 174 del TCE) del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, resultado de las modificaciones introducidas por el Tratado de Lisboa firmado el 13 de diciembre de 2007, en Lisboa, Portugal y que entró en vigor el 1 de diciembre de 2009. Al respecto, *Vid.* HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *El principio quien contamina paga...*, *Op. Cit.*, pp. 81- 91.

<sup>248</sup> PIGOU, Arthur Cecil. *The Economics of Welfare...*, *Op. Cit.*; *Id. A study in public finance...*, *Op. Cit.*

intención de incrementar los ingresos públicos, éstos son probables porque el uso de productos o actividades gravadas normalmente no se reducirán a cero<sup>249</sup>.

La última de las categorías recogidas por la AEMA es la de los “impuestos fiscales medioambientales” diseñados principalmente para acrecentar la recaudación de los gobiernos. El sistema fiscal está diseñado así para elevar suficientemente las arcas del Estado, evitando distorsiones económicas tanto como sea posible. Al respecto, hemos precisado que la ausencia de un objetivo medioambiental, es decir, de una verdadera funcionalidad extrafiscal, impediría que adecuadamente reciban el nombre de “ambientales”.

Las figuras de esta clasificación tripartita, no son excluyentes entre sí, ya que es posible hallar efectos y motivaciones mixtas o cambiantes en cualquier tiempo según las políticas fiscales y económicas que defina cada país<sup>250</sup>.

#### **4. Capacidad económica para contribuir o capacidad contributiva. Una aproximación al principio constitucional.**

##### **4. a. La “capacidad económica” en la Norma Fundamental española. Antecedentes.**

Hablar de la *capacidad económica* es entrar en un campo ampliamente concurrido por la doctrina española y en algunos aspectos también por el Tribunal Constitucional, no obstante, no opera decir que el tema se encuentra agotado o que ha perdido el interés por parte de las nuevas generaciones de estudiosos del Derecho, ya que conforme transcurre el tiempo, se aprecia una evolución e incluso algunos matices que ponen

---

<sup>249</sup> En el mismo sentido, HERRERA MOLINA niega fehaciencia al ideal de que un impuesto ecológico significa una recaudación cero: “*Se afirma en ocasiones que el ideal de un impuesto ecológico es una recaudación cero, pero esto no es cierto. La contaminación es una consecuencia inexorable de las actividades productivas, por lo que no es posible no necesario eliminarla por completo. Se trata, en cambio, de que el conjunto de agentes contaminantes reduzca sus emisiones de determinada sustancia hasta niveles “sostenibles”. Dado que no todos los afectados reaccionarán del mismo modo ante la medida fiscal, la consecución del nivel de contaminación deseado implicará siempre una cierta recaudación.*” Cfr. HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Elementos cuantitativos...*, Op. Cit., p. 267.

<sup>250</sup> EUROPEAN ENVIRONMENT AGENCY. *Environmental taxes, recent developments...*, Op. Cit., p. 19.

sobre la mesa importantes discusiones en torno a las funciones que desempeña y su ámbito de aplicación<sup>251</sup>.

El origen de esta máxima dentro del Derecho positivo español a nivel constitucional lo encontramos en la “Constitución Política de la Monarquía Española” promulgada en

---

<sup>251</sup> Vid. en lengua castellana, FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Instituciones de Derecho Financiero*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid, España, 2010, pp. 186-195, respecto al que denomina *principio de capacidad*; HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Capacidad Económica y Sistema Fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., Madrid-Barcelona, España, 1998, pp. 23-146, a lo largo de estas páginas el profesor explica la crisis y rehabilitación del principio de capacidad económica, lo que se traduce en un proceso de principio abstracto a derecho fundamental, el ámbito subjetivo y objetivo del principio de capacidad económica y su contenido funcional; MARTÍN DELGADO, J. María. En AA.VV., CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías, Director, *Ordenamiento tributario español*, 3ª edición, Civitas, Madrid, España, 1977, p. 65; MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel y GARCÍA DE LA MORA, Leonardo. *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*, Editorial Iustel, Madrid, 2004, pp. 71-73, exponen la función efectiva del principio; PALAO TABOADA, Carlos. “Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva”, en *Estudios en homenaje al profesor Federico de Castro*, Vol. II, Tecnos, Madrid, 1976, p. 418, resume la evolución doctrinal y la discusión acerca del contenido del principio; Id. “Los límites del control de constitucionalidad de la legislación fiscal”, en *El reparto de la carga fiscal*, II, Centro de Estudios Sociales del Valle de los Caídos, Madrid, 1975, p. 703; PÉREZ DE AYALA, José Luis y GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. *Curso de Derecho Tributario*, Tomo I, 6ª edición, Editorial de Derecho Financiero y Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, España, 1991, p. 159; PÉREZ ROYO, Fernando. *Derecho financiero y tributario. Parte General*, 20 edición, Editorial Thomson-Civitas, Navarra, España, 2010, pp. 35- 37; PONT MESTRES, Magín. “Principio constitucional de capacidad económica y ordenamiento tributario”, en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Nº 203, Septiembre-October, Editorial de Derecho Reunidas y Editoriales de Derecho Reunidas, S.A., Madrid, España, 1989, pp. 1087-1142; y recientemente bajo la perspectiva de la economía global, CHECA GONZÁLEZ, Clemente. “La degradación de los principios tributarios como consecuencia de la globalización económica”, en *Anuario de la Facultad de Derecho. Universidad de Extremadura*, Nº 28, 2010, España, pp. 17-40, trabajo en el que el profesor analiza algunas de las principales consecuencias propiciadas por el fenómeno de la globalización económica, examinando con atención los beneficios o los perjuicios que la competencia fiscal entre Estados origina para concluir que ésta genera más consecuencias negativas que positivas, debiendo mencionar entre aquellas la degeneración que ha supuesto del alcance y contenido de los principios constitucionales aplicables en la esfera tributaria, en particular de los de capacidad económica, igualdad, progresividad y legalidad. Vid. en lengua italiana, AMATUCCI, Andrea. *Qualità della vita, interessi diffusi e capacità contributiva...*, Op. Cit., p. 353; FEDELE, Andrea. *Appunti dalle Lezioni di Diritto Tributario*, G. Giappichelli Editore, Torino, Italia, 2005, pp. 20-59, el autor expone el fundamento y funciones de la capacidad contributiva así como su papel dual, forma absoluta y relativa, como límite de la tributación; Id. “Gli incrementi «nominali» di valore nell’Invim ed il principio di capacità contributiva”, in *Rivista dir. fin. e sc. fin.*, 1982, I, 57 e ss.; también, los comentarios de MOSCHETTI, Francesco. *El principio de capacidad contributiva*, Colección de Estudios de Hacienda Pública, traducido por CALERO GALLEGO, Juan M. y NAVAS VAZQUEZ, Rafael, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, España, 1980; Id. “Capitolo VII. La capacità contributiva”, in AA.VV. *Diretto da AMATUCCI, Andrea, Trattato di Diritto Tributario*, Volume Primo, Il Diritto Tributario e le sue fonti, Tomo I, Editore CEDAM, Milano, Italia, 1994, pp. 223- 271; Id. “Orientaciones generales de la capacidad contributiva”, en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Tomo LIII, Nº 269, septiembre- diciembre de 2003, Madrid, España, pp. 513-562; Id. “I principi di giustizia fiscale della Costituzione italiana, per l’ordinamento giuridico in cammino dell’Unione europea”, in *Rivista Dir. Trib.*, 2010, 04, 427. De Jure Banca Dati, Giuffrè Editore, Italia, fundamentalmente el autor insiste en la función solidaria de la capacidad contributiva, así como en su forma *global*.

Cádiz el 19 de marzo de 1812<sup>252</sup>, pues bien, no entraremos en el estudio de dicho cuerpo normativo, sin embargo, sí deseamos apuntar que se trata de la primera de las Constituciones españolas derivadas de la soberanía nacional orientadas a consolidar los derechos y limitar el poder estatal.

Considerada un símbolo también hacia el exterior, fue traducida en su época al inglés, francés, alemán, portugués e italiano, en este sentido la obra de los liberales de Cádiz no dejó indiferente a una Europa que le dedicó especial atención, ya fuera para admirar su articulado, ya para criticar algunas de sus disposiciones influenciadas principalmente por el ambiente liberal de comienzos del XIX<sup>253</sup>.

En este contexto, la Constitución de Cádiz, Título VII, Capítulo Único “De las Contribuciones”<sup>254</sup>, artículos 338 a 355, sienta las bases de un sistema tributario y presupuestario español, de donde extraemos los numerales 338 a 340 por considerar que plasman la idea del Constituyente en cuanto a la distribución de las cargas públicas conforme a la facultad de cada persona para concurrir a los gastos públicos, de manera proporcional y general:

*“Artículo 338: “Las Cortes establecerán o confirmarán anualmente las contribuciones, sean directas o indirectas, generales, provinciales o municipales, subsistiendo las antiguas hasta que se publique su derogación o la imposición de otras.*

---

<sup>252</sup> Vid. ALGUACIL PRIETO, María Luisa, MACIÁ, Mateo y MARTÍNEZ-CAÑAVATE, María del Rosario. *El Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados (1810-1977)*, Congreso de los Diputados, Madrid, España, 1996, aquí se puede consultar la síntesis cronológica de todo el proceso Constituyente; ASTARLOA VILLENA, Francisco. “La Constitución de 1812”, *Cuadernos de la Facultad de Derecho, Universitat de les Illes Balears*, Nº 17, 1991, España, pp. 19-46, el autor destaca a la primera Constitución de España, la cual supone la culminación de la obra de las Cortes de Cádiz y la incorporación de España al proceso revolucionario iniciado por Francia que marca la transición del antiguo al Nuevo Régimen, todo ello pese a la pretensión de sus redactores de entroncar el texto gaditano con la tradición histórica española; CONGRESO DE LOS DIPUTADOS. “La Constitución de 1812”, Monográfico, en *Revista de las Cortes Generales*, Nº 10, 1er cuatrimestre de 1987, Madrid, España, pp. 150-385, se incluyen el texto del Proyecto de Constitución presentado a las Cortes Generales y Extraordinarias por su Comisión de Constitución, el Discurso preliminar y el texto definitivo de la Constitución de 1812.

<sup>253</sup> Sin duda, la mejor referencia es el espacio que dedica el Congreso de los Diputados a todas las Constituciones españolas de 1812 hasta 1978, en su sitio oficial [www.congreso.es/portal/page/portal/Congreso/Congreso/Hist\\_Normas/200](http://www.congreso.es/portal/page/portal/Congreso/Congreso/Hist_Normas/200) el cual fue consultado en julio de 2011; Vid. también el trabajo recopilatorio y comentarios de FERNÁNDEZ SARASOLA, Ignacio (Universidad de Oviedo) y REVIRIEGO PICÓN, Fernando (UNED). “La Constitución española de 1812”, en la obra realizada y expuesta en [www.cervantesvirtual.com](http://www.cervantesvirtual.com), en colaboración con la Biblioteca Nacional de España.

<sup>254</sup> Texto original, artículos 338 a 355, pp. 97 a 101.

*Artículo 339: Las contribuciones se repartirán entre todos los españoles, con proporción a sus facultades sin excepción ni privilegio alguno.*

*Artículo 340: Las contribuciones serán proporcionadas a los gastos que se decreten por las Cortes para el servicio público en todos sus ramos”.*

En posteriores Constituciones<sup>255</sup>, continúa la referencia a esta noción trascendental hasta arribar al texto actual, promulgado en diciembre de 1978, dentro del Título I “De los Derechos y Deberes Fundamentales”, Capítulo II “De los Derechos y Libertades”, Sección Segunda “De los Derechos y Deberes de los Ciudadanos”, donde el artículo 31, dividido en 3 apartados, contempla en forma precisa en el primero de ellos, la obligación de todos a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo a la capacidad económica de cada uno, dentro de un sistema tributario que sea justo, el cual estará inspirado en la igualdad y progresividad, ambos términos considerados principios fundamentales, añadiendo que en ningún caso ese deber de aportación económica a los egresos públicos tendrá un alcance confiscatorio, es decir, que sea tal el peso de la carga tributaria que agote el objeto del tributo, la materia real del gravamen.

Partiendo de la idea de que el objeto del tributo consiste en la manifestación estática o dinámica de un patrimonio que resulta afectada por un gravamen tributario, entonces el sujeto del deber de contribuir debe ser el titular del citado patrimonio, así se dice que la Constitución al hablar de “todos” está haciendo referencia a todos los sujetos a los que el ordenamiento jurídico confiera la posibilidad de poseer un patrimonio<sup>256</sup>. El sujeto activo<sup>257</sup> será el Estado en cualquiera de sus niveles de gobierno, siempre y

---

<sup>255</sup> Cfr. los textos originales de las Constituciones españolas de 1812 hasta 1978, en [www.congreso.es/portal/page/portal/Congreso/Congreso/Hist\\_Normas/200](http://www.congreso.es/portal/page/portal/Congreso/Congreso/Hist_Normas/200), última consulta en julio de 2011; Vid. también en [www.constitucion.es](http://www.constitucion.es), bajo el rubro “Otras Constituciones/españolas” (Constitución de 1837, artículo 6; Constitución de 1869, artículo 28; Constitución de 1876, artículo 3 y Constitución de 1931, artículo 44), última consulta el 10 de mayo de 2009.

<sup>256</sup> CENCERRADO MILLÁN, Emilio. *El mínimo exento. En el sistema tributario español*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., Madrid- Barcelona, España, p. 119.

<sup>257</sup> Como explica JARACH, Dino. *El hecho imponible...*, Op. Cit., 65-66, “El sujeto activo del cual hay que ocuparse en el derecho tributario material es aquel al cual corresponde efectivamente el crédito del tributo, no el sujeto que dicta la ley tributaria, ni el sujeto o los sujetos a los cuales deberá ser atribuido el producto de la recaudación de los tributos”; al mismo tiempo, Vid. CALVO ORTEGA, Rafael. *Curso de Derecho Financiero. I...*, Op. Cit., p. 163; FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Curso de Derecho Financiero Español. Volumen II. Parte general (Teoría general del tributo, obligaciones, procedimiento, sanciones)*, Manuales Universitarios, 24ª edición, Editorial Marcial Pons y Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid, España, 2004, pp. 376-377; PÉREZ ROYO, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario...*, Op. Cit., pp. 139-140; respecto al tema de las tasas locales, GIL RODRÍGUEZ, Isabel. *Tasas urbanísticas por la actividad promotora privada en fase de planeamiento...*, Op. Cit., pp. 175-182, explica, de la mano de

cuando existan potestades para ello concedidas por la Constitución y a partir de ahí, por otras disposiciones de rango legal<sup>258</sup>.

La obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, se convierte paralelamente en un derecho para los sujetos obligados. De esta manera, puede decirse que se trata de un derecho fundamental. Los derechos fundamentales tienen su fundamento último en la dignidad de la persona (artículo 10.1 CE). Por una parte, la capacidad económica garantiza la igualdad de trato al sufragar las cargas públicas, que corresponde a la dignidad de la persona. Por otra parte, supone la medida del deber de contribuir, la medida de un deber de solidaridad hacia los demás hombres que se lleva a la práctica con la mediación del Estado<sup>259</sup>.

La dogmática del Derecho constitucional demuestra la posibilidad de caracterizar la capacidad económica como elemento de un derecho fundamental, entendidos como aquellos derechos públicos subjetivos que vinculan al legislador. Sin objetar que el concepto de derechos fundamentales en la Constitución Española se restringe a la Sección Segunda del Capítulo II, no es menos cierto que el derecho a contribuir con arreglo a la capacidad económica constituiría un verdadero derecho fundamental en tanto supone una modalidad específica *ratione materiae* del derecho de igualdad reconocido en el numeral 14 constitucional.

Algunos autores como HERRERA MOLINA<sup>260</sup> consideran que la desconexión establecida por Tribunal Constitucional entre la igualdad del artículo 14 y el principio de capacidad económica carece de un fundamento sólido y se basa más bien en razones pragmáticas para evitar la interposición masiva de recursos de amparo en

---

la doctrina administrativa, la tipología de competencias locales, propias o atribuidas, que puede desempeñar los entes locales a la vista del ordenamiento jurídico administrativo. La delicada distribución de competencias en materia de dominio público es abordada por la STC 40/1998, de 19 de febrero.

<sup>258</sup> Al respecto, LAGO MONTERO expone con claridad el marco constitucional del poder financiero imperante en España. En este sentido, el autor comienza su explicación partiendo de que la soberanía reside en el pueblo, el cual se auto dota de un ordenamiento jurídico en cuya cúspide se encuentra la Constitución. La Norma Fundamental tiene entre otras funciones, la de atribuir el poder político, administrativo y financiero a las distintas instancias que ella misma crea y regula. Así, *“la Constitución Española de 1978 distribuye el poder político, y con él, el poder administrativo y el financiero entre los tres niveles de gobierno identificables como el Estado, las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales”*. Cfr. LAGO MONTERO, José María. *El poder tributario...*, Op. Cit., p. 23.

<sup>259</sup> HERRERA MOLINA, Pedro Manuel *Capacidad económica y sistema fiscal...*, Op. Cit., pp. 82- 84. Sus conclusiones derivan de un estudio comparativo de este principio en el Derecho alemán y su jurisprudencia, a partir de la detonante crisis del concepto.

<sup>260</sup> HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Capacidad económica y sistema fiscal...*, Op. Cit., pp. 82- 84.

materia tributaria. La carga contributiva individual es la materia en la que el derecho de igualdad se aplica en función de la respectiva capacidad económica. Puesto que la capacidad económica es la medida de igualdad<sup>261</sup> existe un derecho a tributar dentro de dicho contorno.

#### 4. b. Sinopsis conceptual de la capacidad contributiva. Relación con otras nociones.

El esquema del artículo 31.1 constitucional predica la consecución de un sistema tributario justo conectando a la capacidad económica de cada uno para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, sean personas físicas, jurídicas e incluso ciertos entes sin personalidad jurídica cuya aptitud de poseer un patrimonio susceptible de imposición haya sido reconocida por la ley<sup>262</sup>, es decir, en cuanto a la forma como

---

<sup>261</sup> Acerca de su relación con el principio de igualdad, *Vid. Infra* el epígrafe 1.b.2) “*El principio de igualdad tributaria en materia ambiental*” del Capítulo II de esta tesis.

<sup>262</sup> La posibilidad de que los entes sin personalidad jurídica pudieran ser sujetos pasivos de los tributos ha despertado una fuerte polémica con posiciones en contra y a favor, principalmente respecto a la existencia de una capacidad económica propia por la que queden sometidos a la obligación de contribuir para los gastos públicos; en este último conglomerado se ubican las opiniones de ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, FERREIRO LAPATZA, AMATUCCI o HERRERA MOLINA. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA ha opinado que “... parece razonable entender que el legislador sólo se propuso asignar a las mencionadas entidades colectivas la condición de contribuyente, en consideración precisamente a la existencia de una unidad económica o de un patrimonio separado y en la medida en que estas situaciones económicas sean representativas de una capacidad contributiva”; FERREIRO LAPATZA sin declarar expresamente la capacidad económica de estos entes para contribuir, entiende que sí puede hablarse de una cierta capacidad económica especial. A su parecer, al legislador le impulsa en unos casos la creencia de que en forma similar a lo que ocurre con las personas jurídicas, las personas que se encuentran en las situaciones jurídicas a las que se refiere el artículo 35 de la LGT manifiestan una especial capacidad contributiva. Especial capacidad que debe gravarse separadamente respecto a su propia capacidad, es decir, a la que se pueda tener como tales personas físicas o jurídicas, independientemente de la situación en que se encuentren. Para AMATUCCI, “*las organizaciones de bienes y de personas desprovistas de personalidad jurídica disponen por ello de una capacidad jurídica parcial respecto a las situaciones jurídicas específicas que el ordenamiento trata de imputarles. A ellas va dirigida la subjetividad pasiva tributaria, y por tanto, resultan titulares de las obligaciones previstas por la legislación fiscal aun sin disponer de personalidad jurídica... Semejante discrecionalidad reconocida al legislador para definir los hechos imponibles, además de responder a las normas generales en materia de subjetividad jurídica, permite la aplicación de los principios de capacidad contributiva, progresividad y justicia financiera*”. HERRERA MOLINA, afirma que “*no parece que pueda negarse el derecho a contribuir con arreglo a la capacidad económica a un ente sin personalidad que ha sido configurado por el ordenamiento como sujeto pasivo del tributo para constituir una unidad organizativa y estar dotado de cierta autonomía patrimonial...*”. *Vid.* ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César. “Las entidades colectivas sin personalidad jurídica”, en AA. VV. *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma (libro homenaje a Sáinz de Bujanda)*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 1991, p. 574; AMATUCCI, Andrea. “Observaciones en torno a la subjetividad tributaria”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Nº 159, 1982, Editorial de Derecho Financiero y Editoriales de Derecho Reunidas, S.A., Madrid, España, p. 852; FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Instituciones de Derecho*

habrá de distribuirse el coste de producción de los servicios públicos y funciones del Estado en general, esto significa que la Carta Fundamental parte del presupuesto de que existe una desigualdad entre todos los posibles sujetos pasivos en lo concerniente a la aptitud que cada uno de ellos tiene para aportar una porción de su masa patrimonial a la Hacienda Pública, pretendiendo alcanzar la igualdad de trato fiscal entre todos los españoles que posean la calidad de contribuyentes<sup>263</sup>. Así, la norma fundamental ha querido delimitar un mecanismo de contribución a los gastos públicos que responda a la idea de solidaridad política, económica y social que late en otras disposiciones de su texto<sup>264</sup>.

La capacidad económica, sin ser el criterio exclusivo, constituye la circunstancia que permite hacer operativos a los restantes, al ser un presupuesto lógico y conceptual capaz de darles contenido técnico<sup>265</sup>.

Inserto por lo tanto en el Capítulo II del Título I, de los “Derechos y libertades de los españoles” de la CE, el artículo 31.1 establece la obligación de todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo a la “capacidad económica” de cada uno<sup>266</sup>. En los tres apartados de este precepto se condensan los principios o criterios materiales sobre el reparto de la carga tributaria (principios de capacidad económica, de generalidad, de igualdad, de progresividad, de no confiscatoriedad) junto a los principios de justicia material del gasto público y, finalmente, la norma básica sobre la producción normativa en materia tributaria (principio de legalidad tributaria). Pese a su importancia, la disposición es omisa en el esclarecimiento de los principios contenidos.

---

*Financiero...*, *Op. Cit.*, p. 295; y HERRERA MOLINA, Pedro M. *Capacidad económica y sistema fiscal...*, *Op. Cit.*, p. 106.

<sup>263</sup>Personas físicas, jurídicas y entes sin personalidad jurídica que constituyen un patrimonio independiente. Con respecto a éstos últimos la mayoría de los autores han entendido que no cabe hablar de capacidad tributaria diferente de la capacidad general de las personas reconocida para todo el ordenamiento. Pero con independencia de los problemas que pudieran plantearse en materia de capacidad tributaria respecto de los entes sin personalidad reconocidos en el artículo 35 de la LGT, que influirían en su capacidad para constituirse en obligados tributarios, la cuestión es desentrañar si dichas entidades pueden tener una capacidad económica propia y por tanto si pueden constituirse en titulares del deber de contribuir. Una atención especial se dará al tópico en el epígrafe 1. del Capítulo II de este trabajo.

<sup>264</sup> MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel. *Una interpretación constitucional...*, *Op. Cit.*, p. 396.

<sup>265</sup> MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel. *Función motivadora de la norma tributaria*, *Op. Cit.*, p. 613.

<sup>266</sup> Recordemos cómo BERLIRI defiende que la obligación de contribuir a los gastos públicos tiene en la capacidad contributiva el parámetro en función del cual será determinada. *Vid.* BERLIRI, Antonio. *Corso Istituzionale di Diritto Tributario...*, *Op. Cit.*, p. 127.



El principio de capacidad económica podría considerarse como la regla básica en el reparto o distribución de la carga tributaria, así se pone de manifiesto en la propia redacción del precepto que configura a la tributación según la capacidad económica como un objetivo al cual sirven de manera instrumental los restantes principios o criterios de justicia del sistema tributario<sup>267</sup>.

Para que el adecuado reparto de la carga fiscal pueda operar, los sujetos contribuirán de acuerdo a su capacidad económica (lo que supone la medida de la propia tributación), mediante un sistema tributario justo (se señala el instrumento correspondiente a los fines constitucionales propuestos) que viene inspirado en los principios de igualdad, progresividad (que son los elementos necesarios para que ese instrumento pueda resultar eficaz y legítimo) y que no tendrá alcance confiscatorio (cuestión que constituye el límite del sistema tributario justo<sup>268</sup>).

La correcta utilización de la terminología es imprescindible para evitar confusiones conceptuales. Así, merece la pena comentar que la riqueza económica es el primer elemento de la capacidad económica para contribuir o contributiva, mas no el único ni el determinante. En relación con dicho aspecto, el empleo de la locución “capacidad económica” por sí misma, desde nuestro punto de vista, confina su significado a un caudal económico o masa patrimonial (una riqueza económica) que en su caso una persona, ya física, ya jurídica, o incluso entes sin personalidad jurídica conformados por/o titulares de tal concentración económica, tienen o detentan por permisión de la ley, pero carece de especificación alguna en torno a la verdadera aptitud de los sujetos para compartir una porción de su peculio a fin de sufragar los gastos públicos, como manda la Constitución. De esta forma, insistimos en la oportunidad de añadir los calificativos “contributiva o para contribuir” al principio constitucional de mérito a fin de perfeccionar la expresión y el significado que el Constituyente ha querido darle.

Precisamente, en un análisis de las que denomina las tres fases lógicas en las que despliega su eficacia el derecho a contribuir conforme la capacidad económica, HERRERA MOLINA<sup>269</sup>, menciona: la determinación de la capacidad objetiva (principio

---

<sup>267</sup> PÉREZ ROYO, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario...*, Op. Cit., p. 35.

<sup>268</sup> Además, el segundo párrafo del artículo 31 constitucional dispone que el gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, lo cual supone integrar una relación de medio a fin (sistema tributario justo/asignación equitativa de los recursos públicos) y destacar los aspectos redistributivos de la actividad financiera con la concepción unitaria del fenómeno financiero.

<sup>269</sup> HERRERA MOLINA, Pedro Manuel *Capacidad económica y sistema fiscal...*, Op. Cit. pp. 116- 120.

del neto objetivo), de la capacidad subjetiva (principio del neto subjetivo) y de la intensidad del gravamen (principio de progresividad y prohibición de gravámenes confiscatorios).

En este orden, desde el punto de vista “objetivo” coloca a la “riqueza disponible”, que exige tres requisitos: a) que el gravamen se reduzca a los rendimientos netos (aspecto material); b) que la delimitación entre los diversos periodos impositivos o de liquidación no tenga carácter estanco (aspecto temporal); c) que se realice una valoración adecuada sin someter a tributación rendimientos ficticios (aspecto cuantitativo).

El principio de tributación de los rendimientos netos (*objektives Nettoprinzip*<sup>270</sup>) es una exigencia lógica de que el gravamen recaiga sobre la riqueza disponible. Se trata de un principio genérico que ha de ser concretado por el legislador, mediante técnicas restrictivas a su elección. Las exigencias técnicas obligan a cuantificar el gravamen en relación a un determinado periodo impositivo, no exento de inconvenientes en cuanto a las posibles distorsiones que pudiera ocasionar al principio de capacidad económica<sup>271</sup>. Asimismo, la capacidad económica exige gravar los rendimientos reales y no aquéllos meramente ficticios o nominales, es decir, la riqueza efectiva (*Prinzip der Ist-Einkommensbesteuerung*, según la doctrina alemana, o *il requisito di effettività*<sup>272</sup>, en el caso italiano).

La riqueza es el aspecto material de la capacidad contributiva, perfectamente identificable y particular. En efecto, algunos autores<sup>273</sup> aseveran que las expresiones “riqueza económica” y “capacidad económica” se diferencian porque la primera constituye el sustrato o punto de partida de la segunda y que la inerte expresión

---

<sup>270</sup> Vid. TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, Deutschland, 1993, p. 590; y HERRERA MOLINA Pedro Manuel. *Capacidad económica y sistema fiscal...*, *Op. Cit.*, p. 117.

<sup>271</sup> Las principales distorsiones radican en el posible desconocimiento de las irregularidades en el ritmo de producción de la renta y someterla a tipos muy elevados cuando ésta se acumula en un solo periodo o en la desconexión de los ingresos y pérdidas distanciados en el tiempo con la consiguiente lesión del “neto objetivo”.

<sup>272</sup> Vid. DE MITA, Enrico. “Capacità Contributiva”, in *Rivista Rassegna Tributaria*, 1987, Italia, p. 56; MOSCHETTI, Francesco. *El principio de capacidad contributiva...Op. Cit.*; Id. *La capacità contributiva...*, *Op. Cit.*, pp. 223- 271; Id. *Orientaciones generales de la capacidad contributiva... Op. Cit.*, pp. 513-562; Id. *I principi di giustizia fiscale della Costituzione italiana...*, *Op. Cit.*, pp. 7 e ss. Dell'articolo; TORIS, Loris. “Título Cuarto. Il Requisito di Effettività”, in AA.VV. *Diretto da AMATUCCI, Andrea. Trattato di Diritto Tributario, Volume Primo, Il Diritto Tributario e le sue fonti*, I Tomo, CEDAM Editore, Padova, Italia, 1994, pp. 321-378. Esencialmente, por capacidad debe entenderse una idoneidad efectiva, la actitud a contribuir no puede ser meramente ficticia.

<sup>273</sup> Vid. PONT MESTRES, Magín. *Principio constitucional de capacidad económica y ordenamiento...*, *Op. Cit.*, pp. 1087-1142.

“riqueza económica” toma vida y sentido al vincularla a la “capacidad” al conectarla con la persona y su haz de circunstancias personales como edad, matrimonio, número de hijos, etc. En este punto, quisiéramos apuntar que la riqueza económica desde una perspectiva patrimonial siempre ha de pertenecer o estar adjudicada a alguien como atributo de su personalidad o bien en el caso de un ente carente de la misma, esté conformado por un haber económico reconocido por la ley, es decir, que inexorablemente existe una vinculación natural entre una determinada masa patrimonial y un sujeto o ente detentador, salvos son los casos de bienes mostrencos, donde incluso es el Estado o la beneficencia pública quienes en última instancia resultan adjudicatarios de los mismos, por ello, diferimos en cierta parte con el citado autor en cuanto la distinción sugerida.

No obstante, coincidimos en que la “capacidad económica” a que se refiere el texto constitucional y a la que sugestivamente añadiríamos las voces “contributiva o para contribuir”, sí está modulada por condiciones individuales del contribuyente<sup>274</sup>, dicha hipótesis se demostraría si analizamos como ejemplo, el caso de dos personas físicas que pese a recibir cuantitativamente igual retribución por la prestación de sus servicios personales subordinados en una misma empresa, que cuentan con un volumen patrimonial de proporciones parecidas, presentan una aptitud para contribuir distinta entre sí, en la medida que sus condiciones y necesidades son divergentes, pues mientras una de ellas es soltera y carece de descendencia, la otra es casada, con dos hijos y aporta el único sustento familiar, lo cual conlleva a que esta última realice mayores erogaciones que evidentemente le impiden concurrir al erario público en similar dimensión al otro sujeto.

En relación a las condiciones de los sujetos, que analizaremos más detenidamente en el Capítulo II, la capacidad económica se ha dividido doctrinalmente en dos acepciones<sup>275</sup>: una de ellas, la *absoluta*, que expresa una aptitud determinada con

---

<sup>274</sup> HERRERA MOLINA, habla de la capacidad económica subjetiva, la cual exige tener en cuenta las circunstancias personales y familiares de la persona (principio del neto subjetivo). Vid. HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Capacidad económica y sistema fiscal...*, Op. Cit., pp. 120-127.

<sup>275</sup> Vid. FERREIRO LAPATZA, José Juan. “El objeto del tributo”, en *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, Nº 10, Abril-junio, 1976, Madrid, España, pp. 227-243; Id. *Curso de Derecho Financiero Español...*, Op. Cit.; también FEDELE, Andrea. *Appunti dalle Lezioni...* Op. Cit., p. 22-33. Ambos autores distinguen y explican que la capacidad contributiva presenta dos acepciones, aunque el profesor italiano, las encauza como los límites de la tributación y por tanto, de la contribución al gasto público, fuera de los cuales el legislador tributario incurriría en una violación al citado principio constitucional.

independencia de un examen comparativo del peso del tributo sobre los demás contribuyentes, y la *relativa*, criterio que ha de orientar la determinación de la concreta carga tributaria y opera en el momento concerniente a la fijación del montante del impuesto que considera el legislador tributario congruente a efectos de igualdad tributaria en cada presupuesto objetivo.

La conjugación entre ambas acepciones puede explicarse con sencillez en los términos de FERREIRO LAPATZA<sup>276</sup>, quien sostiene que en los tributos inspirados en el principio de capacidad económica debe entenderse que la existencia del objeto del tributo en las circunstancias descritas por el presupuesto de hecho objetivo del presupuesto de hecho implica en las personas determinadas conforme al presupuesto subjetivo del presupuesto de hecho la capacidad absoluta de contribuir. Una magnitud de este objeto del tributo (base imponible<sup>277</sup>) debe servir para determinar su capacidad relativa.

De cualquier manera, la riqueza, los bienes económicos (patrimonio o renta de los contribuyentes), serán el primer acercamiento a la significación de la capacidad económica, la misma que el legislador, al establecer un impuesto inspirándose en el principio de mérito puede querer gravar, tener la intención de gravar expresamente la renta o el patrimonio de una persona, o simplemente, gravar la riqueza del sujeto pasivo sin entrar en consideraciones sobre si este gravamen incide en su renta o en su patrimonio<sup>278</sup>.

De sus manifestaciones, hemos comentado que aunque existen múltiples formas sólo existe una fuente impositiva: la riqueza que se obtiene y que se ha acumulado. En este sentido, los diversos gravámenes prevén mediante sus elementos cuantitativos el mecanismo para determinar el porcentaje de dicha riqueza que ha de destinarse al sostenimiento de los gastos públicos (para establecer la carga contributiva individual). Recuérdese que la base imponible debe ser “la expresión cifrada del hecho

---

<sup>276</sup> FERREIRO LAPATZA, José Juan. *El objeto del tributo*, *Op. Cit.*, pp. 229-235.

<sup>277</sup> *Vid.* respecto a una introducción al estudio de la base imponible, el trabajo del profesor LEJEUNE VALCÁRCEL, Ernesto. “Algunas reflexiones sobre la noción de base”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Volumen XXVIII, N° 137, Septiembre- octubre de 1978, Editorial de Derecho Financiero, Editoriales de Derecho Reunidas, S.A., Madrid, España, pp. 1199- 1218.

<sup>278</sup> FERREIRO LAPATZA, José Juan. *El objeto del tributo...*, *Op. Cit.* pp. 229- 235. El autor, hace referencia a los impuestos, aunque de ninguna manera restringimos a dicha categoría la aplicación del principio.

imponible<sup>279</sup>, al cual está lógica e irremisiblemente encadenada<sup>280</sup>, y no cualquier magnitud arbitrariamente escogida por el legislador<sup>281</sup>.

Un solo tributo, sea cual fuera su especie, se encuentra imposibilitado a gravar toda la riqueza (por ejemplo, en el caso de la renta, que es un concepto limitado<sup>282</sup>), de modo que la capacidad contributiva exige una coordinación<sup>283</sup> de las diversas figuras entre sí con arreglo a criterios coherentes (*Systemgerechtigkeit*), evitando por un lado la sobreimposición o el fenómeno de la doble imposición, que en algunos casos es ilegítima, así como lagunas, supuestos ambos que pueden quebrantar la capacidad contributiva de los sujetos. De esta manera, la capacidad contributiva se convierte en un elemento de cohesión para que los tributos constituyan un sistema y no un conglomerado o un caos<sup>284</sup>.

---

<sup>279</sup> Vid. GIANNINI, Achille Donato. *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Editrice Torinese, Torino, Italia, 1956, pp. 153 y 158; Id.: *Instituciones de Derecho Tributario...*, *Op. Cit.*, pp. 153-156.

<sup>280</sup> Vid. RAMALLO MASSANET, Juan. “Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria”, en *Revista Española de Derecho Financiero*, N° 20, Octubre-diciembre de 1978, Madrid, España, pp. 622-638.

<sup>281</sup> Vid. JARACH, Dino. *El hecho imponible*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1971, para quien debe estar vinculada “directamente”; AA.VV., CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías, Director, *Ordenamiento tributario español*, 3ª edición, Civitas, Madrid, España, 1977, pp. 449-450, quien considera que “aunque el Derecho positivo conozca varios supuestos en que la base es una magnitud distinta del elemento material del hecho imponible, el concepto de base no puede construirse aceptando ese hecho y construyendo sobre el mismo, porque eso supondría la creación de una dogmática jurídica contraria a la lógica jurídica y a los principios que informan este sector del ordenamiento”. En el mismo sentido, LAGO MONTERO, José María. *El poder tributario...*, *Op. Cit.*, p. 121.

<sup>282</sup> Vid. TIPKE, Klaus. “I limiti costituzionali della pressione tributaria”, en *Rivista Dir. Trib.*, 2000, 7-8, 761, De Jure Banca Dati, Giuffrè Editore, Italia, p. 2 dell’articolo. En base a la Jurisprudencia de la Corte Constitucional alemana, el profesor analiza lo que denomina “*i limiti costituzionali della pressione tributaria individuale complessiva*”, en ese orden de ideas, distingue los límites inferior y superior de la carga tributaria y se plantea con base en su adecuada ponderación, la difícil tarea de resolver el cálculo de la presión fiscal global, en la que no sólo se encuentran los impuestos sobre la renta y el patrimonio, sino además una variedad compuesta por *le imposte indirette*, *le imposte non-periodiche*, *le agevolazioni fiscali*, *le imposte a scopo extra-fiscale*. *Certamente la determinazione dell’onere fiscale complessivo è resa difficoltosa dalla vasta gamma di tributi esistenti...*”.

<sup>283</sup> En el sentido de una coordinación, coinciden HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Capacidad económica y sistema fiscal...*, *Op. Cit.*, pp. 109 y 110; CIPOLLINA, Silvia. “Osservazioni sulla fiscalità ambientale nella prospettiva del federalismo fiscale”, *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, Anno LXVIII, N° 4, Dicembre, 2009, Parte I, Pubblicazione trimestrale Giuffrè Editore, Italia, p. 572; FEDELE, Andrea. *Appunti dalle Lezioni...* *Op. Cit.*, pp. 33 y 34; GALLO, Franco. “Giustizia sociale e giustizia fiscale tra decentramento e globalizzazione”, *Rivista Dir. Trib.*, 2004, 10, 1069. De Jure Banca Dati, Giuffrè Editore, Italia, pp. 2-5 dell’articolo; Id. “Profili critici della tassazione ambientale”, *Rivista Rassegna Tributaria*, N° 2/2010, Marzo- Aprile, Il Fisco Editore, Italia, p. 307; PICCIAREDDA, Franco. “Federalismo fiscale e tributi propri della Regione Sardegna tra esigenze di coordinamento e tassazione ambientale”, a *Rivista Dir. Trib.* 2007, 10, 919. De Jure Banca Dati, Giuffrè Editore, Italia, p. 2-4; y TREMONTI, Giulio e VITALETTI, Giuseppe. *La fiera delle tasse*, Il Mulino, Bologna, Italia, 1991, p. 215, afirman la necesidad de un nuevo tratamiento entre la imposición fiscal y el territorio, con el traspaso paralelo hacia nuevas formas de gravamen sobre las cosas.

<sup>284</sup> Vid. SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *La Contribución Territorial Urbana; Trayectoria histórica y problemas actuales*, Consejo General de Cámaras de la Propiedad Urbana de la Comunidad Valenciana,

El concepto de capacidad contributiva es amplio, en tanto también lo es el corolario de modalidades de riqueza susceptibles de ser gravado por el legislador. Así abarca desde la aptitud de pago en sí misma, hasta el reflejo de capacidad a partir de la recepción de beneficios por una actividad o prestación públicas<sup>285</sup>.

MOSCHETTI<sup>286</sup> asienta que la situación económica de un sujeto no se manifiesta en un hecho único, sino en varios hechos que son otros tantos índices de la capacidad contributiva. Por lo tanto para que la contribución de los sujetos a los gastos públicos se mida en relación con su riqueza global, es necesario que se graven todos los hechos indicativos de tal riqueza. Esta concepción es el preámbulo de una serie de consideraciones respecto a los elementos que integran esa llamada “potencia económica global”.

En efecto, las manifestaciones de la riqueza factibles de ser adoptadas como hechos imposables, son múltiples, sin embargo cardinalmente se han identificado tres momentos en los que la misma se hace visible a efectos jurídico- tributarios:

- a) El instante en que se produce.
- b) Aquél en que se percibe.
- c) Cuando se gasta.

La primera etapa ofrece la renta en su misma fuente productora, en su origen. La ventaja desde el punto de vista de la fiscalización, es que es más fácilmente identificable. El segundo momento aísla la renta en la percepción por su titular.

---

Valencia, 1987, pp. 15; TIPKE, Klaus. *I limiti costituzionali...*, *Op. Cit.*, pp. 2 e 3 dell'articolo. Ambos autores ensalzan que en un sistema fiscal debe imperar una coexistencia armónica de los distintos tributos que lo componen, la cual no puede alcanzarse sino mediante una adecuada distribución de la carga fiscal global entre todos ellos, de lo que en especial el profesor alemán, hace énfasis en el respeto a los límites inferior (universal para todos los tributos) y superior (sólo para aquellos de finalidad fiscal) de la presión tributaria.

<sup>285</sup> Vid. PÉREZ DE AYALA, José Luis y GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. *Curso de Derecho Tributario...*, *Op. Cit.*, p. 174; LAGO MONTERO, José María. *Un apunte sobre el principio de capacidad contributiva...*, *Op. Cit.*, pp. 87-108; Id. “La cuantificación de las tasas autonómicas. Principios rectores”, en LAGO MONTERO, José María, GARCÍA FRÍAS, María Ángeles, ALFONSO GALÁN, Rosa María, GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles, y GIL RODRÍGUEZ, Isabel. *Comentario a la Ley de Tasas y Precios Públicos de la Comunidad de Castilla y León*, Editorial Dykinson, S.L., Madrid, España, 2005, pp. 109-129. Quisiéramos destacar que el Profesor de la Universidad de Salamanca conjuga la clásica preponderancia de los principios de beneficio y de equivalencia de costes con los principios de capacidad económica y los rectores de la política económica y social, distinguiendo que la naturaleza del servicio que se presta constituye el criterio discriminador, así como su esencialidad.

<sup>286</sup> Vid. MOSCHETTI, Francesco. *El principio de capacidad...* *Op. Cit.*, pp. 259 y 260; Id. *I principi di giustizia...*, *Op. Cit.*, pp. 2 y 3; Id. *Orientaciones generales de...*, *Op. Cit.*, pp. 513-562.

Mientras que el tercero, es aquél en que la renta se expresa a través de la erogación<sup>287</sup>. Los tres momentos permiten vislumbrar un amplio abanico de eventos en la búsqueda de canales a través de los cuales sea factible alcanzar, en lo concerniente a la participación económica de cada uno en la financiación de la actividad pública, niveles de justicia tributaria razonables.

La renta global<sup>288</sup>, identificada como índice de la capacidad contributiva, da cabida al patrimonio neto, el gasto global, los incrementos patrimoniales (sucesiones, donaciones, premios de lotería, etc.) y los incrementos de valor del patrimonio. Asimismo, los índices individualmente considerados se clasifican en el derecho positivo en directos e indirectos. Los primeros, se reducen a la posesión de bienes (patrimonio) o a la obtención de una renta, mientras que los indirectos, son identificados con la circulación de bienes (consumo). Éstos han generado en parte un matiz importante del principio, por cuanto se ha considerado de oportunidad conforme a la equidad tributaria, la exoneración de gravamen para los productos de primera necesidad, justificada en la idea de un mínimo de subsistencia como cantidad de ingresos exenta de los tributos<sup>289</sup>.

El llamado “objeto material del tributo”, entendido como “aquellos bienes económicos o riqueza que aparecen descritos en las normas que determinan el hecho imponible de cada tributo y sobre los que dicho tributo recae o grava”<sup>290</sup> se constituirá sobre diversas manifestaciones de la capacidad contributiva, a criterio del legislador

---

<sup>287</sup> Si bien es cierto que no toda la renta tiene que hacerse patente necesariamente en este punto, ya que puede destinarse al ahorro, también lo es que al menos una parte de la misma siempre en algún momento tiene ese destino o salida.

<sup>288</sup> MOSCHETTI, identifica a la capacidad contributiva como el presupuesto de legitimidad del deber de contribuir, llegando a la conclusión de que tal concepto presupone una referencia a la “potencia económica global”: “El artículo 53 (de la constitución italiana) exige que la contribución a los gastos públicos de todos se mida en relación a la potencia económica global de cada uno”<sup>288</sup> y añade “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 la Constitución”. Cada uno de estos hechos ilumina una parte de la situación económica global del sujeto. Vid. MOSCHETTI, Francesco. *El principio de capacidad contributiva...*, Op. Cit., p. 259. Por otra parte, en la propia doctrina del Tribunal Constitucional español encontramos que a fin de dar cumplimiento a los principios de *generalidad e igualdad*, el legislador puede optar por los medios que estime pertinentes para gravar una *renta global*, siempre y cuando no sobrepase los límites que establece el artículo 31.1CE. Cfr. FJ 7, STC 46/2000, de 17 de febrero. Cuestión de inconstitucionalidad. BOE N° 66, de 17 de marzo de 2000.

<sup>289</sup> Vid. NIETO MONTERO, Juan José. “El principio de capacidad contributiva y su reflejo en la jurisprudencia constitucional”, en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Vol. XLV, N° 238, Octubre- diciembre, 1995, Editorial de Derecho Financiero, Editoriales de Derecho Reunidas, S.A., Madrid, España, pp. 928-930.

<sup>290</sup> Vid. FERREIRO LAPATZA, José Juan. *El objeto del tributo...*, Op. Cit., pp. 235-237.

tributario: la renta, el patrimonio, los bienes inmuebles, el tabaco, la gasolina, los derechos de hipoteca, los títulos nobiliarios, los servicios de lujo, los servicios profesionales, la actividad comercial, etcétera. Este concepto ciñe su aplicación a los bienes sobre los que pesa el tributo, a las cosas que componen la riqueza gravada. En ese sentido, “bienes” y “cosas” no han de ser entendidos siempre en un sentido material, ya que la riqueza gravada puede consistir también en un actividad, un documento, un acto jurídico por el que se transmite un bien, etcétera. Como vemos, las manifestaciones de una aptitud para contribuir de los sujetos son tan variadas como la libertad del legislador de capturarlas en el hecho imponible, siempre dentro de los límites que el propio principio constitucional demarca.

Por otra parte, la funcionalidad del principio de capacidad contributiva ha sido objeto de numerosos trabajos de investigación que la han concebido como medio<sup>291</sup>, como principio rector, como instrumento-fin del sistema tributario<sup>292</sup>, como presupuesto lógico y conceptual del deber de contribuir<sup>293</sup>, como un límite y programa de orientación para el legislador tributario<sup>294</sup>, e incluso como un principio de justicia social<sup>295</sup>.

---

<sup>291</sup> Las versiones doctrinales referidas al papel efectivo que la capacidad contributiva juega en el sistema tributario la colocan como principio-medio orientado a la realización de los verdaderos fines del sistema tributario que son: igualdad y progresividad.

<sup>292</sup> PALAO TABOADA, defiende que la capacidad económica tal como la refiere la Constitución, funciona en relación con todo el sistema tributario y no respecto a cada uno de los tributos que lo componen, así, se constituye en una especificación del principio de igualdad y posibilita no ya la igualdad a través de la capacidad económica, sino la igualdad “sobre” ésta, PALAO TABOADA, Carlos. *Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva...*, *Op. Cit.*, p. 418; Id. *Los límites del control de constitucionalidad...*, *Op. Cit.*, p. 703; MARTÍN DELGADO asevera que la Constitución de 1978 rompe con las concepciones tradicionales que identificaban la capacidad económica con la justicia tributaria, puesto que en ella se reduce la capacidad a un mero criterio no exclusivo, cuyo contenido está por precisar. Advierte que del referido precepto constitucional cabe deducir dos cosas: a) que la capacidad económica no es el criterio exclusivo para realizar la justicia tributaria y b) que la justicia tributaria requiere, junto al respeto de la capacidad económica de los sujetos, otro u otros criterios para hacerla efectiva. *Vid.* MARTÍN DELGADO, J. María. *Ordenamiento tributario español...*, *Op. Cit.*, p. 65.

<sup>293</sup> Ha sido calificada como la noción base para que ese propio deber que se constitucionaliza pueda desenvolverse y orientarse hacia un justo reparto de la carga tributaria, y por ello representa la fuente común de los restantes principios incluidos en el artículo 31 constitucional. MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel y GARCÍA DE LA MORA, Leonardo. *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario...*, *Op. Cit.*, pp. 71-73.

<sup>294</sup> PÉREZ ROYO condensa las funciones del principio de capacidad contributiva a nivel constitucional en tres, a saber: de fundamento de la imposición o de la tributación; de límite para el legislador en el desarrollo de su poder tributario; y de programa u orientación para el mismo legislador en cuanto al uso de ese poder. En plano consecuente, el principio de capacidad contributiva es acogido como un límite material de tributación, como una exigencia de personalización económica del tributo y así se encuentra de manera directa o indirecta en la mayoría de los textos constitucionales. *Vid.* PÉREZ ROYO, Fernando. *Derecho financiero y tributario...*, *Op. Cit.*, pp. 35-37.

<sup>295</sup> PÉREZ DE AYALA coloca a la capacidad económica dentro de la teoría de los principios de justicia social como presupuesto lógico o conceptual para elaborar las diversas modalidades de la justicia fiscal:



La función que como límite cuantitativo desempeña la propia capacidad contributiva, en términos de garantías, radica en que nadie debe pagar tributos por debajo de un límite mínimo<sup>296</sup> que revele la ausencia de capacidad económica para contribuir a los gastos públicos y por otra parte, que la tributación deberá mantenerse a niveles razonables, sin llegar a convertirse en confiscatoria.

Respecto a su vinculación con la igualdad y la progresividad<sup>297</sup> se ha dicho que mientras la exigencia de capacidad económica va referida al deber de contribuir, la igualdad y progresividad se sitúan en el terreno del sistema de tributos como principios inspiradores de las leyes tributarias<sup>298</sup>, o bien, que más que un tercer principio, la capacidad económica es una forma de entender la generalidad y la igualdad tributarias<sup>299</sup>, que el principio de igualdad es el criterio general en materia de distribución de la carga tributaria y de él se pueden deducir todos los demás, lo que supone obviamente, que el reparto de los tributos se haga tratando por igual a todos los contribuyentes, y donde la verdadera igualdad exige el tratamiento desigual de situaciones desiguales, en este sentido las legislaciones se han esforzado por hallar el

---

progresividad, igualdad y no confiscatoriedad. Cfr. PÉREZ DE AYALA, José Luis y GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. *Curso de Derecho Tributario...*, Op. Cit., p. 159.

<sup>296</sup> Vid. GARCÍA FRÍAS, María Ángeles. “El mínimo de existencia en el Impuesto sobre la Renta alemán”, en *Revista de Información Fiscal*, Nº 3, 1994, pp. 17-57, quien señala que la justificación de ese mínimo exento se encuentra en el desarrollo de dos principios: el de capacidad contributiva y el de no confiscatoriedad. En el mismo sentido, CASADO OLLERO, Gabriel. *Los fines no fiscales...*, Op. Cit., pp. 121-122; PUEBLA AGRAMUNT, Nuria. “Los tributos con fines no fiscales” en *Revista de Contabilidad y Tributación*, Nº 183, 1998, pp. 102-104; PÉREZ DE AYALA BECERRIL, Miguel. “La doble imposición en los impuestos medioambientales”, comunicación presentada al *Primer Congreso Internacional sobre “La protección Fiscal del Medio Ambiente”*, celebrado en Madrid, enero 1996, organizado por Colegio de Abogados-UCM, pp. 12-14.

<sup>297</sup> Se inclina porque el citado principio constitucional habiendo sufrido una reforma en la Constitución Española de 1978, funge como un principio-medio, para la consecución de otros propósitos contenidos en la Carta Fundamental, y que para funcionar requiere de la coadyuvancia de los demás principios de justicia tributaria. Así lo deja ver al afirmar que “*Tras la promulgación de la Constitución de 1978, la capacidad económica se configura no ya como principio-fin en sí mismo, sino fundamentalmente como principio- medio orientado a la realización de los verdaderos fines del sistema tributario que son la igualdad y la progresividad. Principios ambos en los que cristaliza la justicia fiscal que aspira alcanzarse con el sistema. Claro que a efectos dialécticos, también sería posible admitir una interpretación en sentido contrario al artículo 31.1 entendiéndolo que el objetivo constitucional es precisamente la contribución de todos al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, mientras que la articulación de un sistema tributario justo (inspirado en la igualdad y progresividad) sería el medio para conseguir aquélla finalidad. No obstante seguimos pensando que el verdadero fin del ordenamiento tributario es la justicia fiscal, que se nutre de unos principios (igualdad y progresividad) y se vale de unos criterios o de unos parámetros instrumentales (entre ellos, principal aun que no exclusivamente, el de capacidad económica) para alcanzarla.*” CASADO OLLERO, Gabriel. *El principio de capacidad y el control...(I)*, Op. Cit., pp. 541- 574.

<sup>298</sup> Vid. BAYONA DE PEROGORDO, Juan José y SOLER ROCH, María Teresa. *Derecho financiero...* Op. Cit., p. 321.

<sup>299</sup> Vid. FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Curso de Derecho Financiero Español...*, Op. Cit., p. 408.

criterio para la clasificación de las diferentes situaciones en que los individuos pueden encontrarse frente al tributo para así poder adecuar el gravamen a cada una de ellas, ese es la capacidad contributiva<sup>300</sup>.

La calificación del tributo como justo o injusto dependerá de si cumple o no, el principio de capacidad económica<sup>301</sup> y más aún, la capacidad contributiva preside y empapa los sistemas impositivos de tal modo que la fuente y el fundamento de cada impuesto radica en aquélla, de manera que si algún supuesto no sirve de modo pleno o íntegro el principio, su deficiencia puede compensarse por otro impuesto del mismo sistema se ajuste decididamente a la capacidad económica del contribuyente<sup>302</sup>. Simplificando, el mandato del artículo 31.1 CE está concebido con un fin eminentemente claro: la justicia tributaria, inspirada en los principios de generalidad, igualdad y progresividad, guiada permanentemente por el principio de capacidad contributiva<sup>303</sup>.

JARACH<sup>304</sup> opina que en la relación impositiva el criterio justificativo, la razón última por la cual la ley toma un hecho de la vida como presupuesto de una obligación tributaria, es la existencia de una capacidad contributiva de la cual dicho hecho puede considerarse índice o síntoma. Conforme a la capacidad contributiva, el criterio prevaleciente para establecer un tributo debe referirse al nivel de bienestar económico que puede revelar un cierto hecho<sup>305</sup> y así, tradicionalmente se ha considerado como sus indicadores, y por tanto hechos imponibles, a los ingresos, el consumo y la riqueza, en otras palabras, la renta percibida, la renta consumida y la renta acumulada.

Desde la perspectiva del “*derecho a contribuir con arreglo a la capacidad económica*”, el principal obligado, que no el único, es el legislador, dado que el objeto de dicho

---

<sup>300</sup> Vid. SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho: estudios de Derecho Financiero*, Volumen III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, España, 1973, p. 150.

<sup>301</sup> Vid. AA.VV. CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías, Director, *Ordenamiento tributario...*, Op. Cit., p. 448.

<sup>302</sup> Vid. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César. “Comentario al artículo 31 CE. El gasto público”, en AA.VV., ALZAGA VILLAAMIL, Óscar, Director. *Comentarios a las Leyes Políticas*, Tomo III, EDERSA, Madrid, España, 1983, p. 324.

<sup>303</sup> Vid. PONT MESTRES, Magín. *Principio constitucional de capacidad económica...*, Op. Cit., p. 1120.

<sup>304</sup> Vid. JARACH, Dino. *Curso Superior de Derecho Tributario*, Liceo Profesional CIMA, Buenos Aires, 1969, p.10; Id., *El hecho imponible*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1971, pp. 65-72.

<sup>305</sup> Cfr. PITA, Claudino. “El principio de capacidad contributiva a la luz de la digitalización y globalización económica y financiera”, en AA.VV. *La capacidad contributiva, presupuesto jurídico y fundamentos de la tributación*, Centro Interamericano de Administradores Tributarios e Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, España, 2002, p. 78.

derecho es la carga contributiva individual<sup>306</sup>, y los elementos esenciales que la determinan deben regularse por ley. Este planteamiento, lógicamente, no sólo sirve para el legislador estatal, sino también para el legislador autonómico y los entes locales que en virtud del principio de autonomía financiera disponen de potestades normativas sobre la cuantificación del tributo<sup>307</sup>.

En este sentido, el papel del Tribunal Constitucional será definir los términos de la aplicación o no, del derecho a contribuir conforme la capacidad económica, amén de que no puede restarse relevancia al rol que el principio de capacidad contributiva desempeña respecto a la interpretación de las normas tributarias, como un criterio de comprobación de la aptitud de dicha normatividad respecto a las exigencias constitucionales<sup>308</sup>.

En síntesis, la capacidad contributiva o capacidad económica (para contribuir) es un principio fundamental tributario, consagrado en el artículo 31.1 de la Constitución Española de 1978, aunque ve la luz por primera vez en el ordenamiento español en la Constitución de Cádiz de 1812. Consiste en la solvencia medida a partir de un mínimo vital exento, en razón de la cual cada contribuyente tiene el deber y el derecho de participar económicamente (por imperativo de la Carta Magna) en la Hacienda Pública, aportando una porción de sus propios recursos a fin de sostener los fines y funciones del Estado y demás entes territoriales; paralelamente desempeña diversas misiones, por un lado, se traduce en el fundamento de la imposición (aunque no el

---

<sup>306</sup> El poder legislativo no es el único obligado del derecho a contribuir conforme a la capacidad económica, también el ejecutivo y el judicial se vuelven destinatarios. En el caso del ejecutivo, cuando la ley le habilita a dictar normas jurídicas que concreten el importe de la carga contributiva, lo que suele suceder en el caso de estimaciones a tanto alzado y otras medidas de simplificación. Ahora bien, si tales reglamentos cuentan con la respectiva habilitación legal y aprovechan el margen de indeterminación de la ley para adoptar una solución contraria a la capacidad económica, podría producirse la propia inconstitucionalidad de la ley si ha pasado un cierto periodo de tiempo y el legislador continuara tolerando el desarrollo reglamentario inconstitucional. En cuanto a los tribunales, les corresponde llevar a cabo una interpretación de las normas conforme al derecho de contribuir con arreglo a la capacidad económica, e inaplicar o anular las normas reglamentarias que lesionen el mencionado derecho. En el caso de que la propia ley se oponga a la tributación conforme a la capacidad contributiva y que tal restricción no esté justificada con arreglo al principio de proporcionalidad ni pueda corregirse a través de una adecuada interpretación, los tribunales deberán plantear las correspondientes cuestiones de constitucionalidad. *Vid.* HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Capacidad económica y sistema fiscal...*, *Op. Cit.*, pp. 106- 108.

<sup>307</sup> *Cfr.* RODRÍGUEZ BEREJO, Álvaro. “Los límites constitucionales del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, en *El Sistema Económico en la Constitución Española*, XV Jornadas de Estudio de la D.G.S.J.E., Volumen II, Ministerio de Justicia, Madrid, España, 1994, p. 1283.

<sup>308</sup> *Cfr.* MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel. *Una interpretación constitucional de la funcionalidad...*, *Op. Cit.*, p. 433.

único), es un límite a la potestad normativa del legislador y un patrón a tomar en cuenta por el mismo al momento de definir los hechos imponibles a fin de evitar contradicciones con otros principios y valores: igualdad y proporcionalidad, justicia social y bien común. Se considera el medio a partir del cual conseguir un sistema tributario justo. Se muestra a través de la riqueza de los sujetos (aunque no toda la riqueza conforma la capacidad contributiva), sus manifestaciones son múltiples pero clásicamente están divididas en tres momentos: la fuente, el consumo y el ahorro, amén de que conforme a opiniones doctrinales e incluso jurisprudenciales puede apartarse de tales circunstancias, para estar presente mediante el concepto de beneficio. Es aplicable a todo el sistema tributario y a los tributos en particular (bajo consideraciones específicas en cada variante y caso), sin que para ello sea óbice la finalidad preponderante que persigan (fiscal, de ordenamiento, o ambas inclusive).

#### **4. c. Reflexión sobre la riqueza potencial.**

Aunque existen muchas manifestaciones de la capacidad económica, sólo existe una fuente impositiva: la riqueza que se obtiene, que se ha acumulado y que se emplea de muy diversas maneras. La riqueza es una parte de la realidad, previa al tributo.

La distinción dual que realiza FERREIRO LAPATZA<sup>309</sup> de la riqueza desde la panorámica del objeto del tributo: a) como aquella que el legislador quiere gravar y; b) como aquella efectivamente gravada, da lugar a dos conceptos: el de objeto-fin del tributo (el legislador pretende gravar una manifestación de riqueza al configurar un tributo inspirado en el principio de capacidad económica, citamos como ejemplo el consumo, la renta, el patrimonio, el ahorro, etcétera) y objeto material del tributo (aquella incorporada a la estructura propia del tributo, a la norma que define el hecho imponible, se trata entonces de los bienes efectivamente gravados y sobre los que recae o pesa el gravamen).

Ahora bien, más allá de los confines de la riqueza material e inmaterial (derechos con valor pecuniario como los derivados de la propiedad intelectual) y sin que quepa su

---

<sup>309</sup> FERREIRO LAPATZA, José Juan. *El objeto del tributo*, Op. Cit., p. 234 y 235.

confusión con la riqueza inexistente cuyo gravamen es inconstitucional, se encuentra la denominada **riqueza potencial**.

Tal como deriva de la jurisprudencia constitucional<sup>310</sup>, merece especial cuidado la asunción de manifestaciones de riqueza potencial como objeto imponible ante el riesgo de vulnerar el propio principio de capacidad económica por recaer sobre manifestaciones inexistentes<sup>311</sup>, lo que significa que por mucho que el Tribunal considerase oportuno el reconocimiento del término, su aportación puede ser más bien contraproducente ante el natural abuso que el legislador tributario puede hacer del término respecto a la elección de sus presupuestos de hecho. CHECA GONZÁLEZ<sup>312</sup> entiende que es necesario que la manifestación de riqueza sea real y efectiva y no meramente potencial o presumible.

Aunque esta forma puede conectarse con la denominada riqueza *presunta*<sup>313</sup>, no obstante no agota su conceptualización. Por otro lado, en voz del Tribunal Constitucional,

---

<sup>310</sup> Vid. ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel. *Los impuestos autonómicos...*, Op. Cit., pp. 39 y ss. Quien se puede considerar partidario de que los tributos ambientales cumplan con el principio aunque sea en su forma potencial; ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto. *La jurisprudencia del Tribunal Constitucional...*, Op. Cit., pp. 229-242, rechaza que los tributos extrafiscales deban someterse al principio de capacidad económica, en cualquiera de sus formas; HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. V. *Anexo de Actualización...*, Op. Cit., pp. 401-415; Id. *STC 289/2000, de 30 de noviembre...*, Op. Cit., pp. 166-168, critica duramente algunas de las postulaciones del Tribunal Constitucional respecto a la capacidad económica ante el riesgo de desnaturalizar el principio; MATA SIERRA, María Teresa. *La tributación medioambiental...*, Op. Cit., pp. 512-517, quien reconoce con especial interés la riqueza potencial en supuestos de tributación ambiental.

<sup>311</sup> En palabras de HERRERA MOLINA, la capacidad económica supone “riqueza disponible”, de lo que la potencialidad arroja importantes discusiones doctrinales acerca de la oportunidad de admitir como fuentes de la imposición, materias que aún no existen. Vid. HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Capacidad económica...*, Op. Cit., p. 450.

<sup>312</sup> Vid. CHECA GONZÁLEZ, Clemente. *El Impuesto sobre Tierras Infrutilizadas de la Comunidad Autónoma andaluza. ...*, Op. Cit., p. 119, señala que “esta tesis no es correcta, puesto que en mi opinión 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”; en un sentido similar, CHECA GONZÁLEZ, Clemente, y MERINO JARA, Isaac. “Impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos. Reflexiones sobre la evaluación monetaria a la luz del principio de capacidad económica”, en *Anuario de la Facultad de Derecho. Universidad de Extremadura*, Nº 6, 1988, España, pp. 171-209, los autores rechazan categóricamente la imposición de incrementos patrimoniales meramente nominales mas irreales.

<sup>313</sup> Recordemos el principio di *effettività* italiano, por virtud del cual, la actitud de contribuir no puede ser meramente ficticia. Vid. TOSI, Loris. *Titolo Quarto. Il requisito di Effettività...*, Op. Cit., p. 321 e ss.; también, MOSCHETTI, Francesco. *I Principi di Giustizia...*, Op. Cit., pp. 8 e 9 dell'articolo. Dice: “... Il requisito di "effettività" (implicito già logicamente nel concetto stesso di "capacità") comporta pertanto che le presunzioni legali, cui frequentemente ricorre il legislatore tributario per esonerare l'ufficio dall'onere della prova in nome dell'"interesse fiscale", debbano non solo essere ragionevoli, ma anche ammettere la piena prova contraria ed una prova contraria che non sia probatio diabolica ...”, entre otros autores.

el principio de capacidad económica establecido en el artículo 31.1 CE impide que el legislador establezca tributos sea cual fuere la posición que los mismos ocupen en el sistema tributario, de su naturaleza real o personal, e incluso de su fin fiscal o extrafiscal<sup>314</sup>, cuya materia u objeto imponible no constituya una manifestación de riqueza real o potencial, esto es, no le autoriza a gravar riquezas meramente virtuales o ficticias<sup>315</sup> y, en consecuencia, inexpressivas de capacidad económica<sup>316</sup>.

El elemento temporal es perfilador de la riqueza potencial en tanto manifestación de la capacidad económica según el artículo 31.1 CE. La riqueza potencial en su acepción de riqueza presunta, incrementa o reduce su valía atendiendo al periodo efectivo de causación del hecho imponible<sup>317</sup>.

La riqueza material, inmaterial, real, o potencial, cuando son susceptibles de imposición no lo pueden ser absolutamente, el legislador está obligado a respetar los confines de la capacidad económica como principio de justicia tributaria. No obstante, consideramos que por virtud de finalidades de ordenamiento, como lo es la protección del medio ambiente, una misma riqueza real o potencial, pueden recibir distinto trato fiscal sin que por ello se vulnere el principio de igualdad.

En este sentido, consideramos que la STC 295/2006, de 11 de octubre<sup>318</sup>, aunque reafirma la constitucionalidad de la imposición sobre las rentas potenciales<sup>319</sup>, yerra al

---

<sup>314</sup>FJ 13, STC 37/1987, de 26 de marzo. Recurso de inconstitucionalidad. BOE N° 89, de 14 de abril de 1987; y FJ 8, STC 194/2000, de 19 de julio. Recurso de inconstitucionalidad. BOE N° 192, de 11 de agosto de 2000.

<sup>315</sup>Respecto al principio de *effettività* italiano, *Vid.* DE MITA, Enrico. *Capacità Contributiva...*, *Op. Cit.*, p. 56; MOSCHETTI, Francesco. *El principio de capacidad contributiva...**Op. Cit.*; *Id. La capacità contributiva...*, *Op. Cit.*, pp. 223- 271; *Id. Orientaciones generales de la capacidad contributiva...* *Op. Cit.*, pp. 513-562; *Id. I principi di giustizia fiscale della Costituzione italiana...*, *Op. Cit.*, pp. 7 e ss. Dell'articolo; TORIS, Loris. *Título Cuarto. Il Requisito di Effettività...*, *Op. Cit.*, pp. 321-378. Esencialmente, el principio de *effettività* del derecho italiano califica a la capacidad contributiva de manera que se entienda como una idoneidad efectiva, pues la actitud a contribuir no puede ser meramente ficticia.

<sup>316</sup> FJ 5, STC 193/2004, de 4 de noviembre. C. Inconstitucionalidad. BOE N° 290, de 2/diciembre/2004.

<sup>317</sup> FFJJ 6 y 7, STC 193/2004, de 4 de noviembre. Cuestión de inconstitucionalidad. BOE N° 290, de 2 de diciembre de 2004.

<sup>318</sup> STC 295/2006, de 11 de octubre. Cuestión de inconstitucionalidad. BOE N° 274, de 16 de noviembre de 2006.

<sup>319</sup> *Vid.* GARCÍA CARRETERO, Belén. "STC 295/2006, de 11 de octubre: Cuestión de inconstitucionalidad planteada sobre el párrafo primero del art. 34 b) de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, por posible vulneración de los arts. 14 y 31.1 de la Constitución Española" en *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 2006, pp. 5-7. La autora critica que el Tribunal opte por calificar la renta dejada de percibir como potencial fundamentalmente porque en lo que se refiere a los bienes inmuebles

concluir que pese a que la titularidad de bienes inmuebles no arrendados exterioriza la existencia de una renta potencial sometible a imposición sobre la renta de las personas físicas, la renta imputada necesariamente debe ser la misma (y aquí comienza nuestra discordancia) ante bienes inmuebles idénticos, a saber, con la misma superficie, situación, valor catastral y valor de mercado; descartando que exista una justificación razonable para la utilización de un criterio diferente para la cuantificación de los rendimientos frente a iguales manifestaciones de capacidad económica y que fundamentan en el impuesto sobre la renta de las personas físicas la diferente imputación de renta a cada titular de bienes inmuebles no arrendados en la circunstancia de que se haya o no producido un acto dispositivo por parte del titular o actuaciones administrativas dirigidas a su valoración, vulnera el principio de igualdad tributaria del artículo 31.1 CE conforme a la capacidad económica de cada cual.

Discrepamos debido a que el pronunciamiento del máximo Tribunal no se centra en el objeto de la controversia, los inmuebles urbanos no arrendados, sino que se realiza en términos genéricos afectando a toda una categoría de bienes inmuebles, los no arrendados, dentro de los cuales pueden encontrarse otros tantos incluso no urbanos sino rurales y no dedicados exclusivamente a uso agrícola, cuya titularidad abarque recursos naturales y que al no explotarse lejos de demostrar una renta potencial (a la que se renuncia) se evita su consumo y con ello una incidencia ambiental, por tanto, lejos de ser gravada debiera reconocerse positivamente mediante algún tipo de inventivo, beneficio o exención por los poderes legislativo y judicial cuando respectivamente, creen, y apliquen e interpreten las normas tributarias.

---

desocupados no existe una renta real, ni efectiva, ni disponible que sería la única forma en que podrían ser gravados, dice “...nos gustaría destacar, especialmente por lo que se refiere a los bienes inmuebles desocupados, que lo que realmente no ofrece ningún género de dudas es que no nos encontramos ante una renta real o efectiva ni tampoco ante una renta disponible. En este sentido diversos autores han manifestado que en las imputaciones de renta el sujeto no percibe ni dispone de renta efectiva ni, menos aún, de renta disponible (Vid. DE LA PEÑA VELASCO, G.: “Los rendimientos del capital inmobiliario” en la obra colectiva Estudios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Lex Nova, 2000, p. 341. SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: El nuevo Impuesto sobre la Renta. Explicación de las normas vigentes, Comares, 2000, p. 220).

Aún cuando sobre este asunto debemos valorar la amplia configuración del objeto de gravamen en el IRPF realizada por el legislador en la actual normativa, en la medida en que ya no hace referencia a la renta disponible sino exclusivamente a la obtención de renta, pensamos que en cualquier caso debe tratarse de una renta real y efectiva... pensamos que la titularidad de bienes inmuebles no arrendados, en concreto cuando se traten de bienes inmuebles desocupados, no deben someterse a imposición por el IRPF en la medida en que no manifiestan, ni si quiera potencialmente, la existencia de renta alguna. Sólo la titularidad de un bien inmueble que constituya la vivienda habitual del sujeto, exterioriza la existencia de una renta pero, desde la Ley 40/1998, estos tipos de inmuebles quedan excluidos de tributación por motivos de carácter extrafiscal”.

La negación en este caso a usar diferentes criterios ante iguales manifestaciones de capacidad económica resulta por sí misma contraria a los principios de igualdad<sup>320</sup> y capacidad contributiva en cuanto a que en el marco de los tributos medioambientales, el Tribunal cierra la puerta a la posibilidad de tener en cuenta las características propias de la abstención de actividades cuando inciden en el entorno. Recordemos que existe una modalidad expresa en materia ambiental a la que el propio TC ha definido como la capacidad o aptitud de incidir el medio<sup>321</sup> con características propias y cuyas manifestaciones son sometibles a imposición.

El Voto Particular de la STC 295/2006, de 11 de octubre, hace una interesante reflexión en cuanto a que la resolución mayoritaria dejó de considerar que la capacidad económica se manifiesta no comparando objetivamente bienes, sino situaciones personales adoptadas por sus titulares respecto de los mismos, consideración con la que nos encontramos de acuerdo por las razones expuestas con antelación.

La transformación numérica del *valor añadido ambiental* presente en determinados bienes patrimoniales, consumos contaminantes o ganancias derivadas de actividades económicas de incidencia ecológica, que estimamos susceptibles de gravamen como manifestaciones de la capacidad o aptitud de incidir el medio, resulta una tarea compleja que con independencia de la posible intervención del Estado para

---

<sup>320</sup> En un sentido similar se expresa GARCÍA CARRETERO, Belén. *STC 295/2006, de 11 de octubre: Cuestión de inconstitucionalidad...*, *Op. Cit.*, 2006, p. 5. La investigadora discrepa, como nosotros, de la decisión del Tribunal y favorece el contenido del Voto Particular, porque a su parecer, “*no existe la homogeneidad necesaria entre los términos de comparación para poder llevar a cabo un análisis de la norma desde el punto de vista del principio de igualdad. Esto es así en la medida en que el diferente momento en el que se haya producido la adquisición o valoración de bienes inmuebles iguales, puede perfectamente reflejar una capacidad económica diversa si tenemos en cuenta la importante y constante subida de precios que se viene produciendo en el sector inmobiliario durante los últimos años. En la misma línea, los magistrados que han formulado el voto particular señalan que no puede negarse que, ante dos inmuebles de iguales condiciones objetivas adquiridos en distintas épocas y por diferente valor —que es lo normal— la renta potencial de cada uno puede ser diferente y traslucirse así en cada ejercicio económico si se toman en consideración los, a su vez, diferentes posibles momentos de su inicio, por similitud con lo que ocurre con las rentas reales. En cualquier caso, una actuación voluntaria del contribuyente que ha revelado mayor capacidad contributiva puede —y hasta debe— referirse en las posibilidades (esto es lo potencial) de obtención de una renta susceptible de ser imputada al titular del bien que la haya efectuado. Nada de inconstitucional hay en ello, ni nada que pueda entenderse vulnerador del principio de capacidad económica, sino todo lo contrario. En conclusión, no compartimos la decisión adoptada por el Tribunal en el sentido de declarar inconstitucional el precepto analizado, como consecuencia su vulneración del principio de igualdad en la contribución a las cargas públicas conforme a la capacidad económica de cada cual recogido en el art. 31.1 CE...*”.

<sup>321</sup> STC 289/ 2000, de 30 de noviembre. Recurso de inconstitucionalidad. BOE N° 4, de 4 de enero de 2001; y STC 179/2006, de 13 de junio. Cuestión de inconstitucionalidad. BOE N° 161, Suplemento, de 7 de julio de 2006.



determinarlo legalmente en cada supuesto, encuentra otra solución operable mediante la estimación de la riqueza potencial. La oportunidad de estimarla abre una puerta útil para la tributación ambiental, sin embargo, insistimos en que *su tratamiento debe ser sumamente cauteloso, so pena de incurrir en vulneraciones a los principios de justicia tributaria*, de ahí que consideramos que su tratamiento merece toda consideración por parte de los órganos jurisdiccionales y legislativos.

#### 4. d. El principio de “capacidad económica” en la doctrina del Tribunal Constitucional español.

A pesar de ser un tema fundamental y ampliamente discutido en la Ciencia jurídica, dentro del vasto trabajo interpretativo del Tribunal Constitucional la *capacidad económica* ocupa relativamente pocas resoluciones, no obstante, sus pautas de tratamiento se concentran en un haber dogmático que evoluciona a partir de 1981 y hasta la fecha, y desde donde se han originado nuevos planteamientos, confusiones por imprecisiones y controversias doctrinales<sup>322</sup>.

Los márgenes del deber de contribución a los gastos públicos se dibujan por un lado en la capacidad económica de cada uno y por otro, en el establecimiento, conservación y mejora de un *sistema tributario justo* inspirado en la igualdad y progresividad que pudiera demandar cada caso en particular y con respecto a cada uno de los tributos del sistema<sup>323</sup>, y en cualquier caso atendiendo a las variantes circunstanciales, ya sociales, ya económicas. Resulta visible que en esta sentencia el TC se inclina por la teoría de la capacidad económica relativa.

---

<sup>322</sup> Vid. ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto. *La jurisprudencia del Tribunal Constitucional...*, *Op. Cit.*, pp. 229-242; GARCÍA CARRETERO, Belén. *STC 295/2006, de 11 de octubre...*, *Op. Cit.*, pp. 4 y 5; HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *V. Anexo de Actualización...*, *Op. Cit.*, pp. 401-415; “STC 289/2000, de 30.11.2000: Inconstitucionalidad del Impuesto balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente”, en *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 2000; Id. *STC 289/2000, de 30 de noviembre (2002)...* *Op. Cit.*, pp. 166-168; Id. “STC 179/2006, de 13 de junio: Inconstitucionalidad parcial del Impuesto Extremeño sobre Instalaciones que inciden en el Medio ambiente”, en *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 2006; MANZANO SILVA, María Elena. *El impuesto extremeño sobre instalaciones...*, *Op. Cit.*, pp. 47-60; Id. *Tributación Medioambiental en Extremadura...*, *Op. Cit.*, pp. 1179-1197; MATA SIERRA, María Teresa. *La tributación medioambiental...*, *Op. Cit.*, pp. 512-517; y PEÑA AÑONSO, José Luis. *La finalidad extrafiscal y la estructura...*, *Op. Cit.*, pp. 479-492.

<sup>323</sup> FJ 4, STC 27/1981, de 20 de julio. Recurso de inconstitucionalidad. BOE N° 193, de 13 de agosto de 1981.

Precisamente por dicha razón el Constituyente dejó claro que el *sistema tributario justo* no ha de separarse de los mencionados principios. Significa entonces que el principio de capacidad económica no es el único criterio de justicia tributaria. Conexamente, la igualdad no puede entenderse en sentido literal conforme al artículo 14 CE ya que está enlazada a los principios de capacidad económica y progresividad siendo indispensable incluso *una cierta desigualdad cualitativa para entender cumplido el principio. Precisamente, la que se realiza mediante la progresividad global del sistema tributario en que alienta la aspiración a la redistribución de la renta*<sup>324</sup>.

Dado que la capacidad contributiva no disipa en sí el principio de justicia en materia tributaria, significa en los términos manejados en el artículo 31.1 CE *“la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra”*<sup>325</sup>, lo que de ninguna manera puede traducirse en la posibilidad de extinguirla, la no confiscatoriedad obliga a no agotar la riqueza imponible y se constituye en límite extremo de la exigencia tributaria<sup>326</sup>.

Con independencia de la declaratoria y reconocimiento de la función extrafiscal que en un momento dado las figuras tributarias pueden prestar a los órganos de poder público a efecto de conquistar los diversos objetivos y políticas salvaguardados por la Constitución<sup>327</sup>, el TC advierte que existe un vínculo entre tales pretensiones y la capacidad económica, añadiendo que este principio en ningún momento habrá de ausentarse en la configuración de cualquier gravamen, incluso en aquellos finalistas o de ordenamiento engendrados por el legislativo estatal o por el autonómico, lo que en otros términos significa que la *extrafiscalidad* no es un obstáculo para aceptar la presencia de capacidad contributiva en la generalidad de gravámenes<sup>328</sup>.

---

<sup>324</sup> FJ 4, STC 27/1981, de 20 de julio. Recurso de inconstitucionalidad. BOE N° 193, de 13 de agosto de 1981.

<sup>325</sup> FJ 4, STC 27/1981, de 20 de julio. Recurso de inconstitucionalidad. BOE N° 193, de 13 de agosto de 1981.

<sup>326</sup> FJ 9, STC 150/1990, de 4 de octubre. Recursos de inconstitucionalidad, BOE número 266, de 6 de noviembre de 1990.

<sup>327</sup> FJ 13, STC 37/1987, de 26 de marzo. Recurso de inconstitucionalidad. BOE N° 89, de 14 de abril de 1987.

<sup>328</sup> FJ 13, STC 37/1987, de 26 de marzo. Recurso de inconstitucionalidad. BOE N° 89, de 14 de abril de 1987.

La capacidad económica queda a salvo, siempre que exista como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos creados por el órgano legislativo<sup>329</sup>.

Precisamente al hablar de las clases de riqueza, lamentamos la ausencia de un concepto de “potencialidad” de la renta, so riesgo de dejar al arbitrio del creador de la norma la determinación de supuestos normativos que encuentren en rentas inexistentes pero con el calificativo de “potenciales”, su base imponible. Apenas sabemos que considerar la mayor o menor intensidad de una renta virtual para determinar la cuantía del tributo indica el obedecimiento a la exigencia de no confiscatoriedad<sup>330</sup>. La falta de exactitud en la interpretación puede acarrear excesos legislativos en perjuicio de la seguridad jurídica de los contribuyentes<sup>331</sup>, sin perjuicio de que puedan ser corregidos mediante el control del TC, la molestia ya estaría causada en tanto no se emitiera resolución que declare tal infracción.

Nuevamente, a propósito de la inclusión de rentas potenciales, LEJEUNE VALCÁRCEL<sup>332</sup> refiere que con tales afirmaciones el Tribunal Constitucional<sup>333</sup> ignoró que el espíritu de la ley creadora del impuesto andaluz no es gravar alguna clase de renta real o potencial, sino sancionar la infrautilización de la tierra, carácter penalizador que es extraño a lo que siempre ha significado el instrumento tributario, es decir, la utilización del tributo como instrumento punitivo, tergiversando así tanto la naturaleza del tributo como técnica administrativa punitiva que tienen las propias normas y procedimientos, así como un cuadro de garantía que el tributo es incapaz de conferir.

---

<sup>329</sup> FJ 13, STC 37/1987, de 26 de marzo. Recurso de inconstitucionalidad. BOE N° 89, de 14 de abril de 1987.

<sup>330</sup> FJ 4 a), STC 186/1993, de 7 de junio. Recurso de inconstitucionalidad. BOE N° 159, de 5 de julio de 1993.

<sup>331</sup> Vid. HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *STC 289/2000, de 30.11.2000 (2000)...Op. Cit.*, p.1, el autor critica la endeble sentencia pronunciada y señala precisamente en esa circunstancia, serios problemas de seguridad jurídica a los contribuyentes: “...la construcción elaborada por el Tribunal es poco sólida, como muestra el voto particular. Desde el punto de vista de la seguridad jurídica, tal circunstancia es negativa; sin embargo, desde la perspectiva del Tribunal ofrece una notable ventaja: permite continuar con soluciones casuísticas en función del resultado que se quiera conseguir en cada caso.”; del mismo autor, *Vid. STC 289/2000, de 30 de noviembre (2002)..., Op. Cit.*, pp. 166-168.

<sup>332</sup> Vid. LEJEUNE VALCÁRCEL, Ernesto. “L’ Eguaglianza”, en AA.VV., *Diretto da AMATUCCI, Andrea Trattato di Diritto Tributario*, Volume Primo, il Diritto Tributario e Le sue Fonti, Tomo I, CEDAM, Padova, Italia, 1994, pp. 396-398.

<sup>333</sup> Vid. GARCÍA CARRETERO, Belén. *STC 295/2006, de 11 de octubre: Cuestión de inconstitucionalidad...*, *Op. Cit.*, pp. 4 y5. Respecto a las rentas potenciales, la autora no rechaza su posible existencia, sin embargo, critica la consideración errónea que en un momento dado puede realizar el Tribunal en el supuesto concreto.

La obligación de contribuir a los gastos públicos conforme la capacidad económica es un mandato universal pero individual en su configuración. En efecto, la carga tributaria no puede verse incrementada en la sujeción conjunta porque prevalece el principio de que cada sujeto pasivo integrado en la unidad familiar ha de tributar de acuerdo con su propia capacidad económica. Esta capacidad se entiende siempre referida al sujeto pasivo, no a grupos o unidades a los que en todo caso habrán de aplicarse otros principios como el de protección de la familia, para modular la cuota de ésta, pero sin que ello origine confusión<sup>334</sup>. Mediante este criterio es posible conseguir la igualdad tributaria, es decir, que si la carga tributaria está en función de la capacidad económica ésta debe regularse por normas que efectivamente den a todos los sujetos un trato igual<sup>335</sup>.

En cuanto individual, el deber de contribuir a los gastos públicos en razón de la capacidad contributiva es al mismo tiempo un derecho fundamental<sup>336</sup> garantizado constitucionalmente<sup>337</sup>.

Por otro lado, frente a la dotación constitucional de potestades tributarias en favor de los órganos legislativos, en los distintos niveles de poder, el principio de capacidad económica opera como un límite a la libertad de configuración del legislador que deberá ser respetado a efecto de evitar un quebrantamiento en aquellos supuestos donde la potencia económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia<sup>338</sup>.

---

<sup>334</sup> FJ 4, STC 45/1989, de 20 de febrero. Cuestión de inconstitucionalidad. BOE N° 52, de 2 de marzo de 1989.

<sup>335</sup> FJ 4, STC 45/1989, de 20 de febrero. Cuestión de inconstitucionalidad. BOE N° 52, de 2 de marzo de 1989.

<sup>336</sup> Al respecto, algunos autores como ESCRIBANO LÓPEZ, consideran que es un error del TC considerar este principio como garantista de corte liberal, es decir, como un derecho fundamental, que lógicamente tiene como destinatario el sujeto persona y no un criterio ordenador del reparto de la carga, un principio que ha de ser respetado en la configuración del sistema y respecto del cual debe predicarse su cumplimiento. Por el contrario, como ha quedado manifiesto, autores como HERRERA MOLINA en una recopilación de la doctrina alemana, advierten la correcta calificación del derecho a contribuir conforme a la capacidad económica, como derecho fundamental de los sujetos. ESCRIBANO LÓPEZ, Francisco. "Principio de igualdad y deber de contribuir en la jurisdicción constitucional", *Papeles de Trabajo*, P.T. N° 25, IEF, Madrid, España, 1989, p. 72. HERRERA MOLINA, Pedro Manuel *La capacidad económica y sistema fiscal...*, *Op. Cit.*, pp. 82- 84.

<sup>337</sup> FJ 7, STC 45/1989, de 20 de febrero. Cuestión de inconstitucionalidad. BOE N° 52, de 2 de marzo de 1989.

<sup>338</sup> FJ 4, STC 221/1992, de 11 de diciembre. Cuestiones de inconstitucionalidad. BOE N° 16, de 19 de enero de 1993; y FJ 3c), STC 146/1994, de 12 de mayo. Recursos de inconstitucionalidad. BOE N° 140, de 13 de junio de 1994.

Paralelamente, el amplio margen de actuación del legislador tributario al regular cada figura impositiva y en el que se consideren preeminentemente otros valores o principios, está delimitado en todo caso por la Constitución<sup>339</sup>.

Aunque por un lado la doctrina jurisprudencial apea las facultades del legislador, por otro, las redefine teniendo en cuenta a la capacidad económica. En este talante, la doble tributación interna como fenómeno de técnica legislativa no es por sí misma sinónimo de arbitrariedad, desigualdad o confiscatoriedad, pues existe la posibilidad de establecer incluso varios hechos imposables sobre una misma materia impositiva siempre y cuando se atiendan circunstancias no coincidentes al momento de configurarlos<sup>340</sup>.

Aunque por principio lógico jurídico es inviable el sometimiento a gravamen de rentas inexistentes, como de elementos patrimoniales básicos necesarios para el normal desarrollo o funcionamiento de las personas (mínimo exento), ya físicas, ya jurídicas, so pena de incumplir el principio de capacidad económica y la prohibición de no confiscatoriedad, debemos comentar que dicho mínimo de subsistencia como derivación lógica del principio de capacidad contributiva es finito, de modo que ayudas y subsidios familiares para la subsistencia por sí mismos también pueden superar ese mínimo vital y ser susceptibles de imposición como el resto de rentas.

Pese a su aparente contrasentido, por criterio del máximo Tribunal, la tributación de ayudas o subsidios familiares debe verificarse pero siempre en concordancia con las exigencias derivadas del principio de capacidad económica<sup>341</sup>.

La observancia del principio de capacidad económica en todo el sistema tributario es innegable, así como que cada gravamen debe salvarlo en la elección del objeto

---

<sup>339</sup> FJ 5, STC 221/1992, de 11 de diciembre. Cuestiones de inconstitucionalidad. BOE N° 16, de 19 de enero de 1993.

<sup>340</sup> FJ 4 c), STC 186/1993, de 7 de junio. Recurso de inconstitucionalidad. BOE N° 159, de 5 de julio de 1993.

<sup>341</sup> FJ 7, STC 214/1994, de 14 de julio. Recurso de inconstitucionalidad. BOE N° 197, de 18 de agosto de 1994, así, *“los perceptores de las ayudas o subsidios familiares pueden beneficiarse del mínimo exento y de las deducciones de carácter personal o familiar que puedan serles aplicables, por lo que sólo tributarán por las cantidades que excedan de las citadas magnitudes. La capacidad económica de los perceptores de estas rentas es tomada en consideración mediante el establecimiento de límites cuantitativos que exoneran de tributación a quienes no obtengan un determinado volumen de rentas; pero del referido principio constitucional no se deduce necesariamente que las rentas ahora consideradas, las ayudas y subsidios familiares, por su propia naturaleza y sin consideración a su cuantía, deban quedar exentos de tributación...”*.

material de los presupuestos de hecho. No obstante, la naturaleza principal o accesoria de la figura tributaria en particular condiciona el nivel de influencia de la capacidad económica en cada una (tributos o recargos), asimismo, el origen de la materia imponible como en el caso de un beneficio por impago (que deriva de un acto antijurídico, a saber el retraso en el pago), *no es un criterio de capacidad económica en lo que ésta tiene de garantía constitucional a los efectos del artículo 31.1 CE*<sup>342</sup>.

El principio de igualdad tributaria<sup>343</sup>, no es por sí mismo y aisladamente sinónimo de identidad de trato entre todos los sujetos pasivos, la intrínseca vinculación entre los principios de justicia tributaria demarcan el alcance de cada cual. Así se extrae del máximo Tribunal cuando justifica la diferencia de trato en la Ley IRPF. En efecto, el intérprete constitucional reconoce la posibilidad de realizar excepciones al deber de contribuir, con fundamento en la realización efectiva del principio de capacidad económica que debe inspirar el sistema tributario en su conjunto, obligando al legislador a justificar razonablemente los presupuestos que determine en contrario<sup>344</sup>.

A lo largo de los años, como si de oportunidad didáctica habláramos, el Tribunal Constitucional se ha encargado de reafirmar y aglomerar sintéticamente su doctrina respecto al principio de capacidad económica. Desde su ubicación temática en la Constitución y la repercusión que dicha circunstancia ocasiona al sistema tributario en conjunto, predicando la obligación de las personas de contribuir en la medida de su capacidad y el derecho a que así sea igualmente, el deber del legislador de respetarlo al configurar las figuras contributivas en conexión a los principios de igualdad y progresividad, hasta su nexo con el derecho de propiedad consagrado también en la Carta Fundamental y el respeto a la prohibición de no confiscatoriedad<sup>345</sup>.

---

<sup>342</sup> FJ 8, STC 164/1995, de 13 de noviembre. Cuestiones de inconstitucionalidad. BOE N° 298, de 14 de diciembre de 1995.

<sup>343</sup> Al respecto, *Vid.* el detallado trabajo de LEJEUNE VARCÁRCCEL, *Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria...*, *Op. Cit.*, pp. 113- 180; *Id. L' Eguaglianza...*, *Op. Cit.*, pp. 379-399.

<sup>344</sup> FJ 7B), STC 134/1996, de 22 de julio. Recurso de inconstitucionalidad. BOE N° 194, de 12 de agosto de 1996. Los lineamientos de máximo rango constitucional impiden que *“el legislador tributario aproveche los desajustes normativos entre los regímenes de protección social de los trabajadores y de los funcionarios para excluir, siquiera sea parcialmente, sin justificación razonable, a estos últimos del sistema de exenciones previsto en relación con las percepciones por invalidez devengadas”*.

<sup>345</sup> FJ 6, STC 182/1997, de 28 de octubre. Recursos de inconstitucionalidad. BOE N° 285, de 28 de noviembre de 1998.

Habida cuenta de la diversidad de temas e instancias que se promueven ante el órgano jurisdiccional, en algunas ocasiones resulta difícil extraer observaciones neutrales aplicables a todos los casos. Es evidente que los rasgos de cada asunto planteado contagiarán el sentido de las conclusiones a las que arribe el Tribunal en la respectiva sentencia.

No obstante, en algunas ocasiones es posible identificar considerandos adaptados exclusivamente a determinadas materias, como ocurre con los extraídos de la Sentencia 289/2000, de 30 de noviembre<sup>346</sup> en la que para resolver la constitucionalidad de una norma controvertida basándose en una posible extralimitación de la potestad tributaria autonómica, el Tribunal tuvo que desenredar los elementos materiales del gravamen impugnado.

Del citado procedimiento de control, resultaron conjeturas que aluden a una variante de capacidad económica como sustrato o base de la tributación, a saber, la “*aptitud de incidir en el medio*” con sus correspondientes criterios de cuantificación, al tiempo que deja ver por primera vez, dentro de un “hipotético” IBIMA ambiental, lo que correctamente sería una base imponible sobre “actividad contaminante”, puntualizando que ésta se diferencia de otras fuentes de riqueza ordinarias.

El TC analizando la estructura jurídica del IBIMA llega a la conclusión de que éste no grava la actividad contaminante sino determinados elementos patrimoniales, bajo la aparente finalidad protectora del medio ambiente, pero sin arbitrar instrumento alguno para la consecución de ese fin<sup>347</sup>. El tributo cuestionado si bien no se dirige en sentido negativo a disuadir el incumplimiento de ninguna obligación, tampoco busca en sentido positivo estimular actuaciones protectoras del medio ambiente en cumplimiento del artículo 45.1 CE<sup>348</sup>. Ello se deduce debido a que por una parte, no se someten a

---

<sup>346</sup> STC 289/2000, de 30 de noviembre. Recurso de inconstitucionalidad. BOE N° 4, de 4 de enero de 2001. Vid. los comentarios de HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *STC 289/2000, de 30.11.2000* (2000)...*Op. Cit.*, p.1; Id. Vid. *STC 289/2000, de 30 de noviembre* (2002)..., *Op. Cit.*, pp. 166-168; Id. V. *Anexo de actualización...*, *Op. Cit.*, pp. 401-415. Como hemos señalado en otro momento, la principal crítica del autor citado consiste en su oposición a que el Tribunal reconozca indebidamente modalidades del principio de capacidad económica, por el riesgo de desnaturalizar el principio, lo que sucede con la capacidad de incidir en el medio ambiente.

<sup>347</sup> FJ 5, STC 289/2000, de 30 de noviembre. Recurso de inconstitucionalidad. BOE N° 4, de 4 de enero de 2001.

<sup>348</sup> PEÑA AÑONSO, José Luis. *La finalidad extrafiscal y la estructura...*, *Op. Cit.*, pp. 479-492. El autor comenta que “*el Tribunal, por tanto busca en la finalidad medioambiental el elemento que justifique la diferencia de materias imposables con el IBI, y mantiene que la adecuación del tributo al principio quien*

imposición todas aquéllas instalaciones que fuesen potencialmente dañinas para el medio ambiente, con independencia de la naturaleza de la actividad a la que estuviesen afectadas o de la persona que fuese su titular; mientras que por otra, el tributo se desvincula de la verdadera aptitud de cada sujeto para incidir en el medio en el que se desenvuelve, entendiéndose por “aptitud” la capacidad intrínseca del sujeto para afectar el medio.

Asimismo, que la base imponible del IBIMA<sup>349</sup> viene constituida por el valor de los elementos patrimoniales calculado mediante la capitalización del promedio de los ingresos brutos de explotación durante los tres últimos ejercicios, verdadera riqueza gravada, y no por la “medida concreta en la que cada uno afecta al medio ambiente”, así entonces, al negar la vinculación de la tributación soportada a la consecución de la finalidad pretendida el impuesto desconoce el impacto ambiental en que incurren los sujetos llamados a soportarlo.

La “*capacidad de contaminar*”<sup>350</sup> no depende de la cuantía de los ingresos sino de otros factores, como por ejemplo de las inversiones realizadas para evitar precisamente la afectación del medio ambiente, en definitiva, el gravamen impugnado se articula con independencia de la capacidad o aptitud de cada uno para incidir en el medio que se dice proteger, convirtiéndose dichos bienes (instalaciones) en la materia imponible llamada a soportar el IBIMA y por tanto conllevando que el IBIMA sea en el

---

*contamina paga, incorporando las oportunas medidas disuasorias, haría desaparecer cualquier reminiscencia con el patrimonio como materia imponible gravada; lo que no ocurre en el impuesto cuestionado”, en otras palabras, que el punto de discusión se centra para el Tribunal Constitucional en la finalidad extrafiscal, en la efectiva protección del medio ambiente, finalidad que justificaría la constitucionalidad del impuesto controvertido.*

<sup>349</sup> Al respecto, Vid. BORRERO MORO, Cristóbal. *El principio de igualdad y la tributación ambiental...*, Op. Cit., p. 13, quien señala que “...se configura como un impuesto personal (el presupuesto objetivo del I.B.I.I.M.A. 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...’ (artículo 8 de la Ley reguladora del impuesto)”. Sin embargo el citado autor en la publicación del mismo trabajo en J.T. N° 7, 1997, pp. 36-37, cambia de opinión señalando ahora que “... se configura como un impuesto real (lo determinante del hecho imponible son los elementos patrimoniales y las instalaciones afectos a la realización de actividades que incidan sobre el medio ambiente, radicadas en la Comunidad Autónoma de Baleares, con independencia de que el sujeto pasivo –persona jurídica- realice otras actividades sujetas en el ámbito territorial del tributo, en cuyo caso volvería a devengarse el tributo)”.

<sup>350</sup> Para MATA SIERRA, como para nosotros, la mención del Tribunal es un acierto, la profesora afirma que “en el caso de los tributos que se utilizan como instrumento de la política ambiental, se presupone como condición de legitimidad la capacidad contaminante, de forma que la capacidad económica se liga con la imposición.” Cfr. MATA SIERRA, María Teresa. *La tributación medioambiental: perspectivas...*, Op. Cit., p. 514.



fondo un impuesto sobre el patrimonio inmobiliario, superponiéndose a la materia imponible del IBI y por tanto, invadiendo esferas de competencias que no le corresponden constitucionalmente.

El TC concluye que el citado IBIMA es inconstitucional con base en la aplicación del artículo 6.3 de la LOFCA<sup>351</sup>, que excluye la posibilidad, según su interpretación, de que las CCAA establezcan tributos propios<sup>352</sup> que recaigan sobre materias imponibles afectadas por tributos locales<sup>353</sup>, que en el caso es el IBI y en razón de ello declara la nulidad de la ley que lo sustenta.

A partir de esta resolución algunos autores se preguntan si es pertinente y de qué manera, la utilización del medio ambiente relacionada con manifestaciones de fuerza económica, ¿es posible que constituyan elementos que soporten el gravamen ecológico? Algunos responden afirmativamente<sup>354</sup>, otros sin embargo como BORRERO MORO<sup>355</sup>, tajantemente expresan que ni la “capacidad para afectar”, ni la utilización del medio en sí misma considerada constituyen manifestaciones de fuerza

---

<sup>351</sup> Anticipándose a la resolución, GUERVÓS MAÍLLO arriba a la misma conclusión añadiendo que no sólo se trata de una violación al artículo 6.3 LOFCA, sino del incumplimiento de los cánones que el ordenamiento jurídico tiene establecidos para todo tributo sea de la clase que sea, así, parafraseando a LAGO MONTERO discurre que el hecho de que el tributo autonómico tuviera una función predominantemente extrafiscal no le exime del respeto a los límites propios del poder tributario autonómico: límites derivados de los principios constitucionales sobre la normación, límites derivados de los principios constitucionales de distribución de competencias, y límites derivados de la naturaleza de ente territorial de las Comunidades Autónomas. GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *El impuesto balear...*, *Op. Cit.*, pp. 227 y 228; LAGO MONTERO, José María. *El poder tributario...*, *Op. Cit.*, pp. 40- 84.

<sup>352</sup> Para complementar el análisis sobre la naturaleza de estas figuras, *Vid.* ÁLVAREZ ARROYO, Francisco. “Breves consideraciones acerca de la imposición propia de la Comunidad Autónoma de Extremadura”, en *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Extremadura*, Extremadura, España, 1993; *Id.* “El impuesto de dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento. Comentario a la STC de 7 de junio de 1993”, en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, Nº 27, 1994, España; *Id.* “Incidencia de las CC. AA. En el sistema financiero y tributario local. Análisis Jurídico del artículo 6.3 de la LOFCA”, en *Quincena Fiscal Aranzadi*, Nº 14, 1994, España.

<sup>353</sup> *Vid.* HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *STC 289/2000, de 30.11.2000 (2000)...*, *Op. Cit.*, básicamente el autor reprocha la compleja pero endeble sentencia pronunciada y señala que el único camino que quedará a las Comunidades Autónomas es el establecimiento de objetos imponibles de carácter extrafiscal, así, “...el único camino que resta a las Comunidades Autónomas es el establecimiento de tributos con objetos imponibles de carácter extrafiscal...”; del mismo autor, *Vid.* *STC 289/2000, de 30 de noviembre (2002)...*, *Op. Cit.*, pp. 166-168.

<sup>354</sup> *Vid.* En este sentido, ALFANO, Roberta. *La fiscalità nella politica ambientale dell'Unione Europea. Principi ispiratori ed esperienze comparate*, L'arcae'l'arco Edizioni, Napoli, Italia, 2009, p. 89: “... I tributi ambientali possono, dunque, ben rappresentare l'evoluzione del principio di capacità contributiva che può essere ravvisato in qualsiasi indice rivelatore di ricchezza, costruito secondo quanto previsto discrezionalmente dal legislatore, con il divieto dell'arbitrarietà e della irragionevolezza...”.

<sup>355</sup> BORRERO MORO, Cristóbal J. *La materia imponible en los tributos extrafiscales...*, *Op. Cit.*, pp. 138 y 139.

económica, ni se refieren a manifestaciones de fuerza económica degradantes del medio natural diferentes de las clásicas manifestaciones de capacidad económica. Incluso, asume que el TC ha errado al incluir como nueva “modalidad del principio de capacidad económica a la capacidad para afectar”, ya que se traduce en un elemento de distorsión que además contradice la doctrina constitucional preexistente sobre este principio, en cuanto a que no existe un sustrato económico sobre el que se edifique el deber de contribuir<sup>356</sup>.

Discordamos parcialmente con este autor, pues si bien es cierto que la capacidad de incidir en el medio se apoya en un sustrato económico correspondiente con las formas tradicionales de la capacidad económica, no menos lo es que se trata de expresiones de riqueza gravable que siempre han existido pero no han sido adecuadamente tratadas ni reconocidas jurídicamente, el valor añadido ambiental presente en la riqueza extraída de la explotación de recursos naturales, denotada mediante el consumo de productos y servicios contaminantes, y nacida a partir de la realización de actividades económicas con repercusiones ecológicas no está reconocido o previsto en ningún ordenamiento explícitamente y sin embargo, existe.

Consideramos que el *valor añadido ambiental* de la riqueza, se encuentra, por una parte, en los medios económicos que soportan una actividad económica contaminante y, por otra, en los beneficios económicos recibidos o ahorrados a partir del aprovechamiento de los recursos medioambientales y de los denominados servicios ecosistémicos<sup>357</sup>, respectivamente.

---

<sup>356</sup> En este punto nos manifestamos en contrario al autor, atendiendo a que las resoluciones emitidas por el TC, cuyo contenido hace referencia a la capacidad económica, son fuentes del derecho del mismo rango y validez jurídicos, emitidos por el mismo órgano, de forma que una resolución no puede contradecir el sentido de otra, en todo caso lo que sí es posible es que el TC idealizara nuevas concepciones y modificara líneas de interpretación constitucional anteriores, advirtiendo expresamente en la nueva resolución que se trata de una nueva postura o posición respecto a determinada controversia y que por tal situación dejan de seguirse criterios previamente resueltos, ahora bien, en el caso que nos ocupa no existe dicha declaración, por lo que los receptores de esta Sentencia estamos compelidos a acatar que se trata únicamente de una modalidad de capacidad económica reconocida por el TC para un supuesto en concreto que son los tributos medioambientales. Hacer lo contrario sería como entender absurdamente que entre preceptos constitucionales pueden haber contradicciones o violaciones, desconociendo que incluso cada precepto constitucional y derecho reconocido en ellos, se encuentran modulados y limitados por los restantes.

<sup>357</sup> Los *servicios ecosistémicos* están sometidos a una gran presión debido a la combinación de la sobreexplotación de los recursos naturales y el cambio climático provocado por el ser humano. Dichos servicios son algo que a menudo se tienen por sentados pero en realidad son muy vulnerables. Los ecosistemas ofrecen varios servicios básicos que son esenciales para utilizar los recursos del planeta de forma sostenible. Éstos incluyen: *a) servicios de aprovisionamiento* (los recursos que son directamente explotados por el ser humano como los alimentos, las fibras, el agua, las materias primas, etcétera); *b)*

De ahí, que un tratamiento jurídico adecuado y específico lejos de distorsionar el conocimiento de un principio tan importante lo amplía y orienta la labor del legislador tributario para evitar el quebrantamiento del sistema fiscal justo a que se refiere la Constitución, particularmente por infracción a la capacidad contributiva. No sobra decir que su eficiencia está condicionada a la observancia paralela del resto de máximas como la igualdad, la progresividad y la prohibición de no confiscatoriedad.

La secuela más inmediata a la mencionada Sentencia 289/2000, de 30 de noviembre<sup>358</sup> resulta ser la diversa STC 179/2006, de 13 de junio<sup>359</sup> en cuanto secunda la doctrina planteada en el primer dictamen<sup>360</sup>.

Del conglomerado jurisprudencial, coincidimos con MARTÍNEZ LAGO y GARCÍA DE LA MORA<sup>361</sup>, PEÑA ALONSO<sup>362</sup> y MATA SIERRA<sup>363</sup> en cuanto a que el multicitado

---

*servicios de apoyo* (los procesos que indirectamente permiten la explotación de los recursos naturales como la producción primaria o la polinización); *c) servicios de regulación* (los mecanismos naturales responsables de la regulación del clima, la circulación del agua y los nutrientes, la regulación de las plagas, la prevención de inundaciones, etcétera); y *d) servicios culturales* (los beneficios que la gente obtiene del uso del medioambiente natural con fines recreativos, culturales y espirituales). En este marco, la biodiversidad es el activo ambiental básico. Vid. AEMA. *El medio ambiente en Europa. Estado y perspectivas 2010. Síntesis...*, Op. Cit., pp. 46-49.

<sup>358</sup> STC 289/2000, de 30 de noviembre. Recurso de inconstitucionalidad. BOE N° 4, de 4/01/2001.

<sup>359</sup> STC 179/2006, de 13 de junio. Cuestión de inconstitucionalidad. BOE N° 161, Suplemento, de 7 de julio de 2006.

<sup>360</sup> Debido a su trascendencia científica para la presente investigación, será substancia de un apartado especial en la Segunda Parte de este Capítulo.

<sup>361</sup> Vid. MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel y GARCÍA DE LA MORA, Leonardo. *Lecciones de Derecho Financiero...*, Op. Cit., pp. 74 y 75.

<sup>362</sup> Vid. PEÑA AÑONSO, José Luis. *La finalidad extrafiscal y la estructura...*, Op. Cit., p. 492. Coincidimos con el autor respecto a que el carácter debe deducirse, siguiendo a la misma doctrina constitucional, de todos los elementos del tributo, no sirviendo las meras declaraciones de intenciones en los preámbulos o exposiciones de motivos de las leyes, ni tampoco la simple afectación de la recaudación a políticas de mejoras medioambiental, “que los mismos se regulen en función de la capacidad de contaminante gravada, y que ésta se considere en todos los elementos estructurales del tributo medioambiental”.

<sup>363</sup> Vid. MATA SIERRA, María Teresa. *La Tributación medioambiental; perspectivas...*, Op. Cit., pp. 512-514, para quien “El Tribunal Constitucional se ha ocupado de la capacidad económica en relación con distintos tributos con fines no propiamente recaudatorios. La doctrina general que emana de sus fallos sobre esta cuestión se puede resumir en las siguientes consideraciones: Primera.- Que el Estado y las Comunidades Autónomas pueden establecer impuestos en el ámbito de sus competencias pero sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica o de pago en cuanto que el establecimiento de cualquier tributo “obliga a encontrar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra (STC 27/1981, de 20 de julio)... Segunda.-... Basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que el principio constitucional quede a salvo (STC 37/1987, de 26 de marzo, y 186/1993, de 7 de junio). Tercera.- La libertad de configuración del legislador deberá en todo caso, respetar los límites que derivan de dicho principio constitucional, que quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial, sino inexistente o ficticia (STC 221/1992, de 11 de diciembre)...”.

principio de capacidad económica es entendido a ojos del máximo intérprete de la Carta Magna como “*la potencia económica que resulta idónea o apta para concurrir a los gastos públicos con arreglo a las exigencias económicas y sociales acogidas por la Constitución*” y en tanto principio, se traduce en directriz para la interpretación de las normas tributarias y financieras y operará en la creación del tributo, tanto en el momento de elegir los presupuestos de hecho susceptibles de ser gravados por demostrar dicha aptitud contributiva, como en los de determinación concreta, a través de los elementos de cuantificación del tributo, de la cantidad a satisfacer al ente en concepto de cuota. Sin que aquéllos de finalidades extrafiscales, mejor llamados *ultrafiscales*, queden eximidos de su observancia.

Hemos de perfilar también, que las sentencias desplegadas se dirigen hacia la definición de un principio que adquiere el valor del límite de la contribución, tanto como mínimo de subsistencia no susceptible de imposición como máximo imponible antes de la confiscatoriedad.

Se trata de un deber general de observancia obligatoria para los órganos de poder público y para los sujetos pasivos, en cada supuesto, con propias características y señalamientos, así como un derecho tratándose de los obligados tributarios, que opera en un plano global cuando se habla de sistema tributario, y particular, cuando se aplica a cada supuesto normativo y aplicativo en concreto, que acepta excepciones bien justificadas y que gracias a su flexibilidad incluso puede adoptar formas nuevas en supuestos específicos como la tributación del medio ambiente. Se encuentra íntimamente ligada a otros principios constitucionales de corte fiscal como la igualdad, progresividad y no confiscatoriedad, sin los cuales su funcionamiento y acercamiento a una concepción sería muy difícil.

## **5. Capacidad contributiva en el tributo funcionalmente *extrafiscal*.**

La capacidad económica constituye un concepto jurídico complejo mas en cierto modo limitado a cada supuesto en lo específico y a los confines de las máximas constitucionales<sup>364</sup>.

En efecto, por un lado es posible instrumentar diversas soluciones técnicas que lo respeten y por otro, debe precisarse que no se trata de un valor absoluto, sino de un derecho *prima facie* que puede modularse con arreglo a otros criterios de justicia y coparticipar con ellos frente a exigencias del interés general, en tal sentido, “ *como esas exigencias son variables y permiten un amplio margen de discrecionalidad política resulta imposible definir en abstracto y a priori cuál será el exacto equilibrio entre la capacidad contributiva y los objetivos extrafiscales*”<sup>365</sup>. Esta labor deberá realizarse más bien mediante el control de un concreto sistema fiscal en unas circunstancias históricas determinadas.

El tributo de finalidad o funcionalmente extrafiscal pese a encaminarse fundamentalmente hacia otros objetivos, a la par del recaudatorio que le es inherente, mantiene su calidad de tributo en tanto las características estructurales y materiales que deben poseer los de su clase sean respetadas. No obstante, se ha dicho que siendo un tributo, puede alejarse de las exigencias del principio de capacidad económica, pero en dicho caso deberá justificarlo y será inconstitucional o no, pero siempre mantendrá su naturaleza tributaria<sup>366</sup>.

El tributo en general, grava concretas manifestaciones de la capacidad económica de los sujetos (la que particularmente entendemos como la potencia monetaria o financiera que de facto goza una persona o ente, susceptible de ser gravada por disposición de la ley y de la cual se desprende su aptitud para aportar una parte al erario público), es decir, la fuente de riqueza material que soporta la carga impositiva, tanto por imperativo constitucional como por requerimiento lógico material.

---

<sup>364</sup> “... *Es claro que hoy el principio de capacidad contributiva no puede ya jugar ese papel de superprincipio que ha querido asignársele por algunos en el pasado. Pero sin que este principio deba ser eliminado del mundo de la imposición, nos parece que su eficacia es hoy bastante limitada, debiendo ser considerado como una especificación en materia tributaria del más amplio y fundamental principio de igualdad, y con aplicación sólo a una serie de supuestos...*”. Cfr. LEJEUNE VALCÁRCEL, Ernesto. *Aproximación al principio constitucional...*, Op. Cit., pp. 119.

<sup>365</sup> Vid. HERRERA MOLINA, Pedro M. *Capacidad económica y sistema fiscal...*, p. 103.

<sup>366</sup> Vid. AIZEGA ZUBILLAGA, Joxé Mari. *La utilización extrafiscal...*, Op. Cit., p. 64.

Al tiempo, hemos comentado que al principio de capacidad contributiva se le han encasillado un sin fin de funciones: presupuesto, fuente, fundamento, causa, legitimación, medida, criterio, guía o sustrato de la tributación, siempre en un plano básico dentro del ordenamiento tributario. Asimismo debido a las diferentes funciones que el tributo ha venido desempeñando con la modernidad, alejándose de la exclusividad recaudatoria, la tarea que se le otorgaba al principio de mérito también se ha visto alterada, al punto que algunos autores consideran se encuentra en crisis<sup>367</sup>.

En ese sentido, se ha planteado que mientras el tributo ha dejado de ser únicamente un instrumento de recaudación, el principio de capacidad contributiva<sup>368</sup> no debería ser el único que presidiera el fenómeno tributario, ni el único criterio de la justicia tributaria y que mientras las disposiciones con finalidad fiscal persiguen el reparto de las cargas públicas según el principio de capacidad económica, las normas de finalidad extrafiscal encauzan los ingresos recaudados a la consecución de otros fines que encuentran respaldo en el ordenamiento jurídico, como es la protección del medio ambiente<sup>369</sup>.

Diversos autores<sup>370</sup> apoyan la idea de un desvío del principio de capacidad contributiva cuando se trata de tributos de finalidades extrafiscales, no obstante, coinciden en que

---

<sup>367</sup> Vid. los trabajos de PALAO TABOADA, Carlos. *Apogeo y crisis del principio de capacidad...*, *Op. Cit.*, pp. 400-405; HERRERA MOLINA, Pedro M. *Capacidad económica y sistema fiscal...*, *Op. Cit.*, pp. 23- 51; AIZEGA ZUBILLAGA, Joxé Mari. *La utilización extrafiscal...*, *Op. Cit.*, p. 162; y COCIANI, Simone Francesco. “Attualità o declino del principio di capacità contributiva”, in *Rivista dir. trib.*, 2004, I, 803, p. 1 dell’articolo, cuyas palabras reproducimos: “Analizzare la genesi del tributo ambientale risulta così anche un’occasione per verificare se il principio di capacità contributiva «sia destinato ad abdicare rispetto alla sua funzione di garanzia in favore di qualche altro principio o se, piuttosto, anch’esso possa dirsi evolutivamente modificato rispetto alla sua accezioni originaria e più tradizionale.”

<sup>368</sup> GRIZIOTTI, Benvenuto. “Il principio della capacità contributiva e le sue applicazioni”, *Saggi sul rinnovamento degli studi di Scienza delle finanze e di Diritto finanziario*, Giuffrè, Milano 1.953; Id. “In torno al concetto di causa nel diritto finanziario”, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, Italia, 1939, I, p. 380 y ss., quien ponía de manifiesto la importancia del aspecto extrafiscal de la imposición como una faceta inescindible del fenómeno tributario; LASARTE ÁLVAREZ, Javier. *El sistema tributario actual y la situación financiera del sector público: discurso leído el día 18 de abril de 1993*, Real Academia Sevillana de Legislación y Jurisprudencia, Sevilla, 1993, pp. 21-30; CASADO OLLERO, Gabriel. *Los fines no fiscales de los tributos...*, *Op. Cit.*, p. 456; PÉREZ ARRAIZ, Javier. “La extrafiscalidad y el medio ambiente”, en *Revista de Hacienda Local*, Vol. XXVI, N° 78, Septiembre-diciembre, 1996, Editoriales de Derecho Reunidas, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, España, p. 681; GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *El impuesto balear...*, *Op. Cit.*, p. 55.

<sup>369</sup> Vid. PÉREZ ARRAIZ, Javier. *La extrafiscalidad y el medio ambiente...*, *Op. Cit.*, pp. 686- 689.

<sup>370</sup> En este sentido, GONZÁLEZ GARCÍA, para quien “...Los principios de legalidad (versión moderna del principio del consentimiento del impuesto por los súbditos), capacidad contributiva, progresividad y no confiscatoriedad, tienen pleno sentido aplicado a los tributos fiscales, pero los tres últimos resultan difícilmente extensibles a unos tributos, denominados extrafiscales, cuyo mayor éxito de aplicación

se trata de un principio irrenunciable en cuanto los hechos imponible de los distintos tributos deben estar configurados de tal forma que su realización de un modo u otro, manifieste cierta capacidad económica.

La adopción de la capacidad contributiva como sustrato de la imposición es el mínimo que hay que exigir para eludir la arbitrariedad o el abuso del legislador, ya que los objetivos extrafiscales no lo legitiman para gravar una riqueza prescindiendo por completo de la relativa capacidad económica de los contribuyentes<sup>371</sup>.

En un esfuerzo interpretador de la STC 37/1987<sup>372</sup>, HERRERA MOLINA<sup>373</sup> sostiene que la solución hubiera estado en entender que el fin extrafiscal en ese caso, de carácter social, supone una restricción del derecho a contribuir con arreglo a la capacidad económica. Dicha restricción, dice el autor en comentario, exigiría controlar: a) si la medida era idónea; b) si resultaba necesaria; c) si era proporcionada, lo que hubiera exigido ponderar la lesión de la capacidad contributiva y el peso de los fines perseguidos bajo la perspectiva del interés general. Así, sugiere una reinterpretación de la doctrina sentada en aquella sentencia, considerando que “... *el Tribunal ha realizado esa ponderación de bienes jurídicos y ha considerado que – en el caso concreto- el derecho a la capacidad económica puede ceder hasta verse reducido a la existencia de una renta potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador. Éste sería el “contenido esencial” del derecho a la capacidad económica que debe mantenerse intangible incluso en el caso de un tributo extrafiscal de carácter social...*”. Habría que precisar que su criterio es propuesto limitadamente al caso concreto, sin que se admita su generalización a cualquier tributo funcionalmente extrafiscal, llegando a criticar que el Tribunal se ampare en formulaciones genéricas en lugar de admitir el conflicto entre capacidad económica y fines extrafiscales y realizar una cuidadosa ponderación para ese concreto supuesto.

---

*consistiría precisamente en cumplir plenamente el fin extrafiscal propuesto, a costa naturalmente de no obtener recaudación alguna. Los principios de capacidad contributiva y progresividad dejan de tener sentido como principios realizadores de la justicia en este tipo de tributos, y su función debe ser cubierta, como hemos visto, por un principio de portada más amplia, cual es el principio de igualdad.”* Vid. GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. *Los tributos extrafiscales...*, *Op. Cit.*, p. 615; en el mismo sentido, LEJEUNE, Ernesto. *Aproximación al principio constitucional...*, *Op. Cit.*, pp. 113- 180; y PALAO TABOADA, Carlos. *Apogeo y crisis del principio...*, *Op. Cit.*, pp. 375- 426.

<sup>371</sup> Vid. CASADO OLLERO, Gabriel. *Los fines no fiscales de los tributos...*, *Op. Cit.*, p. 460; en el mismo sentido, PÉREZ ARRAIZ, Javier. *La extrafiscalidad y el medio ambiente...*, *Op. Cit.*, p. 687.

<sup>372</sup> Acerca del Impuesto andaluz sobre Tierras Infrutilizadas.

<sup>373</sup> Vid. HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Capacidad económica y sistema fiscal...*, *Op. Cit.*, pp. 128 y 129.

Respecto a las diferentes posiciones doctrinales sobre el papel que la capacidad contributiva desempeña en el ámbito de los gravámenes funcionalmente extrafiscales, hemos esquematizado el siguiente cuadro que a lo largo de nuestro trabajo iremos comentando, cuestionando y matizando, simplemente aquí realizamos un planteamiento de las cuestiones que será preciso abordar:

**a) Los tributos funcionalmente extrafiscales no deben su justificación exclusivamente al principio de capacidad contributiva.**

Se considera<sup>374</sup> que la mayoría de tributos que conforman el sistema tributario tienen como fundamento y están orientados a gravar la capacidad contributiva de los ciudadanos, mas no es posible predicar la hegemonía del principio de capacidad contributiva como fundamento único de los tributos. De esta manera, dicen, no cabe fundamentar la utilización extrafiscal de los tributos en la capacidad contributiva de los obligados a satisfacerlos, sino que el deber de contribuir se establece en función de otros índices o criterios no directamente relacionados con la capacidad económica.

La capacidad económica como principio de justicia tributaria está destinada a garantizar los derechos del ciudadano ante la discrecionalidad y excesos del legislador, y que si este principio es un criterio fundamental de justicia tributaria debe cumplir su papel, de lo contrario sería un concepto vacío e inservible. No obstante, el respeto al principio analizado debe exigirse de forma generalizada, cabiendo excepciones a esta regla cuando el tributo busca fines extrafiscales y siempre y cuando estén justificadas en el interés general y otros objetivos constitucionales<sup>375</sup>.

**b) La capacidad económica no juega un papel protagonista en el enjuiciamiento de la legitimidad extrafiscal. Es el principio de igualdad el preponderantemente utilizado como criterio de justicia tributaria.**

Así cuando el impuesto no tenga fines puramente fiscales puede excluirse del principio de capacidad económica, que en tal caso no constituye un límite al ejercicio del poder financiero. La utilización extrafiscal de los tributos no es enjuiciable a la luz del

---

<sup>374</sup> AIZEGA ZUBILLAGA, Joxé Mari. *La utilización extrafiscal de los tributos...*, Op. Cit., pp. 66.

<sup>375</sup> *Ibidem*, pp. 146- 148.



principio de capacidad económica, será el de igualdad y no discriminación el que ejercerá tal papel<sup>376</sup>.

LEJEUNE VARCÁLCEL<sup>377</sup> estima superado el papel predominante de la capacidad contributiva en la ordenación tributaria, pero sin que esa función deba considerarse anulada, en cambio el principio de igualdad adquiere especial relevancia.

**c) El principio de capacidad económica se debe exigir para el sistema tributario, pero no para todos y cada uno de los tributos que lo conforman.**

El artículo 31.1 CE al regular el citado principio extiende el ámbito de referencia de dicho principio a todo el sistema tributario, sin embargo, cada tributo en particular debe adecuarse a la capacidad económica en los términos que le sean pertinentes. Pueden existir en el sistema tributario figuras que no se rijan por este principio, pero dado que es el sistema tributario en su conjunto quien tiene que respetarlo<sup>378</sup>, las excepciones son posibles sin que se presente una ruptura o problema entre la extrafiscalidad y la capacidad contributiva.

**d) El principio de capacidad económica es un concepto amplio que engloba otros principios y contenidos, así por ejemplo su función dentro de los tributos extrafiscales se armoniza gracias al principio de solidaridad.**

Al tener un contenido elástico es un criterio que integra y da sentido a los demás principios<sup>379</sup>. Cabe citar a MOSCHETTI quien distingue la capacidad económica de la capacidad contributiva, alegando que esta última no es cualquier manifestación de riqueza sino sólo aquella que a la luz de las exigencias económicas y sociales, se considera adecuada para contribuir a los gastos públicos. La solidaridad y capacidad

---

<sup>376</sup> Vid. GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. *Los tributos extrafiscales...*, Op. Cit., pp. 614 y 615. El Catedrático señalaba que en el caso de los tributos extrafiscales, los principios de capacidad contributiva y progresividad dejan de tener sentido como principios realizadores de la justicia en los mismos, por lo que dicha función debe ser cubierta por el principio de igualdad o el de solidaridad.

<sup>377</sup> LEJEUNE VALCÁRCEL, Ernesto. *Aproximación al principio constitucional...*, Op. Cit., pp. 127-129.

<sup>378</sup> PERRONE CAPANO, Raffaele. *L'imposizione e l'ambiente...*, Op. Cit., pp. 487- 492, considera que en un sistema estatal unitario, caracterizado fuertemente en un sentido de autonomías (artículo 5 de la Constitución italiana), la reserva de ley estatal (artículo 23 de la Constitución italiana) en el campo tributario y el principio de capacidad contributiva (artículo 53 de la Carta Fundamental italiana), se integran recíprocamente.

<sup>379</sup> MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel, *Función motivadora...*, Op. Cit. p. 613.

contributiva son dos aspectos de la misma realidad, el principio de capacidad contributiva queda vinculado con el deber de solidaridad. La utilización del impuesto para fines económico- sociales y redistributivos no sólo no viola sino que realiza el principio de capacidad económica. El autor citado<sup>380</sup> estima que la utilización extrafiscal del tributo deberá respetar unos límites, consistentes en: que debe existir siempre una capacidad económica para gravar (requisito necesario aunque no suficiente); debe haber una conformidad de la utilización del tributo con los intereses colectivos expresados en la Constitución; una coherencia de las normas tributarias en su estructura interna y en la consecución de los intereses colectivos; y finalmente<sup>381</sup>, deben respetarse los principios constitucionales de los sectores en los cuales incide la norma tributaria, en particular los derechos fundamentales relativos a la libertad de iniciativa económica y de propiedad privada.

**e) La capacidad económica sigue siendo un principio ordenador y un criterio inspirador del sistema tributario, aunque no el criterio único y exclusivo de justicia tributaria. Cualquier tributo al gravar un presupuesto de hecho o hecho imponible debe ser revelador de capacidad económica, de manera que la "prestación tributaria no puede hacerse depender de situaciones que no son expresivas de capacidad económica", bastando que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador para que el principio constitucional de capacidad económica quede a salvo<sup>382</sup>.**

---

<sup>380</sup> MOSCHETTI, Francesco. *El principio de capacidad...*, Op. Cit., pp. 278 y 279; Id. *I principi di giustizia fiscale...*, Op. Cit., pp. 2 y 3; Id. *Orientaciones generales...*, Op. Cit., pp. 513- 562.

<sup>381</sup> MOSCHETTI, Francesco. *El principio de capacidad...*, p. 290.

<sup>382</sup> Los criterios del Tribunal Constitucional han sido dinámicos, de sus pronunciamientos se extraen consideraciones tan controverbiales como la *riqueza potencial*, la *capacidad o aptitud para incidir en el medio ambiente*, o la *peligrosidad real o potencial*, todos en el marco de los tributos extrafiscales y su relación con la capacidad económica. Vid entre otros: FJ 13, STC 37/1987, de 26 de marzo; FJ 4 a), STC 186/1993, de 7 de junio; FJ 11b), STC 14/1998, de 22 de enero; FJ 4, STC 221/1992, de 11 de diciembre ; FJ 9, STC 194/2000, de 19 de julio; FJ 4, STC 276/2000, de 16 de noviembre; FJ 7, STC 96/2002, de 25 de abril; FFJJ 5, 6 y 7, STC 193/2004, de 4 de noviembre; FJ 7, ATC 456/2007, de 12 de diciembre de 2007; apoyando la doctrina del Tribunal Constitucional se encuentran entre otros autores: CALVO ORTEGA, Rafael. *Tributación medioambiental y principio de justicia tributaria...*, Op. Cit., p. 105, "la extrafiscalidad no puede nunca legitimar la falta de capacidad económica en el hecho de que dé lugar al tributo medioambiental. Esta exteriorización de capacidad es un requisito ineludible de todo tributo y su falta da lugar a la inconstitucionalidad de la figura de que se trate"; CAZORLA PRIETO, Luis María. "Los principios constitucional-financieros en la tributación medioambiental" en AA.VV. BECKER, Fernando, CAZORLA, Luis María, y MARTÍNEZ- SIMANCAS, Julián, Directores. *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen I, Editorial Thomson Aranzadi e Iberdrola, Navarra, España, 2008, pp. 53-84, el autor afirma que la tributación ambiental debe adecuarse al principio *quien contamina*

En este sentido, el propio principio impide que el legislador establezca tributos, sea cual fuere la posición que los mismos ocupen en el sistema tributario, de su naturaleza real o personal, e incluso de su fin fiscal o extrafiscal, cuya materia u objeto imponible no constituya una manifestación de riqueza real o potencial, esto es, no le autoriza a gravar riquezas meramente virtuales o ficticias y, en consecuencia, inexpresivas de capacidad económica.

**f) La capacidad contributiva es la referencia económica material del tributo, el criterio fundamental de justicia tributaria. Aquélla, se constituye como medida de la igualdad. Como regla general debe existir siempre en el presupuesto de hecho del gravamen, incluso en aquéllos funcionalmente extrafiscales en los cuales el “contenido esencial” del derecho a contribuir conforme la capacidad económica de cada uno debe mantenerse intangible, no obstante se conformará específicamente en cada caso. En la utilización extrafiscal del tributo, este principio puede excepcionarse, pero siempre que dicha excepción sea fundamentada y justificada.**

Este recuadro está representado por HERRERA MOLINA<sup>383</sup>, quien influenciado por la doctrina alemana, opina que la capacidad económica se libera del concepto de la interdicción de la arbitrariedad y puede desplegar su eficacia en un doble plano: como

---

*paga y por tanto, la carga tributaria debe establecerse con base en la capacidad contaminante de los sujetos pasivos en casa supuesto, la capacidad económica no se contrapone al fin extrafiscal del gravamen ambiental, al contrario, se complementan recíprocamente; PEÑA AÑONSO, José Luis. La finalidad extrafiscal y la estructura..., Op. Cit., p. 492. Coincidimos con este autor respecto a que el carácter debe deducirse, siguiendo a la misma doctrina constitucional, de todos los elementos del tributo, no sirviendo las meras declaraciones de intenciones en los preámbulos o exposiciones de motivos de las leyes, ni tampoco la simple afectación de la recaudación a políticas de mejoras medioambiental, “que los mismos se regulen en función de la capacidad de contaminante gravada, y que ésta se considere en todos los elementos estructurales del tributo medioambiental”; y MATA SIERRA, María Teresa. La Tributación medioambiental; perspectivas..., Op. Cit., pp. 512-514, para quien “El Tribunal Constitucional se ha ocupado de la capacidad económica en relación con distintos tributos con fines no propiamente recaudatorios. La doctrina general que emana de sus fallos sobre esta cuestión se puede resumir en las siguiente consideraciones: Primera.- Que el Estado y las Comunidades Autónomas pueden establecer impuestos en el ámbito de sus competencias pero sn desconocer o contradecir el principio de capacidad económica o de pago en cuanto que el establecimiento de cualquier tributo “obliga a encontrar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra (STC 27/1981, de 20 de julio)... Segunda.-... Basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que el principio constitucional quede a salvo (STC 37/1987, de 26 de marzo, y 186/1993, de 7 de junio). Tercera.- La libertad de configuración del legislador deberá en todo caso, respetar los límites que derivan de dicho principio constitucional, que quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial, sino inexistente o ficticia (STC 221/1992, de 11 de diciembre)...”.*

<sup>383</sup> HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. Capacidad económica y sistema fiscal..., Op. Cit., p. 128.

medida general de igualdad tributaria y como derecho fundamental del contribuyente. Como derecho fundamental tiene cabida en la dignidad de la persona, de forma que el derecho a contribuir de acuerdo a la capacidad económica está ligado al deber de contribuir. La capacidad económica garantiza la igualdad de trato en el sostenimiento de las cargas públicas que corresponde a la dignidad de las personas. Por otra, supone la medida del deber de contribuir: la medida de un deber de solidaridad hacia los demás que se lleva a la práctica con la mediación del Estado. En cuanto a la pugna tradicional entre la capacidad económica y la finalidad extrafiscal, la imposición con arreglo a la capacidad económica sólo podrá ceder cuando tal desviación sea idónea y necesaria para conseguir otros objetivos.

***g) El principio de capacidad económica no exige en todo caso, que el presupuesto de hecho del tributo exprese la manifestación de fuerza económica objeto del tributo, pero tampoco permite que se tipifiquen hechos imponibles que no revelen fuerza económica.***

La presente postura parte de un estudio relativo a los impuestos medioambientales y se constriñe a señalar que el objeto del tributo en los tributos ecológicos generalmente viene constituido por la actividad económica, la posesión de un patrimonio concreto o la realización de un gasto. Estas manifestaciones de riqueza conectadas a situaciones de degradación ambiental son elegidas por el legislador para soportar las cargas tributarias en las que se concretan los mencionados. El medio ambiente debe descartarse como materia imponible, pues no constituye manifestación de riqueza salvo que la realidad llamada a soportar el tributo venga referida al elemento económico a través del que se utiliza el medio: patrimonio, actividad económica o consumo. Esta realidad económica es un elemento esencial en orden a verificar el cumplimiento de las exigencias del principio de capacidad económica<sup>384</sup>.

***h) El principio de capacidad económica tendría un contenido dual: sería al mismo tiempo principio en sentido estricto y directriz.***

---

<sup>384</sup> BORRERO MORO, Cristóbal J. *La materia imponible en los tributos extrafiscales...*, *Op. Cit.*, pp. 87-93, enmarca como particularidad formal la circunstancia de que el objeto del tributo en los gravámenes medioambientales no suele aparecer en el hecho imponible, sino que su determinación exige el análisis de la estructura del tributo.

En un sentido estricto, el principio cumple una función garantista de protección de la libertad y de la propiedad. Actuaría como un límite a la discrecionalidad del legislador, ya que éste no podría ni debería desconocer su carácter esencial, la exigencia mínima que el legislador deberá respetar será la existencia de una riqueza potencial (eco de la doctrina del TC). Por otro lado, la capacidad económica como directriz ejerce como criterio de solidaridad. La posibilidad de ponderación de directrices permitirá la utilización de criterios extrafiscales en la estructuración del tributo, sin necesidad de negar evidencia al principio de capacidad económica. La utilización de principios diferentes al que examinamos, en la estructuración del gravamen se traduce en la necesidad de justificar tal omisión<sup>385</sup>.

***i) La capacidad económica no tiene que estar presente como tal en los llamados tributos de ordenamiento socioeconómico o no financieros. Estos “gravámenes” no se establecen para financiar los gastos públicos ni siquiera como fin secundario. Antes al contrario, cuanto más eficaces son sus propios fines, menores serán sus rendimientos para el Tesoro Público. Los defensores de esta postura, controvierten incluso su verdadera naturaleza de “tributos” para trasladar su calificación dogmática hacia otro campo de instrumentos económico financieros.***

Esta posición doctrinal aduce que los tributos de ordenamiento socioeconómico o no financieros, incluidos los medioambientales, “no son impuestos”<sup>386</sup> porque prescinden

---

<sup>385</sup> ALGUACIL MARÍ, María Pilar. “La capacidad económica como parámetro de enjuiciamiento”, en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Tomo XLIX, Número 253, julio- septiembre de 1999, Madrid, España, pp. 573- 656.

<sup>386</sup> Vid. BOKOBO MOICHE, Susana. *Gravámenes e incentivos...*, *Op. Cit.*, p. 126. Aunque la autora consultada analiza “2.3. Los problemas derivados del régimen jurídico tributario: el principio de capacidad económica”, al articular un *tributo* ambiental, entendiéndolo como el género, en otro momento sólo menciona a los *impuestos* tal como lo hemos citado; en el mismo sentido, de negar carácter tributario a los gravámenes ambientales, está Vid. ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto. *La jurisprudencia del Tribunal Constitucional...*, *Op. Cit.*, pp. 229-242, quien señala respeto al IBIMA y la STC 289/2000: “parece deducirse que el intérprete de la Constitución identifica como manifestación de capacidad económica la utilización del medio ambiente, o lo que es igual, que la protección del medio ambiente es una modalidad de capacidad económica concretada en la máxima de quien contamina paga, y además, que los ingresos procedentes de este tipo de tributos coadyuvan también a la financiación del gasto público, con lo cual el ámbito competencial del tributo surgido de la Constitución (prestación patrimonial de carácter público fundada en la capacidad económica de quienes los satisfacen y con finalidad contributiva) se ve distorsionado al abarcar a gravámenes que, en verdad, no recaen sobre índices de capacidad económica (el llamado tributo ecológico es por definición, un gravamen alejado de la capacidad económica como fundamento de su exacción) y que en su mayoría persiguen fines retributivos (el restablecimiento del medio ambiente a través de los ingresos procedentes de su recaudación)”.

de los principios que contienen el artículo 31.1 de la CE. Son 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 tributos en sentido estricto o técnico, esto es, de los que aportan recursos para el sostenimiento de los gastos según la capacidad económica de los contribuyentes<sup>387</sup>, sin embargo, sostiene que a esta afirmación no se opone el que los tributos de ordenamiento tomen la capacidad económica como parámetro o módulo para determinar su importe, pero no para gravarla, pues la capacidad económica, incluso en sentido inverso o negativo, puede servir para cifrar el importe de esa clase de tributos, más aún, el importe de los tributos de ordenamiento socioeconómico o no-financieros no es “cuota” pues éstos no detraen una porción o parte alícuota de la capacidad económica sobre la que giran, por el contrario, *estimulan o penalizan un determinado comportamiento socioeconómico*<sup>388</sup>; hablando concretamente que en los gravámenes ambientales se manifiesta el tan nombrado principio de “*quien contamina paga*”.

Estamos disconformes con esta visión, comenzando porque existe una contradicción entre sus propios postulados, ya que ¿cómo puede la capacidad económica ser el parámetro de los impuestos ecológicos sin gravarla? Entonces ¿dónde queda el concepto de base imponible como medida de la capacidad económica? Por otra parte, tampoco podemos aceptar que se trata de medidas coactivas por las que se “penalizan comportamientos”, pues en tal caso, estaríamos confundiendo dos conceptos distintos de fondo y de forma: las sanciones y los tributos.

Mucho menos es admisible negar la naturaleza de *tributos* a aquellos de ordenamiento o no-financieros, cuando la misma LGT acepta su funcionalidad más allá de ser medios necesarios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos<sup>389</sup>. La antedicha formulación tampoco es sustentable en el hecho de que los problemas con la capacidad económica se salven, como señala la citada profesora, al encuadrar a los gravámenes de ordenamiento<sup>390</sup>, como los medioambientales, en la categoría más amplia de prestación patrimonial de

---

<sup>387</sup> BOKOBO MOICHE, Susana. *Gravámenes e incentivos...*, Op. Cit., p. 126.

<sup>388</sup> *Ibidem*, p. 126.

<sup>389</sup> Vid. Artículo 2.1, 2º párrafo de la LGT.

<sup>390</sup> BOKOBO MOICHE, Susana. *Gravámenes e incentivos...*, Op. Cit., p. 125.

carácter público pues a su parecer se trata en realidad de *obligaciones de pago coactivas*<sup>391</sup>.

Defendemos nuestra oposición, en primer lugar, en el hecho de que una figura tributaria aun cuando pueda tener un efecto disuasorio tal como intrínsecamente pretendan los tributos ambientales y las sanciones, de ninguna manera las convierte en una sola e idéntica categoría, pues *la función disuasoria de una figura jurídica no determina sin más su naturaleza sancionadora*<sup>392</sup>. En segundo lugar, si lo que tiene en cuenta la profesora BOKOBO MOICHE es el aspecto pecuniario como consideración basal de su planteamiento, debemos recordar que el máximo Tribunal se ha encargado de distinguir al tributo de la sanción en el sentido de que aun cuando las sanciones y los tributos contribuyen como el resto de los ingresos públicos a engrosar las arcas del erario público, las medidas punitivas *se establecen sólo para castigar a quienes cometen un ilícito*<sup>393</sup>, lo que no ocurre en el caso de los tributos de ordenamiento encaminados a fines ambientales, pues no hay de por medio la comisión de algún delito o falta, sino simplemente la realización de actuaciones, que aunque sean ciertamente contaminantes, son legalmente permitidas<sup>394</sup>.

---

<sup>391</sup> La profesora citada llega a dicha conclusión basándose en su interpretación personal de la STC 185/1995, de 5 de diciembre. Vid. BOKOBO MOICHE, Susana. *Gravámenes e incentivos...*, Op. Cit., pp. 125 y 126.

<sup>392</sup> FJ 4, STC 164/1995, de 13 de noviembre. Cuestiones de inconstitucionalidad. BOE N° 298, de 14 de diciembre de 1995 “FJ 4. ... una cosa es que las sanciones tengan, entre otras, una finalidad disuasoria, y otra bien distinta que toda medida con una finalidad disuasoria de determinados comportamientos sea una sanción. Así lo ha reconocido este Tribunal expresamente en el caso de las multas coercitivas (STC 239/1988) e indirectamente respecto de otras figuras jurídicas como son los tributos con función extrafiscal: la STC 37/1987... En definitiva, resulta claro que la función disuasoria de una figura jurídica no determina sin más su naturaleza sancionadora.”

<sup>393</sup> Cfr. FJ 4, STC 276/2000, de 16 de noviembre. Cuestiones de inconstitucionalidad acumuladas, BOE N° 299, de 14 de diciembre de 2000.

<sup>394</sup> En este sentido, recordamos la oportuna reflexión de CALVO ORTEGA, Rafael. *Tributación medioambiental y principio de justicia tributaria...*, Op. Cit., p. 105: “...El hecho generador del tributo medioambiental debe ser un hecho lícito, con independencia de que los poderes públicos lo consideren más o menos conveniente. Pero la frontera de la licitud es clara y depende, lógicamente, de que un precepto normativo considere prohibida una determinada actividad, y por ello, sancionable.”

## PARTE SEGUNDA

### LA CAPACIDAD O APTITUD DE LOS SUJETOS PARA AFECTAR O INCIDIR EN EL MEDIO AMBIENTE<sup>395</sup>

Se ha destacado la necesidad de compaginar la riqueza y el medio ambiente, evitando en todo momento posturas extremas y siendo preciso buscar un nivel de uso ambiental que sea compatible con la carga contaminante, dado que de ello ha dependido y dependerá<sup>396</sup> tanto el desarrollo como el crecimiento económico de los países.

El *tributo ambiental*, cuyos orígenes se encuentran muy a pesar de los juristas en la Ciencia Económica<sup>397</sup>, ha tenido que pasar difíciles y duraderas pruebas de legitimidad constitucional para tener cabida plena en los sistemas jurídicos actuales<sup>398</sup>.

---

<sup>395</sup> Expresión que se desprende de los FFJJ 5 y 6, STC 289/2000, de 30 de noviembre. BOE N° 4, Suplemento del TC, de 4 de enero de 2001, pp. 60- 70. Correspondiente al Recurso de Inconstitucionalidad promovido por el Presidente del Gobierno, contra la Ley del Parlamento de las Islas Baleares 12/1991, de 20 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente; y FJ 4, STC 179/2006, de 13 de junio. Cuestión de inconstitucionalidad. BOE N° 161, Suplemento, de 7 de julio de 2006.

<sup>396</sup> El más reciente informe del estado del medioambiente presentado por la Agencia Europea del Medioambiente, reconoce la dependencia de Europa a los recursos naturales para impulsar el desarrollo económico así como el hecho de que las pautas de producción y consumo pasadas y presentes han sustentado un considerable crecimiento de la riqueza en toda Europa, no obstante, ahora crece la preocupación por la sostenibilidad de dichas pautas principalmente en lo que respecta al uso y abuso de los recursos. Vid. AEMA. "El medio ambiente en Europa. Estado y perspectivas 2010. Síntesis", *Agencia Europea de Medio Ambiente*, Oficina de Publicaciones de la Unión Europea, Luxemburgo, 2010, p. 68.

<sup>397</sup> Las tres escuelas principales están inspiradas por los economistas PIGOU, COASE, y BAUMOL y OATES. Vid. PIGOU, Arthur Cecil. *The Economics...*, *Op. Cit.*; PIGOU, Arthur Cecil. *A study in public...*, *Op. Cit.*, pp. 114-120; COASE, Ronald Harry. "El problema del coste social", *Revista Hacienda Pública Española*, N° 68, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 1981, pp. 245- 274; y BAUMOL, William J. y OATES, Wallace E. *The theory of environmental policy*, 2nd edition, Cambridge University Press, New York, U.S.A., 1988, pp. 23- 35.

<sup>398</sup> Tal como describe BATISTONI, al surgir la fiscalidad ambiental con posterioridad a los textos constitucionales europeos vigentes, su comprensión y adaptación a los sistemas jurídicos ha sido más bien inspirada y guiada por la evolución normativa de Unión. En el caso italiano, los gravámenes ambientales corresponden también al género tributo y por tanto, están inspirados en la concurrencia al gasto público y coligados a la capacidad contributiva que prevé el artículo 53 de la Constitución italiana, en consecuencia, la catalogación de éstos en otra especie, es un falso problema desde el punto de vista del derecho tributario: "*Mi sembra doveroso osservare subito, al riguardo, che gli istituti or ora richiamati, se anche si possono ritenere produttivi di effetti benefici per l'ambiente, non possono essere considerati come tributi intesi specificamente alla sua tutela, rispondenti, cioè, al principio chi inquina paghi cui si è fatto cenno, giacché si inseriscono nella nozione per così dire pura di tributo propria all'ordinamento italiano, fondandosi sulla capacità contributiva espressa dall'attività esercitata dai loro soggetti passivi, cosicché l'effetto di protezione dell'ambiente ne costituisce soltanto un riflesso indiretto ed accidentale: il fine perseguito dal legislatore è principalmente quello di conseguire, dal consociato, il concorso nelle spese*



Según desprendemos de su evolución, tanto de los datos teóricos como de la evidencia empírica, actualmente el *tributo medioambiental* no solamente asume un objetivo y función extrafiscal consistente en incentivar a sus sujetos destinatarios hacia conductas más armoniosas con el entorno natural para protegerlo<sup>399</sup>.

Este fenómeno tiene su primera explicación en el hecho de que las propias políticas medioambientales que los acogen, se han transformado para conjuntarse con otras políticas públicas naciendo las denominadas políticas ambientales integradas

---

*pubbliche, che connota il tributo secondo l'art. 53 della Costituzione italiana... almeno per l'ordinamento italiano, lo scopo eventualmente extrafiscale perseguito dal legislatore, ritenuto generalmente ammissibile, non rileva ai fini della qualificazione dell'istituto, che dipende soltanto dal suo collegamento alla capacità contributiva in funzione del concorso alle spese pubbliche. Dal punto di vista del diritto tributario, pertanto, la qualificazione di un tributo come ambientale sembrerebbe un falso problema, non suscettibile di esprimere una categoria particolare di tributi...". Vid. BATISTONI FERRARA, Franco. "I tributi ambientali nell'ordinamento italiano", *Rivista Dir. Trib.*, 2008, 12, 1090, De Jure Banca Dati, Giuffrè Editore, Italia, pp. 2-5 dell'articolo.*

<sup>399</sup> Sirvan de ejemplo, los objetivos incentivadores que fundamentan las iniciativas comunitarias en materia ambiental, tal como aparecen en la Directiva marco del agua, y previamente, en la Comunicación de la Comisión COM (2000) 477 final, de 26/07/2000. En este supuesto, se hace referencia entre otros instrumentos económicos y fiscales, a las *tasas* relacionadas con los servicios hídricos. Dentro de los mensajes auspiciados por la Comisión están que además de buscar una recuperación total de costes financieros y ambientales, se estimule a los usuarios a un aprovechamiento más eficiente de los recursos hídricos: "... (2) Para desempeñar un papel eficaz en el refuerzo del uso sostenible de los recursos hídricos, la política de tarificación del agua debe basarse en la evaluación de los costes y beneficios del uso del agua y tener en cuenta tanto los costes financieros que supone la prestación de servicios como los costes ambientales y de recursos. **Un precio directamente relacionado con las cantidades de agua utilizadas o con la contaminación producida permitirá garantizar que la tarificación constituya para los consumidores una incitación clara que les anime a usar mejor el agua y reducir la contaminación...**

(5) **Una política eficaz de tarificación del agua tiene un efecto demostrable en la demanda de agua para distintos usos. Con estos cambios en la demanda, una política eficaz de tarificación reduce la presión en los recursos hídricos, especialmente en el sector agrícola ...**

(6) **La política de tarificación más favorable para el medio ambiente se basará en los siguientes principios: i) una aplicación más firme del principio de recuperación de los costes; ii) una aplicación más amplia de estructuras de tarificación incentivadoras y el fomento de dispositivos de medición; iii) una evaluación de los principales costes ambientales y, en la medida de lo posible, una internalización de dichos costes en los precios; iv) un proceso transparente de desarrollo político con la participación de los usuarios/consumidores; v) una aplicación progresiva de la política de tarificación que integre mejor unos principios económicos y ambientales sólidos...**

(8)... **La PAC debería fomentar un uso sostenible de los recursos hídricos, de conformidad con los principios económicos y ambientales que defienden tanto la Directiva marco propuesta sobre la política de aguas como la presente Comunicación... no se trata de abogar por una política que consista tan sólo en instaurar la tarificación. Está claro que la tarificación no es el único instrumento que puede resolver (y vaya a resolver) los problemas de los recursos hídricos en Europa y en el mundo. Sin embargo, debería estudiarse esta opción detenidamente para garantizar un uso cada vez más eficaz y menos contaminante de nuestros recursos hídricos tan escasos...**". Vid. Comunicación de la Comisión COM (2000) 477 final, de 26/07/2000, y Directiva 2000/60/CE del Parlamento Europeo, de 23 de octubre de 2000, por la que se establece un marco comunitario de actuación en el ámbito de la política de aguas, DOUE N° L 327, de 22 de diciembre de 2000, pp. 1-73, especialmente el artículo 9 de la Directiva.

inspiradoras de los nuevos modelos de desarrollo económico sostenible<sup>400</sup> y de las *economías sostenibles*<sup>401</sup>. Ante este panorama, se van sugiriendo nuevas proyecciones funcionales sobre el instrumento tributario ambiental, dotándolo al menos de forma propositiva en algunos casos, de una múltiple funcionalidad para permitir la financiación social del gasto público a fin de afrontar tanto la prevención, la adaptación a nuevas circunstancias derivadas de cambios globales y locales ambientales<sup>402</sup>, la restauración del daño medioambiental<sup>403</sup> e incluso más allá, de participar en la reestructuración de los sistemas fiscales mediante una redistribución de la carga tributaria general inspirada en el mejoramiento del estado de bienestar social<sup>404</sup> o como instrumento coadyuvante para superar las secuelas de la crisis económica internacional de la presente década<sup>405</sup>.

---

<sup>400</sup> El esfuerzo de la Unión Europea por incluir las preocupaciones relacionadas con la problemática ambiental en los objetivos de la política económica europea tienen su mejor reconocimiento en el derecho originario. Hoy en día, el artículo 11 (antiguo artículo 6 TCE) del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea obliga a que las exigencias de la protección del medio ambiente sean integradas en la definición y en la realización de las políticas y acciones de la Unión en particular con el objetivo de fomentar un desarrollo sostenible. *Vid.* Artículo 11 (antiguo artículo 6 TCE) del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, resultado de las modificaciones introducidas por el Tratado de Lisboa firmado el 13 de diciembre de 2007 en Lisboa y que entró en vigor el 1 de diciembre de 2009. Diario Oficial de la Unión Europea N° C 83/01, de 30 de marzo de 2010.

<sup>401</sup> En el caso español, la recién expedida Ley de Economía Sostenible la define sustancialmente como “... *un patrón de crecimiento que concilie el desarrollo económico, social y ambiental en una economía productiva y competitiva, que favorezca el empleo de calidad, la igualdad de oportunidades y la cohesión social, y que garantice el respeto ambiental y el uso racional de los recursos naturales, de forma que permita satisfacer las necesidades de las generaciones presentes sin comprometer las posibilidades de las generaciones futuras para atender sus propias necesidades.*” *Vid.* Artículo 2º de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible. BOE N° 55, de 5 de marzo de 2011.

<sup>402</sup> *Vid.* Epígrafe 2.d. del Capítulo IV de este trabajo, relativo al análisis de las leyes estatales de mitigación y adaptación al cambio climático del Estado de Veracruz de Ignacio de la Llave y del Distrito Federal, México, como ejemplo del reconocimiento normativo a la necesidad de financiación de una política pública de adaptación al cambio climático, a través de diversos instrumentos económicos, incluida la previsión de tributos ambientales.

<sup>403</sup> ROSEMBUJ, Tulio. *Medidas tributarias de protección...*, *Op. Cit.*, p. 735; en la misma sintonía, PÉREZ ARRAIZ, Javier. *La extrafiscalidad y el medio...*, *Op. Cit.*, pp. 693- 700.

<sup>404</sup> *Vid.* GIMÉNEZ, Eduardo L. y RODRÍGUEZ, Miguel. *Pigou's Dividend versus Ramsey's...*, *Op. Cit.*, pp. 26- 28; también, RODRÍGUEZ MÉNDEZ, Miguel Enrique. *Reforma Fiscal Verde y Doble Dividendo...*, *Op. Cit.*, pp. 16-26.

<sup>405</sup> En un reciente estudio auspiciado por el Departamento de Economía de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OECD por sus siglas en inglés), la instrumentalidad de los tributos medioambientales supera las expectativas al desarrollar una posible función coadyuvante en la superación de la crisis económica mundial. Así lo sostiene el equipo de expertos encabezado por DE SERRES, quienes sugieren que la administración de los ingresos provenientes de tributos ecológicos puede ser parcialmente dirigida a reducir la deuda acumulada, a través de paquetes fiscales encaminados a la recuperación: “... 79. *In the wake of the financial crisis, fiscal adjustment will be necessary and will likely take place over several years in many OECD countries. From that perspective, green policies have the potential of helping fiscal consolidation in the recovery phase and beyond. For instance, elimination of fossil fuel and agricultural subsidies as well as additional revenues from carbon taxes or permit auctioning could be partly used to reduce debt accumulated as a result of fiscal packages aimed at sustaining the recovery.*” *Vid.* DE SERRES, Alain, MURTIN, Fabrice, and NICOLETTI, Giuseppe. “A

Ahora bien, si el pago de un tributo, ya sea de finalidad fiscal como extrafiscal<sup>406</sup>, debe presuponer la existencia de una capacidad económica como una exigencia lógica que demuestre aptitud e idoneidad para la tributación<sup>407</sup> para que no resulte inconstitucional<sup>408</sup>, cabe preguntarse hasta qué punto la utilización, y consecuente afectación, de los bienes medioambientales supone una mayor o menor capacidad económica que deba repercutir en el abono del gravamen ambiental.

Sin perjuicio de las consideraciones emanadas de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, que en seguida analizaremos, sobre la citada cuestión algunos autores han opinado que el tributo ecológico no sólo debe basarse en el presupuesto de que existe una capacidad contaminante real o potencial que debe recogerse en el hecho imponible<sup>409</sup>, sino que el legislador debe poner especial cuidado para que, al configurar el hecho imponible del tributo en cuestión, se grave una efectiva capacidad contributiva manifestada a través de la renta, el patrimonio, el consumo, y que puede ser gravada de forma directa o indirecta<sup>410</sup>.

Adelantándose a los conceptos adoptados por el máximo intérprete de la Constitución, ROSEMBUJ hablaba de la capacidad de contaminar y descontaminar y la vinculación existente entre la solidaridad colectiva y la capacidad económica en los gravámenes de tildes ambiental: *“... El criterio ambiental de la legitimidad y justificación del tributo tiene como soporte el de “quien contamina paga”, que sirve para denotar la capacidad contaminante y para connotar su contenido económico y social (solidaridad colectiva) de cara al deber de contribuir al gasto público conforme a la capacidad económica... El criterio de contaminador pagador entra en nuestro ordenamiento jurídico fundamental a través de la indispensable solidaridad colectiva en el derecho y en el deber de protección ambiental. Y enlaza la capacidad económica a resultados de su*

---

framework for assessing Green growth policies” on *OECD Economics Department Working Papers*, Nº 774, on 7/Jun/2010, Organization for Economic Co-operation and Development Publishing, p-60.

<sup>406</sup> *Vid. Supra.* el epígrafe 5 de este capítulo I.

<sup>407</sup> *Vid. GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. Concepto actual de Tributo: Análisis de Jurisprudencia*, Editorial Aranzadi, Navarra, España, 1996, p. 21, quien sostiene que “si el tributo tiene como fin primordial cubrir los gastos públicos, y esa cobertura ha de hacerse a partir de elementales principios de justicia, es evidente que una tributación justa ha de apoyarse en la capacidad económica de las personas llamadas a satisfacerlos”.

<sup>408</sup> En este sentido, *Vid. CASADO OLLERO, Gabriel. Los fines no fiscales...*, *Op. Cit.*, p. 122; PÉREZ ARRAIZ, Javier. *La extrafiscalidad y el medio ambiente...*, *Op. Cit.*, p. 689.

<sup>409</sup> ROSEMBUJ, Tulio. “El tributo ambiental. Primeras reflexiones en torno a los principios comunitarios y constitucionales”, *Revista Impuestos*, Nº 4, Febrero de 1994, Editorial La Ley, Madrid, España, p. 12.

<sup>410</sup> PÉREZ ARRAIZ, Javier. *La extrafiscalidad y el medio...*, *Op. Cit.*, p. 694.

*aptitud o idoneidad para medir la capacidad contaminante de la actividad de los sujetos llamados a contribuir al gasto público...*<sup>411</sup>.

Precisamente consideramos que esta modalidad de la capacidad contributiva, reconocida por el Tribunal constitucional español como la *capacidad o aptitud de cada uno de incidir en el medio ambiente*, sí se ve reforzada por la *solidaridad*<sup>412</sup>, ya que el deber a concurrir al gasto público se coloca entre los deberes de solidaridad política, económica y social inderogables, por esa razón, incide sobre la elección de los criterios de reparto de los gastos públicos. Ahora bien, si hablamos del disfrute del medio ambiente, la obligación de concurrir al gasto público adquiere mayor justificación al tratarse de un bien común cuando su goce es individual y la afectación es general, es decir, que si una persona recibe un beneficio o disfrute de un bien común pero devuelve a cambio sus secuelas ambientales nocivas, su deber de solidaridad le obliga a corresponder en la misma medida a la sociedad.

La recepción jurídica-dogmática del concepto de *capacidad o aptitud para incidir en el medio* no ha sido fácil, afortunadamente la primera piedra fue puesta por el Tribunal Constitucional y es nuestra tarea tratar de desentrañar el sentido y significación de sus componentes.

Hemos de adelantar que a nuestro parecer, existe una clara diferencia entre los conceptos de capacidad económica<sup>413</sup> y capacidad para incidir en el medio ambiente pues se trata de nociones situadas en ámbitos distintos, el primero, en la riqueza de los contribuyentes, el segundo, en la incidencia de sus actividades económicas

---

<sup>411</sup> ROSEMBUJ, Tulio. *El tributo ambiental...*, *Op. Cit.*, pp. 12 y 13.

<sup>412</sup> Vid. CAZORLA PRIETO, Luis María. “Los principios constitucional- financieros en la tributación medioambiental”, en AA.VV. BECKER, Fernando; CAZORLA, Luis María; y MARTÍNEZ-SIMANCAS, Julián, Directores. *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen I, Editorial Thomson Aranzadi e Iberdrola, Navarra, España, 2008, pp. 53- 83; FEDELE, Andrea. *Appunti dalle lezioni...*, *Op. Cit.*, pp. 14 e 15; MOSCHETTI, Francesco. “El principio de capacidad contributiva”, Colección de Estudios de Hacienda Pública, traducido por CALERO GALLEGO, Juan M. y NAVAS VAZQUEZ, Rafael, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, España, 1980; Id. “La capacità contributiva”, Capítulo VII, del *Trattato di Diritto Tributario*, Diretto da AMATUCCI, Andrea, Volume Primo, Il Diritto Tributario e le sue fonti, Tomo I, Editore CEDAM, Milano, Italia, 1994, pp. 223- 271; Id. “Orientaciones generales de la capacidad contributiva”, en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Tomo LIII, N° 269, septiembre- diciembre de 2003, Madrid, España, pp. 513- 562; Id. “I principi di giustizia fiscale della Costituzione italiana, per l’ordinamento giuridico in cammino dell’Unione europea”, *Rivista Dir. Trib.*, 2010, 04, 427. De Jure Banca Dati, Giuffrè Editore, Italia.

<sup>413</sup> A la que preferimos referir como “contributiva o económica para contribuir”, por las razones que se exponen en el presente Capítulo I.

contaminantes, por lo no es posible admitir una equivalencia entre ambas concepciones.

Ahora bien, es fácilmente comprobable que detrás de la capacidad para contaminar de los sujetos existe una capacidad económica susceptible de ser gravada y eso es lo que el legislador tendrá que regular y tener en cuenta a la hora de crear los tributos medioambientales.

Precisamente en este trabajo intentamos demarcar los matices que tiene la capacidad contributiva denotada mediante la realización de actividades económicas contaminantes<sup>414</sup>. Su configuración, no coincide en su totalidad con las expresiones tradicionales de capacidad económica porque está modulada por criterios específicos relacionados con el tipo de actuación contaminante y sus efectos, amén de la intervención de otros principios constitucionales que adquieren especial presencia con base en la búsqueda de un sistema tributario justo y del bienestar general.

La comprensión de la capacidad contributiva reflejada en la comisión de actuaciones económicas contaminantes, eleva la importancia de su noción *relativa*<sup>415</sup> en el sentido de que la carga tributaria de un gravamen ambiental, debe tener en cuenta el resto de tributos soportados por el mismo sujeto contribuyente aunado a los incentivos y los beneficios fiscales<sup>416</sup> que en este caso reconozcan su conducta ecológicamente más favorable, de lo contrario, en algunos casos sucedería que ante menor capacidad

---

<sup>414</sup> Vid. Epígrafe 2.d. “*Actividad económica contaminante*”, del Capítulo II de este trabajo.

<sup>415</sup> Vid. FERREIRO LAPATZA, José Juan. *El objeto del tributo...Op. Cit.*, pp. 227-243; Id. *Curso de Derecho Financiero...*, *Op. Cit.*; FEDELE, Andrea. *Appunti dalle Lezioni...*, *Op. Cit.* p. 26 y ss.

<sup>416</sup> El tema de los beneficios fiscales y la capacidad contributiva ha sido objeto de análisis por parte de la doctrina especializada, en España, destacan las observaciones de LAGO MONTERO, José María. “Reserva de ley y capacidad económica para las exenciones”, en LAGO MONTERO, José María, GARCÍA FRÍAS, María Ángeles, ALFONSO GALÁN, Rosa María, GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles y GIL RODRÍGUEZ, Isabel. *Comentario a la Ley de Tasas y Precios Públicos de la Comunidad de Castilla y León*, Editorial Dykinson, Madrid, España, 2005, pp. 102-106; mientras en Italia, podemos citar a BENAZZI, Adriano. “Profili di costituzionalità della Tarsu: l'indeterminatezza della legge in punto di agevolazioni”, a *Rivista Giuridica di merito*, 2005, 1, 198, De Jure Banca Dati, Giuffrè Editore, Italia, pp. 1-2 dell'articolo; COCIANI, Simone Francesco.; DE MITA, Enrico. *Capacità contributiva...*, *Op. Cit.*, pp. 45 e ss.; FEDELE, Andrea. *Gli incrementi «nominali» di valore...*, *Op. Cit.*, pp. 57 e ss.; GAFFURI, Gianfranco. “La discriminazione dei redditi di lavoro autonomo ed i principi di eguaglianza e di capacità contributiva”, in *Giur. it.*, 1980, I, 1, 1797; GIARDINA, Emilio. *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*, Giuffrè Editore, Milano, Italia, 1961; MANZONI, Ignazio. *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Giappichelli Editore, Torino, Italia, 1965; Id. “Agevolazioni tributarie retroattive, divieto di rimborso e principio di capacità contributiva”, in *Giur. cost.*, 1968, I, p. 713; MOSCHETTI, Francesco. *Il principio di...*, *Op. Cit.*; Id., *La capacità contributiva...*, *Op. Cit.*, pp. 223 e ss.

económica en su concepción *absoluta*, un sujeto que contamine más por carecer de los medios para adaptarse a las exigencias y requerimientos legales en materia de protección ecológica, termine soportando una carga fiscal menor que otro sujeto con igual capacidad económica pero que no efectúa actuaciones económicas contaminantes o lo hace en menor proporción.

Esta situación sin duda no sólo es contraria al derecho universal a contribuir a los gastos públicos conforme a la capacidad económica (artículo 31.1 CE), sino también al principio de igualdad tributaria<sup>417</sup>. La fiscalidad ambiental y su paulatina proliferación, hace concebir con mayor atención los conceptos de coordinación fiscal entre los entes públicos y sus regímenes competenciales en la materia, pues la experiencia empírica ha demostrado que un sistema no organizado no solo conlleva a un desequilibrio fiscal sino también a conflictos derivados de superposición de competencias tributarias. Las posturas más recientes alaban la función de la capacidad económica como *techo del sistema*<sup>418</sup> mediante la cual la tributación ambiental ocupa su lugar en armonía con el resto del esquema fiscal.

## **6. Capacidad contributiva en los tributos medioambientales a la luz de la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional español.**

Los aspectos relativos a la capacidad económica<sup>419</sup> en los tributos medioambientales, son fruto de una compleja evolución jurisprudencial.

---

<sup>417</sup> En este sentido, Vid. BORRERO MORO, Cristóbal José. “El principio de igualdad y la tributación ambiental: impuesto balear sobre instalaciones que incidan en el medioambiente”, en *Jurisprudencia Tributaria*, N° 7, Editorial Aranzadi, 1997, p. 38, quien defiende como fundamento de la inconstitucionalidad del IBIMA la vulneración del principio de igualdad en el diseño de la estructura del mismo, al llevar a cabo una proyección de la fundamentación ambiental sobre la configuración del hecho imponible y del contribuyente de manera arbitraria, es decir, carente de justificación objetiva y razonable; reafirmado en BORRERO MORO, Cristóbal José. *La materia imponible...*, Op. Cit., pp. 101 y 102.

<sup>418</sup> Vid. CIPOLLINA, Silvia. *Osservazioni sulla fiscalità ambientale...*, Op. Cit., p. 572; GALLO, Franco. *Giustizia sociale e giustizia ...*, Op. Cit., pp. 2-5 dell'articolo; Id. *Profili critici della tassazione...*, Op. Cit., p.307; FEDELE, Andrea. *Appunti dalle Lezioni ...*, Op. Cit., pp. 33 y 34; y PICCIAREDDA, Franco. *Federalismo fiscale e tributi propri...*, Op. Cit., p. 2-4.

<sup>419</sup> Respecto a la nominación de este principio, consideramos que es más preciso hablar de “capacidad contributiva” o “capacidad económica para contribuir”, aun cuando el propio texto constitucional y la Ley General Tributaria refieren al mismo como “capacidad económica”, ya que si bien es cierto que el significado del concepto se desprende de la lectura integral del artículo 31.1 CE, esta expresión simple y aisladamente puede entenderse como la titularidad de un determinado patrimonio por parte de un sujeto, al ser una locución más bien general que de ninguna manera revela una referencia a la aptitud que tiene

Como ha quedado expuesto, si ya de por sí la propia definición de un tributo medioambiental resulta una tarea compleja dadas las condiciones en las que surge y de las que se empapa, aparece otro tema arduo de resolver: el de la intervención de la capacidad contributiva como principio informador y formador de dichos gravámenes.

Sabemos que en las figuras funcionalmente extrafiscales dicha capacidad ha quedado reconocida por el Tribunal Constitucional a través de diversas resoluciones y de manera específica, aunque superficialmente, para el caso de los tributos medioambientales. En obvio de repeticiones, damos por reproducidas las consideraciones relativas a la capacidad económica en los tributos de finalidad o funcionalmente extrafiscales<sup>420</sup>.

Por otro lado, pese a que las sentencias aludidas evocan la figura de los “impuestos” funcionalmente extrafiscales, sus fundamentos no son restrictivos y consideramos que pueden extenderse a todas las modalidades de tributos de ordenamiento que formen parte del sistema fiscal (en la forma y medida que a cada una corresponda), en razón de que por inicio, el derecho a contribuir conforme la capacidad económica a que se refiere el artículo 31.1 fue proclamado de manera genérica, subjetiva y objetivamente, de esta suerte, la *extrafiscalidad* no es óbice para que la capacidad contributiva esté presente en la construcción de los gravámenes finalistas, entre ellos los medioambientales, sean impuestos, tasas o contribuciones especiales.

---

un sujeto, derivada de la titularidad de éste de una determinada riqueza, para aportar una porción de la misma al sostenimiento de los gastos públicos, una vez satisfechas en primer lugar, sus propias necesidades materiales.

<sup>420</sup> Vid. *Supra*. el Epígrafe 5 “*Capacidad contributiva en el tributo funcionalmente extrafiscal*”. Sin perjuicio de acudir al apartado citado, téngase presente medularmente que el principio de capacidad económica ha sido reconocido con carácter general en figuras tributarias que persiguen finalidades extrafiscales pues aun cuando tales objetivos o fines encuentren fundamento en otros preceptos de la propia Constitución, siempre han de ser compatibles con la regla de la capacidad económica para contribuir a los gastos públicos: En esta tesitura se encuentran la STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13. Recurso de inconstitucionalidad. BOE N° 89, de 14 de abril de 1987; la diversa STC 186/1993, de 7 de junio. Recurso de inconstitucionalidad. BOE de 5 de julio de 1993, FJ 4 a) respecto a que nada puede objetarse a la asignación de finalidades extrafiscales a los tributos, siempre que se respeten las exigencias y principios derivados de la CE, de la Ley Orgánica que regula el ejercicio de sus competencias financieras y de los respectivos Estatutos de Autonomía tratándose de tributos propios de las CCAA, bastando que la capacidad económica exista como riqueza o renta real o potencial para que la capacidad económica quede a salvo, asimismo, la titularidad de una renta virtual y su dimensión mayor o menor, determina la mayor o menor cuantía del Impuesto; la STC 14/1998, de 22 de enero. Recurso de inconstitucionalidad. BOE N° 47, de 24 de febrero de 1998, FJ 11 B) donde se reconoce una capacidad económica real o potencial en los titulares de los cotos de caza y se reafirman criterios previos; entre otras importante resoluciones.

El testimonio jurisprudencial que da inicio a la construcción del concepto es la STC 289/2000 de 30 de noviembre<sup>421</sup>, la cual trasciende desde el punto de vista tributario ambiental al desplegar conjeturas que aluden a una variante de capacidad económica como sustrato o base de la tributación, la “aptitud de incidir en el medio” con sus correspondientes criterios de cuantificación, al tiempo que deja ver por primera vez, dentro de un “hipotético” IBIMA ambiental, lo que correctamente sería una base imponible sobre “actividad contaminante”, puntualizando que ésta se diferencia de otras fuentes de riqueza ordinarias.

En efecto, el TC analizando la estructura jurídica del IBIMA llega a la conclusión de que éste no grava la actividad contaminante sino determinados elementos patrimoniales, bajo la aparente finalidad protectora del medio ambiente<sup>422</sup>, pero sin arbitrar instrumento alguno para la consecución de ese fin (FJ 5). Prosigue en el sentido de que el tributo cuestionado si bien no se dirige en sentido negativo a disuadir el incumplimiento de ninguna obligación, tampoco busca en sentido positivo estimular actuaciones protectoras del medio ambiente en cumplimiento del artículo 45.1 CE. Ello se deduce debido a que por una parte, no se someten a imposición todas aquellas instalaciones que fuesen potencialmente dañinas para el medio ambiente, con independencia de la naturaleza de la actividad a la que estuviesen afectadas o de la persona que fuese su titular; mientras que por otra, el tributo se desvincula de la verdadera aptitud de cada sujeto para incidir en el medio en el que se desenvuelve, entendiendo por “aptitud” la capacidad intrínseca del sujeto para afectar el medio (FJ 5). Asimismo, que la base imponible del IBIMA<sup>423</sup> viene constituida por el valor de los

---

<sup>421</sup> FFJJ 5 y 6, STC 289/2000, de 30 de noviembre. BOE N° 4, Suplemento del TC, de 4 de enero de 2001, pp. 60- 70. Correspondiente al Recurso de Inconstitucionalidad promovido por el Presidente del Gobierno, contra la Ley del Parlamento de las Islas Baleares 12/1991, de 20 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente.

<sup>422</sup> Sobre esta problemática, GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *El Impuesto balear... Op. Cit.*, pp. 89-95. La profesora analiza todos los errores cometidos al crear esta figura y otras similares intentando camuflarlas como figuras extrafiscales y medioambientales, cuando en realidad se trata de verdaderos impuestos fiscales.

<sup>423</sup> En cuanto a la configuración de la base imponible del IBIMA, GUERVÓS MAÍLLO sentaba con razón que en ésta “... no se opta por la valoración directa de esos elementos patrimoniales. No se pretende cuantificar la incidencia de dichos elementos patrimoniales sobre el medio ambiente capitalización del promedio de los ingresos brutos. En este método de determinación de la base imponible no encontramos relación con la protección al medio ambiente porque como ya señalamos anteriormente, la capitalización es un método objetivo, en el que existe escasa vinculación con lo que se trata de medir que es precisamente el valor de esos elementos patrimoniales en tanto que contaminantes, distorsionadores del medio ambiente...” Vid. GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *El Impuesto balear... Op. Cit.*, pp. 93 y 94; también, ADAME MARTÍNEZ, Francisco David. *Tributos propios de las Comunidades Autónomas*, Editorial Comares, Granada, España, 1996, p. 236, quien opina que en última instancia lo que se ha pretendido gravar con este impuesto no es otra cosa que el patrimonio de



elementos patrimoniales calculado mediante la capitalización del promedio de los ingresos brutos de explotación durante los tres últimos ejercicios, verdadera riqueza gravada y no por la “medida concreta en la que cada uno afecta al medio ambiente” (FJ 5), al negar la vinculación de la tributación soportada a la consecución de la finalidad pretendida, en la medida que el impuesto desconoce el impacto ambiental en que incurren los sujetos llamados a soportarlo, y añade que la “capacidad de contaminar” no depende de la cuantía de los ingresos sino de otros factores, como por ejemplo de las inversiones realizadas para evitar precisamente la afectación del medio ambiente (FJ 6), en definitiva, el gravamen impugnado se articula con independencia de la capacidad o aptitud de cada uno para incidir en el medio que se dice proteger, convirtiéndose dichos bienes (instalaciones) en la materia imponible llamada a soportar el IBIMA y por tanto conllevando que el IBIMA sea en el fondo un impuesto sobre el patrimonio inmobiliario, superponiéndose a la materia imponible del IBI y por tanto, invadiendo esferas de competencias que no le corresponden constitucionalmente.

Por esta razón, el TC concluye que es inconstitucional<sup>424</sup> con base en la aplicación del artículo 6.3 de la LOFCA y en razón de ello declara la nulidad de la ley que lo sustenta.

Junto a la que se comenta fue emitido un Voto Particular<sup>425</sup> cuyas peculiaridades debemos destacar. La primera, consiste en que a pesar de concluir que se trata de un tributo de finalidad fiscal, no extrafiscal como anunciaba el legislador balear<sup>426</sup>, dicha

---

determinadas sociedades, a través de la valoración de los bienes que forman parte de ese patrimonio, pues es éste el dato que se tiene en cuenta en el momento de proceder a la determinación de la base imponible, según se dispone en el artículo 7 Ley del Impuesto. El gravamen ideado no incurre en la prohibición de doble imposición, diseñada por el artículo 6.2 de la L.O.F.C.A., dado que se grava el patrimonio de personas jurídicas, que no es hecho imponible del Impuesto sobre el Patrimonio de las Personas Físicas; *Cfr.* ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel. *Los impuestos autonómicos...*, *Op. Cit.*, p. 91, quien también califica a este tributo autonómico como un impuesto sobre el patrimonio de las personas jurídicas.

<sup>424</sup> La declaratoria de inconstitucionalidad no extrañó del todo a la doctrina especializada, autores como GUERVÓS MAÍLLO, preveían con antelación una superposición entre el objeto material (riqueza gravada efectivamente) y objeto-fin (riqueza que se quiere gravar) de los impuestos balear y sobre bienes inmuebles, circunstancia que acarrearía como ocurrió la inconstitucionalidad del impuesto impugnado por invasión de materia imponible local prohibida por el artículo 6.3 LOFCA. *Vid.* GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *El impuesto balear...*, *Op. Cit.*, pp. 214- 228.

<sup>425</sup> Voto particular que formula el Magistrado don Pablo García Manzano en relación con la Sentencia dictada en el recurso de inconstitucionalidad núm. 838/92, y al que se adhieren los Magistrados don Julio Diego González Campos y doña María Emilia Casas Baamonde.

<sup>426</sup> Las razones que exponen los Magistrados disconformes son que en primer lugar, no existe afectación de los ingresos obtenidos mediante su gestión a ningún fin de protección medioambiental, ni, por otra parte, la estructura con que aparece configurado dicho impuesto da pie para sostener, de manera razonable y consistente, que se persigan de modo directo finalidades de tutela ambiental que hayan determinado la

circunstancia en nada interfiere con la declaratoria de constitucionalidad que debió emitirse pues no existe duplicidad de materias imposables ni invasión competencial autonómica sobre la municipal prohibidas en aquél entonces, por el artículo 6.3 LOFCA.

Dicen los Magistrados discrepantes que la materia imponible en el IBI y en el IBIMA no es una y la misma, y que la capacidad económica exteriorizada en el impuesto municipal y en el autonómico no es considerada desde idéntica perspectiva a efectos de su gravamen. A diferencia de la sentencia que finalmente fue aprobada, la materia imponible afectada por el IBIMA vendría representada por los elementos patrimoniales pero la incorporación del principio “*quien contamina paga*” al diseño del hecho imponible del IBIMA junto con el principio de capacidad económica<sup>427</sup>, afectaban de modo sustancial no a la determinación de la materia imponible, que sigue siendo los elementos patrimoniales, ***sino a su calificación en relación con la teoría del objeto del tributo, a los elementos patrimoniales en tanto que son agresores del medio ambiente***. El hecho de que el impuesto autonómico gravara únicamente las instalaciones y estructuras, que como elementos patrimoniales se destinaran o hallaran afectas a la realización de actividades que incidan sobre el medio ambiente constituía otro elemento diferenciador de las materias imposables junto a la estructura de la base gravable de ambos impuestos pues mientras en el municipal el valor de los bienes está determinado por el valor catastral, en el autonómico la evaluación se realiza a través del método de capitalización.

Sabemos que existe un corolario de opiniones que coinciden en que la utilización del medio ambiente relacionada con manifestaciones de fuerza económica sí constituyen

---

singularidad de régimen del tributo en cuestión, dado que no aparecen especificaciones (en el régimen de bonificaciones, en la fijación de la base imponible o de la cuota tributaria o en otros elementos del impuesto autonómico), en función de la ***mayor o menor intensidad de la degradación del entorno ambiental en el que inciden los elementos patrimoniales gravados***. La apreciación de la capacidad de incidir a través de la mayor o menor intensidad de los efectos causados por los elementos patrimoniales constituye un parámetro coherente que desde aquel momento sentó precedente. *Vid.* FJ 3, del Voto particular, STC 289/2000, de 30 de noviembre.

<sup>427</sup> En opinión compartida con los magistrados disidentes, *Vid.* BORRERO MORO, Cristóbal J. *La materia imponible...*, *Op. Cit.*, p. 100, quien sostiene que no parece acertado afirmar que el IBIMA no arbitra instrumento alguno que se dirija a la consecución de su fin ambiental, ya que ésta se incorpora en la estructura del impuesto a través del diseño de su hecho imponible. Así, al sujetar a gravamen al menos pretendidamente exclusivamente a aquellos elementos patrimoniales afectos a actividades que incidan en el medio distorsionando el paisaje, la definición del hecho imponible parece informada por el principio *quien contamina paga*.

elementos que soporten el gravamen ecológico<sup>428</sup>, siempre que como BORRERO MORO<sup>429</sup> sostiene, no se confunda la utilización del medio, la contaminación o cualquier otra manifestación de degradación ambiental en sí mismas porque éstas no constituyen manifestaciones de fuerza económica, ya que la utilización del medio no es en sí misma considerada un índice de riqueza ni por extensión, una manifestación de capacidad económica.

Frente a la opinión de que la capacidad económica en el marco de los tributos de finalidad ambiental no presenta más particularidades más allá de las expresadas respecto a los gravámenes de finalidad extrafiscal<sup>430</sup> y que por esa razón el Tribunal Constitucional ha errado al incluir como nueva modalidad del principio a la capacidad para afectar la cual sólo se traduce en un elemento de distorsión contradictorio con la propia doctrina constitucional sobre este principio en cuanto a que no existe un sustrato económico sobre el que se edifique el deber de contribuir, podemos decir que en realidad el esfuerzo del órgano jurisdiccional ha permitido comprender por una parte que la fiscalidad ambiental no es ajena al principio de capacidad económica, sin embargo, por sus especiales características merece un tratamiento diferenciado.

Consideramos además, que la correlación entre el “bien ambiental”, el desarrollo económico e industrial y la fiscalidad, se estrecha en cuanto la protección del medio ambiente no puede convertirse a su vez en obstáculo para el crecimiento económico e industrial de los países, principalmente ante el incremento del valor monetario de los bienes de la biósfera como factores de la producción. No obstante, es innegable que la relevancia económica de los mismos conlleva indiscutiblemente una repercusión en la

---

<sup>428</sup> PÉREZ ARRAIZ considera que “El legislador cuando pretenda gravar con un tributo una determinada actividad que resulte dañosa para el medio ambiente, deberá tener en cuenta que en dicha actividad se ponga de manifiesto de una forma directa o indirecta una determinada capacidad económica” en PÉREZ ARRAIZ, Javier. *La extrafiscalidad y el medio...*, Op. Cit. pp. 698-700; al mismo efecto, ZITZELSBERGER: “Una reforma tributaria ecológica va a suponer una reorientación del sistema tributario a través del cambio, en muchos casos, del objeto del tributo. En lugar de pretender gravar directamente la capacidad económica en sus distintas manifestaciones, se va a tratar de gravar el factor consumo de medio ambiente”. ZITZELSBERGER, Heribert. *Grundlagen der Gewerbesteuer: Eine steuergeschichtliche, rechtsvergleichende, steuersystematische und verfassungsrechtliche Untersuchung*, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köllh, Deutschland, 1990. El título de la obra se traduciría al castellano como *Fundamentos del impuesto sobre actividades económicas: una historia de impuestos, Derecho Comparado, la Constitución y la investigación fiscal sistemática*.

<sup>429</sup> Vid. BORRERO MORO, Cristóbal J. *La materia imponible en los tributos extrafiscales...*, Op. Cit., pp. 138 y 139.

<sup>430</sup> En ese sentido, BORRERO MORO, Cristóbal J. *La materia imponible en los tributos extrafiscales...*, Op. Cit., pp. 130 y 131.

capacidad económica de aquéllos que los detentan, emplean, se benefician y por tanto, contaminan o afectan.

La existencia de esta capacidad o aptitud contaminadora a efectos tributarios como una modalidad de la capacidad económica en su acepción clásica, implica invariablemente la presencia de una riqueza susceptible de imposición especialmente diferenciada (conceptualmente al menos porque quizá en la práctica pueda una misma materia generar dos presupuestos de hecho diferentes sin incurrir en alguna violación constitucional) para presupuestos con objetivos medioambientales, pues finalmente ese es el sustrato económico que permitirá al sujeto pasivo soportar la carga fiscal. Habría que distinguir entonces que la capacidad para afectar o incidir el medio ambiente precisa de la capacidad económica pero no a la inversa.

Ahora bien, la capacidad para incidir es una especie del género capacidad económica cuyas manifestaciones amén de demostrar poder o riqueza en las formas conocidas susceptibles de gravamen<sup>431</sup>, tienen la singularidad de que inciden negativamente sobre el medio ambiente de ahí que una persona con capacidad económica, que como tal tenga reconocida una capacidad de obrar<sup>432</sup> en el ámbito tributario podrá en

---

<sup>431</sup> Con independencia de la doctrina constitucional en este sentido (STC 37/1987, FJ 4; STC 186/1993, FJ 4 c); 289/2000, FJ 4 y; STC 242/2004, FFJJ 6 y 7) autores como HERRERA MOLINA han discurrido que los supuestos de doble imposición pueden justificarse si está presente en ellos una especial capacidad económica, o si concurren motivos extrafiscales que superen un control de proporcionalidad de forma que para realizar este control deben eludirse planteamientos excesivamente rígidos basados en el hecho imponible atendándose más bien al objeto gravado por los diversos impuestos. HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Capacidad económica y sistema fiscal...*, *Op. Cit.*, pp. 113 y 114.

<sup>432</sup> La “capacidad de obrar en el orden tributario” se encuentra referida en la LGT, concretamente, en la artículos 44 a 47 ambos inclusive, Sección IV, del Capítulo II “Los Obligados Tributarios”, del Título II “Los Tributos”. Sin abusar del espacio que esta nota nos regala tratando los aspectos subjetivos del hecho imponible, sólo mencionaremos que se trata de una especialidad tributaria respecto de un elemento de la personalidad como lo son las cuestiones de capacidad jurídica y capacidad de obrar. CARBAJO VASCO., parte de la idea que cualquier estudio de estas materias comienza en el Derecho Civil y en la justificación de las diferencias de las normas reguladoras de aquél con la LGT, al mismo tiempo, que debido a que los problemas de representación y capacidad de la persona para intervenir como sujeto de relaciones jurídicas son propios del Derecho Público y, siendo el obligado tributario un administrado, no debe olvidarse la norma básica administrativa: la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. Así, la capacidad de obrar y la representación no son propias ni autónomas del Derecho Tributario sino que responden esencialmente en el terreno de la representación a la Teoría General del Derecho. CARBAJO VASCO, Domingo. “Capacidad y representación en la nueva Ley General Tributaria”, en *Revista Carta Tributaria. Monografías*. 1ª quincena de mayo 2005, CISSPRAXIS, Bilbao, España, pp. 5, 15- 18; CALVO ORTEGA, Rafael. “Capítulo III. Obligados Tributarios” en AA.VV. *La nueva Ley General Tributaria*, Editorial Thomson Civitas. Madrid, 2004, pp. 144-147; LAGO MONTERO, José María. *La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios*, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., Madrid- Barcelona, 1998, pp. 53- 116; y MAGADÁN DÍAZ, Marta y RIVAS GARCÍA, Jesús. *Estructura de la fiscalidad verde...*, *Op. Cit.*, pp. 159-161 y 341.

ejercicio de las mismas encuadrar sus conductas en hechos imposables de finalidad medioambiental y constituirse en contribuyente- sujeto pasivo de la obligación tributaria<sup>433</sup>.

## 7. Análisis a la STC 179/2006, de 13 de junio.

### 7. a. Extracto.

El Tribunal Constitucional resuelve la Cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura sobre la Ley de la Asamblea de Extremadura 7/1997, de medidas fiscales sobre la producción y transporte de energía que incidan sobre el medio ambiente. El expediente repara en algunos aspectos del ejercicio de la potestad tributaria y autonomía financiera de las Comunidades Autónomas. Después de un examen jurisprudencial el Tribunal concluye que se verifica una doble imposición sobre bienes patrimoniales<sup>434</sup> entre el impuesto autonómico combatido y el local sobre bienes inmuebles, en contravención al artículo 6.3 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, y por tal causa, procede a declarar la nulidad de ley autonómica. Se emitieron 3 Votos particulares.

La presente sentencia se constriñe fundamentalmente a deliberar acerca de la potestad tributaria autonómica, no obstante también arroja datos que interesan en la elaboración de esta tesis doctoral al retomar la doctrina sentada en la diversa STC 289/2000, de 30 de noviembre, en la cual se habló entre otros aspectos de la capacidad o aptitud de los sujetos para afectar o incidir en el medio ambiente como

---

<sup>433</sup> De los artículos 17.1 y 44 de la LGT cuyos textos reproducimos a continuación, se desprende que la capacidad de obrar es una restricción en la esfera de las actuaciones vinculadas a la personalidad del sujeto, la aptitud para concluir actos jurídicos, para ejercitar los derechos y cumplir las obligaciones de los que son titulares en el plano tributario: Artículo 17.1 *“La relación jurídico-tributaria. 1. Se entiende por relación jurídico-tributaria el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos...”*. Artículo 44 *“Tendrán capacidad de obrar en el orden tributario, además de las personas que la tengan conforme a derecho, los menores de edad y los incapacitados en las relaciones tributarias derivadas de las actividades cuyo ejercicio les esté permitido por el ordenamiento jurídico sin asistencia de la persona que ejerza la patria potestad, tutela, curatela o defensa judicial. Se exceptúa el supuesto de los menores incapacitados cuando la extensión de la incapacidad afecte al ejercicio y defensa de los derechos e intereses de que se trate.”*

<sup>434</sup> STC 289/2000, de 30 de noviembre. Recurso de inconstitucionalidad. BOE N° 4, de 4 de enero de 2001.

una modalidad de la capacidad económica, en este sentido destaca la manera como el Tribunal Constitucional, asume el tratamiento del tema en la presente inclusive a través de las diversas omisiones en que incurre<sup>435</sup>.

Se trata pues de una sentencia controvertida desde su origen, prueba de ello son los tres Votos particulares signados por cinco de los Magistrados integrantes del Pleno que solventó la cuestión. La perspectiva al interior del TC no es uniforme y el tratamiento del o de los temas abordados en ella resulta complejo e incluso contradictorio, asimismo dada la amplitud de su contenido centraremos nuestra atención sólo en aquellos aspectos vinculados con el tema de investigación llevado a cabo por la suscrita<sup>436</sup>.

#### **7. b. Vinculación entre los conceptos “capacidad o aptitud de los sujetos para incidir o afectar el medio ambiente” y la “capacidad económica”.**

Como adelantamos en un inicio, es imposible apartarnos de las consideraciones que en su momento realizó el TC con respecto a estos conceptos en la STC 289/2000, de 30 de noviembre, porque la secuencia de resoluciones en cierto modo integra paulatinamente la doctrina constitucional en el tema.

---

<sup>435</sup> Vid. los comentarios de HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. “STC 179/2006, de 13 de junio: Inconstitucionalidad parcial del Impuesto Extremeño sobre Instalaciones que inciden en el Medio ambiente”, en *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 2006.

<sup>436</sup> Como antecedente, es menester deparar que la Ley de la Asamblea de Extremadura 7/1997, de 29 de mayo, de medidas fiscales sobre la producción y transporte de energía que incidan sobre el medio ambiente (materia de la cuestión de inconstitucionalidad despachada), fue modificada sustancialmente por la Ley 8/2005, de 27 de diciembre, de Reforma de Tributos Propios de la Comunidad Autónoma de Extremadura. Esta circunstancia en nada influyó la decisión del TC de entrar al estudio de la cuestión incoada. En este sentido, el órgano jurisdiccional recuerda que mediante su doctrina ha reiterado que en las cuestiones de inconstitucionalidad los efectos extintivos sobre el objeto del proceso como consecuencia de la derogación o modificación de la norma cuestionada vienen determinados por el hecho de que tras esa derogación o modificación, resulte o no aplicable aquélla en el proceso a quo y de su validez dependa la decisión a adoptar por éste, para luego afirmar que en el caso, la norma legal enjuiciada, es decir, la Ley de la Asamblea de Extremadura 7/1997, de 29 de mayo antes de la modificación por la Ley 8/2005, no sólo es aplicable en el proceso contencioso administrativo que ha suscitado el planteamiento de la presente cuestión de inconstitucionalidad, sino además la única que puede serlo.

El concepto de capacidad o aptitud para incidir en el medio ambiente y su íntima vinculación con el principio de capacidad económica<sup>437</sup>, como una modalidad de esta última, se ha convertido en un tema bastante discutido por la doctrina a nivel internacional pero no inútilmente. Compartimos la opinión de ALFANO<sup>438</sup> y COCIANI<sup>439</sup>, en el sentido que este debate doctrinal es fundamental porque de la observancia del principio de capacidad contributiva en los gravámenes ambientales, como en cualquiera otro, determina su legitimidad constitucional. Su análisis resulta un ejercicio indispensable para definir de una vez los nuevos matices y el papel que el citado principio adopta en estos instrumentos tributarios.

Pues bien, a lo largo de la sentencia que se analiza, el TC invoca en repetidas ocasiones el contenido de su predecesora, sin embargo, aunque se abstiene de citar en los mismos términos dicha conceptualización tampoco encontramos razón para creer que descarta o modifica el criterio asentado en la resolución antecesora, sino por el contrario, consideramos que agrega algunas ideas que vienen a completar el bosquejo que en aquélla expuso por primera vez:

En un recuento doctrinal, el TC enfatiza las características de los tributos “extrafiscales” y efectúa un especial hincapié en que “*la intentio legis del tributo no es crear una nueva fuente de ingresos públicos con fines estrictamente fiscales o redistributivos (STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13) sino por ejemplo... estimular actuaciones protectoras del medio ambiente, en cumplimiento de artículo 45.1 CE (STC 289/ 2000, de 30 de noviembre, FJ 5, respecto de impuesto balear sobre instalaciones que afectan al medio ambiente)...*”<sup>440</sup>.

---

<sup>437</sup> FJ 5, STC 289/2000, de 30 de noviembre.

<sup>438</sup> Vid. ALFANO, Roberta. *La fiscalità nella politica ambientale dell’Unione Europea. Principi ispiratori ed esperienze comparate*, L’arcae’arco Edizioni, Napoli, Italia, 2009, p. 57, en cuya opinión el análisis del principio de capacidad contributiva en los tributos ambientales, es tan crucial como en la de cualquiera otra especie tributaria: “...*Il rispetto del principio di capacità contributiva, dunque, segna il discrimine per valutare la legittimità delle norme che prevedano prelievi ambientali, alla stessa stregua di qualsiasi altra fattispecie tributaria. Il tema dei tributi ambientali può certamente considerarsi espressione del vivo dibattito inerente il principio cardine dell’ordinamento tributario, che, nei diversi sistemi è sottoposto a molteplici spinte innovative, anche e soprattutto in ragione delle sollecitazioni provenienti dall’Unione europea...*”.

<sup>439</sup> Vid. COCIANI, Simone Francesco. *Attualità o declino del principio...*, *Op. Cit.*, p. 1 dell’articolo: “*Analizzare la genesi del tributo ambientale risulta così anche un’occasione per verificare se il principio di capacità contributiva «sia destinato ad abdicare rispetto alla sua funzione di garanzia in favore di qualche altro principio o se, piuttosto, anch’esso possa dirsi evolutivamente modificato rispetto alla sua accezione originaria e più tradizionale.*”

<sup>440</sup> FJ 3, STC 179/2006, de 13 de junio.

Por otra parte, al analizar el impuesto municipal sobre bienes inmuebles (de finalidad recaudatoria) y el Impuesto Extremeño (en principio posiblemente extrafiscal según declaratoria de la Ley de origen) el Tribunal no hace distinción alguna sino directamente dedica sus líneas a estudiar la materia imponible u objeto del tributo de ambos, dando por sentado que existe en uno y otro casos una materia imponible u objeto del tributo (definidos como la manifestación de riqueza efectivamente gravada, esto es, el elemento de la realidad que soportará la carga tributaria configurada a través del hecho imponible exponente de la verdadera riqueza sometida a tributación como expresión de la capacidad económica de un sujeto<sup>441</sup>), es decir, que en un primer plano y sin referencia especial admite la existencia de una manifestación de capacidad económica sometida a imposición por las dos figuras (una primera recaudatoria y una segunda posiblemente extrafiscal) y que el propósito de su indagatoria es determinar cuál corresponde a cada uno: ***“Sentada la doctrina anterior, debemos dilucidar si el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente creado por la Ley de Extremadura 7/1997, de 29 de mayo, grava como denuncia el Auto de Planteamiento de la cuestión, una materia imponible reservada a las corporaciones locales y, más concretamente, la misma fuente de riqueza sometida a tributación por el impuesto sobre bienes inmuebles o, por el contrario, tiene un objeto distinto, al someter a tributación una diferente manifestación de capacidad económica. Y para realizar esta indagación es preciso partir del análisis del tributo local con el que se compara el gravamen autonómico cuestionado con el fin de determinar cuál es la verdadera fuente de riqueza gravada por el mismo.”***<sup>442</sup>.

Aunque finalmente concluyó con la inconstitucionalidad del gravamen extremeño al apreciar que se configuraba como un impuesto sobre el patrimonio inmobiliario, incurriendo por ello en la prohibición prevista en el apartado 3 del artículo 6 de la LOFCA<sup>443</sup>, trasciende el hecho de que al arribar a esa decisión rechazó la manifestación de riqueza gravada y declaró otra que en su lugar debió haberse gravado para justificar la pretendida naturaleza extrafiscal<sup>444</sup> y los objetivos medioambientales supuestamente perseguidos: la “actividad contaminante”.

---

<sup>441</sup> FJ 4, STC 289/2000, de 30 de junio; y en el mismo sentido, FJ 6, STC 168/2004 de 5 de octubre.

<sup>442</sup> FJ 5, STC 179/2006, de 13 de junio.

<sup>443</sup> FJ 10, STC 179/2006, de 13 de junio.

<sup>444</sup> HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *STC 179/2006, de 13 de junio: Inconstitucionalidad parcial...*, *Op. Cit.*, pp. 3 y 4, el autor vuelve a subrayar el elemento de la extrafiscalidad como verdadero criterio diferenciador: “No negamos que el tendido de cables tenga cierto impacto ambiental o, al menos,



Es importante recapitular que la capacidad económica, principio constitucional según el cual todos están obligados a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (artículo 31.1 CE) y por lo que toca a los tributos de finalidad extrafiscal (como lo es la protección del medio ambiente), la doctrina del TC ha determinado que el respeto a dicho principio no impide que el legislador pueda configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones extrafiscales y 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 intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza, bastando 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<sup>445</sup>.

Atentos a algunas de las consideraciones del TC en su STC 289/2000, de 30 de noviembre, donde se dijo que un impuesto de efectiva finalidad protectora del medio ambiente debería gravar a la postre la capacidad económica pretendidamente sometida a imposición como una forma de contribuir al sostenimiento del gasto público que genera la indebida<sup>446</sup>, e incluso debida, utilización del medio ambiente (manifestación concreta del principio *quien contamina paga*)<sup>447</sup>; en la resolución materia de este apartado, refrenda su posición respecto a que el objeto del tributo o materia imponible debía ser la actividad contaminante, reconociendo el impacto ambiental en que incurren los sujetos llamados a soportarlo, o lo que es lo mismo, la

---

*paisajístico, pero no parece que el impuesto pretenda reducir los tendidos o sustituirlos por tendidos con menor impacto ambiental: no se tiene en cuenta las características técnicas del tendido, sino la extensión de las estructuras y no parece que tenga un sólido fundamento ambiental someter a gravamen el número de postes o antenas de telefonía móvil, aunque existan ejemplos en el Derecho comparado. Sería más razonable atender al impacto ambiental que producen los postes o antenas en función de su localización. De todos modos, dado que la cuantificación no guarda relación alguna con el valor de las instalaciones es probable que el Tribunal Constitucional entienda que no se produce superposición con la materia imponible del impuesto sobre bienes inmuebles. A nuestro juicio el auténtico problema no estaría en dicha superposición, que resulta muy dudosa (la el Magistrado don Pascual Sala Sánchez en un voto particular al que se adhieren Magistrada doña Elisa Pérez Vera y el Magistrado don Pablo Pérez Tremps), sino en la falta de fundamento del tributo en la medida en que no responde verdaderamente al objetivo de protección ambiental”*

<sup>445</sup> FJ 13, STC 37/1987, de 26 de marzo.

<sup>446</sup> Sobre este aspecto ya hemos comentado que no coincidimos con la precisión del TC, ya que la indebida utilización del medio ambiente sería sustrato de un hecho ilícito tipificado, pero no de un presupuesto de hecho.

<sup>447</sup> FJ 5, STC 289/2000, de 30 de noviembre.

medida concreta en la que cada uno afecta al medio ambiente<sup>448</sup> aunque omite citar la especificación que en su momento hizo en la STC 289/2000, de 30 de noviembre<sup>449</sup> respecto a que se trate de una persona física o jurídica<sup>450</sup>; asevera que la cuantía del gravamen debe estar conectada a la potencial actividad contaminante para reconocer el principio *quien contamina paga*, que al cuantificar el gravamen no puede tomarse como referencia exclusivamente el valor de las instalaciones calculado con relación a dos parámetros diferentes que no guardan relación con la real o potencial<sup>451</sup> aptitud de los sujetos pasivos para incidir en el medio ambiente en que desarrollan su actividad<sup>452</sup>; que la capacidad de contaminar no depende de la cuantía de los ingresos brutos<sup>453</sup> y tampoco de la facturación ni del número de instalaciones<sup>454</sup>; en cuanto a la base imponible, que si el impuesto fuese verdaderamente extrafiscal no puede dirigirse única y exclusivamente a medir objetivamente el valor de los elementos patrimoniales afectos a las actividades que constituyen el objeto del gravamen en función de la capacidad productiva de la actividad gravada, sino a determinar la intensidad con la que las instalaciones gravadas inciden sobre el medio ambiente<sup>455</sup>.

Consideramos que la redacción es desafortunada, muchos cuestionamientos se evitarían si en vez de atribuirle indirectamente una aptitud contaminadora a las instalaciones y calificarlas de “gravadas” contradiciendo la idea que algunas líneas antes expone respecto a que son las actividades contaminantes el objeto del gravamen, el texto dijera: **“la base imponible no puede dirigirse única y exclusivamente a medir objetivamente el valor de los elementos patrimoniales afectos a las actividades que constituyen el objeto del gravamen en función de la capacidad productiva de la actividad gravada sino a determinar la intensidad con la que se incide en el medio ambiente, al realizar tales actividades mediante dichas instalaciones”**.

---

<sup>448</sup> FFJJ 6, 7 y 8, STC 179/2006, de 13 de junio.

<sup>449</sup> FJ 5, 6º párrafo STC 289/2000, de 30 de noviembre.

<sup>450</sup> Sobre este punto, se abordarán detalladamente nuestras consideraciones en el epígrafe 1. Sujeto pasivo, del Capítulo II de esta investigación.

<sup>451</sup> En la redacción de la STC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 5, el TC rechazaba también la idea de que el gravamen pretendidamente de protección ambiental sometiera a imposición el valor de las instalaciones calculado mediante un método que se apartaba de la capacidad o aptitud de cada uno para incidir en el medio ambiente que se decía proteger, sin embargo, es en la STC 179/2006, de 13 de junio, FJ 8 cuando adiciona las calidades “real” y “potencial” al concepto en cuestión.

<sup>452</sup> FJ 5, STC 289/2000, de 30 de noviembre; y FJ 8, STC 179/2006, de 13 de junio.

<sup>453</sup> FJ 6, STC 289/2000, de 30 de noviembre.

<sup>454</sup> FJ 8, STC 179/2006, de 13 de junio.

<sup>455</sup> FJ 9, STC 179/2006, de 13 de junio.

La enunciación de los sujetos que pueden detentar la capacidad de afectar el medio ambiente, a saber, personas físicas o jurídicas, hecha en la referida sentencia STC 289/2000 FJ 5 6º párrafo y omitida en la STC 179/2006, pero sin que establezca su deseo de modificar su ponderación permite su continuidad en el tratamiento de este tópico, y por tanto, no deja de tener vigencia la impresión de que descarta por sí cualquier otra categoría de obligados tributarios a que se refieren los artículos 35.1 y 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, concretamente nos referimos a aquellas entidades a las que la normativa tributaria imponga el cumplimiento de obligaciones tributarias, tengan personalidad jurídica o no. En consecuencia, tal consideración nos lleva a pensar que la capacidad o aptitud para afectar o incidir el medio ambiente es una atribución personal de la misma naturaleza que la capacidad económica del artículo 31.1 CE por cuanto deber y derecho de los contribuyentes, pese a que discutidamente la subjetividad pasiva se extienda a entidades sin personalidad jurídica que muestren índices de riqueza susceptibles de imposición, pues dicha extensión sólo es para efectos de eficiencia en la gestión de los gravámenes más de ninguna manera significa el reconocimiento de una personalidad jurídica en términos amplios. La revisión de esta consideración merece toda la atención del máximo Tribunal a fin de evitar futuros conflictos constitucionales entre administraciones principalmente autonómicas y administrados cuando por la aplicación de tributos de esta índole se impongan cargas tributarias a dichas entidades sin personalidad jurídica, lo que en la realidad ya acontece en multitud de casos<sup>456</sup>.

Ante el silencio y aparentes contradicciones del TC manan numerosos dilemas, por ello no es fácil encontrar los vértices que conectan exactamente ambas nociones implicadas. Algunas de las nuevas inserciones tal como las calidades “*real*” y

---

<sup>456</sup> Punto aparte, surge una interrogante si aceptamos que la incidencia o impacto ambiental se atribuya a ciertas instalaciones que por sí mismas no son personas, por ello es que a fin de responderla consideramos que indefectiblemente las instalaciones deben entenderse ligadas a las actividades para las que están destinadas y que son realizadas por personas físicas o jurídicas, o bien, cuando tratándose de instalaciones obsoletas que por sí mismas constituyen focos de contaminación, éstas se equiparen a la generación de desechos o desperdicios contaminantes, que en sentido positivo sí se consideran una modalidad de actividad dañina para el medio ambiente atribuible a una persona. No confundamos la titularidad de las mismas con los actores que haciendo uso de ellas realizan las actividades contaminantes objeto de imposición. Impuestos como el establecido sobre el depósito de residuos de Madrid, creado mediante la Ley 6/2003 de 20 de marzo; el de Andalucía sobre desechos radiactivos creado mediante la Ley 18/2003 de 29 de diciembre; o sobre almacenamiento o depósito de residuos en la Comunidad de Murcia nacido al amparo de la Ley 9/2005, de 29 de diciembre, muestran con claridad que el objeto del tributo lo constituye la actividad contaminante denominada “depósito o almacenamiento de residuos” y por su parte, los sujetos pasivos no serán los titulares de dichos residuos ni los residuos en sí que ya sería más grave y absurdo aún, sino aquéllos que realicen dichas actividades perjudiciales para el medio ambiente.

“potencial” a la capacidad para afectar o incidir en el medio y para las nociones de actividad contaminante e instalaciones dañinas para el medio ambiente sobre las que ya hemos tenido oportunidad de exponer nuestros personales puntos de vista, o que el objeto del tributo o materia imponible del impuesto medioambiental debe recaer en la actividad contaminante aunque las instalaciones potencialmente contaminantes que sirven de instrumento a ésta deben ser gravadas siguiendo como parámetro la intensidad de la incidencia o afectación sobre el medio ambiente, complican la tarea de delinear la presencia de capacidad económica, principalmente si hablamos de manifestaciones de riqueza potencial ante el riesgo de incurrir en una violación al principio mismo si erróneamente se presume su existencia donde no la hay, si continuamos, la complejidad se incrementa al intentar esclarecer aquella capacidad o aptitud que debe capturarse en el hecho imponible de un tributo de finalidad medioambiental derivada también de expresiones potenciales no de riqueza en sí, sino de incidencia o afectación en el medio ambiente.

La vinculación clave entre ambos conceptos está ciertamente en el caudal económico que debe existir a fin de que el contribuyente esté en posibilidad de cumplir la obligación material que le impone el tributo, de lo contrario, si se establece un gravamen sin consideración alguna a la capacidad económica del contribuyente en su concepción clásica, estaríamos hablando de la creación de tributos obsoletos por impagables<sup>457</sup>, o en el otro extremo, de gravámenes donde los contribuyentes- sujetos pasivos estarían a expensas de sufrir un cobro excesivo o desproporcionado en

---

<sup>457</sup> Tengamos en cuenta conceptos como el del *mínimo exento*, definido por CENCERRADO MILLÁN, Emilio, como “*El requerimiento constitucional de justicia tributaria que ante la ausencia de riqueza o ante su presencia de forma insuficiente (agregaríamos, por tratarse de una riqueza vital, no calificada a efectos de contribución al sostenimiento de los gastos públicos, a que se refiere el concepto de capacidad económica del artículo 31.1 CE) impide el ejercicio del poder tributario por carecer éste del elemento básico que le sirve de fundamento y, correlativamente, exime legítimamente del deber de contribuir a los titulares de aquella riqueza.*” Incluso en voces del mismo doctrinario, al referirse a los tributos con finalidades extrafiscales como el Impuesto sobre Tierras Infrutilizadas de Andalucía de la que por cierto existe una Sentencia que declara su conformidad con la Carta Magna (STC 37/1987, de 23 de marzo), menciona que aun reconociendo la finalidad primordialmente extrafiscal de estos tributos es imprescindible que se respeten los principios de justicia consagrados en el artículo 31.1 de la CE, especialmente el principio de capacidad económica y el mínimo exento. Así agrega que el mínimo exento debe impedir la tributación de una riqueza que no exprese la suficiente aptitud para la contribución. CENCERRADO MILLÁN, Emilio. *El mínimo exento... Op. Cit.*, pp. 237-239; GARCÍA FRÍAS, María Ángeles. *El mínimo de existencia... Op. Cit.*, pp. 17-57, quien señala que la justificación de ese mínimo exento se encuentra en el desarrollo de dos principios: el de capacidad contributiva y el de no confiscatoriedad. En el mismo sentido, CASADO OLLERO, Gabriel. *Los fines no fiscales... Op. Cit.*, pp. 121-122; PUEBLA AGRAMUNT, Nuria. *Los tributos con fines no fiscales... Op. Cit.*, pp. 102-104; PÉREZ DE AYALA BECERRIL, Miguel. “La doble imposición en los impuestos medioambientales”, en AA.VV. YABAR STERLING, Ana, Directora. *Fiscalidad Ambiental*, Cedecs Editorial, S.L., Barcelona, España, 1998, pp. 333-350.

detrimento ilegal de su patrimonio y posiblemente en contravención al principio de no confiscatoriedad. Dicho caudal económico puede presentarse en diversas trazas, autores como RODRÍGUEZ MUÑOZ<sup>458</sup> o ROSEMBUJ<sup>459</sup>, afirman que puede darse un valor económico al medio ambiente.

Coincidimos en el planteamiento al comprender que una actividad contaminante de naturaleza económica, indiscutiblemente se encamina hacia la obtención de un beneficio económico, propósito perfectamente previsible y deseado, al tiempo que genera otro tipo de efectos externos no deseados o por lo menos no considerados pero igualmente identificables y evaluables y que constituyen un factor y un coste que puede ser gravado, como son las externalidades económicas.

En el mismo sentido, y compartiendo en absoluto su postura, autores como PICCIAREDDA y SELICATO<sup>460</sup>, opinan que también puede asumir la calidad de índice de capacidad contributiva cualquier otra actividad productiva desde economías externas como las de explotación del patrimonio ambiental para que la aprensión de tales recursos sea síntoma de la capacidad económica del sujeto que lo lleva a cabo, como consecuencia, el peso económico de la contaminación se manifiesta en una doble dirección, de un lado asume y evidencia la circunstancia de que el sujeto que utiliza el patrimonio natural adquiere gratuitamente un factor de producción de los medios necesarios para la satisfacción de las propias necesidades sean estas dirigidas a la producción o al mero consumo final; y de otro lado, se revela que a través del consumo ambiental el contribuyente obtiene una ventaja a costa de la colectividad y que tal aprensión de recursos produce daños al Estado y un efectivo empobrecimiento de los bienes públicos determinados o que tienen relación con mayores costes que deben soportarse por la colectividad para remover o limitar los efectos negativos producidos por la acción del contribuyente sobre el patrimonio

---

<sup>458</sup> Concretamente, RODRÍGUEZ MUÑOZ sustenta que “*El tributo medioambiental, si funciona como tal, grava directa o indirectamente el consumo de recursos naturales, sean estos el aire, el agua, el uso de la tierra o el impacto paisajístico que producen unas instalaciones. Desde el momento en que estos consumos de recursos naturales, son mesurables, son cuantificables, suponen una manifestación de riqueza, incluso si los resultados contables de la empresa son negativos; si el consumo (deterioro) de la atmósfera se da como consecuencia de las emisiones de una fuente dada, procedente de la actividad económica empresarial, la capacidad económica del sujeto pasivo se revela, ya que esa actividad económica está consumiendo no sólo ítems de producción sino recursos naturales agotables*”. En RODRÍGUEZ MUÑOZ, José Manuel. *La alternativa fiscal verde...*, Op. Cit., p. 456.

<sup>459</sup> Éste hace referencia al “capital ambiental”. Cfr. ROSEMBUJ, Tulio. *Medidas tributarias de protección...*, Op. Cit., p. 733.

<sup>460</sup> Vid. PICCIAREDDA, Franco e SELICATO, Pietro. *I Tributi e l'ambiente*, Giuffrè Editore, Milano, Italia, 1996, p. 32.

ambiental, así proponen los citados autores, que esta concepción del ambiente no se limita a constituir un valor fundamental extrafiscal sino que surge en sí mismo como índice de capacidad contributiva en cuanto a que económicamente es valuable y se puede asumir como el límite, parámetro y justificación del tributo.

En dirección opuesta autores como BORRERO MORO rechazan la imposición sobre bienes ambientales<sup>461</sup> por sí mismos. De nuestra parte, hemos expresado nuestra adhesión parcial a la antedicha teoría en ciertas condiciones, como por ejemplo, que en ningún caso podría entenderse que la utilización particular de los bienes de la biósfera (a través de bienes y servicios de incidencia ambiental) constituye una manifestación de riqueza sobre el consumo tratándose de necesidades básicas del individuo, que traduciríamos en el mínimo vital exento de estas figuras, por sobreponerse el criterio que hemos planteado y denominado de “necesidad-voluntariedad”, mientras que por el contrario, tratándose de su explotación privativa mediante la realización de actividades económicas contaminantes, a su vez generadoras de un enriquecimiento patrimonial para los beneficiados, el gravamen debe existir preferentemente en forma de tasas ambientales.

Si bien quizá no es momento de hacer una relación sucinta de otras opiniones doctrinales, aludiremos a una diferente, expuesta por VAQUERA GARCÍA<sup>462</sup> quien considera que los indicadores específicos de capacidad económica se sitúan en el ámbito de cada uno de los sectores que integran el medio ambiente<sup>463</sup> y así, separa los campos de la contaminación atmosférica, las aguas, los residuos, la comunicación acústica y el transporte, concluyendo que la búsqueda de unos índices concretos de riqueza relacionados con la protección ambiental es difícil pero no imposible, insistiendo en que la creación de este tipo de tributos debe hacerse bajo un riguroso estudio técnico para evitar situaciones de encubrimiento con fines no fiscales de gravámenes meramente recaudatorios.

---

<sup>461</sup> BORRERO MORO, Cristóbal J. *La materia imponible en los tributos extrafiscales...*, *Op. Cit.*, pp. 87-93.

<sup>462</sup> VAQUERA GARCÍA, Antonio. *Fiscalidad y medio ambiente...*, *Op. Cit.*, pp. 103-110.

<sup>463</sup> En el mismo sentido, PINO MIKLAVEC al referirse al campo de los productos petrolíferos opina que en el caso de los impuestos que gravan el consumo de determinados combustibles se toma como manifestación concreta de la capacidad económica, el consumo de tales productos. PINO MIKLAVEC, Noemí. *La perspectiva ambiental en la regulación de los productos...*, *Op. Cit.*, pp. 227 y 228.

Centremos pues los ojos en la incidencia y/o afectación sobre el medio natural en sí misma causada por las actividades (contaminantes) de las personas, reflejo a su vez de su capacidad o aptitud para incidirlo. En este orden, debemos considerar que antes que un concepto a efectos tributarios, se trata de una conceptualización que requiere de un sustento científico previo que permita al legislador concluir en un momento dado la necesidad de establecer presupuestos de hecho que contemplen tales actividades contaminantes y en base al cual conocer y valorar anticipadamente los efectos de éstas a partir de la situación actual del ecosistema y sus recursos en específico.

La incidencia potencial (en sentido nominal, es decir, en un plano teórico, hipotético) se identifica entonces a partir de la colaboración de las Ciencias Naturales y sus expertos, así como de especialistas en Derecho Medioambiental, cuyos informes y estudios proporcionen al legislador tributario los elementos para establecer gravámenes coadyuvantes de las políticas de protección medioambiental. La participación de estas ramas de la ciencia, otorgan idoneidad al creador de la norma tributaria para establecer presupuestos de hecho que contemplen como objeto o materia imponible a las diversas actividades catalogadas de nocivas para el medio ambiente, además, la base científica proporciona elementos para calificar los efectos y su temporalidad (efectos mediatos e inmediatos, como ya hemos tenido ocasión de sugerir).

Podría parecer que tanto el concepto de origen (capacidad económica) y el derivado (capacidad o aptitud de afectar el medio), sustentan las calidades “*real*” y “*potencial*” de manera compartida, aunque cada uno, con sus especialidades respectivas. Las dos sentencias del TC que concretamente han tocado el tema para el caso de protección del medioambiente, recaen sobre supuestos de impuestos, sin embargo, creemos que no sólo los impuestos pueden fungir un importante papel en ese sentido, sino también las tasas, cuyo nexos con la capacidad económica no se ha desconocido incluso por las Leyes que las regulan y que vendría a complementarse con la teoría del beneficio por aprovechamiento de bienes del dominio público, beneficio que sin duda se traduce en términos económicos susceptibles de soportar una carga tributaria.

Téngase en cuenta la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, artículo 2.2 a)<sup>464</sup>; y la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios públicos, artículos 6, 7 y 8<sup>465</sup>.

Ambos cuerpos normativos coinciden en que las tasas generan una obligación a partir de la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, de la misma manera, las tasas deben fijarse en la medida que cubran el coste del servicio o de la actividad que constituya su hecho imponible y cuando lo permitan las características del tributo, se tendrá en cuenta la capacidad económica de las personas que deben satisfacerlas.

La mención viene a colación ya que al verificarse el presupuesto de hecho medioambiental en realidad se hace un uso o aprovechamiento de los bienes o recursos bióticos, recursos públicos de los cuales los particulares obtienen un cierto beneficio, provecho o ganancia, en detrimento del medio natural y cuyo coste les corresponde asumir, es decir, incluir el **valor añadido ambiental**.

Ahora bien, en el caso de las tasas, cuyo tratamiento se divide dependiendo de su clase, es decir, como servicios y por aprovechamiento especial o privativo del dominio público, sería posible justificar la exigencia de un pago previo a la realización de una actividad contaminante (por la autorización o concesión) teniendo en cuenta en la memoria económico financiera el mayor coste que implica el mantenimiento, supervisión, tareas de monitoreo de los recursos afectados mediante profesionales capacitados, etcétera así como la condición de esencialidad a que se refiere el

---

<sup>464</sup> Artículo 2 LGT: “Los tributos, cualquiera que sea su denominación, se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos:

a) Tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado...”.

<sup>465</sup> Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios públicos.

“Artículo 6. Concepto.

Tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado.

Artículo 7. Principio de equivalencia.

Las tasas tenderán a cubrir el coste del servicio o de la actividad que constituya su hecho imponible.

Artículo 8. Principio de capacidad económica.

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...”.



profesor LAGO MONTERO<sup>466</sup>. Recordemos que incluso a sugerencia de la Comisión Europea<sup>467</sup>, la correcta tarificación de los servicios mediante la que se intenten recuperar al máximo los costes económicos y ambientales, permite alcanzar el objetivo incentivador de conductas. Esta sugerencia no transgrede la naturaleza jurídica de la tasa y el principio de recuperación de costes, al tiempo que tiene en cuenta que tratándose de tasas de finalidad extrafiscal<sup>468</sup> como las medioambientales debe perdurar el efecto incentivador, el cual, de no estirarse al máximo la recuperación de costos por servicios de esta calidad, no existirá.

El máximo intérprete de la Constitución en su afán por disipar si la Ley de la Asamblea extremeña rebatida es acorde o no con los límites establecidos en el artículo 6.3 de la LOFCA, se remonta a los conceptos de “materia reservada”, interpretada como sinónimo de “materia imponible u objeto del tributo”<sup>469</sup>, y de “hecho imponible” a que se refiere el apartado 2º del mismo precepto<sup>470</sup>. De acuerdo a su doctrina, el hecho imponible es “un concepto estrictamente jurídico, que la ley fija en cada caso para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria, que es además el acto o presupuesto previsto por la ley cuya realización por exteriorizar una manifestación de capacidad económica provoca el nacimiento de una obligación tributaria”<sup>471</sup>.

A su vez, invoca su criterio mediante el que “la materia imponible o el objeto del tributo” debe entenderse como 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, de lo que puede resultar que a partir de una misma materia impositiva el legislador puede seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos imponibles, determinantes de figuras tributarias diferentes.

---

<sup>466</sup> Vid. LAGO MONTERO, José María. *La cuantificación de las tasas...*, *Op. Cit.*, pp. 110- 129.

<sup>467</sup> Vid. Comunicación de la Comisión COM (2000) 477 final, de 26/07/2000, y Directiva 2000/60/CE del Parlamento Europeo, de 23 de octubre de 2000, por la que se establece un marco comunitario de actuación en el ámbito de la política de aguas, DOUE N° L 327, de 22 de diciembre de 2000, pp. 1-73, especialmente el artículo 9 de la Directiva.

<sup>468</sup> GARCÍA FRÍAS, María Ángeles. *Los fines extrafiscales en las tasas...*, *Op. Cit.*, p. 180, quien señala que “la introducción de los fines extrafiscales en las tasas distorsiona los criterios normales de medición y por tanto el principio de cobertura de costes”.

<sup>469</sup> FJ 14, STC 37/1987, de 26 de marzo; FJ 4, STC 289/2000, de 30 de noviembre; y FJ 6, STC 168/2004, de 5 de octubre.

<sup>470</sup> FJ 4, STC 179/2006, de 13 de junio. Cuestión de inconstitucionalidad. BOE N° 161, Suplemento, de 7 de julio de 2006.

<sup>471</sup> FJ 14, STC 37/1987, de 26 de marzo; FJ 4, STC 186/1993, de 7 de junio; y FJ 4, STC 179/2006, de 13 de junio.

Que en suma, al “hecho imponible”-creación normativa- le preexiste como realidad fáctica la materia imponible u objeto del tributo, que es la manifestación de riqueza efectivamente gravada, esto es, el elemento de la realidad que soportará la carga tributaria configurada a través del hecho imponible exponente de la verdadera riqueza sometida a tributación como expresión de la capacidad económica de un sujeto<sup>472</sup>.

Mientras esquematiza el fondo de la cuestión promovida<sup>473</sup>, se encamina a comparar las materias imponibles gravadas tanto por el impuesto extremeño sobre las instalaciones que incidan en el medio ambiente (Ley 7/1997, de 29 de mayo) como por las Corporaciones Locales en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), a fin de saber con exactitud cuál es la fuente de riqueza gravada en ambos casos y poder y concluir si existe o no una doble imposición a consecuencia de una infracción al artículo 6.3 de la LOFCA por parte de la Asamblea de Extremadura.

Sin embargo, su exposición acerca del objeto del litigio reviste importancia por los puntos que se infieren de ella, al menos desde nuestro punto de vista:

- a) Puede decirse que los conceptos de “hecho imponible” y “materia imponible u objeto del tributo” respectivamente definidos en la doctrina del TC, se reconocen tácitamente con la misma significación para el caso de los tributos de finalidad medio ambiental atendiendo a las siguientes consideraciones:**

Objetivamente, recordemos que cuando el TC despliega el cuadro comparativo entre ambos impuestos, dicho gravamen autonómico es presumiblemente legal y constitucional<sup>474</sup>, de la misma manera como lo sería cualquier otro mientras no exista

---

<sup>472</sup> FJ 4, STC 289/2000, de 30 de noviembre; FJ 6, STC 168/2004, de 5 de octubre; y FJ 4, STC 179/2006, de 13 de junio.

<sup>473</sup> FJ 5 primer párrafo, STC 179/2006, de 13 de junio.

<sup>474</sup> La presunción de legalidad y constitucionalidad de las leyes prevalece en tanto no exista una declaración en contrario por parte del Tribunal Constitucional, así en tanto se resuelve el fondo del asunto es posible que el Tribunal decida a petición de alguna de las partes, levantar la suspensión de los efectos de una Ley combatida ante el riesgo de ocasionar graves perjuicios al interés público y concretamente el medio ambiente, basta que cite algunos autos que esclarecen el comentario: ATC 189/2001, de 3 de julio, FJ 2; ATC 251/2001, de 18 de septiembre, FJ 5; ATC 5/2002, de 15 de enero, FJ 2; y más concretamente algunos años atrás, el ATC 44/1998, de 19 de febrero, FJ 3, de Levantamiento de la suspensión de disposiciones de las Comunidades Autónomas impugnadas por el Gobierno, relativa a la Ley de la Junta de Extremadura 7/1997, de 29 de mayo de Medidas Fiscales sobre la Producción y Transporte de energía que incidan sobre el medio ambiente, donde se asienta que: “... las razones esgrimidas por el Abogado del Estado no son suficientemente convincentes como para llegar a desvirtuar

una declaración en contrario. Asimismo, está caracterizado según la propia Exposición de Motivos de su Ley creadora, como de finalidad fundamentalmente protectora del medio ambiente pero no recaudatoria. En este contexto, el órgano jurisdiccional invoca los razonamientos y conceptos descritos sin distinguir o reservarle alguna matización al caso, siendo incluso y por el contrario, la base del análisis jurídico comparativo al que expone ambas figuras.

Indirectamente vinculada con el punto que ahora analizamos, mas partiendo de éste y dada su relación con algunas consideraciones expuestas en apartados subsecuentes, destacamos desde este momento una peculiaridad tomada de la parte final del Fundamento transcrito y es que éste señala que el destino de los ingresos, previamente presupuestado, puede resultar afectado y en tal medida constituir un posible perjuicio al interés común de mantenerse la suspensión de los efectos de la Ley combatida, el punto es que si tomamos en cuenta que dichos ingresos provendrían de un instrumento tributario presumiblemente constitucional pero cuya finalidad primordial es la protección del medio ambiente, es decir, extrafiscal, significaría que en el día a día sería posible admitir constitucionalmente que un tributo con objetivos medio ambientales al mismo tiempo podría generar una recaudación calculable anticipadamente y así asignada a partidas presupuestales, sin mediar juicio de reproche por contravenir el orden jurídico. Nuestro razonamiento comparte de la idea de otros autores respecto a que los tributos con tales pretensiones no son absolutamente “extrafiscales” e inclusive, se encuentran en aptitud de cumplir satisfactoria y equilibradamente su función recaudatoria derivada de su naturaleza tributaria a la vez que una segunda de ordenamiento, encaminada a preservar el medio ambiente.

---

*el perjuicio a los intereses públicos en el supuesto de no levantarse la suspensión acordada, teniendo en cuenta la presunción de constitucionalidad de la que gozan las leyes y, por tanto, también la Ley extremeña objeto de recurso. Muy por el contrario, los perjuicios que pudieran irrogarse a los particulares con el levantamiento de la suspensión de la vigencia de la Ley no pueden prevalecer sobre los que padecería la Comunidad Autónoma de Extremadura si se acordase su mantenimiento y a los que se ha referido, en sus alegaciones, el Letrado de la Asamblea.*

*Por un lado, en supuestos como el presente es determinante el hecho de que los sujetos pasivos del impuesto son poco numerosos y perfectamente identificables (ATC 253/1992, fundamento jurídico 3º), de manera que no serían excesivamente onerosas las cargas, molestias y costes que, en su caso, implicarían las operaciones de devolución de las cantidades ingresadas por la Hacienda autonómica. Por otro, tampoco puede olvidarse que la misma Ley impugnada impide la repercusión del impuesto sobre los consumidores, así como la circunstancia de que la recaudación del gravamen habrá de destinarse a la financiación de programas medioambientales ya presupuestados, que se verían inevitablemente frustrados en el supuesto de que se mantuviera la suspensión de la vigencia de la Ley creadora y reguladora del tributo...”. (ATC 44/1998, de 19 de febrero, FJ 3).*

Precisamente en este sentido, opiniones como la de la Agencia Europea del Medio Ambiente (*European Environment Agency*<sup>475</sup>) destacan que dado que productores y consumidores no cesarán por completo de realizar los hechos gravados por tributos de tipo ambiental, pese a su propósito modificador de conductas en beneficio del ecosistema, éstos inevitablemente generan un incremento en los ingresos públicos, de forma que pueden ser perfectamente usados:

- a) Para alimentar el presupuesto del Estado.
- b) Para reducir otros tributos, por ejemplo sobre el trabajo o capital, simultáneamente al logro de una neutralidad del presupuesto (*ecological tax reform*). Opción más popular especialmente porque mantiene la promesa de una reducción en las distorsiones de los tributos.
- c) Proveer de fondos para propósitos particulares. La de mayor viabilidad y aceptación políticas.

No falta razón para comentar que la capacidad económica cuyo tratamiento se torna álgido en presupuestos de finalidad medioambiental, debe asumirse con la mayor seriedad no sólo por el Tribunal Constitucional sino igualmente por los actores legislativo, científico y docente del ramo jurídico tributario, pues es innegable que con la creación y puesta en práctica de aquéllos existirá una afectación patrimonial en la esfera de los sujetos pasivos, la que en ningún caso y por mínima que sea debe infringir los derechos y garantías fundamentales de todo contribuyente, entre los que destaca precisamente el respeto a la capacidad económica de cada uno para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

De esto, tenemos que la “materia imponible u objeto del tributo” sería para el tributo presumiblemente de objetivos medioambientales, la fuente de riqueza sometida a imposición por los mismos y, su “hecho imponible” habrá de traducirse como el exponente de la verdadera riqueza sometida a tributación como expresión de la capacidad económica de un sujeto, un concepto estrictamente jurídico<sup>476</sup> fijado por la

---

<sup>475</sup> EUROPEAN ENVIRONMENT AGENCY. *Environmental taxes: recent developments...*, *Op. Cit.*, pp. 15-17; Id. *Market-based instruments for environmental...*, *Op. Cit.*, 24; Id. *Indicator fact sheet...*, *Op. Cit.*, p. 6; Id. *Using the market for cost-effective ...*, *Op. Cit.*, p. 16; Id. *Europe's Environment. The fourth assessment...*, *Op. Cit.*, p. 18; Id. *Ecosystems services ...*, *Op. Cit.*, p. 25; Id. *Effectiveness of environment taxes and charges ...*, *Op. Cit.*, p. 24 y ss.

<sup>476</sup> Sin perjuicio de los comentarios relativos al Hecho imponible ambiental y sus elementos, expuestos en el Capítulo II de esta tesis, *Vid.* BAYONA DE PEROGORDO, Juan José y SOLER ROCH, María

ley cuya realización por exteriorizar una manifestación de capacidad económica (la que en este caso debiera ser la capacidad de contaminar, de afectar o incidir en el medio<sup>477</sup> como una modalidad de la capacidad económica trasladada al plano de los tributos ambientales), provoca el nacimiento de la obligación tributaria.

Recordemos el razonamiento del profesor LAGO MONTERO<sup>478</sup>, al señalar que el “*el hecho imponible debe ser un hecho de la realidad social demostrativo de una conducta o situación merecedora de corrección o desincentivo, al amparo de los valores constitucionalmente protegidos, amén de demostrativa, siquiera sea indirectamente, de riqueza gravable*”.

**b) Cuando el Tribunal Constitucional indaga en la estructura de los impuestos extremeño y local sobre bienes inmuebles, respectivamente, su propósito principal es hallar la fuente de riqueza gravada a efecto de identificar si existe o no una doble imposición prohibida por la LOFCA, así pues, el mismo hecho de dirigirse hacia la búsqueda de dicha manifestación de riqueza gravada sugiere la aceptación (o al menos la posibilidad de ello, ante la ausencia de una negación explícita) de indicios de capacidad económica sometible a imposición por el legislador en ambos supuestos, incluido por supuesto el autonómico ambiental que en un principio y hasta antes del fallo definitivo, gozaba de presunción de constitucionalidad.**

Pues bien, con respecto al impuesto extremeño finalmente determina que su materia imponible se superpone con la del impuesto local y debe ser declarado inconstitucional tal como en su momento lo fue el impuesto balear sobre instalaciones que inciden en

---

Teresa. *Derecho Financiero...*, *Op. Cit.*, p. 651; MARTÍN QUERALT, Juan, LOZANO SERRANO, Carmelo, CASADO OLLERO, Gabriel y TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 22ª edición, Editorial Tecnos, Madrid, España, 2011, p. 101; MARTÍN QUERALT, Juan, POVEDA BLANCO, Francisco, y LOZANO SERRANO, Carmelo. *Derecho Tributario*, 15ª edición, Aranzadi, Navarra, España, 2010, pp. 246 y ss.; y GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *El impuesto balear...*, *Op. Cit.*, pp. 14- 21.

<sup>477</sup> FJ 5, STC 289/2000, de 30 de noviembre.

<sup>478</sup> Vid. LAGO MONTERO, José María. *El poder tributario...*, *Op. Cit.*, p. 121; en este sentido señalaba PALAO TABOADA, Carlos. “En torno a la jurisprudencia reciente del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria”, en *Revista Española de Derecho Financiero*, N° 59, Editorial de Derecho Reunidas, Civitas, Madrid, España, 1988, p. 450, que, respecto de los impuestos con finalidad extrafiscal, “*dicha finalidad obliga a una especial configuración del hecho imponible que normalmente lo distinguirá con claridad de los correspondientes a los impuestos con fin fiscal que recaigan sobre el mismo objeto*”.

el medio ambiente juzgado por la STC 289/2000, de 30 de noviembre, afirmando además que dada su identidad con este último, aquélla también debiera ser la actividad contaminante por lo que toca a la aptitud de los sujetos para incidir en el medio ambiente en que la desarrollan<sup>479</sup>.

La importancia del argumento radica en que al tiempo que mantiene la premisa sentada en la STC 289/2000, de 30 de noviembre respecto a la “actividad contaminante” (con independencia de algunas consideraciones novedosas como la ampliación terminológica a “*real*” y “*potencial*” que más adelante comentaremos), obliga al legislador tributario a subyugarse a las determinaciones compiladas en ambas resoluciones y tomarlas en cuenta al momento de estructurar presupuestos de la especie, de donde entre otras recuperaríamos el imperativo de respetar la capacidad económica del sujeto pasivo traducida en la capacidad para afectar o incidir en el medio como una modalidad<sup>480</sup>, ello debido a la ausencia de una restricción o modificación expresa sobre la aplicación de la doctrina sentada en aquel primer pronunciamiento.

Así entonces, la “actividad contaminante” conformaría la materia imponible constitucionalmente adecuada en el caso, dadas sus especiales características que la apartan y distinguen en su totalidad de otras ajenas a la competencia autonómica, particularmente impidiendo según el criterio del TC, una violación al artículo 6.3 de la LOFCA por una superposición prohibida con el IBI que recae sobre la titularidad de bienes inmuebles y que se encuentra reservada a las Corporaciones Locales: “*Si el impuesto controvertido gravase efectivamente la actividad contaminante ninguna tacha habría que hacerle desde la perspectiva del artículo 6.3 de la LOFCA en relación con el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, en la medida que ambos impuestos estarían afectando a materias imponibles distintas...*”<sup>481</sup>.

El TC estima que la estructura del impuesto combatido evidencia a un tributo meramente contributivo, no así, extrafiscal como pretendidamente suscribe su Ley creadora en su Exposición de Motivos<sup>482</sup>. En esta dirección, convendría retomar que la

---

<sup>479</sup> FJ 8, STC 179/2006, de 13 de junio.

<sup>480</sup> FJ 5, STC 289/2000, de 30 de noviembre.

<sup>481</sup> FJ 6, STC 179/2006 de 13 de junio de 2006.

<sup>482</sup> *Vid.* FJ 6, STC 179/2006 de 13 de junio. “... los preceptos que definen los elementos esenciales de dicho impuesto pone (n) de manifiesto que estamos en presencia de un tributo netamente fiscal o

“actividad contaminante” como el concepto que se adecua constitucionalmente a la noción de materia imponible o manifestación de riqueza efectivamente gravada por un tributo medioambiental amén de resultar la fórmula que vincula el instrumento (gravamen) con el objetivo (coadyuvar en la protección del medio ambiente)<sup>483</sup>, también sería el único capaz de dotarle naturaleza *extrafiscal* a los ojos del TC.

En resumen, si un tributo autonómico pretendidamente medioambiental grava la actividad contaminante, no sólo respeta en sus elementos constitutivos los lineamientos de la LOFCA, sino además y por añadidura, evita cualquier censura por inconstitucionalidad y consigue su clasificación dentro de los llamados “extrafiscales”<sup>484</sup>.

Precisamente mediante un examen comparativo<sup>485</sup>, el Constitucional elabora un repaso de diversos impuestos autonómicos con pretensiones extrafiscales declarados constitucionales en su momento así como de las consideraciones vertidas en cada proceso, concretamente hablamos del impuesto andaluz sobre tierras infrautilizadas<sup>486</sup> y el impuesto extremeño sobre dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento<sup>487</sup> cuyas cualidades particulares de sus materias imponibles impedían posibles confusiones e invasiones entre las esferas tributarias correspondientes a las Comunidades Autónomas o Corporaciones Locales<sup>488</sup>, igualmente refiere que el

---

*contributivo, en la medida que no grava directamente la actividad contaminante sino la mera titularidad de unas determinadas instalaciones... ”.*

<sup>483</sup> FJ 9, STC 179/2006, de 13 de junio. Con respecto al objeto del IBIMA, su antecedente, los autores coinciden en que no existe una coherencia entre el objeto y el fin del impuesto. *Vid.* GÓMEZ VERDESOTO, Marta y MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel. “Acerca del impuesto balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente”, en AA.VV. YABAR STERLING, Ana. *Fiscalidad Ambiental.*, CEDECS Editorial, Barcelona, España, 1998, p. 445; y GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *El impuesto balear...*, *Op. Cit.*, p. 80.

<sup>484</sup> Una vez identificada a partir de un examen en conjunto de los elementos del tributo, la extrafiscalidad se convierte paralelamente en el ingrediente dilucidador del verdadero objeto del gravamen, así en el caso del impuesto extremeño hace distinguible el propio del resto, al tiempo que aquellas injerencias competenciales ilegales en que incurriesen los distintos sujetos activos en contravención a la CE y la LOFCA.

<sup>485</sup> FFJJ 6, último párrafo, y 7 STC 179/2006, de 13 de junio.

<sup>486</sup> Sobre este tema *Vid.* CHECA GONZÁLEZ, Clemente. “El Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas de la Comunidad Autónoma andaluza. Comentario a la Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 de marzo”, en *Revista Impuestos*, Nº 6, 1987, Editorial La Ley, Madrid, España, p. 119.

<sup>487</sup> *Vid.* el excelente trabajo de ÁLVAREZ ARROYO, Francisco. *El impuesto de dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento...*, *Op. Cit.*, pp. 27 y ss.

<sup>488</sup> Los que a decir del propio TC, no gravaban la titularidad de los bienes afectados sino la “infrautilización” de los mismos, ya que fueron creados con la intención, no de establecer una nueva fuente de ingresos públicos con fines fiscales, sino de coadyuvar, en sentido negativo, a disuadir a los titulares de esas propiedades (tierras infrautilizadas y dehesas) del incumplimiento de las obligaciones inherentes a la función social de la propiedad de la tierra, así como en sentido positivo, a estimularles para

gravamen catalán sobre elementos patrimoniales afectos a las actividades de las que puedan derivar la activación de planes de protección civil no era un tributo de carácter contributivo atendiendo a la circunstancia de que mediante dicho gravamen podía “coadyuarse a reducir los riesgos al desincentivar, haciéndolas más onerosas, algunas conductas o actividades”, tales como el almacenamiento de sustancias peligrosas en suelo urbano<sup>489</sup> y en el mismo sentido, el impuesto extremeño sobre suelo sin edificar y edificaciones ruinosas.

Apoyándose en los mismos razonamientos, asevera que el impuesto extremeño motivo de la cuestión planteada ni se dirige, en sentido negativo, a disuadir el incumplimiento de ninguna obligación, ni busca, en sentido positivo, estimular actuaciones protectoras del medio ambiente, en cumplimiento del artículo 45.1 CE, desvinculándose así de la verdadera aptitud de cada sujeto para incidir en el medio en el que se desenvuelve y que si lo realmente gravado fuese la actividad contaminante se habrían sometido a imposición aquellas instalaciones, cualquiera que fuese la clase de actividad a la que se hallasen afectas que pudiesen atentarse contra el medio ambiente que se pretende proteger, buscando un efecto disuasorio o estimulante de la realización de conductas dañinas o protectoras del entorno ecológico en el que se desenvuelve la actividad, lo que tendría, al menos, dos implicaciones. Es decir, que de un lado, se vincularía la tributación soportada a la consecución de la finalidad pretendida, esto es, se atemperaría el gravamen a la conducta de los sujetos contaminantes; y de otro lado, si lo efectivamente gravado fuera la actividad contaminante se someterían a gravamen aquellas instalaciones que fuesen potencialmente dañinas para el medio ambiente, con independencia de la naturaleza de la actividad a la que estuviesen afectadas tal y como hace, por ejemplo, el

---

que obtuviesen de sus propiedades los rendimientos económicos y sociales que les eran legalmente exigibles, *Vid.* FJ 14, STC 37/1987, de 26 de marzo; y FJ 4. a) STC 186/1993, de 7 de junio.

<sup>489</sup> Amén del hecho de que perseguía incentivar, las instalaciones que no presentasen un grado de riesgo significativo, declarándolas exentas en el artículo 60 de la Ley 4/1997, de 20 de mayo, de protección civil de Cataluña. *Vid.* FJ 10 b), STC 168/2004, de 6 de octubre. En el mismo sentido, la materia imponible del impuesto extremeño sobre suelo sin edificar y edificaciones ruinosas no coincide con la del impuesto sobre bienes inmuebles local ya que “*su única y exclusiva finalidad es la de conseguir determinadas conductas de los ciudadanos, estimulando la construcción en los solares o la rehabilitación de edificaciones declaradas en ruina*”, *Cfr.* FJ 6, ATC 417/2005, de 22 de noviembre. Complementariamente *Vid.* MANZANO SILVA, Elena. “El impuesto extremeño sobre suelo sin edificar y edificaciones ruinosas”, *Anuario de la Facultad de Derecho. Universidad de Extremadura*, N° 24, 2006, España, pp. 37-56; *Id.* “El impuesto extremeño sobre suelo sin edificar y edificaciones ruinosas y el recargo para bienes inmuebles desocupados en el IBI”, en *Tributos Locales*, N° 80, 2008, España, pp. 11-29.



gravamen catalán sobre elementos patrimoniales afectos a las actividades de las que puedan derivar la activación de planes de protección civil<sup>490</sup>.

A pesar de la tendencia del TC, que en múltiples ocasiones se refiere a la actividad contaminante como la materia imponible idónea del impuesto extremeño de constituirse como un auténtico tributo medioambiental, emerge un cuestionamiento vertebral tocante a clarificar sus significaciones y magnitudes: ¿se trata únicamente de la actividad contaminante, en qué forma están implicadas las instalaciones potencialmente dañinas, o tal vez es una conjunción donde ambas nociones participan?

### **Las motivaciones de nuestro planteamiento se resumen a continuación:**

A lo largo de los Fundamentos Jurídicos, ambas voces se encuentran constantemente citadas e incluso aparentemente entremezcladas, sin embargo es muy importante definir el alcance de cada una dadas las implicaciones que el propio concepto de “materia imponible” alcanza a los sujetos de las obligaciones tributarias. Pues bien, vinculadas la actividad contaminante con las instalaciones que en un momento dado fungen como el instrumento material de actuación del sujeto pasivo (contaminador), según se desprende de la redacción del TC pareciera que la imposición sobre la actividad implicaría también y obligatoriamente, la de las instalaciones potencialmente dañinas<sup>491</sup>. Sin embargo y de forma un tanto contrapuesta, en otro momento el juzgador constitucional opta por repugnar la inclusión de dichas instalaciones en cuanto a que en razón de su cantidad sean tomadas en cuenta como parámetro de medición de la capacidad de contaminar<sup>492</sup> (esencia de la actividad contaminante),

---

<sup>490</sup> FJ 7, STC 179/2006, de 13 de junio; y FJ 10, STC 168/2004, de 6 de octubre.

<sup>491</sup> El TC afirma que si (se) gravara efectivamente la actividad contaminante (se) sometería a gravamen todas aquellas instalaciones que fuesen potencialmente dañinas para el medio ambiente. FFJJ 7 y 8, último párrafos respectivamente, STC 179/2006, de 13 de junio.

<sup>492</sup> Recordemos cómo el profesor ROSEMBUJ sugiere los conceptos de capacidad de contaminar y la capacidad de descontaminar de los sujetos. En su propuesta, incluyente y armonizadora, refiere que “*el criterio ambiental de la legitimidad y justificación del tributo tiene como soporte el de “quien contamina paga”, que sirve para denotar la capacidad contaminante y para connotar su contenido económico y social (solidaridad colectiva) de cara al deber de contribuir al gasto público conforme a la capacidad económica*”. La capacidad de descontaminar, por su parte, confiere a todos aquéllos que crean, por su conducta, específicas situaciones de conservación ambiental, que benefician a todos, una justa compensación. Ello porque dice, la sustracción total de las facultades del titular del espacio natural o la cosa material ocasionan una lesión patrimonialmente compensable. Las limitaciones y vinculaciones que suponen la pérdida poco menos que absoluta del valor del mercado de un espacio en propiedad privada que da sustrato al bien ambiental- monte, bosque, espacio natural protegido, etcétera- no parece que deba

postulando que ésta “no depende de la cuantía de los ingresos brutos<sup>493</sup>, ni de la facturación ni del número de instalaciones<sup>494</sup>. En un punto aparte, el máximo intérprete tilda al impuesto extremeño de inconstitucional por su idéntica estructura con el impuesto balear de la STC 289/2000, de 30 de noviembre, alegando una desconexión de la cuantía del primero con la potencial actividad contaminante, reprobando que en su lugar se haya cuantificado el gravamen exclusivamente por el valor de las instalaciones calculado bajo dos criterios que nada tienen que ver con la real o potencial aptitud de los sujetos para incidir en el medio ambiente en que desarrollan su actividad<sup>495</sup>, aunque sin rechazar tajantemente que su valor sea tomado en cuenta, sino únicamente el criterio utilizado para llegar a él.

Todas estas circunstancias complican una interpretación global y armónica, no obstante, intentaremos encauzar los puntos clave. Para comenzar, diremos que la cuantía del gravamen, tal como hemos adelantado, según el criterio del Tribunal, debe estar conectada a la potencial actividad contaminante, sin embargo, para que quede reconocido simultáneamente (como debe ser) el principio “*quien contamina paga*” su inclusión se vuelve imprescindible. Ahora bien, no es que el objeto del gravamen lo constituyan las instalaciones en sí mismas, sino más bien la actividad contaminante por ellas ejecutada y la incidencia nociva que con ellas se engendra sobre el medio ambiente, de lo que entonces, el valor de las instalaciones de tomarse en cuenta como referencia para la cuantificación del gravamen deberá calcularse con relación a la real o potencial aptitud de los sujetos pasivos para incidir en el medio ambiente en que desarrollan su actividad, entendiéndose excluido cualquier otro mecanismo o parámetro vinculado a tal objetivo.

---

excluir la indemnización al propietario. Esta compensación, además de su equidad, estimularía la protección social del medio ambiente (puede conformarse bajo diferentes figuras, así menciona los casos de Gran Bretaña donde se implantaron las *Environmentally Sensitive Areas*; de Holanda, donde se implantaron las exenciones a los propietarios que declaran su apoyo ambiental; o de Alemania, donde la valoración de los bosques es de 1% de su valor real o el patrimonio agrícola del 5%; al mismo tiempo, cita otras medidas tendentes a facilitar las amortizaciones de las inversiones, deducciones, etcétera). Sostiene igualmente que el tributo medioambiental se basa en el presupuesto de la existencia objetiva de dicha capacidad contaminante, añadiéndole los calificativos **potencial o real** (adjetivos reconocidos en las SSTC 289/2000, de 30 de noviembre y 179/2006, de 13 de junio respectivamente), aptitud que necesariamente debe calificar el hecho imponible. ROSEMBUJ, Tulio. *El Tributo Ambiental...*, *Op. Cit.*, pp. 11-15.

<sup>493</sup> FJ 6, STC 289/2000, de 30 de noviembre.

<sup>494</sup> FJ 8, STC 179/2006, de 13 de junio.

<sup>495</sup> FJ 8, STC 179/2006, de 13 de junio.

Por lo que toca a la fórmula para medir y calcular tal aptitud sí que se omite cualquier consideración al menos en los fundamentos de la sentencia mayoritaria, esta circunstancia es trascendente en lo absoluto pues se trata del concepto por el que ha de fijarse la proporción en la carga tributaria.

La batalla por imponer un solo criterio al interior del TC, se exhibe con los tres votos particulares emitidos, de los cuales igualmente haremos un resumen con los aspectos más relevantes vinculados al tema central de nuestra investigación:

En el primero, formulado por la Presidenta doña Emilia Casas Baamonde, opina que la configuración del impuesto extremeño no grava la misma materia imponible que el impuesto municipal sobre bienes inmuebles, por lo que la Ley de la Asamblea de Extremadura 7/1997 no contraviene el límite contenido en el artículo 6.3 LOFCA y que procedía en consecuencia, declarar la constitucionalidad de dicha Ley y desestimar la cuestión de constitucionalidad iniciada<sup>496</sup>.

En el segundo Voto Particular formulado por el Magistrado don Manuel Aragón Reyes, el Magistrado está de acuerdo con el fallo mas no con las argumentaciones que llevaron a su conclusión<sup>497</sup>. En su opinión parece más clara la inconstitucionalidad de por la coincidencia con las actividades económicas, en cuanto que el impuesto extremeño lo que viene es a gravar una determinada actividad ya sometida a tributación por el impuesto de actividades económicas, infringiéndose así, pero por esa causa, el citado artículo 6.3 LOFCA.

---

<sup>496</sup> Se remite por una parte a la posición expuesta en el Voto Particular formulado por el Magistrado don Pablo García Manzano en la STC 289/2000 al que se adhirió junto con el Magistrado don Julio Diego González Campos y añade que el objeto del tributo extremeño sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente alcanza también a los bienes muebles y que su hecho imponible se configura además de por la titularidad por el sujeto pasivo, en el momento del devengo, de los elementos patrimoniales radicados en Extremadura y afectos a la realización de las actividades referidas, por la realización de éstas, con independencia de su titularidad, siempre que quienes las realicen se sirvan de las instalaciones y estructuras de personas o entidades con las que mantengan relación de vinculación directa o indirecta (artículo 6.1 de la Ley).

<sup>497</sup> Las razones radican en que a su parecer no se da una coincidencia plena entre la materia gravada por el impuesto sobre bienes inmuebles (titularidad de bienes inmuebles) y por el impuesto de Extremadura (que, aparte de sobre los bienes inmuebles, también recae sobre bienes muebles); de otro lado, que ni siquiera cabe partir de aquella materia, pues aunque se configure como hecho imponible, en el impuesto extremeño, la “titularidad de las instalaciones” realmente lo que viene a gravarse es una actividad, la de producción y transporte de energía. Como comentario final, el Magistrado aduce que si bien es cierto que ninguna de las partes en el proceso constitucional lo ha alegado, ello no impide, a tenor de lo dispuesto en el artículo 39.2 de la Ley Orgánica del TC, fundar en tal infracción la inconstitucionalidad de la norma impugnada.

En el tercer Voto Particular formulado por el Magistrado don Pascual Sala Sánchez, al que se adhieren la Magistrada doña Elisa Pérez Vera y el Magistrado don Pablo Pérez Tremps, los Magistrados manifiestan su discordancia con las conclusiones y el fallo estimatorio de la cuestión de inconstitucionalidad partiendo de que éstos no se adecuan a la naturaleza, estructura y finalidad del impuesto cuestionado, que difieren en algunos puntos esenciales de las predicables en el impuesto sobre bienes inmuebles, además, que tanto la conclusión como el fallo se apartan de la matización de la doctrina sentada en la STC 289/2000, de 30 de noviembre, de la que la sentencia de la cual disienten se declara aplicación y que supuso la STC 168/2004, de 6 de octubre. Fundamentalmente llama la atención el punto 5 dividido en tres incisos cuyo contenido resalta:

En el apartado a) expresan su beneplácito respecto a que el impuesto extremeño es un gravamen de finalidad extrafiscal reconocida en su propia regulación. La afectación de los ingresos y la pretensión disuasoria de ciertas conductas lo demuestran, aunque la circunstancia de que el impuesto extremeño no establezca que el producto de la recaudación deba destinarse íntegramente a financiar actividades tales como previsión, prevención, planificación, información y formación en materia medioambiental, no quiere decir que se trate de un tributo con mera finalidad recaudatoria<sup>498</sup>.

---

<sup>498</sup> Al parecer de los Magistrados discrepantes una cosa es que el gravamen no aparezca afectado con exclusividad a ciertas actividades y otra muy diferente es que por esa razón no se le reconozca la naturaleza “finalista” que sin duda ostenta y, además todas ellas relacionadas con el impacto ambiental, porque no puede haber duda alguna que programas de reducción, reutilización o reciclaje de residuos, o de apoyo al transporte público, reducen directamente la contaminación y favorecen de la misma manera el medio ambiente. Destacan que a diferencia de la Ley Balear 12/1991, de 20 de diciembre, la de Extremadura no contenía ninguna disposición similar a la descrita, y en cambio, el artículo 3 de la Ley extremeña contempla un supuesto de finalidad extrafiscal disuasoria, desde el momento que declara no sujetas al impuesto la titularidad de las instalaciones y estructuras que se destinen a la producción y almacenaje de los elementos patrimoniales enumerados como su objeto “para autoconsumo” o “la producción de las energías solar y eólicas, salvo que éstas alteren de modo grave y evidente el medio ambiente”. El contenido del precepto, según los Magistrados discrepantes, demuestra que el impuesto autonómico pretende favorecer las instalaciones de autoconsumo y la producción de energías renovables (solar y eólica) y frenar aquellas otras, como las instalaciones destinadas al transporte por elementos fijos del suministro de energía eléctrica o de comunicaciones telefónicas o telemáticas que tienen reconocida su incidencia medioambiental. Afirman también que aun cuando el artículo 1º de la Ley cuestionada defina el tributo por ella establecido como directo y de naturaleza real que grava los elementos patrimoniales afectos a la realización de actividades que incidan sobre el medio ambiente, lo cierto es que el objeto del gravamen realmente lo constituyen las consecuencias para el medio ambiente de las actividades a que están afectos e inclusive el riesgo potencial para dicho medio que los mismos puedan suponer. *Vid.* Numeral 5.a) del Voto particular que formula el Magistrado don Pascual Sala Sánchez respecto de la Sentencia 179/2006, de 13 de junio, al que se adhieren la Magistrada doña Elisa Pérez Vera y el Magistrado don Pablo Pérez Tremps.

El apartado b) se constriñe principalmente a establecer la diferencia en cuanto a que ambos hechos imponible están constituidos por la “titularidad” de derechos reales inmobiliarios, pero el alcance en uno y otro supuesto es distinto. Señalan que puede haber una titularidad de actividad separada de la que corresponde a la instalación que hace sujeto pasivo también a aquél realice dicha actividad, lo que revela a su modo de ver, que el objeto del gravamen es más que el elemento en sí, la actividad que con su utilización despliega<sup>499</sup>.

En el apartado c), mencionan que no puede decirse que la base imponible, como medida de la capacidad contributiva manifestada por la realización del hecho imponible coinciden en uno y otro impuesto, como afirma la posición mayoritaria, porque al señalar como base del impuesto al “valor productivo”, distinto del “valor de los elementos patrimoniales” a que se refiere la definición legal del objeto del tributo, claro es que no se ha pretendido medir objetivamente el valor de un elemento patrimonial, sino determinar la intensidad con que ciertas instalaciones pueden incidir en el medio ambiente de Extremadura, puesto que parece claro que tal incidencia se corresponde más con la capacidad productiva que con el valor del bien de que se trate<sup>500</sup>.

Avistamos un atisbo por parte de los Magistrados firmantes<sup>501</sup>, para coordinar tres conceptos: la capacidad contributiva, cuya medida por la realización del presupuesto de hecho es la base imponible; la capacidad para afectar o incidir en el medio

---

<sup>499</sup> Los autores de este Voto, opinan que en el impuesto sobre bienes inmuebles es la titularidad como un concepto jurídico, de los derechos reales, mientras que en el gravamen autonómico, aunque se aluda a la titularidad de elementos patrimoniales el texto añade “que se encuentren afectos a la realización de las actividades que integran el objeto del tributo” (artículo 2) y que la idea de titularidad trasciende del elemento patrimonial de que se trate para comprender también a “quien realice las actividades que integran el objeto del tributo sirviéndose de las instalaciones y estructuras de personas o entidades con las que mantenga relaciones de vinculación directa o indirecta” (artículo 6.1). *Vid.* Numeral 5.b) del Voto particular que formula el Magistrado don Pascual Sala Sánchez respecto de la Sentencia 179/2006, de 13 de junio, al que se adhieren la Magistrada doña Elisa Pérez Vera y el Magistrado don Pablo Pérez Tremps.

<sup>500</sup> Concluyen los Magistrados discrepantes, que si el gravamen extremeño no grava la mera titularidad de las instalaciones, sino su afectación a procesos productivos con incidencia en el medio ambiente de dicho territorio y presenta una naturaleza, estructura y finalidad diferentes al impuesto sobre bienes inmuebles, la solución no puede ser otra que determinar la constitucionalidad de aquel tributo. En consecuencia, hubiera procedido la desestimación de la cuestión de inconstitucionalidad enjuiciada. *Vid.* Numeral 5.c) del Voto particular que formula el Magistrado don Pascual Sala Sánchez respecto de la Sentencia 179/2006, de 13 de junio, al que se adhieren la Magistrada doña Elisa Pérez Vera y el Magistrado don Pablo Pérez Tremps.

<sup>501</sup> Magistrado don Pascual Sala Sánchez, Magistrada doña Elisa Pérez Vera y Magistrado don Pablo Pérez Tremps, autores del tercer Voto Particular de la STC 179/2006, de 13 de junio.

ambiente ineludiblemente vinculada a los elementos patrimoniales sujetos a imposición, circunstancia que precisamente la distingue de la materia imponible del impuesto sobre bienes inmuebles; y la capacidad productiva, por cuanto parámetro para valuar la incidencia en vez de recurrir únicamente el valor material de los bienes.

El concepto de capacidad productiva a efectos de determinar la medida en que será gravada la incidencia es un dato relevante y una propuesta novedosa como tal, pues recordemos que el fallo mayoritario exclamaba exactamente lo contrario, al disponer que *“el impuesto extremeño - como hacía en su momento el impuesto balear declarado inconstitucional - se dirige única y exclusivamente a medir objetivamente el valor de los elementos patrimoniales afectos a las actividades que constituyen el objeto del gravamen en función de la capacidad productiva de la actividad gravada y no, como sería necesario si el impuesto fuese verdaderamente extrafiscal, a determinar la intensidad con la que las instalaciones gravadas inciden sobre el medio ambiente extremeño...”*<sup>502</sup>.

Al gravar efectivamente la actividad contaminante<sup>503</sup>, el presupuesto debe (en teoría) reconocer el impacto ambiental en que incurren los sujetos llamados a soportar la carga tributaria, o lo que es lo mismo, la medida concreta en la que cada uno afecta al medio ambiente<sup>504</sup>, en este sentido, nos permitimos agregar que dado el origen de toda actividad contaminante (proveniente de un sujeto tenedor de capacidad para afectar o incidir en el medio), la incidencia negativa podrá generarse ya por el propio sujeto pasivo contribuyente a su vez contaminador<sup>505</sup> en sí mismo o ya por el sujeto pasivo contribuyente contaminador a través de instalaciones funcionalmente creadas para servir a tales propósitos, es en esta segunda alternativa donde la valoración de

---

<sup>502</sup> FJ 9, STC 179/2006, de 13 de junio.

<sup>503</sup> JIMÉNEZ HERNÁNDEZ opinó en su momento que el elemento objetivo del presupuesto de hecho de los tributos ambientales, es decir, la realización de actividades contaminantes, casi siempre se manifiesta de diferente manera dependiendo de una infinidad de variables, lo cual propicia que el hecho imponible se realice en cada caso con distinta intensidad, y añadía, que una cuota fija no reflejaría ni siquiera de manera aproximada el coste del daño causado al medioambiente. *Cfr.* JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, Jorge. *El tributo como instrumento de protección...*, *Op. Cit.*, p. 185; este planteamiento es apoyado también por HERRERA MOLINA, Pedro M. *Elementos cuantitativos...*, *Op. Cit.*, pp. 264 y 265.

<sup>504</sup> FJ 8, STC 179/2006, de 13 de junio.

<sup>505</sup> Sin entrar en detalles acerca del concepto de “sujeto pasivo-contribuyente” y más concretamente, en un gravamen con finalidad medioambiental, *Vid.* epígrafe “*I. Sujeto pasivo*” del Capítulo II de este trabajo, y entre otros autores, CALVO ORTEGA, Rafael. *Capítulo III. Obligados Tributarios...*, *Op. Cit.*, pp. 144-147; LAGO MONTERO, José María. *La sujeción a los diversos deberes...*, *Op. Cit.* pp. 53- 116; y MAGADÁN DÍAZ, Marta y RIVAS GARCÍA, Jesús. *Estructura de la fiscalidad verde...*, *Op. Cit.*, pp. 159-161 y 341.

los elementos patrimoniales cobra importancia junto a los patrones establecidos por el TC para ello.

### 7. c. Los calificativos “real” y “potencial”.

Otro de los términos que llama la atención es el atributo “potencial”<sup>506</sup> adaptado a tres conceptos trascendentales: actividad contaminante, instalaciones dañinas para el medio ambiente y aptitud de los sujetos para incidir en el medio<sup>507</sup>.

Tanto el contenido como la aplicación en cada caso de tal noción no fueron resueltas y tal vez la inquietud no es exclusiva, mas nos permitimos exponer nuestra posición dividiéndola en dos apartados, los que corresponden a los puntos de vista desde lo cuales apreciamos el tema, un primero netamente formal o nominal y un segundo, de fondo:

---

<sup>506</sup> La utilización de esta terminología no es nueva del todo en el ámbito legal y jurisprudencial, como ubicamos a continuación:

- Decreto 833/1975, de 6 de febrero, que desarrolla la Ley 38/1972, de 22 de diciembre, de protección del ambiente atmosférico, que en el Título V “Control de las emisiones”, cuyo Capítulo I está dedicado a las “Actividades industriales potencialmente contaminadoras de la atmósfera”.
- Real Decreto 9/2005, de 14 de enero. Establece la relación de actividades potencialmente contaminantes del suelo y los criterios y estándares para la declaración de suelos contaminados. Su artículo 2. e) define a “las actividades potencialmente contaminantes del suelo, como aquellas actividades de tipo industrial o comercial en las que ya sea por el manejo de sustancias peligrosas, ya sea por la generación de residuos, pueden contaminar el suelo...”.
- STC 102/1995, de 26 de junio. FJ 3. Al referirse a ciertas actividades humanas sobre ellos (los elementos integrantes del medio) que a su vez generan agresiones al medio ambiente o riesgos potenciales para él.

La Comisión Europea también ha hecho uso de la expresión al definir el concepto de *derechos de emisión* dentro del contexto del Esquema Europeo de Comercio de Emisiones, esto es, como el título para emitir una tonelada de dióxido de carbono o una cantidad de cualquier otro gas de efecto invernadero con un potencial de calentamiento global equivalente durante un periodo específico: “*emission allowance: Within the context of the European Emissions Trading Scheme (EU ETS), the entitlement to emit a tonne of carbon dioxide or an amount of any other greenhouse gas with an equivalent global warming potential during a specified period*”. La locución de ninguna manera pretende dar una idea de inexistencia del efecto, al contrario, se dirige a la aptitud o fuerza en que lo causa, en un tiempo determinado. Cfr. COUNCIL OF THE EUROPEAN UNION. *Climate change. Key terms in 23 languages*, General Secretariat of the Council, Personnel and Administration, Translation and Document Production, Brussels, Belgium, May 2011, p. 26.

<sup>507</sup> FJ 8, STC 179/2006, de 13 de junio.

**PRIMERO:** Todas las personas<sup>508</sup> con capacidad económica susceptible de imposición, detentarían hipotéticamente también a efectos fiscales y concretamente respecto a la nueva concepción generada en la doctrina del TC, una capacidad para generar actos de naturaleza contaminante, lo que desde ese punto de vista implicaría el deber de cumplir con las obligaciones tributarias que de su ejercicio deriven en razón de su aptitud para afectar o incidir en el medio ambiente. A partir de las reflexiones del máximo intérprete de la Constitución, quien ha señalado que la capacidad o aptitud para afectar o incidir en el medio ambiente debe considerarse indefectiblemente al momento de calcular el gravamen a pagar por el sujeto pasivo del presupuesto de hecho efectivamente de protección medioambiental, esa facultad

---

<sup>508</sup> Como sabemos, la obligación constitucional constriñe a “todos” a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica de cada uno (artículo 31.1 CE), quedan incluidas las personas físicas, las personas jurídicas e incluso otros entes que careciendo de personalidad jurídica son sometidos a las normas tributarias por disposición legal al demostrar una cierta capacidad económica (autores como BERLIRI no coinciden en la inclusión de este grupo partiendo de que la personalidad jurídica es la capacidad de ser titular de una o varias relaciones jurídicas por lo que en su opinión es contradictorio decir que alguien es titular de una relación jurídica sin poseer al mismo tiempo una personalidad jurídica, y dada la unidad del Derecho tampoco se supera la contradicción configurando una capacidad jurídica tributaria distinta de la capacidad jurídica común. BERLIRI, Antonio. *Principios de Derecho tributario. Volumen I*, traducción de VICENTE-ARCHE DOMINGO, Fernando, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, España, 1964, p. 274; mientras tanto otros como CALVO ORTEGA admiten la inclusión de obligados tributarios sin personalidad jurídica por disposición legal a que se refiere el artículo 35.4 de la LGT tomando como fundamento su manifestación de capacidad económica: “*Si las normas tributarias deben gravar la exteriorización individualizada y tipificada de esta capacidad no podía dejarse el gravamen pendiente de la atribución o no de la citada personalidad jurídica. A esta fundamentación básica habría que añadir la conveniencia que esta atribución de capacidad jurídica tiene para la gestión tributaria...*”. CALVO ORTEGA, Rafael. *La Nueva Ley General...*, Op. Cit., pp. 140-142; a partir de este postulado sería posible desprender que de igual forma “todos” aquellos que detentan una capacidad para afectar o incidir en el medio ambiente como una modalidad de dicho principio constitucional, tendrían la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en dicha medida, pero aparentemente no es así. La concepción clásica de los sujetos pasivos queda restringida en este caso según entendemos, por las sentencias STC 289/2000 de 30 de noviembre FJ 5 6º párrafo y STC 179/2006, de 13 de junio FJ 8 parte final, (donde utiliza exactamente el mismo razonamiento exceptuando el paréntesis relativo a las personas obligadas pero sin hacer una manifestación en contrario que delatara su intención de modificar el criterio precedente), a las personas físicas y jurídicas, quedando excluida la tercera categoría. Esta afirmación en nada se ve afectada por el hecho de que en el mismo FJ 5 6º párrafo, el TC haga referencia a los titulares de las instalaciones que fuesen potencialmente dañinas para el medio ambiente incluyendo ahí sí la mención de los entes sin personalidad jurídica del entonces artículo 33 LGT, pues la mención se queda únicamente en un aspecto meramente patrimonial, que es la titularidad de los bienes por ciertos sujetos, titularidad que en ningún momento se traduce en el objeto imponible ideal propuesto (en su lugar, es la actividad contaminante) y que tampoco significa que la detentación de un bien sea igual a la atribución de una capacidad que sólo una persona puede ejercer, en este caso la de afectar o incidir en el medio ambiente y que en cambio sí quedó literalmente reconocida por el máximo Tribunal como reproducimos en seguida. Su razonamiento quizá intenta ser acorde con la condición jurídica de persona que deben tener aquéllos que detentan una capacidad como lo es la de afectar o incidir en el medio ambiente, de esa forma restringe el aforo de los obligados tributarios en la primera de las resoluciones citadas sin modificar su criterio en la segunda de ellas: “FJ 5... *no cabe considerar que el referido impuesto grave efectivamente la actividad contaminante cuando desconoce el impacto ambiental en que incurren los sujetos llamados a soportarlo, o lo que es lo mismo, la medida concreta en la que cada uno afecta al medio ambiente (sea persona física o jurídica)...*”.



personal se traduce a su vez en la dimensión sobre la cual todos aquéllos que la han ejercitado a través de actos tildados por la ley de contaminantes, deben contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Modalidad del principio de capacidad económica según palabras del TC<sup>509</sup>, se trata de una noción cuyas manifestaciones o proyecciones (actividades contaminantes) constituyen el objeto o materia imponible idóneos<sup>510</sup> de un presupuesto de hecho medioambiental.

La llamada “capacidad o aptitud de los sujetos para afectar o incidir en el medio ambiente” despliega sus manifestaciones a lo largo de las fases productiva y/o de consumo de bienes y servicios<sup>511</sup>, su magnitud varía debido a que la incidencia dañina o nocividad sobre el medio ambiente transmuta, en otras palabras, es mayor o inferior dependiendo de las condiciones particulares de cada persona (capacidad de consumo<sup>512</sup>, beneficio obtenido en su esfera jurídico patrimonial en detrimento del equilibrio ecológico, tratándose de la consumición de recursos naturales, y coste social que su hacer dañino origina y de cuyo resarcimiento debe responder) y de los rasgos específicos de cada actividad (atenuantes o agravantes) tales como su peligrosidad, frecuencia, necesidad de ejecución (vitalidad o suntuosidad, ambos directamente relacionados con la capacidad de consumo, frente a opciones alternativas más nobles con el entorno ecológico), especímenes bióticos afectados (renovables o no renovables donde su escala de degradación será medular), temporalidad de las secuelas (corto, mediano o largo plazo), tipo de enseres y técnicas utilizadas en su realización, territorialidad y facilidad de expansión de los efectos nocivos ocasionados, etcétera.

Acerca del vínculo con la capacidad económica en su acepción clásica, adelantamos que una persona con capacidad de consumo (en oposición a aquéllos que no la tienen) por razones obvias puede adquirir o requerir ciertos bienes y servicios “contaminantes” que a excepción de aquéllos cuya necesidad es básica y vital caso en

---

<sup>509</sup> FJ 5, STC 289/2000, de 30 de noviembre.

<sup>510</sup> En la doctrina, los autores MATA SIERRA, María Teresa. *La tributación medioambiental...*, *Op. Cit.*, pp. 512-517; y PEÑA AÑONSO, José Luis. *La finalidad extrafiscal y la estructura...*, *Op. Cit.*, pp. 479-492, defienden la opinión del Tribunal Constitucional, con la que coincidimos, como piedra inicial de un proceso trascendental en la evolución del principio de capacidad económica y de la fiscalidad ambiental.

<sup>511</sup> Tanto en la producción como en el consumo de bienes y servicios pueden aparecer numerosas actividades que contaminan o inciden negativamente en el medio ambiente, amén de los residuos, figuras accesorias que imprescindiblemente seguirán la suerte de lo principal.

<sup>512</sup> Sobre la capacidad de consumo y su relación con la incidencia ambiental, *Vid. Infra.* el epígrafe 2.c. “*La imposición indirecta en materias vinculadas a la protección del medio natural*” del Capítulo III.

el que estarían exentos, por los demás su actuación conllevaría una incidencia voluntaria sobre el medio natural. El consumo de bienes y servicios “contaminantes” sería gravado progresivamente jugando con los criterios *vitalidad-voluntariedad*.

En este sentido, procede una primera explicación meramente nominativa del vocablo en estudio que implicaría que la capacidad existe pero es “*potencial*” en un primer momento cuando materialmente no se ha puesto en práctica, cuando no se ha verificado una actividad o actuación contaminante, mientras que por el contrario, se transforma en real al perpetrarse aquellas acciones catalogadas así por la ley fiscal y que evidencian su presencia. La “potencialidad”<sup>513</sup> se ubica en un plano teórico e hipotético de la misma naturaleza que el hecho imponible donde la capacidad o aptitud para incidir en el medio queda capturada en forma figurada y sólo hasta en tanto se actualice la acción tipificada, su estado mutará para intitularse real.

Lo mismo sucedería con los conceptos de “*potencial*” actividad contaminante (a nivel del hecho imponible) e instalaciones “potencialmente” dañinas. En conclusión, el empleo de la noción “*potencial*” únicamente refiere el estado teórico de las concepciones a las cuales califica desde su contemplación en el presupuesto de hecho.

**SEGUNDO:** Toda actividad contaminante, resultado y fiel reflejo del ejercicio de la capacidad o aptitud de un sujeto para incidir en el medio ambiente, genera a la vez efectos negativos, nocivos o dañinos sobre el mismo que se harán patentes y desplegarán todo su esplendor en diferentes tiempos. La temporalidad<sup>514</sup> de estas consecuencias indeseables, trascendentes jurídicamente por constituirse en la razón

---

<sup>513</sup> Las acepciones de los términos “*potencial*” y “potencialidad” que se acomodan a la explicación precedente según el *Diccionario de la Real Academia Española*, Vigésima segunda edición, son: “*potencial*” adj. “*Que puede suceder o existir, en contraposición de lo que existe*”. “Potencialidad” “*De potencial. Capacidad de la potencia, independiente del acto*”, en contraposición a la correspondiente del vocablo “*real*” “*Del latín res, rei. Adj. Que tiene existencia verdadera y efectiva*”. Consultado en la página oficial [www.rae.es](http://www.rae.es) el 17 de febrero de 2009.

<sup>514</sup> Para SARASÍBAR IRIARTE, Miren. *Régimen jurídico del cambio climático*, Colección Derecho Público Nº 28, Editorial Lex Nova, Valladolid, España, 2006, pp. 42-46, el tiempo y el clima son hechos jurídicos que hoy en día además adquieren una importancia radical en temas ambientales. La autora describe que en el mundo jurídico, “*el tiempo ejerce un papel esencial y es el protagonista en muchas relaciones jurídico administrativas, de ahí el calificativo de tiempo como hecho jurídico...Pero donde destaca especialmente la consideración de clima como hecho jurídico es con la normativa sobre el cambio climático como es la Convención Marco y el Protocolo de Kyoto. Las distintas disposiciones que contienen ambos textos hacen que el clima tenga consecuencias jurídicas, y por ello, la calificación del mismo como un hecho jurídico*”.

de ser de un presupuesto de hecho de pretensiones ecológicas, varía atendiendo a las circunstancias y características propias de la actividad que las origina, así como al estado (de degradación o desequilibrio) del propio medio natural y de los recursos que las soportan, pudiendo catalogarlas como **mediatas e inmediatas**. Son mediatas, cuando pese a realizarse la actividad prevista en el hecho imponible en un tiempo actual, aquéllas aparecerán, se harán patentes en el mediano o largo plazo debido a que requieren de un lapso de tiempo para desencadenar en su escala real toda su magnitud, esta característica se debe a que son resultado de la acumulación de todas las actuaciones de todos los sujetos pasivos del mismo presupuesto, no obstante, tienen la peculiaridad de ser perfectamente previsibles permitiendo el diseño de instrumentos tributarios que anticipadamente influyan sobre su comportamiento y tales efectos sean aminorados en lo posible o evitados en el mejor de los casos. Respecto a esta reflexión podríamos citar el caso del fenómeno mundialmente conocido como *cambio climático*<sup>515</sup>, sobre el cual al día de hoy existen numerosos informes y dictámenes científicos que certifican su existencia<sup>516</sup> y arriban a la conclusión de que el

---

<sup>515</sup> Con independencia de las acepciones científicas, la definición de Cambio Climático también ha sido asumida por el Derecho, la cual suele ir asociada al efecto invernadero y a las consecuencias derivadas de la contaminación atmosférica concretamente, las originadas por los gases de efecto invernadero. El resultado es un cambio de condiciones climáticas que afectaría a la totalidad del planeta, aspecto esencial de la conceptualización, unido a que estos cambios deben ser producidos por la acción humana, ya que las variaciones climáticas siempre han existido. Las definiciones contenidas en textos internacionales consideran que se trata de la modificación del clima, atribuida directa o indirectamente a la actividad humana, que altera la composición de la atmósfera mundial y que se suma a la variabilidad natural del clima observada durante un periodo de tiempo comparable (artículo 1.2 de la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre Cambio Climático de 1992). Esta alteración de las características normales del clima se debe a la emisión cada vez más acentuada y agresiva de gases de efecto invernadero a la atmósfera, y son el vapor de agua, el dióxido de carbono, el metano, los halo carbonos y el óxido nitroso. El cambio climático también es debido a causas internas y externas pero la diferencia principal con la variabilidad climática, estriba en que aquél consiste en que la variación experimentada es estadísticamente significativa y que perdura por un periodo de tiempo, que típicamente suelen ser décadas o incluso más y de ahí, su peligrosidad. En este sentido, Vid. FERNÁNDEZ DE GATTA SÁNCHEZ, Dionisio. “Unión Europea y Cambio Climático: el régimen europeo del comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero”, *Revista Noticias de la Unión Europea*, Nº 258, Monográfico. Gases de efecto invernadero, Año XXII, Julio de 2006, editado por Wolkers Kluwer, España, 2006, pp. 5-25; Id. “La nueva política de la Unión Europea sobre cambio climático y comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero”, en *Revista Noticias de la Unión Europea*, Nº 295, 2009, España, pp. 21-54; Id. “El régimen de la sostenibilidad medioambiental”, en *Revista Jurídica de Castilla y León*, Nº 25, septiembre de 2011, España, pp. 163-218; LINÉS ESCARDO, Alberto. *Acción del hombre en el clima y la contaminación*, Instituto Nacional de Meteorología, Madrid, España, 1985, pp. 12-18; SARASÍBAR IRIARTE, Miren. *Régimen jurídico del cambio climático...*, *Op. Cit.*, pp. 63-65; e IPCC (INTERGOVERNMENTAL PANEL ON CLIMATE CHANGE). *Cambio Climático 2007. Informe de Síntesis...*, *Op. Cit.*, pp. 50 y ss.; COUNCIL OF THE EUROPEAN UNION. *Climate change. Key terms in 23 languages...*, *Op. Cit.*, p. 20.

<sup>516</sup> Además de los informes publicados por el Panel Intergubernamental del Cambio Climático, que conjuntan el trabajo de investigación a nivel internacional en la materia, actualmente existen numerosos estudios y bases de datos obtenidos a partir de importantes líneas de investigación científica de organismos internacionales y al interior de los países, para combatir y responder a las consecuencias del

clima está cambiando por causas no naturales y más en concreto por las propias prácticas y actividades humanas detectables a partir de la Revolución industrial y hasta la fecha, lo cual significa que nuestra generación está presenciando las secuelas negativas de actuaciones que tuvieron lugar en otras épocas.

A la par, se presenta otro conjunto de actos cuyos alcances negativos o nocivos sobre el medio ambiente son inmediatos, aquí el instrumento tributario<sup>517</sup> persigue inducir sobre los sujetos pasivos contaminadores a fin de que sus conductas sean modificadas por alternativas menos dañinas o las reduzcan cuantitativamente en lo permisible de acuerdo a sus necesidades vitales.

---

cambio climático. En el ámbito internacional, las actuaciones relacionadas con el clima y el cambio climático se vienen desarrollando a través de una serie de programas y actividades de carácter pluridisciplinar, que reúnen y coordinan numerosos recursos de investigación dedicados al estudio de los temas climáticos más importantes y urgentes. Estos programas tratan de dar respuesta a los desafíos de la Agenda 21 y a la Convención Marco sobre Cambio Climático (CMCC), y se rigen por las directrices del Programa Mundial sobre el Clima (PMC). Todos estos programas están copatrocinados y bajo la coordinación de varias organizaciones de Naciones Unidas y del Consejo Internacional de la Ciencia (CIC). En el marco de los principales programas se encuadran, a su vez, numerosos subprogramas, sistemas, experimentos y proyectos con objetivos más específicos referidos a los diferentes componentes del sistema climático y a sus múltiples y complejas interacciones. La coordinación de este entramado de programas se realiza a través de numerosos comités y grupos de expertos. Los programas internacionales más destacados son: a) el **Programa Mundial de Investigación Sobre el Clima (PMIC)**, establecido en 1980 con el patrocinio de conjunto del Consejo Internacional de la Ciencia (CIC) y la Organización Meteorológica Mundial (OMM), las actividades del PMIC están estructuradas en proyectos que abordan aquellos temas sobre los que existen incertidumbres para la comprensión del sistema climático, tales como el transporte y almacenamiento de calor por el océano, el ciclo global hidrológico y energético, la formación de las nubes y su efecto sobre la transferencia radiactiva, el papel de la criosfera, y los aspectos de la variabilidad climática; b) el **Programa Internacional de la Geosfera-Biosfera (PIGB)**, fue fundado en 1986 por el Consejo Internacional de la Ciencia (CIC), pretende describir y comprender los procesos interactivos físicos, químicos y biológicos que regulan el sistema terrestre y el medio ambiente único que suministran sustento para la vida, los cambios que están ocurriendo en este sistema y la manera en que son afectados por las acciones humanas; c) El **Programa Internacional de las Dimensiones Humanas (PIDH)**, es un programa internacional, no gubernamental, dedicado a promover y coordinar la investigación dirigida a describir, analizar y comprender las dimensiones humanas del cambio ambiental global. Por dimensiones humanas del cambio global se entiende las causas y consecuencias de las acciones individuales y colectivas, incluidos aquellos cambios que llevan a la modificación de los sistemas físicos y biológicos y que afectan a la calidad de vida, y al desarrollo sostenible en las diferentes partes del mundo; d) Se trata del **Programa Marco de Investigación de la UE** impulsado por la Comisión Europea, dicho Programa contempla siete áreas temáticas, estando una de ellas dedicada al Desarrollo Sostenible, Cambio Global y Ecosistemas. La investigación en esta área va orientada a dar respuesta a los compromisos del Protocolo de Kioto, las Convenciones sobre Biodiversidad y Desertificación, y también es acorde con lo contemplado en el 6º Programa de Acción Ambiental de la UE. Esta área temática se basa en tres pilares: Sistemas de energías sostenibles, Transporte de superficie sostenible y Cambio Global y Ecosistemas. *Vid.* un resumen de todos los programas en la página oficial del Ministerio de Medio Ambiente y Medio Rural y Marino de España: <http://www.marm.es/es/cambio-climatico/temas/investigacion-y-observacion-sistematica/> consultada en julio de 2011.

<sup>517</sup> *Vid.* GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Nuevos instrumentos fiscales en materia de energía y cambio climático...*, *Op. Cit.*, en prensa.

En la vida real, las actividades contaminantes pueden desencadenar uno, otro o ambos prototipos de estelas negativas sobre el medio ambiente y por ende para el ser humano<sup>518</sup>, por lo que la capacidad o aptitud para incidir en él reflejada en cada una tendrá una magnitud diferente y requerirá su propio tratamiento y método de valoración.

Desde esta perspectiva, consideramos que las calidades “*real*” y “*potencial*” de la capacidad para incidir o afectar el medio ambiente repercuten también en la calificación de las actividades generadas, así, hablamos de actividades contaminantes con efectos inmediatos (actividad contaminante o real actividad contaminante); y de actividades contaminantes con efectos mediatos (potencial actividad contaminante).

Repetimos sin embargo, que es posible que una misma actuación sea calificada como “*real*” en cuanto a ciertos efectos y “*potencial*” en lo que toca a otros, lo que implica a su vez que la capacidad para incidir en el medio ambiente en presupuestos de hecho que gravan acontecimientos de tal envergadura será mayor, aunque el tratamiento por cada especie de secuela se dé por separado. La actividad contaminante (real o potencial<sup>519</sup>) se constituye en el objeto de gravamen o materia imponible del presupuesto de hecho, el que debido a su naturaleza tributaria no puede confundirse con cargas económicas coactivas nacidas del derecho sancionador, por ello no compartimos la opinión del TC cuando insinúa la viabilidad de establecer gravámenes sobre actividades contaminantes “indebidas”, ya que toda obligación tributaria emerge como consecuencia de la actualización de un presupuesto de hecho, más no de un ilícito (STC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 5: “... el *IBIAMA*, bajo la aparente

---

<sup>518</sup> Así por ejemplo, eventos como el despegue, circulación y aterrizaje de un avión que con independencia de la contaminación por emisión de gases que ocasiona cuyas secuelas verdaderas serán palpables con el transcurso del tiempo, por otro lado provoca niveles de ruido que directamente repercuten en la salud de las personas establecidas en espacios aledaños a los aeropuertos. Sobre un intento de armonizar los criterios de tasación del ruido a nivel comunitario podemos citar la Propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo relativa al establecimiento de un marco comunitario para la clasificación de las emisiones acústicas de los aviones subsónicos civiles para el cálculo de las tasas sobre el ruido COM/2001/0074 final, Diario Oficial N° 103 E de 30/04/2002, pp. 221-224.

<sup>519</sup> El hecho imponible que grave una potencial actividad contaminante, aparecería ante la necesidad de gravar cierto tipo de sucesos que alteran el medio ambiente pero cuyos efectos, negativos, altamente trascendentes para la conservación del hábitat natural del ser humano y perfectamente previsibles, son mediatos. El creador de la norma tributaria en su afán por evitarlos o reducirlos al máximo posible, configura diversos presupuestos de hecho como instrumentos de apoyo para alcanzar dicha aspiración. Aquí, la capacidad para incidir se actualiza pero los daños o efectos nocivos requieren de un cierto tiempo para evidenciarse en su escala real, por lo que estando en un estado potencial y previsible, mas no inexistente, el legislador encuentra en la creación de figuras contributivas uno de los instrumentos idóneos para tal fin.

*finalidad protectora del medio ambiente, no arbitra instrumento alguno que se dirija a la consecución de ese fin, con lo que, a la postre, no grava la capacidad económica pretendidamente sometida a imposición, como una forma de contribuir al sostenimiento del gasto público que genera **la indebida**, o incluso debida, utilización del medio ambiente (manifestación concreta del principio de «quien contamina paga»)...*).

En conclusión, en atención a la circunstancia de tiempo en que se evidencian los efectos nocivos sobre el medio ambiente de una actividad predichos por la comunidad científica<sup>520</sup> y posteriormente reconocidos por el legislador, tanto ésta como la capacidad implicada en su realización podrán asumir los calificativos “real” o “potencial”. La capacidad de generar una actividad contaminante con efectos mediatos se denominaría “potencial”, mientras que la capacidad o aptitud de generar una actividad contaminante de efectos inmediatos sobre el medio ambiente, se designaría “real”.

El reconocimiento de esta distinción es sumamente importante y en ningún momento significa que la potencialidad sea sinónimo de inexistencia, pues pensarlo sería desconocer el esforzado trabajo llevado a cabo por científicos y organizaciones de diversa índole alrededor del planeta encaminado a investigar, concienciar, prevenir, regular<sup>521</sup> o vaticinar con toda seriedad los efectos nocivos de las incidencias

---

<sup>520</sup> Desde el punto de vista jurídico, no cabe admitir la refutación de los resultados aportados por la Ciencia en base a que no son definitivos, pues en primer lugar, precisamente el motivo de la ciencia es la incesante incertidumbre humana, e incluso en un momento dado imperaría el principio de prevención ante la inminencia de los resultados. Coincidimos con la crítica que hace SARASÍBAR IRIARTE, Miren en *Régimen Jurídico del Cambio Climático...*, *Op. Cit.*, pp. 60-63, en cuanto a que pese a la evidencia, aun existe incredulidad respecto a la existencia de un cambio climático basada en intereses políticos y económicos.

<sup>521</sup> Como paradigmas de esta labor y preocupación institucionales, en 1988 en el seno de la Organización de las Naciones Unidas se creó el Panel Intergubernamental sobre el Cambio Climático (IPCC por sus siglas en inglés *Intergovernmental Panel of Climate Change*) con la Conferencia Mundial sobre el clima en Toronto; en 1992 se celebra la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático que concluye con la firma del Protocolo de Kyoto en 1997, el cual entró en vigor en 2005. El objetivo último según el artículo 2 de la Convención, es “lograr... la estabilización de las concentraciones de gases de efecto invernadero en la atmósfera a un nivel que impida interferencias antropogénicas peligrosas en el sistema climático. Ese nivel debería lograrse en un plazo suficiente para permitir que los ecosistemas se adapten naturalmente al cambio climático, asegurar que la producción de alimentos no vea amenazada y permitir que el desarrollo económico prosiga de manera sostenible.”

Por su parte, la Unión Europea, incluye en sus textos fundamentales importantes referencias con respecto a la preservación del medio ambiente y el desarrollo sostenible, así en el Tratado de la Unión Europea (Artículo 2, antiguo artículo B, Objetivos) habla de la búsqueda de un desarrollo equilibrado y sostenible; en el Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, artículo 2 (antiguo artículo 2) dispone como una de sus misiones, traducida en la Política de Medio Ambiente propiamente en el Título XIX artículos 174-

medioambientales que hoy por hoy y años atrás se han verificado, corolarios que en algunos casos se han calificado de irreversibles y altamente influyentes en el desarrollo y salud humanos, o bien, irreparables para la propia naturaleza como el exterminio o agotamiento de recursos de la biósfera con las respectivas consecuencias para el ser humano.

Abrimos un paréntesis para anotar que existe un punto de conexión entre la prevención y la potencialidad. Es así, ya que la labor de protección del medio ambiente, debe comenzar y tender fundamentalmente a la evitación de nuevos daños. Precisamente el Convenio de 1992 sobre la preservación de la Biodiversidad biológica, advierte que cuando exista una “amenaza” (un daño potencial en la acepción que

---

176 del texto vigente, la de promover también un alto nivel de protección y mejora de la calidad del medio ambiente y la elevación del nivel y calidad de vida, refrendándolo en posteriores reformas. Precisamente el proyecto de Constitución para Europa de 29 de octubre de 2004, en su Parte II dedicada a la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión, incluyó en su Título IV dedicado a la Solidaridad, la protección del medio ambiente (artículo 97), por otro lado, los artículos 292 a 329 regulaban detalladamente la acción exterior de la Unión, destacando, entre sus objetivos, el relativo a apoyar el desarrollo sostenible en los planos económico, social y medioambiental de los países en desarrollo con el objetivo fundamental de erradicar la pobreza y el de contribuir a elaborar medidas internacionales de protección y mejora de la calidad del medio ambiente y de la gestión sostenible de los recursos naturales mundiales para lograr el desarrollo sostenible. Posteriormente, el Tratado de Lisboa, pendiente de ratificación y entrada en vigor, por el que se pretenden realizar modificaciones sustanciales a la normativa comunitaria, de 13 de diciembre de 2007, se incluye la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión, que en su Título IV, dedicado a la Solidaridad, establece en su numeral 37, la protección del medio ambiente mediante su inclusión en las políticas de la Unión. Sobre la base de las previsiones normativas descritas la Unión Europea signa el Protocolo de Kyoto el 29 de abril de 1998, y emite diversos instrumentos comunitarios posteriores. Igualmente, ha elaborado varios Programas Ambientales y la Estrategia de Desarrollo Sostenible (en 2005 lanza las bases para una estrategia comunitaria contra el Cambio Climático, mediante una Comunicación de la Comisión Europea de 9/02/2005, COM (2005) 35, Diario Oficial C 125 de 21/05/2005), que enmarcan la filosofía de actuación europea en materia ambiental e incluyendo, claramente referencias y medidas sobre el cambio climático. Recientemente, se emitieron dos importantes Comunicaciones de la Comisión, intituladas “Una política Energética para Europa” COM (2007) 1, de 10 de enero de 2007 y “Limitar el calentamiento mundial 2° C, Medidas necesarias hasta 2020 y después” COM (2007) 2, de la misma fecha. *Vid.* GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Nuevos instrumentos fiscales...*, *Op. Cit.*, pp. 6-15, julio de 2011, en prensa, acerca de las posibles opciones económico- financieras a instrumentar en las materias de transportes, energía, los derechos de emisión, entre otros; BUÑUEL GONZÁLEZ, Miguel. “Tributos medioambientales frente a permisos de emisión negociables en la lucha de la Unión Europea contra el cambio climático: la Directiva sobre comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero”, en AA.VV., BUÑUEL GONZÁLEZ, Miguel, coordinador, *Tributación medioambiental: teoría, práctica y propuestas*, 2004, pp. 405-418; y CORNEJO PÉREZ, Alberto. “La reestructuración del impuesto especial sobre determinados medios de transporte en el contexto de la implantación de una fiscalidad verde por el Estado”, en *Revista de contabilidad y tributación CEF*, N° 302, 2008, p. 9, quien manifiesta que “conforme al Plan Nacional de asignación de derechos de emisión 2008-2012, «está emergiendo un mercado de carbono global que va a desempeñar un papel fundamental como instrumento horizontal en la reducción de las emisiones de GEI y que introduce un fuerte incentivo al desarrollo e implantación de nuevas soluciones para limitar o disminuir las emisiones». La fiscalidad verde, en su vertiente de impuestos sobre la energía y el CO2 constituye un elemento fundamental para ayudar a que este mercado de carbono global sea una realidad”.

proponemos), de reducción o pérdida sustancial de la diversidad biológica, no debe alegarse la falta de pruebas científicas inequívocas como razón para aplazar las medidas encaminadas a evitar o reducir al mínimo la misma<sup>522</sup>. En la misma línea, la Ley 26/2007 de 23 de octubre, de Responsabilidad Medioambiental<sup>523</sup> pese a asumir el tratamiento de una figura distinta a la aquí analizada, reconoce jurídicamente la existencia de cierto tipo de daños al medio ambiente susceptibles de percibirse con antelación a su materialización, a efectos de prevenirlas o reducir sus efectos negativos sobre el medio, así la mencionada disposición en el numeral 13 de su artículo 2 define: “*Amenaza inminente de daños*”: *Una probabilidad suficiente de que se produzcan daños medioambientales en un futuro próximo.*

A todo esto, la herramienta fiscal no tiene por qué ser apartada o desconocida su utilidad<sup>524</sup>.

---

<sup>522</sup> Preámbulo del Convenio resultante de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo, en Río de Janeiro, Brasil, 3 a 14 de junio de 1992.

<sup>523</sup> Ley 26/2007, de 23 de octubre, de Responsabilidad Medioambiental. BOE número 255, de 24 de octubre de 2007. Aprobada por las Cortes Generales a efecto de trasponer la Directiva 2004/35/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, sobre responsabilidad medioambiental en relación con la prevención y reparación de daños medioambientales, incorporando al ordenamiento jurídico español un régimen administrativo de responsabilidad medioambiental de carácter objetivo e ilimitado basado en los principios de prevención y de que “*quien contamina paga*”.

<sup>524</sup> Sin ir muy lejos y con independencia de opiniones doctrinales en este sentido, la fiscalidad medioambiental es considerada un instrumento de mercado altamente útil para alcanzar los objetivos de la política medioambiental y otras de la Unión Europea, así lo ha dejado plasmado la Comisión en la Comunicación COM (2007) 140 final, de 28 de marzo de 2007, Libro Verde sobre la utilización de instrumentos de mercado en la política de medio ambiente y otras políticas relacionadas. Sin entrar en detalles, la Comisión manifiesta el apoyo de la Unión por la reforma de los impuestos ambientales, consistente en desplazar la presión fiscal desde los impuestos negativos para el bienestar (por ejemplo, dice, impuestos sobre el trabajo), hacia los impuestos positivos para el bienestar (por ejemplo cita, impuestos sobre actividades que perjudican el medio ambiente como el uso de recursos o la contaminación) puede ser una forma provechosa para todos de abordar los problemas medioambientales y de empleo. Al mismo tiempo un desplazamiento de la presión fiscal a largo plazo requerirá ingresos relativamente estables procedentes de la base imponible relacionada con el medio ambiente. Agrega que aligerar la presión fiscal sobre el trabajo o reducir las cotizaciones a la seguridad social son medidas que suelen beneficiar a los hogares con ingresos más bajos y pueden compensar los posibles efectos regresivos de los impuestos ambientales. Además, agrega, desplazar la presión fiscal de los impuestos directos al consumo y en particular al consumo perjudicial para el medio ambiente puede resultar también sumamente beneficioso desde una perspectiva fiscal (refiriéndose al plano presupuestal de ingresos para el erario público). Añade que al tiempo que los Estados recurren a los impuestos para limitar los comportamientos nocivos para el medio ambiente, pueden acudir a los incentivos fiscales mesuradamente y en ciertas condiciones. La energía, el transporte, la contaminación atmosférica y protección de los recursos, como el consumo de agua y la gestión de residuos, y la protección de la biodiversidad son algunos de los aspectos que ocupan la atención de la Comisión Europea y para cuya consecución propone el uso de los citados instrumentos de mercado, que en lo que nos atañe se concentran en impuestos y tasas que denomina ambientales. *Vid.* la Comunicación de la Comisión COM (2007) 140, de 28 de marzo de 2007, *Libro Verde sobre la utilización de instrumentos de mercado en la política de medio ambiente y otras políticas relacionadas.*



**7. d. Elementos del Impuesto extremeño sobre las instalaciones que incidan en el medio ambiente, creado por la Ley de la Asamblea de Extremadura 7/1997, de medidas fiscales sobre la producción y transporte de energía que incidan sobre el medio ambiente.**

Mientras el TC desmenuza los elementos del impuesto controvertido y observa motivos suficientes para justificar una declaración de inconstitucionalidad, emite también numerosas declaraciones acerca de los que a su juicio debieran constituir los elementos constitutivos de un auténtico gravamen cuya finalidad sea la protección del medio ambiente.

En cuanto a la materia imponible idónea (actividad contaminante), refiere aspectos trascendentales para la cuantificación del gravamen que en términos afirmativos, debiera determinarse en conexión con tres anotaciones:

- A) La potencial actividad contaminante,
- B) El principio *quien contamina paga* y
- C) Abstenerse de tomar como referencia exclusivamente el valor de las instalaciones calculado con relación a dos parámetros diferentes que no guardan relación con la real o potencial aptitud de los sujetos pasivos para incidir en el medio ambiente en que desarrollan su actividad<sup>525</sup>.

La determinación de la base imponible pone de relieve que el tributo cuestionado no grava realmente la actividad contaminante, ya que la capacidad de contaminar no depende de la cuantía de los ingresos brutos (STC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 6), ni de la facturación ni del número de instalaciones (STC 179/2006, de 13 de junio, FJ 8), lo que traducido en términos afirmativos significa que de gravarse efectivamente la actividad contaminante, se reconocería el impacto ambiental en que incurren los sujetos llamados a soportarlo, o lo que es lo mismo, la medida concreta en que cada uno afecta al medio ambiente<sup>526</sup>.

---

<sup>525</sup> FJ 8, STC 179/2006, de 13 de junio.

<sup>526</sup> FJ 8, último párrafo, STC 179/2006, de 13 de junio.

La extrafiscalidad quedaría develada según el TC si el impuesto se dirigiera a determinar la intensidad con la que las instalaciones gravadas<sup>527</sup> inciden en el medio ambiente extremeño y no como hace el impuesto extremeño combatido, que única y exclusivamente se encamina a medir objetivamente el valor de los elementos patrimoniales afectos a las actividades que constituyen el objeto del gravamen en función de la capacidad productiva de la actividad gravada<sup>528</sup>.

Después de este sumario, nos preguntamos ¿de qué dependería la determinación de la base imponible venida por la capacidad de contaminar, si son rechazados de plano la cuantía de los ingresos brutos<sup>529</sup> y la facturación o el número de instalaciones<sup>530</sup>?

La negación de estos parámetros no puede tomarse en sentido absoluto, de lo contrario llegaríamos al absurdo de refutar incluso que las instalaciones potencialmente contaminantes (como las ha referido el propio TC) pueden ser objeto de gravamen siempre y cuando su valor no sea el patrimonial en sí mismo, sino que esté calculado bajo criterios que guarden relación con la real o potencial aptitud de los sujetos pasivos para incidir en el medio ambiente en que desarrollan su actividad. Consideramos entonces que la base imponible, a la vista del Tribunal, depende de elementos en parte económicos y materiales y en parte e indefectiblemente, subjetivos que tienen que ver con la incidencia que la actividad realizada por el sujeto provoca al medio ambiente<sup>531</sup>, valorada en cada presupuesto legal por el legislador tributario.

---

<sup>527</sup> Sobre esta cuestión hemos comentado que se trata de una redacción desafortunada por cuanto contradice en cierta manera, su propia doctrina en el mismo párrafo al hablar de instalaciones “gravadas” que a su vez “inciden sobre el medio ambiente” olvidándose que no son éstas las que inciden sino las personas a través de sus actividades contaminantes, incluso precisando de aquellas para su realización.

<sup>528</sup> FJ 9, STC 179/2006, de 13 de junio.

<sup>529</sup> FJ 6, STC 289/2000, de 30 de noviembre.

<sup>530</sup> FJ 8, STC 179/2006, de 13 de junio.

<sup>531</sup> HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *STC 179/2006, de 13 de junio...*, *Op. Cit.*, pp. 3 y 4, precisamente el autor insiste en que el elemento de la extrafiscalidad es el criterio diferenciador, fundamental para determinar el carácter medioambiental del tributo y su distinción respecto de otros supuestos de hecho: “No negamos que el tendido de cables tenga cierto impacto ambiental o, al menos, paisajístico, pero no parece que el impuesto pretenda reducir los tendidos o sustituirlos por tendidos con menor impacto ambiental: no se tiene en cuenta las características técnicas del tendido, sino la extensión de las estructuras y no parece que tenga un sólido fundamento ambiental someter a gravamen el número de postes o antenas de telefonía móvil, aunque existan ejemplos en el Derecho comparado. Sería más razonable atender al impacto ambiental que producen los postes o antenas en función de su localización. De todos modos, dado que la cuantificación no guarda relación alguna con el valor de las instalaciones es probable que el Tribunal Constitucional entienda que no se produce superposición con la materia imponible del impuesto sobre bienes inmuebles. A nuestro juicio el auténtico problema no estaría en dicha superposición, que resulta muy dudosa (la el Magistrado don Pascual Sala Sánchez en un voto particular al que se adhieren Magistrada doña Elisa Pérez Vera y el Magistrado don Pablo Pérez

Como un dato interesante, destaca que tres de las partes concurrentes apostaron por la constitucionalidad del tributo autonómico, invocando en lo principal la doctrina sentada en la STC 168/2004, de 6 de octubre<sup>532</sup> sustentada en la tesis de la STC

---

*Tremps*), sino en la falta de fundamento del tributo en la medida en que no responda verdaderamente al objetivo de protección ambiental”.

<sup>532</sup> A efectos ilustrativos, reproducimos las consideraciones que llevaron al TC a establecer la constitucionalidad de los artículos de la Ley del Parlamento de Cataluña 4/1997, de 20 de mayo, de protección civil de Cataluña, en la STC 168/2004, de 6 de octubre, FFJJ 9 y 10:

“FJ 9. Antes de examinar pormenorizadamente las características del gravamen creado por la Ley autonómica que nos ocupa, parece pertinente recordar algunos extremos de la STC 289/2000, de 30 de noviembre, en la que declaramos inconstitucional el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente, creado por la Ley del Parlamento de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares 12/1991, de 20 de diciembre, y que ha de servirnos como punto de contraste en la presente ocasión...

FJ 10. Por lo que atañe al tributo autonómico ahora controvertido, en el preámbulo de Ley de Protección Civil de Cataluña se anuncia el establecimiento de “un gravamen sobre los elementos patrimoniales afectos a actividades de las que pueda derivar la activación de planes de protección civil” y que radiquen en el territorio de la Comunidad Autónoma, afirmándose que, “de acuerdo con el principio de solidaridad recogido en el artículo 2.1 de la Ley, el gravamen tiene carácter finalista, destinado a financiar las actuaciones de protección civil entre los creadores de riesgos”.

Coherentemente con este carácter finalista del tributo, su producto “debe destinarse íntegramente a las actividades de previsión, prevención, planificación, información y formación, definidas en la presente Ley, pudiendo constituirse un fondo de seguridad, que debe nutrirse del producto del gravamen, sin perjuicio de las aportaciones públicas y privadas”. Pues bien, a la vista de la regulación que del gravamen se efectúa en el articulado de la Ley podemos afirmar que el carácter finalista del tributo se materializa en unos términos que pueden reputarse respetuosos con la prohibición de doble imposición establecida en el artículo 6.3 LOFCA.

- a) El primer lugar, el objeto no coincide con ninguno de los dos impuestos municipales a los que se ha referido el Abogado del Estado, puesto que el gravamen no somete a tributación la capacidad económica exteriorizada por la titularidad de determinados bienes inmuebles o de derechos reales sobre ellos... ni la hipotéticamente derivada del ejercicio de actividades empresariales, profesionales o artísticas, sino las instalaciones y actividades en las que concurre una indubitable peligrosidad para las personas y los bienes y a las que ha de hacerse frente mediante la activación de los correspondientes planes de protección civil... Debemos señalar que... la Ley de Protección Civil de Cataluña puede adolecer en ocasiones de cierta imprecisión técnica. Tal sería el caso del artículo 58.1, donde se afirma que el gravamen “recae sobre los elementos patrimoniales afectos a las actividades de las que pueda derivar la activación de los planes de protección civil”.

Del contraste de este precepto con la enumeración de supuestos sujetos al gravamen que se efectúa en el artículo 59.1 claramente se deduce que el objeto del gravamen no son dichos elementos patrimoniales, sino el riesgo potencial de las actividades e instalaciones allí mencionadas...

Por otro lado, los sujetos obligados al pago no son los titulares de tales elementos patrimoniales, como sería lógico que sucediera si estos constituyeran el objeto del tributo que nos ocupa, sino quienes realicen la actividad a la que están afectos dichos elementos patrimoniales (artículo 61). Y es que la consideración adoptada para el gravamen no es la riqueza fundiaria, el bien en sí, como sucede en el impuesto sobre bienes inmuebles, sino la relación instrumental de las instalaciones y la actividad potencialmente generadora de grandes riesgos.

Todo ello nos conduce a identificar como objeto del gravamen el riesgo que para la protección civil encierran las instalaciones y actividades citadas en el artículo 59.1 de la Ley... no se grava la actividad porque pueda generar rentas para quienes las realicen sino en tanto en cuanto representen un peligro al que haya de hacerse frente mediante los oportunos planes de protección civil.

Nótese, a este respecto, que en la fijación del tipo aplicable o de la tarifa el legislador autonómico ha empleado criterios no estrictamente vinculados con los ingresos de las empresas

289/2000, de 30 de noviembre, mientras que el Constitucional desacreditó sus alegaciones y precisó que aquel gravamen sobre elementos patrimoniales de Cataluña, reunía características diferentes que permitían concluir en una declaración de constitucionalidad y de hecho, trajo a colación la citada sentencia 168/2004, de 6 de octubre, sólo para el efecto de demostrar que se trataba de supuestos diametralmente diferentes entre sí, pues *el gravamen catalán sobre elementos patrimoniales afectos a actividades de las que pudieran derivar planes de protección civil somete a tributación única y exclusivamente a aquéllas instalaciones que generen una “especial potencialidad para provocar situaciones de grave riesgo colectivo, catástrofes, calamidades públicas que deben combatirse mediante la puesta en marcha de los instrumentos de protección civil” (STC 168/2004, de 6 de octubre, FJ 10b), razón por la cual se exoneran de tributación con la finalidad de incentivarlas (apartado VII del preámbulo de la Ley 4/1997)...*<sup>533</sup>.

Resulta bastante la mera lectura de la citada disposición adicional para constatar inexistente la pretendida afectación a actuaciones concretas tendentes a combatir o reparar el daño provocado al medio ambiente por quienes son llamados por la norma legal al pago del tributo, para en su lugar hablar de una previsión genérica de financiamiento de cualquier medida o programa de carácter ambiental, como por

---

*explotadoras de las instalaciones o que realizan las actividades sino con su producción, utilizándose en volumen de facturación únicamente para establecer las escalas de cantidades máximas a ingresar por este concepto (artículo 59.2). A mayor abundamiento, para las empresas afectadas por un plan especial de protección civil, la cantidad del gravamen se fijará mediante Ley de presupuestos, “de forma que la recaudación prevista no supere los costes del citado plan” (artículo 59.3).*

b) *En segundo lugar, de la regulación legal del gravamen se infiere su inmediata vinculación a la realización de una política pública sectorial, aquí la prevención de grandes riesgos, así como su afeción a un fin concreto... Consecuentemente, cabe afirmar que el legislador autonómico no ha creado una nueva fuente de ingresos públicos con fines genéricamente fiscales, sino un tributo finalista encaminado a corresponsabilizar a los creadores de riesgos para la protección civil en la prevención y lucha contra los mismos.*

*Más aún, mediatamente el gravamen pudiera coadyuvarse a reducir los riesgos al desincentivar, haciéndolas más onerosas, algunas conductas o actividades...*

c) *En conclusión, el gravamen no es un tributo de carácter contributivo, sino que prima su vertiente retributiva, pues su exacción no depende del valor del bien o de la renta que potencialmente produzca, sino del riesgo que encierra, de su peligrosidad, medidos en términos de protección civil. Por lo que no se da aquí un fenómeno de doble imposición...”.*

*Vid. las opiniones respecto a esta STC 168/2004, de 6 de octubre de ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto. La jurisprudencia del Tribunal Constitucional..., Op. Cit., pp. 229-242; Id. STC 179/2006, de 13 de junio..., Op. Cit. pp. 4 y 5; MATA SIERRA, María Teresa. La tributación medioambiental..., Op. Cit., pp. 512-517; y PEÑA AÑONSO, José Luis. La finalidad extrafiscal y la estructura..., Op. Cit., pp. 479-492.*

<sup>533</sup> FJ 9, STC 179/2006, de 13 de junio.

ejemplo, los “programas que estimulen la reducción, reutilización y reciclaje de residuos” o “de apoyo al transporte público”<sup>534</sup>.

Es obvio que el TC apuesta por los tributos de pretensión extrafiscal que por un lado respeten los principios rectores del sistema fiscal, entre ellos el de capacidad económica y en su caso, de la capacidad o aptitud de los sujetos para incidir o afectar el medio<sup>535</sup>, como modalidad del primero tratándose de gravámenes con objetivos de protección medioambiental, y sin embargo por otro, condiciona su constitucionalidad a su naturaleza retributiva para justificar que no existe una superposición entre materias imponibles competencia de Comunidades Autónomas y Haciendas Locales.

A propósito de las consideraciones relativas a la superposición de materias imponibles de los tributos propios por invasión de competencias locales conforme el artículo 6.3 LOFCA, es menester señalar que éstas han quedado superadas en lo sucesivo, por una nueva redacción dispuesta mediante la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre<sup>536</sup>, seguramente en una actitud previsor e inhibidora de futuras controversias, inconsistencias e impugnaciones constitucionales. El texto actual del citado precepto ha sido modificado para sustituir la locución *materias imponibles*, por *hechos imponibles*:

---

<sup>534</sup> FJ 10, STC 179/2006, de 13 de junio.

<sup>535</sup> Así como nosotros, MATA SIERRA, quien conforme con el dictamen del Tribunal Constitucional, amplía la idea para señalar que “*en el caso de los tributos que se utilizan como instrumentos de la política ambiental, se presupone como condición de legitimidad la capacidad contaminante, de forma que capacidad económica se liga a la finalidad de la imposición...*” La profesora de la Universidad de León va más allá y vincula la correcta estructura del tributo ambiental a los fines de justicia del sistema, en este sentido, comenta que “*un tributo medioambiental será justo si su establecimiento obedece a una finalidad medioambiental real, si tiene una finalidad recaudatoria subsidiaria y si cumple con el principio de capacidad económica a la hora de configurar sus elementos esenciales.*” La obediencia a los mandatos constitucionales subyacen en los límites de actuación del legislador tributario, quien en palabras de la citada autora y con quien asentimos, “*a la hora de configurar el tributo ecológico, además de basarse en esa capacidad contaminante o esa capacidad de daño al medio ambiente real o potencial, deberá ser especialmente cuidadoso para gravar de forma directa o indirecta una efectiva capacidad económica manifestada a través de una determinada renta, de un patrimonio, o del consumo de recursos naturales*”. Vid. MATA SIERRA, María Teresa. *La tributación medioambiental: perspectivas...*, Op. Cit., p.514; respecto a la configuración del tributo ambiental, vid. SERRANO ANTÓN, Fernando. *Justificación técnico-jurídica de los impuestos...*, Op. Cit., 319; respecto a las formas de riqueza que pueden someterse a tributación ambiental, vid. PÉREZ ARRAIZ, Javier. *La extrafiscalidad y el medioambiente...*, Op. Cit., p. 694.

<sup>536</sup> Artículo 3, Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de Modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas. BOE N° 305, de 19 de diciembre de 2009.

Artículo 6.3 LOFCA. “Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre **hechos imponibles** gravados por los tributos locales. Las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones locales. En todo caso, deberán establecerse las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de aquellas Corporaciones, de modo que los ingresos de tales Corporaciones Locales no se vean mermados ni reducidos tampoco en sus posibilidades de crecimiento futuro.”

La modificación de una por otra expresión, no es un capricho legislativo. En su momento, llamó la atención de LAGO MONTERO y GUERVÓS MAÍLLO<sup>537</sup> el uso de “*materia imponible*” por “*hecho imponible*” en este apartado, mientras el artículo 6.2 LOFCA utilizaba en su lugar la expresión “*hecho imponible*”. Actualmente, la redacción del precepto legal empareja los apartados 6.2 y 6.3 en cuanto al uso del mismo concepto<sup>538</sup>. Ambas locuciones tienen un significado y alcance distintos, pues por materias imponibles se entienden las riquezas gravadas, los objetos materiales y por tanto, sus confines son más extensos que los de “*hecho imponible*” referido a un presupuesto de hecho. Ante el cambio descrito, nos permitimos opinar que nace una ampliación en las potestades tributarias de las Comunidades Autónomas, ya que basta que alguno de los elementos del hecho imponible autonómico difiera del local para evitar una infracción legal al citado texto normativo (sin importar que recaiga en la misma materia imponible, generándose un riesgo de doble imposición cuyos efectos desequilibrantes sobre el sistema tributario general hay que analizar con cuidadosa atención).

Por lo que tocaría a los sujetos pasivos, se advierte que al igual que en el impuesto balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente, éstos son los titulares de los bienes inmuebles, sin embargo, acudiendo al resto de consideraciones, razonamos que podría entenderse que los sujetos pasivos, de tratarse efectivamente de un tributo

---

<sup>537</sup> Vid. LAGO MONTERO, José María. *El poder tributario...*, Op. Cit., pp. 55 y 56; y GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *El impuesto balear...*, Op. Cit., p.186.

<sup>538</sup> Artículo 6.2 LOFCA “Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por el Estado. Cuando el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria establezca tributos sobre hechos imponibles gravados por las Comunidades Autónomas, que supongan a éstas una disminución de ingresos, instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas.”

medioambiental, serían aquéllos que realizan las actividades contaminantes objeto del tributo ya que a su vez detentan una capacidad para afectar o incidir en el medio ambiente<sup>539</sup>.

Hasta aquí, se culmina la etapa introductoria que servirá de basamento para comprender la hipótesis desarrollada y proyectada en esta investigación.

---

<sup>539</sup> De esta misma opinión es PEÑA ALONSO, José Luis. *La finalidad extrafiscal...*, Op. Cit., p. 496, quien en la defensa de los elementos ideales de un tributo ambiental, comenta respecto a los sujetos pasivos que “*la delimitación de los sujetos pasivos debe realizarse igualmente en función de la capacidad contaminante o riesgo medioambiental que se pretenda gravar en cada caso. La configuración de los sujetos pasivos debe aprovecharse también para subrayar la finalidad ecológica de este tipo de impuestos, fijando la relación directa del obligado al cumplimiento de la obligación tributaria principal y de las obligaciones formales inherentes con la realización del hecho imponible. En este sentido consideramos que la figura del contribuyente es la más idónea para potenciar el carácter extrafiscal de los impuestos medioambientales, toda vez que incorpora la realización del hecho imponible. Si estos impuestos pretenden gravar la capacidad contaminante o el riesgo medioambiental, serán contribuyentes las personas que causen la contaminación o el riesgo medioambiental, esto es, las personas que realicen el hecho imponible, o lo que es lo mismo, el causante del perjuicio al medio ambiente. La potenciación de la figura del contribuyente no excluye, sin embargo, la utilización del resto de modalidades de obligados tributarios establecidas en la Ley General Tributaria, que deben ponderarse en cada caso con la finalidad de asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, tanto materiales como formales. En este sentido nos parece acertado que se configuren tantos supuestos de sustitución como de responsabilidad, preferentemente solidaria, con la finalidad de simplificar y garantizar el procedimiento recaudatorio*”.





## CAPÍTULO II

### CONNOTACIONES DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN LOS ELEMENTOS ESTRUCTURALES DE UN TRIBUTO MEDIOAMBIENTAL

**Sumario.** 1. Sujeto pasivo. 1. a. El principio europeo “*quien contamina paga*”. 1. a. 1) La técnica tributaria de repercusión. 1. a. 2) La funcionalidad del principio “*quien contamina paga*”. 1. b. Los principios de solidaridad e igualdad, en el ámbito tributario ambiental. Su nexos con la capacidad contributiva. 1. b. 1) La solidaridad colectiva. 1. b. 2) El principio de igualdad tributaria en materia ambiental; 2. Objeto y materia imponible medioambientales. 2. a. Los distintos aspectos del objeto material del tributo ambiental. 2. a. 1) Aspectos financieros. 2. a. 2) Aspectos económicos. 2. a. 3) Una visión compuesta explica la compatibilidad del principio de capacidad contributiva en el objeto del tributo ambiental. Especial referencia a las aportaciones de Silvia Cipollina. 2. b. Valoración económica del *medio ambiente*. Su conexión con el objeto del tributo ambiental. 2. b. 1) Recursos naturales. 2. b. 2) Recursos renovables y no renovables. 2. c. El papel de los derechos de propiedad sobre los bienes de la biósfera a efectos tributarios. 2. c. 1) La Teoría económica de los derechos de propiedad. 2. c. 2) Una reconsideración del papel de los derechos de propiedad sobre bienes de valor ambiental a efectos tributarios. 2. c. 3) El Patrimonio natural. 2. d. Actividad económica contaminante. 2. d. 1) La *contaminación* como criterio calificador. 2. d. 2) Tipología de la *actividad económica contaminante*. Las diversas manifestaciones de la capacidad o aptitud para incidir el medioambiente. 2. d. 3) La confluencia del objeto imponible y el principio “*quien contamina paga*” en la determinación del sujeto pasivo. 2. d. 4) Los casos paradigmáticos del consumo de energía y agua; 3. Base gravable medioambiental. 3. a. Métodos y regímenes de determinación de la base imponible. 3. b. La relación entre base imponible y la medida del daño y beneficio ambiental. 3. b. 1) La unidad física de impacto negativo ambiental. 3. b. 2) El criterio de *potencialidad*. 3. c. Cuantificación de la obligación tributaria ambiental. 3. c. 1) El mínimo vital exento. 3. c. 2) El principio de progresividad. 3. c. 3) La no confiscatoriedad; 4. El tipo medioambiental. 4. a. Concepto. 4. b. Tipos proporcionales variables y tarifas progresivas; 5. Periodo de causación. 5. a. Concepto. 5. b. La temporalidad de la norma tributaria ambiental. 5. c. Reflexión conclusiva.



## CAPÍTULO II

# CONNOTACIONES DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN LOS ELEMENTOS ESTRUCTURALES DE UN TRIBUTO MEDIOAMBIENTAL

### 1. Sujeto pasivo.

El elemento subjetivo del hecho imponible puede definirse genéricamente como aquél vínculo que une un hecho con su titular o realizador<sup>540</sup>, o visto desde la perspectiva del sujeto, como aquella relación que establece un sujeto con el hecho que realiza<sup>541</sup>. En cuanto al ámbito específico del hecho imponible el elemento subjetivo se puede perfilar diciendo que es aquella relación personal con el hecho objetivamente gravable que atribuye, implica o proporciona la titularidad sobre ese hecho. Por consiguiente, el presupuesto subjetivo al constituir la relación personal que atribuye la titularidad del hecho, también integra a la persona que la hace posible, que es el sujeto o titular de la relación, y titular, por eso mismo, del hecho imponible. Según señaló SAINZ DE BUJANDA el elemento subjetivo del hecho imponible *“puede servir no sólo para determinar la persona obligada al pago del tributo –en vista de la relación existente entre dicha persona y el elemento objetivo del hecho gravado-, sino también, en ocasiones, para la configuración del propio elemento objetivo del hecho imponible”*<sup>542</sup>.

---

<sup>540</sup> Vid. GIANNINI, Achille Donato. *Instituciones de Derecho Tributario...*, Op. Cit., pp. 108-109, quien señala la relación que debe existir entre el sujeto con el presupuesto del impuesto, al decir que *“la expresada relación entre el objeto del impuesto, considerado en sus elementos materiales, y la persona a cuyo cargo se establece la obligación, varía según la naturaleza y el objeto del impuesto, y su determinación constituye una misión propia del Derecho tributario”*.

<sup>541</sup> Vid. CORS MEYA, Xavier. “Elemento Subjetivo del hecho imponible”, en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Volumen XLV, N° 238, Octubre- Diciembre de 1995, Editoriales de Derecho Financiero, Editoriales de Derecho Reunidas, S.A., Madrid, España, p. 892.

<sup>542</sup> Vid. SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Análisis jurídico del hecho imponible...*, Op. Cit., pp. 390-399 y 417-419, al analizar el elemento subjetivo del hecho imponible, sostiene que *“el hecho imponible es algo que afecta a uno o varios sujetos y que genera, a cargo de ellos, un determinado tipo de obligación. De ahí que no pueda tenerse una visión completa del propio hecho sin conocer la relación que su elemento material tenga con el elemento personal”*. Ahora bien, *“la integración del elemento subjetivo en la delimitación del hecho imponible no es obstáculo para que el estudio completo de los sujetos sea objeto de un sector propio dentro del sistema del Derecho Tributario. Por esta misma razón no existe dificultad en que la regulación positiva de las personas obligadas al pago tenga en los textos positivos un encuadramiento autónomo, es decir, se contemple en secciones o capítulos de las leyes separados de los que, en su caso, se destinen a regular el hecho imponible”*.

A partir de la definición de las prestaciones tributarias e inherentes a la aplicación de los tributos (conjunto de prestaciones objeto de deberes y obligaciones consistentes en un dar, hacer, no hacer, o soportar que el administrado ha de satisfacer a la Administración Tributaria o a otros administrados con motivo de la aplicación de los tributos), LAGO MONTERO<sup>543</sup>, deriva el concepto de sujetos pasivos, como “*aquellos llamados a satisfacerlas, es decir, aquellos sujetos a los que el ordenamiento jurídico sitúa en el deber u obligación de realizar una prestación ante una Administración Tributaria, o un administrado sujeto activo de la misma, a los que el ordenamiento jurídico sitúa en el poder-deber de exigirla. El obligado a prestar, el que debe satisfacer la prestación, el compelido a realizar la prestación que sea objeto del deber o de la obligación, es el sujeto pasivo*”.

JARACH<sup>544</sup> sostuvo que la atribución del hecho jurídico tributario al sujeto pasivo principal representa el aspecto subjetivo del hecho imponible, y por ello estableció como orden expositivo a seguir el estudio del hecho imponible en primer lugar, para partiendo de él analizar los sujetos a los que afecta.

El concepto legal del sujeto pasivo se localiza en el artículo 36 de la LGT, distinguiéndose dos supuestos, el del contribuyente y el del sustituto del contribuyente. A propósito de la sustitución<sup>545</sup>, una de las formas que adopta la técnica de la interposición<sup>546</sup>, ésta implica la tipificación de dos presupuestos de hecho: el hecho imponible del que nace la obligación tributaria con cargo al contribuyente sustituido, y el presupuesto de hecho de la sustitución del que nace la obligación de retención y pago del sustituto. No obstante, como describe LAGO MONTERO<sup>547</sup>, el sustituto es un

---

<sup>543</sup> LAGO MONTERO, José María. *La sujeción a los diversos deberes...*, *Op. Cit.*, pp. 53 y 54.

<sup>544</sup> Vid. JARACH, Dino. *El hecho imponible...*, *Op. Cit.*, pp. 70-71, y 167-188.

<sup>545</sup> Vid. LAGO MONTERO, José María. *La sujeción a los diversos deberes...*, *Op. Cit.*, pp. 72-77.

<sup>546</sup> FERREIRO LAPATZA, José Juan. “Sujetos pasivos y capacidad económica”, en AA.VV. PUY FRAGA, Pedro, Coordinador. *Estudios en Homenaje al Profesor Carlo G. Otero Díaz*, Tomo I, Universidad de Santiago de Compostela, Facultad de Derecho, España, 1991, pp. 549-559. Comenta el profesor que mientras tanto, en la figura del contribuyente con derecho a repercusión, otra modalidad de la interposición, el legislador señala como contribuyente a la persona que realiza el hecho imponible pero quiere que el tributo grave a sus clientes y para ello faculta u obliga al contribuyente a repercutir sobre ellos el gravamen, tal como sucede en el Impuesto al Valor Añadido.

<sup>547</sup> Vid. LAGO MONTERO, José María. *La sujeción a los diversos deberes...*, *Op. Cit.*, p. 72; ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel. *Sustitutos y retenedores en el ordenamiento tributario español*, Marcial Pons e IEF, Madrid, España, 1992, p. 472, quien analiza la figura reconduciendo los fines principales, la facilitación de la gestión tributaria y el aseguramiento de la exacción en la conveniencia de la Administración Tributaria; en el mismo sentido, GUERVÓS MÁILLO, María Ángeles. *El impuesto balear...*, *Op. Cit.*, p. 136.

sujeto pasivo instrumental, anómalo, que el ordenamiento jurídico inventa por razones de conveniencia para la eficaz gestión de los tributos.

Surge la cuestión de distinguir varios conceptos vinculados a la subjetividad del hecho imponible<sup>548</sup>, para después poder analizar su idoneidad en el presupuesto ambiental. Como describe LAGO MONTERO<sup>549</sup>, en primer lugar habría que distinguir que la categoría genérica “sujetos pasivos de las prestaciones tributarias e inherentes a la aplicación de los tributos” resulta técnicamente preferible a la categoría genérica “obligados tributarios”, por ser más precisa y porque toda prestación ha de tener un sujeto activo y un sujeto pasivo, sea aquélla objeto de un deber o de una obligación; en la misma tesitura, el contribuyente es el sujeto pasivo por excelencia, el realizador del hecho imponible y el verdadero sujeto pasivo de la obligación tributaria material o principal; y por su parte, el sustituto, es un sujeto pasivo de la obligación tributaria material o principal utilizado por el legislador por razones de conveniencia en la gestión; la condición de sujeto pasivo de la obligación tributaria principal es independiente de la condición de sujeto pasivo de cualesquiera otras obligaciones o deberes tributarios inherentes a la aplicación de los tributos.

El tratamiento del sustituto, será materia de deliberación en la construcción de cada hecho imponible ambiental<sup>550</sup>, pues el legislador habrá de considerar si procede o no el traslado de la carga impositiva entre los sujetos implicados, tomando en cuenta que el contaminador debe ser quien sufrague el pago real de la obligación tributaria, de lo contrario, consideramos que la intención extrafiscal ambiental se puede desdibujar.

Así pues, en el campo del Derecho tributario ambiental, resolver a quiénes debe imputarse la obligación de pago de las hipótesis ha interesado primeramente a la ciencia económica y es así, porque es en su seno donde ha nacido el principio

---

<sup>548</sup> Vid. AMATUCCI, Andrea. *Observaciones en torno a la subjetividad tributaria...*, *Op. Cit.*, p. 852.

<sup>549</sup> Vid. LAGO MONTERO, José María. *La sujeción a los diversos deberes y obligaciones...*, *Op. Cit.*, pp. 53-117. El autor elabora una clasificación de sujetos pasivos dependiendo de las prestaciones tributarias que deben cumplir, a saber, de la material o principal (contribuyente y sustituto), de las cautelares (retenedores, responsables y avalistas), de las prestaciones accesorias, de las prestaciones formales, y de las prestaciones entre administrados.

<sup>550</sup> Vid. VAQUERA GARCÍA, Antonio. *Fiscalidad y medio ambiente...*, *Op. Cit.*, pp. 167-174. Precisamente en este sentido, el profesor está a favor de la presencia del sustituto del contribuyente en aquellos supuestos en que facilite la gestión tributaria, aunque como nosotros, opina que será analizando caso por caso y presupuesto por presupuesto como podrá determinarse su oportunidad o no.

denominado “*quien contamina paga*”, del cual emerge el pilar orientador de la subjetividad tributaria ambiental<sup>551</sup>.

Sin embargo, para determinar la idoneidad subjetiva del hecho imponible ambiental, es preciso hallar dos requisitos en el sujeto pasivo-contaminador: el principio tributario de capacidad económica, y su capacidad contaminadora, los que sólo se pueden encontrar en aquéllos índices de riqueza relacionados con la degradación o afectación del medio ambiente<sup>552</sup>.

### **1. a. El principio europeo “*quien contamina paga*”.**

Este principio aparece por primera vez en el escenario jurídico, en una Recomendación de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) sobre los principios directores relativos a los aspectos económicos de las políticas de medio ambiente a nivel internacional, de 26 de mayo de 1972, mención que textualmente planteaba que “*el contaminador debe soportar los costes de llevar a cabo las medidas decididas por los poderes públicos para alcanzar un estado aceptable del medio ambiente. En otras palabras, el coste de dichas medidas debería reflejarse en el coste de los bienes y servicios que causen la polución a través de su producción y/ consumo. Cada medida no será acompañada por subsidios que creen distorsiones significativas en el comercio internacional y en la inversión*”, la Unión

---

<sup>551</sup> Precisamente en este sentido coincidimos con el profesor VAQUERA GARCÍA, quien señala que “*a la hora de abordar el tema de los sujetos a quienes pueden imputarse la obligación de pago de las hipotéticas cargas tributarias ecológicas, es preceptivo recordar que en esta temática, el terreno jurídico ha adoptado...las soluciones auspiciadas anteriormente por la ciencia económica, en cuyo seno se ha elaborado como punto de partida el principio quien contamina paga, que pretende constituir la base sobre la que descansa la subjetividad tributaria ambiental*”. Y añade, que el citado principio económico presenta serios inconvenientes en su aplicación al tributo, en particular su incompatibilidad con el principio de capacidad económica. No le falta razón al autor, pues la naturaleza jurídica de ambos principios es distinta, uno inspira el tributo ambiental y orienta, mientras el otro determina la constitucionalidad de la figura misma. *Vid. VAQUERA GARCÍA, Antonio. Fiscalidad y medioambiente..., Op. Cit., p. 167.*

<sup>552</sup> En este mismo sentido se pronuncia VAQUERA GARCÍA, quien sugiere que el sujeto pasivo en calidad de contribuyente será aquél que disponga de dicha capacidad, y que por lo tanto, realiza el hecho imponible correspondiente. En base a este razonamiento, cada especie tributaria ambiental, podrá identificar adecuadamente a sus propios sujetos pasivos contribuyentes. *Vid. VAQUERA GARCÍA, Antonio. Fiscalidad y medio ambiente..., pp. 167-172.*

Europea lo ha adoptado como básico de su política ambiental<sup>553</sup>. No obstante, el proceso de inclusión hasta alcanzar el punto actual, ha sido lento. Los Tratados fundacionales, no dedicaban referencia expresa al medio ambiente, no obstante, en 1973, aparece en un documento oficial con la aprobación del Primer Programa de Acción Ambiental<sup>554</sup>. A este retraso inicial de la acción comunitaria siguió una calmada evolución, hasta que en 1986, con el Acta Única Europea y las diversas modificaciones realizadas al Tratado de Roma, se crea el Título VII dedicado al “Medio Ambiente” (artículos 130 R a 130 T), en el que se introdujeron específicamente poderes normativos respecto al tema ambiental. La culminación de este proceso, viene en 1992 con el Tratado de la Unión Europea, que concibe ya al medio ambiente como política comunitaria y continuó en el Tratado de Lisboa de 2007.

La acción de la Unión no se limita exclusivamente a la prevención sino que, al incorporar el principio *quien contamina paga*<sup>555</sup>, tendrá también un carácter persuasivo, de forma que todos los costes que conlleve la protección del medio correrán a cargo de quienes producen la contaminación. Se trata de un principio económico que permite internalizar el valor de la degradación del medio ambiente, imputando al contaminador los costes de la contaminación, de forma que a partir de este principio genérico es posible la aplicación de instrumentos económicos que trasladen al causante de la

---

<sup>553</sup> El Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, en su Título XX, “Medio Ambiente”, artículo 191.2 (antiguo artículo 174 TCE) “*La política de la Unión en el ámbito del medio ambiente tendrá como objetivo alcanzar un nivel de protección elevando, teniendo presente la diversidad de situaciones existentes en las distintas regiones de la Unión. Se basará en los principios de cautela y de acción preventiva, en el principio de corrección de los atentados al medio ambiente, preferentemente en la fuente misma, y en el principio de quien contamina paga.*”. Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (Versión consolidada, resultado de las modificaciones introducidas por el Tratado de Lisboa firmado el 13 de diciembre de 2007 en Lisboa y que entró en vigor el 1 de diciembre de 2009). Diario Oficial de la Unión Europea N° C 83/01, de 30 de marzo de 2010.

<sup>554</sup> Diario Oficial de las Comunidades Europeas, C 112, de 20 de diciembre de 1973.

<sup>555</sup> Vid. FALCÓN Y TELLA, Ramón. *Las medidas tributarias medioambientales...*, Op. Cit., 676, quien opina que el principio quien contamina paga no puede reputarse como una exigencia constitucional, sino que constituye simplemente una opción del legislador tributario; HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *El principio quien contamina paga desde la perspectiva jurídica...*, Op. Cit., pp. 81-91; Id. *El principio quien contamina paga...* (2008), Op. Cit., pp. 187-212, fundamentalmente el autor enfoca la funcionalidad de principio en cuanto constituye a su parecer un criterio de imputación de responsabilidades que no atiende a la capacidad económica del obligado, sino al daño causado en un supuesto concreto, así como no constituye una mera recomendación económica sobre cuestiones de política legislativa sino un mandato jurídico respaldado por los tratados constitutivos de la Unión Europea y basado en el principio de equivalencia; VAQUERA GARCÍA, Antonio. *Fiscalidad y medio ambiente...*, Op. Cit., pp. 162-167.

polución los costes de su reparación<sup>556</sup>. Entre estos instrumentos económicos se encuentran los tributos ambientales.

Más allá de la tributación de ciertos energéticos y la electricidad<sup>557</sup> y de una propuesta de Directiva sobre automóviles de turismo, no existe un desarrollo armonizado de la fiscalidad ambiental a nivel comunitario, sin embargo, actualmente el Tratado de Lisboa, abre una puerta importante relativa a la implementación mediante un procedimiento legislativo especial, de disposiciones de carácter fiscal que permitan cumplir los objetivos de la Política ambiental de la Unión<sup>558</sup>.

Calificado como la “ratio iuris” de los gravámenes ambientales<sup>559</sup>, este principio nos conduce a concluir que los sujetos del tributo o contribuyentes deben ser quienes incurran en el comportamiento contaminante, tipificado en la ley como presupuesto de hecho, pues exige que se grave a aquéllos jurídicamente responsables frente a la sociedad, de su comportamiento contaminante, o mejor aún, que los disuada de incurrir en tal conducta.

---

<sup>556</sup> MARGALLO GONZÁLEZ, Emilio. *La fiscalidad ecológica y el mercado interior en la Unión Europea*, Quaderns de treball N° 21, Institut Universitari d’ Estudis Europeus, Barcelona, España, 1997, pp. 9 y 10.

<sup>557</sup> Vid. entre otros documentos, la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el marco comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad; y la Propuesta de Directiva del Consejo, de 5 de julio de 2005, sobre los impuestos aplicables a los automóviles de turismo (COM (2005) 261 final - no publicada en el Diario Oficial de las Comunidades Europeas). Asimismo, Vid. *Infra* los epígrafes 2.c.3) “Consumos específicos. Régimen comunitario general”; 2.c.4) “El marco comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad”; y 2.c.5) “El impuesto especial sobre determinados medios de transporte de España y la Propuesta de la Unión”, todos del Capítulo III de esta tesis.

<sup>558</sup> Artículo 192 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (antiguo artículo 175 TCE) “1. El Parlamento y el Consejo con arreglo al procedimiento legislativo ordinario y previa consulta al Comité Económico y Social y al Comité de las Regiones, decidirán las acciones que deba emprender la Unión para la realización de los objetivos fijados en el artículo 191.

2. No obstante el procedimiento de toma de decisiones contemplado en el apartado 1, y sin perjuicio del artículo 114, el Consejo, por unanimidad, con arreglo a un procedimiento legislativo especial, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social, y al Comité de las Regiones, adoptará: a) disposiciones esencialmente de carácter fiscal...”. Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (Versión consolidada, resultado de las modificaciones introducidas por el Tratado de Lisboa firmado el 13 de diciembre de 2007 en Lisboa y que entró en vigor el 1 de diciembre de 2009). Diario Oficial de la Unión Europea N° C 83/01, de 30 de marzo de 2010.

<sup>559</sup> Vid. PÉREZ DE AYALA, José Luis. “La traslación jurídica de la cuota en los impuestos ambientales”, en *Revista Noticias de la Unión Europea*, N° 122, Año XI, Marzo de 1995, Editorial CISS, S.A., Valencia, España, p. 93.



La aplicación del principio no implica, por sí, la introducción de tributos<sup>560</sup>, tal supuesto es una posibilidad que pueden plantearse los Estados miembros. La acción de la Unión en este asunto se ha llevado fundamentalmente a través de Directivas<sup>561</sup>, ya que de momento, no existe una normativa comunitaria respecto a algún tributo ecológico armonizado cuya regulación se deje a los Estados miembros, por lo que esta situación puede dar lugar a diferencias en los ordenamientos estatales, sin embargo, sí que se observa una tendencia a nivel europeo a introducir cada vez más gravámenes “verdes”.

Así pues, del origen económico del principio contaminador pagador se desprende la vinculación que presenta con las teorías de los costes sociales y de las imperfecciones de la competencia, que han llevado a definirlo como un medio de integrar los gastos de la protección ambiental en el mecanismo de mercado, pretendiendo hacer soportar al causante de los mismos la cuantía proporcional al daño que provoca a través de un gravamen que recaiga sobre los productos que utilice o que elabore, o directamente sobre las emisiones perjudiciales que origine<sup>562</sup>.

Se ha dicho, que el principio en cuestión, sufre algunos inconvenientes a la hora de aplicarse a los tributos y que el mayor es su incompatibilidad con el principio de capacidad contributiva<sup>563</sup>. Consideramos igual que VAQUERA GARCÍA<sup>564</sup> y HERRERA MOLINA<sup>565</sup>, que el principio contaminador pagador no es fundamento por sí mismo del

---

<sup>560</sup> Vid. HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *El principio quien contamina paga desde la perspectiva jurídica...*, *Op. Cit.*, pp. 81-91; Id. *El principio quien contamina paga...* (2008), *Op. Cit.*, pp. 187-212.

<sup>561</sup> Una extensa referencia a los instrumentos de Derecho comunitario expedidos en la materia, se encuentra en el trabajo elaborado por MARGALLO GONZÁLEZ, Emilio. *La fiscalidad ecológica y el mercado interior en la Unión Europea...*, *Op. Cit.*, pp. 39- 43.

<sup>562</sup> Vid. VAQUERA GARCÍA, Antonio. *Fiscalidad y Medio Ambiente...*, *Op. Cit.*, pp. 162 y 163.

<sup>563</sup> Vid. VAQUERA GARCÍA, Antonio. *Fiscalidad y Medio Ambiente...*, *Op. Cit.*, pp. 162 y 163; HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *El principio quien contamina paga...* (2008), *Op. Cit.*, pp. 197 y ss.

<sup>564</sup> VAQUERA GARCÍA considera que la primera cuestión difícil de resolver es determinar la extensión a que afecte, las partidas concretas cuyo coste debería afrontar el legislador, pues en ellas debieran incluirse la totalidad de los gastos de prevención y de lucha contra la contaminación que se encuentre en la esfera del sujeto contaminador, sin posibilidad de recibir alguna ayuda o beneficio fiscal, lo que en su opinión va en contra del fundamento económico del principio que nos ocupa, Vid. VAQUERA GARCÍA, Antonio. *Fiscalidad y medio ambiente...*, *Op. Cit.*, pp. 162 y 163.

<sup>565</sup> Vid. HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *El principio quien contamina paga...* (2008), *Op. Cit.*, pp. 194 y ss. El autor, señala que los principios de capacidad económica y quien contamina paga constituyen sendas proyecciones del principio de solidaridad sobre dos materias diversas: el primero atiende al reparto de las cargas públicas para satisfacer el interés general, el segundo, al uso de bienes ambientales vulnerables y escasos, que las generaciones futuras tienen derecho a disfrutar. “*Los principios de capacidad contributiva (propio de los impuestos con fines fiscales) y de equivalencia (general de las tasas y de los impuestos extrafiscales) constituyen dos proyecciones distintas del principio de igualdad*”.

nacimiento de medidas tributarias, ya que el mero hecho de contaminar no supone un índice de capacidad económica que pueda ser gravado, sino que es necesario que se manifieste a través del consumo de ciertos bienes, la titularidad de un determinado patrimonio o por medio de la realización de una obra pública o la prestación de un servicio público. Por esta razón, no es posible convertir dicha máxima en la justificación jurídica para someter a tributación el mero hecho de contaminar, ya que no cumple los requisitos para considerarse un fin no fiscal que pueda introducirse en los gravámenes, consistentes en la licitud de los supuestos de hecho diseñados y en su compatibilidad con el principio de capacidad contributiva<sup>566</sup>.

En pos de identificar a los sujetos contaminadores, también habrá que considerarse las circunstancias territoriales de la actividad incidente, no obstante, dicho objetivo se complica cuando los efectos ambientales nocivos se cruzan entre regiones debido a los procesos de difusión de los contaminantes y a la interrelación de factores y agentes económicos.

Ahora bien, como si se tratase de un ciclo, GAGO, LABANDERIA<sup>567</sup> y otros autores<sup>568</sup>, consideran que la relevancia en la determinación del sujeto contaminador varía dependiendo del tipo de fenómeno que ocasionan, así clasifican entre fenómenos ambientales no uniformes en los que la localización del contaminador es fundamental a la hora de determinar el daño (ejemplo, la lluvia ácida<sup>569</sup>), y aquellos uniformes, en los que la localización tiene poca o nula relevancia (ejemplo, cambio climático<sup>570</sup>). La

---

<sup>566</sup> VAQUERA GARCÍA, Antonio. *Fiscalidad y Medio Ambiente...*, *Op. Cit.*, p. 166.

<sup>567</sup> GAGO RODRÍGUEZ, Alberto, LABANDEIRA VILLOT, Xavier y RODRIGUEZ MÉNDEZ, Miguel. *La práctica de la imposición ambiental...*, *Op. Cit.*, pp. 103-149; Id. *Evidencia empírica internacional...*, *Op. Cit.*, pp. 372-404.

<sup>568</sup> ZÁRATE MARCO, Anabel y Otros. “*Descentralización fiscal y tributación ambiental. El caso del agua en España*”, P.T.N. 24/07, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 2007, p. 12.

<sup>569</sup> Vid. el detallado trabajo de LÓPEZ-GUZMÁN GUZMÁN, Tomás J. *Fiscalidad ambiental: análisis y efectos distributivos*, Editorial Comares, S.L., Granada, España, 2002, dedicado en su integridad a analizar los efectos distributivos de los impuestos medioambientales sobre las emisiones contaminantes, y más en concreto, de la imposición sobre la lluvia ácida, así como de las políticas de mitigación y/o compensación de los posible efectos negativos que puedan imputárseles.

<sup>570</sup> Vid. AA. VV. *El cambio climático en España. Estado de situación*. Instituto para la Diversificación y el Ahorro de Energía (IDAE) y Oficina Española de Cambio Climático (OECC). Documento resumen, España, noviembre de 2007, pp. 12 y ss.; FERNÁNDEZ DE GATTA SÁNCHEZ, Dionisio. *Unión Europea y Cambio Climático...*, *Op. Cit.*, pp. 5-25; Id. *La nueva política de la Unión Europea sobre cambio climático...*, *Op. Cit.*, pp. 21-54; GONZÁLEZ IGLESIAS, Miguel Ángel. “El cambio climático; la Convención Marco de las Naciones Unidas y el Protocolo de Kyoto”, *Revista Noticias de la Unión Europea* Nº 258, Monográfico. Gases de efecto invernadero, Año XXII, Julio de 2006, editado por Wolkers Kluwer, España, pp. 51-67; IPCC *Cambio Climático 2007. Informe de Síntesis...*, *Op. Cit.*, pp.

gestión óptima de problemas no uniformes, a través de impuestos exigiría tipos impositivos variables según la localización, pues las características propias de cada problema determinan las concretas medidas a aplicar según el grado de incidencia nociva de cada fenómeno y cierto es que en algunos casos, como el cambio climático<sup>571</sup>, la aplicación de gravámenes será general a determinadas actividades, más el tipo variará dependiendo del mayor o menor grado de detrimento que esa zona geográfica presente.

En definitiva, para la determinación de estos aspectos habrá que descender caso por caso en los presupuestos de hecho ambientales (dependiendo se trate de impuestos, tasas o contribuciones especiales<sup>572</sup>).

Más allá de las secuelas sobre el Derecho tributario, existe una multiplicidad de consecuencias jurídicas que pueden tener su origen en este principio, mencionándose los regímenes sancionadores administrativo o penal y los de responsabilidad civil y medioambiental<sup>573</sup>.

Autores como MORENO TRUJILLO<sup>574</sup> defendían desde hace años, que la exigencia del “*aforismo quien contamina paga*” determina la inclusión de los daños al medio ambiente en el ámbito general de la responsabilidad<sup>575</sup> civil extracontractual, en referencia a los artículos 1902 y 1908 del Código Civil<sup>576</sup>; y en un ámbito diverso, la

---

16 y ss.; y SARASÍBAR IRIARTE, Miren. *Régimen Jurídico del Cambio Climático...*, Op. Cit., pp. 13 y ss.

<sup>571</sup> Vid. GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Nuevos instrumentos...*, Op. Cit., pp. 12 y ss.

<sup>572</sup> En el mismo sentido, VAQUERA GARCÍA, Antonio. *Fiscalidad y medio ambiente...*, Op. Cit., p. 166.

<sup>573</sup> Cfr. la Ley 26/2007, de 23 de octubre, de Responsabilidad Medioambiental. BOE N° 255, de 24 de octubre de 2007. Por trasposición de la Directiva 2004/35/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, sobre responsabilidad medioambiental, en relación con la prevención y reparación de daños medioambientales. Incorpora en el ordenamiento español un régimen administrativo de responsabilidad ambiental de carácter objetivo e ilimitado, basado en los principios de prevención y de que “quien contamina paga”, por virtud del cual, se trasladan los costes derivados de la reparación de los daños medioambientales desde la sociedad hasta los operadores económicos beneficiarios de la explotación de los recursos naturales.

<sup>574</sup> MORENO TRUJILLO, Eulalia. *La Protección jurídico-privada del medio ambiente y la responsabilidad por su deterioro*. J.M. Bosch Editor, S.A., Barcelona, España, 1991, p. 324.

<sup>575</sup> En palabras de HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *El principio quien contamina paga... (2008)*, Op. Cit., p. 194, al referirse al principio *del causante* alemán o *Verursacherprinzip*, se trata del mismo término utilizado para definir el principio de equivalencia de las tasas, en definitiva, estamos ante un criterio de imputación de responsabilidades que atiende al daño causado en un supuesto concreto.

<sup>576</sup> Título XVI, “*De las Obligaciones que se contraen sin contrato*”, Capítulo II, “*De las obligaciones que nacen de culpa o negligencia*”: Artículo 1902 “*El que por acción u omisión causa daño a otro, interviniendo dolo o negligencia, está obligado a reparar el daño causado*”; y artículo 1908 “*Igualmente*

Ley 26/2007, de 23 de octubre, de Responsabilidad Medioambiental, resultado de la trasposición de la Directiva 2004/35/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 21 de abril de 2004, incorpora en el ordenamiento jurídico español un régimen administrativo de responsabilidad ambiental de carácter objetivo e ilimitado basado, según dicta la disposición, en los principios de prevención y de “*quien contamina paga*”, en este sentido, el ordenamiento traslada los costes derivados de la reparación de los daños medioambientales desde la sociedad hasta los operadores económicos beneficiarios<sup>577</sup> de la explotación de los recursos naturales<sup>578</sup>.

### **1. a. 1) La técnica tributaria de repercusión.**

Merece especial atención el fenómeno de la repercusión<sup>579</sup>, como técnica recaudatoria aplicable a los tributos que gravan la fabricación y adquisición de determinados bienes, en cuanto trasladan de un sujeto a otro, la carga pecuniaria del tributo y su interferencia, o no, con el principio *quien contamina paga*.

---

*responderán los propietarios de los daños causados: 1. Por la explosión de máquinas que no hubiesen sido cuidadas con la debida diligencia, y la inflamación de sustancias explosivas que no estuviesen colocadas en lugar seguro y adecuado. 2. Por los humos excesivos, que sean nocivos a las personas o a las propiedades. 3. Por la caída de árboles colocados en sitios de tránsito, cuando no sea ocasionada por fuerza mayor. 4. Por las emanaciones de cloacas o depósitos de materias infectantes, construidos sin las precauciones adecuadas al lugar en que estuviesen”.* Código Civil Español, Real Decreto de 24 de julio de 1889, Gaceta de Madrid de 25 de julio de 1889.

<sup>577</sup> HERRERA MOLINA, identifica un punto de conexión entre el hecho imponible y la proyección del principio *quien contamina paga* en cuanto a que produce desde el punto de vista sustantivo, figuras semejantes a las tasas aun cuando éstas, dice, adopten generalmente la forma externa de impuestos. Destaca que el presupuesto de hecho y la estructura cuantitativa de tales figuras no responden a la capacidad contributiva del sujeto pasivo, sino a una modalidad específica del principio de equivalencia (*quien contamina paga*) y además, su justificación radica en el aprovechamiento especial de bienes ambientales sometidos a un especial régimen de protección administrativa (aun cuando no sean bienes de dominio público en sentido estricto). *Vid.* HERRERA MOLINA; Pedro Manuel. *El principio quien contamina paga... (2008), Op. Cit.*, p.195.

<sup>578</sup> Punto I, Preámbulo de la Ley 26/2007, de 23 de octubre, de Responsabilidad Medioambiental. BOE N° 255, de 24 de octubre de 2007.

<sup>579</sup> Sobre la repercusión, *vid.* GONZÁLEZ SANCHEZ, Manuel. *Los sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido*, IEF, Madrid, 1976; ELIZALDE y AYMERICH, Pedro de. “Repercusión tributaria y función arbitral de la Administración”, en *Hacienda Pública Española*, N° 63, 1980, pp. 143 y ss; BOLLO AROCENA, María del Carmen. *La repercusión en el derecho tributario español: consideraciones*, IEF, Madrid, 1983.; SIMÓN ACOSTA, Eugenio. “Reflexiones sobre el Derecho Tributario material y formal”, en *Impuestos*, Vol. II, 1985, p. 677 y ss; ARIAS ABELLÁN, María Dolores. “La indisponibilidad de la obligación tributaria: análisis del artículo 36 L.G.T.”, en *Comentarios a la L.G.T.*, homenaje al Prof. SAINZ DE BUJANDA, I.E.F., Madrid, 1991, Vol. I, pp. 676 y ss.; SARTORIO ALBALAT, Susana. *La repercusión de las cuotas tributarias en el Ordenamiento jurídico español*, Madrid, IEF., 1992, pp. 267 y ss.

Al respecto, consideramos que para determinar si procede o no la repercusión habría que determinar primero, la mayor o menor incidencia que originen los productos en cuestión<sup>580</sup>, el momento, y el acto del cual deriva, pues si la afectación ambiental se da desde la producción, la repercusión debe evitarse para que sea el mismo agente económico quien la soporte, mientras que tratándose de productos ya consumidos cuya incidencia derive precisamente de su utilización e incluso su abandono, la repercusión de la cuota al consumidor final procede porque es precisamente su actuación la que causa la incidencia.

Sabemos que el principio *quien contamina paga*<sup>581</sup>, promueve la repercusión del coste de las medidas de mejora o recuperación ambiental en el coste de los bienes y servicios que causan la contaminación en la producción y/o el consumo. Pongamos como ejemplo el caso de una depuradora de aguas residuales. En tal supuesto, la aplicación del principio supone que se pague por la carga contaminante que es necesario depurar o sanear. Las externalidades se pueden corregir de diversas maneras: exigiendo al causante la propia depuración, obligarle a pagar los daños que cause, obligarle a reparar la degradación causada a los bienes colectivos o, finalmente, a soportar el coste de los servicios públicos de depuración tendentes a evitar o aminorar los efectos nocivos sobre el medio<sup>582</sup>.

---

<sup>580</sup> En el mismo sentido, VAQUERA GARCÍA, Antonio. *Fiscalidad y medio ambiente...*, *Op. Cit.*, pp. 173 y 174, quien además destaca que en el caso de que la mera fabricación del bien dé lugar a algún tipo de contaminación, no sería necesaria la repercusión jurídica, es más, debería prohibirse, ya que el tributo debería recaer sobre el fabricante o productor del mismo con el objeto de desincentivar su conducta, aunque siempre sería posible que el sujeto pasivo termine trasladando los costes al precio final de sus mercancías, circunstancia que en la práctica es casi imposible de evitar. Mientras tanto, en el caso de aquellos bienes cuya demanda, utilización o abandono posterior provocan el perjuicio ambiental, parece más adecuado que sea el consumidor final quien deba soportar la carga del tributo mediante la repercusión obligatoria de la cuota. Esta técnica aplicaría a todos los consumos específicos.

<sup>581</sup> HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *El principio quien contamina paga desde la perspectiva jurídica...*, *Op. Cit.*, pp. 81-91; Id. *El principio quien contamina paga...* (2008), *Op. Cit.*, pp. 187-212.

<sup>582</sup> Sin excedernos en el tratamiento económico del tema, podríamos agregar que esta situación implica por un lado, la internalización de costes ambientales y, por otro, la determinación de criterios de imputación de los mismos. Así, el principio se torna en una premisa económica de asignación de costes. No obstante, puede tener importantes deficiencias cuando no se puede determinar con claridad quién es el responsable de la contaminación o afectación, su incumplimiento deviene en un subsidio económico. Recordemos que el *principio quien contamina paga* se opone por regla general a la concesión de beneficios fiscales a favor de las entidades contaminantes. De otro modo, sería el resto de contribuyentes los que terminarían pagando el coste de la adaptación a la normativa ambiental, aun cuando admite algunas excepciones, como señala HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *El principio quien contamina paga...* (2008), *Op. Cit.*, pp. 208-211; en el mismo sentido, VAQUERA GARCÍA, Antonio. *Fiscalidad y medio ambiente...*, *Op. Cit.*, p. 218.

La determinación de los sujetos contaminadores puede ser una tarea muy compleja, pues la pluralidad de éstos en una misma actividad contaminante<sup>583</sup> dificulta la aplicación práctica del principio, no obstante, los tributos ambientales stricto sensu, se construyen gravando actuaciones que producen directa o potencialmente daños ambientales, es decir, son una imputación de costes a los causantes de la contaminación.

Apreciamos como el profesor PÉREZ DE AYALA<sup>584</sup>, que la repercusión puede o no ser obligatoria, ello dependerá de quién realice efectivamente la actividad contaminante: *si el impuesto ha de gravar un comportamiento industrial contaminante (o el producto de él obtenido), de la empresa fabricante (o vendedora), no debe ser de repercusión obligatoria. En tanto que si el sujeto contaminador lo será el usuario que lo adquiere y se le pretende gravar, por tal, mediante un impuesto sobre el bien cuyo uso o consumo futuro es el que contamina, obviamente, este impuesto indirecto sobre el bien o el artículo en cuestión, debe ser de repercusión obligatoria.*

Reconduciendo el ejemplo de la depuración de aguas residuales con la capacidad contributiva, cánones como el de saneamiento de aguas de Aragón<sup>585</sup> hacen recaer su gravamen sobre una externalidad, quizá indebidamente llamada *índice de capacidad económica negativo*<sup>586</sup>, como es el volumen de contaminación vertida a través de las aguas. No obstante, se puede esgrimir que la función extrafiscal es precisamente el fundamento último de gravar más intensamente a través de esta figura tributaria la producción de aguas residuales manifestada por el consumo de agua<sup>587</sup>, siempre y cuando se entienda como motivo extrafiscal disminuir la carga contaminante vertida en el agua, de tal manera que el agente contaminante tenga incentivos económicos para

---

<sup>583</sup> En palabras de HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *El principio quien contamina paga... (2008)*, *Op. Cit.*, p. 207, dado que todos los agentes de la cadena contaminante tienen una cierta responsabilidad y que se trata de reducir el consumo de ciertos productos, parece razonable que sean razones de buena gestión las que determinen el modo de estructurar el tributo, es decir, será la elasticidad de la demanda la que permita trasladar en mayor o menor medida el tributo sobre el consumidor, es por ello, que una prohibición de repercusión legal como la que en su momento se estableció en el impuesto balear sobre instalaciones contaminantes no impediría la traslación económica, ni supondría ninguna ventaja desde la perspectiva del *principio quien contamina paga*.

<sup>584</sup> PÉREZ DE AYALA, José Luis. *La traslación jurídica de la cuota en los impuestos ambientales... Op. Cit.*, p. 97.

<sup>585</sup> Establecido mediante Ley 6/2001 de 17 de mayo, de Ordenación y Participación en la Gestión del Agua en Aragón.

<sup>586</sup> LIENDO LUDUEÑA, Marcelo. "El coste de la calidad del agua en los impuestos medioambientales: el canon de saneamiento de Aragón". *Revista Noticias de la Unión Europea* Nº 289, Año XXV, Febrero de 2009, Wolters Kluwer, España, pp. 34 y 35.

<sup>587</sup> LIENDO LUDUEÑA, Marcelo. *El coste de la calidad del agua...*, *Op. Cit.*, 34 y 35.

rebajar o anular el nivel de contaminación y consecuentemente, producir un menor daño a la calidad del agua<sup>588</sup>.

En este orden de ideas, el criterio *quien contamina paga* enlaza la capacidad de contaminar de los sujetos llamados a contribuir, demostrada en la actividad que llevan a cabo<sup>589</sup>, con la reparación del daño ambiental producido y su capacidad económica. En estos supuestos, el objeto material gravado es el consumo de agua, calificado además por la contaminación o los efectos nocivos que engendra<sup>590</sup>.

Partiendo de que el consumo de agua puede constituir una manifestación indirecta de capacidad económica<sup>591</sup>, cuando supera los mínimos de subsistencia, el planteamiento puede atentar contra el principio de *quien contamina paga* si dos consumos de agua iguales se gravan igualmente aun cuando no generen la misma carga contaminante, tal circunstancia demuestra que el citado principio debe servir de referencia y justificación a estos tributos, pero es imprescindible que para estructurar el tributo ambiental debe girarse hacia la incidencia que genera la actividad. *Estos tributos*

---

<sup>588</sup> Dentro de la clasificación que propone HERRERA MOLINA y retoma VÁZQUEZ COBOS, los tributos sobre las aguas con componente medioambiental serían aquéllos que introducen dentro del hecho imponible algún elemento medioambiental, entendiendo por tal aquél que tenga por objeto la protección del sistema híbrido. Dentro de esta clase de gravámenes se distinguen dos modalidades: a) aquellos que tienen por objeto eliminar o reducir las emisiones de efluentes a las aguas, los tributos sobre vertidos contaminantes; y b) aquéllos que tratan de compensar el daño medioambiental producido como consecuencia de la realización de determinadas actividades relativas al ciclo hidrológico, en especial, las infraestructuras hidráulicas. *Vid.* HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Derecho tributario ambiental...*, *Op. Cit.*, 230 y ss; PAGÈS GALTÈS, Joan. *Fiscalidad de las aguas...*, *Op. Cit.*, pp. 13 y ss.; VÁZQUEZ COBOS, Carlos. *La fiscalidad de las aguas en España...*, *Op. Cit.*, pp. 167-182.

<sup>589</sup> Tal como exponemos en el apartado 2 de este Capítulo, el objeto del tributo se configura teniendo en cuenta la existencia objetiva de una capacidad contaminante potencial o real, que indica capacidad económica, sea como manifestación de renta, patrimonio o consumo. Su intensidad dependerá entre otros parámetros, de las secuelas que genere la actividad.

<sup>590</sup> Para VÁZQUEZ COBOS, Carlos. *La fiscalidad de las aguas...*, *Op. Cit.*, p. 179, la reducción de la contaminación por los vertidos, específicamente, los domésticos, se consigue únicamente mediante la disminución del consumo de agua, el establecimiento de las adecuadas infraestructuras de saneamiento y depuración y, en su caso, con campañas de educación y sensibilización ambiental que eviten determinadas prácticas no adecuadas para la buena calidad de las aguas. La fiscalidad en este caso debe limitarse a incentivar un consumo eficiente, por lo que un tributo que grava el consumo de agua, en sí mismo considerado, cumple plenamente dicha finalidad.

<sup>591</sup> Como particular ejemplo de lo que sería el detalle de la factura tipo de una compañía suministradora de agua en baja, la misma se podría descomponer en varios conceptos tributarios, a saber, la cuota de consumo y cuota de servicio, el canon de regulación, el canon de saneamiento, la tasa de alcantarillado y el impuesto al valor añadido. Este último es por antonomasia el impuesto al consumo, que grava con carácter general todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios y profesionales, siendo sujeto pasivo contribuyente la entidad suministradora, si bien con derecho a repercusión del impuesto al consumidor o empresa que recibe el bien o servicio objeto de gravamen, en este caso la entrega domiciliaria del agua. *Vid.* VÁZQUEZ COBOS, Carlos. *Fiscalidad de las aguas en España...*, *Op. Cit.*, pp. 153 y 154.

deben actuar como “precios” en la internalización de costes de los servicios medioambientales de depuración de aguas residuales<sup>592</sup>.

Como reconoce ZÁRATE MARCO<sup>593</sup>, cualquier agente económico tiene incentivos para no incurrir en costes excesivos, por lo que también los tendrá para evitar costes ambientales elevados<sup>594</sup>, no por un sentimiento de altruismo hacia el medio ambiente, sino porque el agente los percibe también como gastos, por virtud del tributo.

Desde hace décadas, la doctrina italiana preveía que la imposición sobre el consumo de ciertos elementos contaminantes ofrecía una solución acorde con los objetivos de política ambiental<sup>595</sup>.

La cuestión no es baladí, sobre todo si tenemos en cuenta por ejemplo, que sólo mediante políticas de definición de estándares de eficiencia de los bienes de consumo, particularmente de aquéllos cuya utilización requiere gran cantidad de energía<sup>596</sup>,

---

<sup>592</sup> LIENDO LUDUEÑA, Marcelo. *El coste de la calidad del agua en los impuestos medioambientales: el canon de saneamiento de Aragón...*, *Op. Cit.*, p. 35.

<sup>593</sup> ZÁRATE MARCO, Anabel y Otros. *Descentralización fiscal y tributación ambiental. El caso del agua en España...*, *Op. Cit.*, p. 10.

<sup>594</sup> En este sentido, por ejemplo, la política de tarificación y uso sostenible de los recursos hídricos promovida desde la Unión Europea debe basarse en la evaluación de los costes y beneficios del uso del agua y tener en cuenta tanto los costes financieros que supone la prestación de servicios como los costes ambientales y de recursos, y que un precio directamente relacionado con las cantidades de agua utilizadas o con la contaminación producida permitirá garantizar que la tarificación constituya para los consumidores una incitación clara que les anime a usar mejor el agua y reducir la contaminación. *Vid.* Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social. COM (2000) 477 final, de 26 de julio de 2000, y la Directiva 2000/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de octubre de 2000, por la que se establece un marco comunitario de actuación en el ámbito de la política de aguas. Diario Oficial de las Comunidades Europeas N° L 327, de 22 de diciembre de 2000.

<sup>595</sup> BUTTI, Luciano. “L’ordinamento italiano ed il principio chi inquina paga”, *Rivista Giurídica Dell’Ambiente*, N°3, 1990, Italia, p. 447. el autor, sugería en el sector energético una completa revisión de tasas, tarifas y precios encaminada a los objetivos de tutela ambiental y principalmente a una contención del consumo de energía.

<sup>596</sup> *Vid.* por oportunidad metodológica, en primer lugar PINO MIKLAVEC, Noemí. *La perspectiva ambiental en la regulación de los productos petrolíferos...*, *Op. Cit.*, pp. 25-75. en relación a las consideraciones previas al tratamiento de los productos petrolíferos; siguiendo con CASANA MERINO, Fernando. “La Directiva 2003/96/CE del Consejo, sobre la imposición de los productos energéticos y su incidencia en el ordenamiento interno”, en AA.VV. FALCÓN Y TELLA, Ramón, Director. *Estudios sobre fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible*, IEF, Madrid, España, 2006, pp. 37-56; y MÁRQUEZ MOLERO, Rafael. “La nueva fiscalidad de la energía en la Unión Europea”, en AA.VV. BUÑUEL GONZÁLEZ, Miguel, Director. *Tributación medioambiental: teoría, práctica y propuestas*, editado por Deloitte y Thomson-Civitas, Madrid, España, 2004, pp. 330-335, ambos autores analizan la finalidad extrafiscal (ambiental) perseguida mediante el establecimiento tributos sobre productos energéticos y la electricidad, sus consecuencias en el régimen interno de los países, especialmente en España, así como la importancia de la ponderación del objetivo ambiental mediante la armonización de tipos impositivos mínimos.



como los automóviles y algunos electrodomésticos, es posible llevar a cabo iniciativas tendentes al ahorro energético<sup>597</sup>.

En síntesis. Habría que puntualizar que la conceptualización genérica prevista en el artículo 36.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (“contribuyente”<sup>598</sup>) requiere en el caso una adecuación de conformidad con el principio “*quien contamina paga*” y es que se hace indispensable que aquél, definido en la citada ley como el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible sea además, el obligado tributario que efectivamente cumpla la prestación tributaria material o principal dado que se trata del sujeto contaminador, titular de la capacidad de afectar o incidir en el medio ambiente ejercitada y reflejada mediante la actividad contaminante.

Lo anterior, implica que las consecuencias económicas de dicha carga deben efectivamente recaer en su esfera patrimonial, en su capacidad de afectar el medio ambiente como una modalidad de la capacidad económica tratándose de gravámenes con objetivos medioambientales, sin que desde nuestra opinión debieran configurarse la sustitución o la repercusión a terceros salvo en precisas circunstancias, lo que de hecho existe como en el caso del impuesto sobre depósito de residuos de la Comunidad de Madrid<sup>599</sup>, ya que de lo contrario, en ambos supuestos el realizador del daño o incidencia negativa no asumiría realmente la carga financiera pese a colocarse en el presupuesto de hecho, contraviniendo la máxima que apremia al contaminador a pagar, incluso a sabiendas de la acción de regreso que en términos generales existe a

---

<sup>597</sup> Acerca de la fiscalidad e incentivos en el sector de los transportes, *Vid.* GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Una contribución al desarrollo sostenible: beneficios fiscales...*, *Op. Cit.*, pp. 357-368; sobre la fiscalidad del automóvil (impuesto sobre automóviles de tracción mecánica y determinados medios de transporte) dentro del rubro de la fiscalidad de las emisiones atmosféricas, *Vid.* CHICO DE LA CÁMARA, Pablo y HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *La fiscalidad de las emisiones atmosféricas...*, *Op. Cit.*, pp. 236-237 y 240-241; en cuanto a la eficiencia y ahorro energético, GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Una contribución al desarrollo sostenible...*, *Op. Cit.*, pp. 357-368, la profesora se plantea cuáles son los mejores instrumentos fiscales para conseguir el fomento de la eficiencia y el ahorro de la energía, adoptando dos posibles vías de trabajo: los transportes y el sector de la edificación, en esta tesitura, sugiere la intensificación de esfuerzos en realizar cambios en los modos de transporte y la adopción de medidas adicionales para incrementar el ahorro energético de los edificios, pero más allá de gravar el transporte, apoya la idea de que las medidas tributarias incentivadoras conlleven un mayor grado de eficiencia.

<sup>598</sup> *Vid.* CALVO ORTEGA, Rafael. *Capítulo III. Obligados Tributarios...*, *Op. Cit.*, pp. 144-147; LAGO MONTERO, José María. *La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios...*, *Op. Cit.*, pp. 53- 116; y MAGADÁN DÍAZ, Marta y RIVAS GARCÍA, Jesús. *Estructura de la fiscalidad verde...*, *Op. Cit.*, pp. 159-161 y 341.

<sup>599</sup> Regulado por la Ley 6/2003, de 20 de marzo, del Impuesto sobre Depósito de Residuos, artículos 7 y 8, de los Contribuyentes y Sustitutos de los Contribuyentes respectivamente.

favor del sustituto, ya que teóricamente puede o no estar prescrita si atendemos al texto del artículo 36.3 de la LGT.

Precisamente parafraseando al profesor CALVO ORTEGA<sup>600</sup>, el aspecto criticable de la regulación de esta acción es que pueda una ley “establecer otra cosa” según dice el precepto nombrado, pues una ley no puede decir que no haya acción de regreso en una sustitución porque sería una afirmación inconstitucional.

En definitiva, es una cuestión de capacidad económica, donde el tributo debe pagarlo necesariamente el contribuyente que es quien manifestó tal capacidad, lo dice claramente la Constitución Española, lo único que puede decir la ley es la técnica de resarcimiento que debe emplear el sustituto: repercusión, detracción o regreso propiamente dicho. Centrándonos nuevamente en la cuestión, el punto requiere un matiz debido a que no estamos hablando de una capacidad económica lisa y llanamente sino de una modalidad de ésta que obliga a que cada quien contribuya en la medida de su aptitud para afectar el medio ambiente, por tanto, creemos que con la sustitución el pretendido objetivo ecológico del tributo perdería su razón de ser dejando paso a la mera eficacia en la gestión del mismo y ello sin considerar que en un momento dado es posible (teóricamente) que por disposición legal la acción en contra del contribuyente no exista o existiendo, que realmente no se ejecute por el sustituto, lo cual significaría en definitiva que el sujeto pasivo quedaría libre de la carga tributaria.

Por lo que toca a la traslación<sup>601</sup>, que consiste fundamentalmente en un fenómeno de trascendencia económica, el realizador del hecho imponible (contribuyente) pese a estar compelido a enterar el monto del gravamen al ente público, no soportaría el peso del instrumento tributario trasladándolo al repercutido, quien por otra parte no ha realizado la actividad contaminante en sí mismo. Esta opinión de ninguna forma rechaza la exigencia de contribuciones al consumo sobre bienes o servicios “contaminantes”, ya en fase productiva mediante ciertos instrumentos, ya en fase final mediante otros, como en el caso del impuesto especial sobre combustibles derivados

---

<sup>600</sup> Vid. CALVO ORTEGA, Rafael. *Capítulo III. Obligados Tributarios...*, *Op. Cit.*, pp. 144-147; también, LAGO MONTERO, José María. *La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios...*, *Op. Cit.*, pp. 53-116.

<sup>601</sup> Vid. PÉREZ DE AYALA, José Luis. *La traslación jurídica de la cuota en los impuestos ambientales...*, *Op. Cit.*, pp. 93-99.

del petróleo de Canarias donde se grava en fase única las entregas mayoristas de los citados combustibles<sup>602</sup>, sin embargo, la repercusión debe tomarse con las reservas expresadas y por las razones sugeridas.

### 1. a. 2) La funcionalidad del principio “*quien contamina paga*”.

Hemos expuesto que el principio *contaminador pagador*, cumple diversas funciones jurídicas: como mandato motivador<sup>603</sup> de medidas de protección del medio natural que hagan recaer el coste sobre los sujetos contaminantes; como límite para el gasto público (ya que el coste de reducir la contaminación originada por una empresa no debe recaer sobre todos los ciudadanos, lo que excluye subvenciones y ciertos beneficios fiscales<sup>604</sup>); como programa de actuación de los poderes públicos que deberán tender a la larga a una reforma fiscal integral con inclinaciones verdaderamente ambientales<sup>605</sup> a fin de conseguir su pleno cumplimiento; y finalmente, como principio de justicia tributaria que configura los gravámenes ambientales<sup>606</sup>.

---

<sup>602</sup> Ley 5/1986, de 28 de julio, Del Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del petróleo.

<sup>603</sup> Propiamente el profesor HERRERA MOLINA habla de un auténtico mandato jurídico respaldado por la normativa comunitaria, basado en el principio de equivalencia. Cfr. HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *El principio quien contamina paga... (2008)*, Op. Cit., pp. 211 y 212.

<sup>604</sup> Vid. el trabajo de MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier. “La deducción por inversión en bienes ambientales a la luz del principio quien contamina paga y la prohibición de ayudas de Estado”, en AA. VV. FALCÓN Y TELLA, Ramón. *Estudios sobre fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible*, IEF, Madrid, España, 2006, pp. 107-131, en el cual el autor concluye que la deducción de la cuota es un elemento de cuantificación del impuesto de sociedades y por tanto, de medición de la capacidad económica del sujeto pasivo, por otra parte, su fin extrafiscal responde a intereses generales como es la protección del medio ambiente. La justificación del incentivo fiscal a nivel europeo se encuentra en el principio *quien contamina paga*, coincidiendo con el profesor FALCÓN Y TELLA, en cuanto a su parecer no se trata de un mandato constitucional sino de una opción del legislador, en contrario a la opinión de HERRERA MOLINA, así un desarrollo positivo del principio quien contamina paga puede proyectarse sobre el ordenamiento jurídico financiero y las categorías jurídico-tributarias preexistentes, entre las que se encuentran las deducciones en la cuota. Vid. además, FALCÓN Y TELLA, Ramón. *Las medidas tributarias medioambientales...*, Op. Cit., p. 676; y HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *El principio quien contamina paga... (2008)*, Op. Cit., p. 204 y ss.

<sup>605</sup> HERRERA MOLINA, Pedro M. *El principio quien contamina paga desde la perspectiva jurídica...*, Op. Cit., pp. 85 y 86.

<sup>606</sup> BORRERO MORO, Cristóbal José. *La proyección de principio de capacidad económica...*, Op. Cit., p. 226. En el mismo sentido, están PÉREZ DE AYALA, José Luis. *La traslación jurídica de la cuota en los impuestos ambientales...*, Op. Cit., pp. 93-99; NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo. “Las políticas comunitarias de medio ambiente y para la protección de los consumidores: su incidencia en el derecho comunitario europeo”, en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Vol. XLIV/ 233, Septiembre- Octubre de 1994, Editorial de Derecho Financiero, Editoriales de Derecho Reunidas, S.A., Madrid, España, pp. 1005- 1024.

Aun inconclusa, su concepción se vincula íntimamente con otros principios, como el de solidaridad<sup>607</sup> (recuérdese que la solidaridad colectiva constituye el fundamento de la protección ambiental referida en el artículo 45 CE y en otros textos internacionales como la Convención marco de las Naciones Unidas sobre Cambio Climático de Río de Janeiro, el Tratado de la Unión Europea en su versión anterior a Lisboa, y actualmente en los artículos 2 del Tratado de la Unión Europea vigente<sup>608</sup> y 194.1 de Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea<sup>609</sup>), capacidad económica e igualdad<sup>610</sup>; a su vez, se aparta de dos ideas<sup>611</sup>: a) no se trata de un permiso para contaminar mediante el pago de un precio, pues al contrario, pretende desalentar la contaminación y fomentar el desarrollo de tecnología y hábitos de consumo más benéficos con el medio natural; y b) no es un principio de Derecho penal de orden constitucional, como los de culpabilidad, presunción de inocencia, e irretroactividad de normas no favorables. Estos principios no afectan a las manifestaciones del principio “*quien contamina paga*” de manera que no generan una sanción paralela de conductas “anti” ambientales.

---

<sup>607</sup> HERRERA MOLINA considera que el principio contaminador pagador, es una proyección del principio de solidaridad. En HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *El principio quien contamina paga desde la perspectiva jurídica...*, Op. Cit., p. 82.

<sup>608</sup> Artículo 2. “*La Unión se fundamenta en los valores de respeto de la dignidad humana, libertad, igualdad, Estado de Derecho y respeto de los derechos humanos, incluidos los de las personas pertenecientes a las minorías. Estos valores son comunes a los Estados miembros en una sociedad caracterizada por el pluralismo, la no discriminación, la tolerancia, la justicia, la solidaridad y la igualdad entre hombres y mujeres*”. Tratado de la Unión Europea (Versión consolidada, resultado de las modificaciones introducidas por el Tratado de Lisboa firmado el 13 de diciembre de 2007 en Lisboa y que entró en vigor el 1 de diciembre de 2009). Diario Oficial de la Unión Europea N° C 83/01, de 30 de marzo de 2010.

<sup>609</sup> Artículo 194.1. “*En el marco del establecimiento o del funcionamiento del mercado interior y en atención a la necesidad de preservar y mejorar el medio ambiente, la política energética de la Unión tendrá por objetivo, con espíritu de solidaridad entre los Estados miembros: ...*”. Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (Versión consolidada, resultado de las modificaciones introducidas por el Tratado de Lisboa firmado el 13 de diciembre de 2007 en Lisboa y que entró en vigor el 1 de diciembre de 2009). Diario Oficial de la Unión Europea N° C 83/01, de 30 de marzo de 2010.

<sup>610</sup> BORRERO MORO, Cristóbal José. *La proyección de principio de capacidad económica en el marco de los tributos ambientales...*, Op. Cit., pp. 226- 228; HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *El principio quien contamina paga... (2008)*, Op. Cit., pp. 194 y ss., quien sostiene que en términos más amplios los principios de capacidad económica propio de los impuestos fiscales, y el de equivalencia, propio de los impuestos con fines extrafiscales, constituyen dos proyecciones diversas del principio de igualdad sobre ámbitos distintos. La proyección del principio quien contamina paga sobre el Derecho tributario produce figuras semejantes a las tasas aun cuando éstas adopten generalmente la forma externa de impuestos. El presupuesto de hecho y la estructura cuantitativa de tales impuestos no responden a la capacidad contributiva del sujeto sino a una modalidad específica del principio de equivalencia, el *principio quien contamina paga*. Sin embargo, los tributos ambientales encuentran en la capacidad económica un límite externo que excluye la confiscatoriedad y obliga a garantizar un mínimo de subsistencia.

<sup>611</sup> HERRERA MOLINA, Pedro M. *El principio quien contamina paga desde la perspectiva jurídica...*, Op. Cit., pp. 83 y 84.

El principio exige que la cualidad de contribuyente recaiga sobre la persona física o jurídica, pública o privada o entidades a las que la normativa imponga el cumplimiento de obligaciones tributarias<sup>612</sup>, que realizan la actividad de naturaleza económica o desde elementos patrimoniales que afecten negativamente al medio, y sea a la vez, titular de la manifestación de riqueza que se revela en dicha actividad económica o patrimonio concreto implicado en la actividad degradadora. Y no sólo por razones de eficacia desincentivadora, sino sobre todo, por razones de justicia tributaria. En este sentido, coincidimos con el profesor BORRERO MORO<sup>613</sup> en cuanto a que en *la realización de una actividad económica degradante o en la realización de dicha actividad desde elementos patrimoniales, existe un comportamiento del sujeto que provoca una serie de costes sociales y que se traduce en la obligación de pagar un tributo, al asociarse a actividades o elementos reveladores de cierta fuerza económica objetiva. Dicho sujeto es el realizador de dicha situación perjudicial para la sociedad y, además, es el sujeto con más probabilidades de alterarla de modo positivo para el medio*. Evidentemente, no todos los comportamientos reflejan del mismo modo el principio *quien contamina paga*, sino que el presupuesto de hecho es susceptible de realizarse con diversa intensidad, en esta sintonía, la base imponible, cuantifica su concreción en cada caso. Esta postura, por la que nos inclinamos totalmente, se complementa con la idea que en otro momento hemos apuntado, relativa a que la materialización del deber de contribuir no sólo exige la conexión entre imposición y fuerza económica en los tributos individualmente considerados, sino que además es necesario que el conjunto del sistema tributario en referencia al obligado tributario imponga la contribución al sostenimiento de los gastos públicos<sup>614</sup> de acuerdo con la capacidad económica de éste.

La proyección de la idea de justicia no sólo permite un mejor acomodo del deber de contribuir a las exigencias de justicia que lo configuran, sino que en el marco de un sistema tributario moderno donde los nuevos tributos establecidos, muchos de ellos de carácter ambiental, vienen caracterizados generalmente por la proyección del principio de capacidad económica exclusivamente como límite negativo, se presenta como una

---

<sup>612</sup> Artículo 35, Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

<sup>613</sup> Vid. BORRERO MORO, Cristóbal José. *La proyección del principio de capacidad económica en el marco de los tributos ambientales...*, Op. Cit., p. 227.

<sup>614</sup> Vid. CIPOLLINA, Silvia. *Osservazioni sulla fiscalità ambientale nella prospettiva del federalismo fiscale...*, Op. Cit., pp. 580-592; FEDELE, Andrea. *Appunti dalle Lezioni di Diritto Tributario...*, Op. Cit., pp. 20-59; GALLO, Franco. *Giustizia sociale e giustizia fiscale tra decentramento e globalizzazione...*, Op. Cit., p. 7; Id. *Profili critici della tassazione ambientale...*, Op. Cit. pp. 303- 310.

exigencia lógica, como un imperativo vital, so pena de incurrir en la imposición de gravámenes a sujetos pasivos sin aptitud para contribuir.

Parece entonces, que de las fuentes distintas que han abordado el principio “*quien contamina paga*” (OCDE, Unión Europea, ONU), nace un único significado pero con tres sentidos diferentes: a) aquel principio de eficiencia económica, un instrumento de internalización de externalidades; b) un principio que resguarda la exigencia de protección de los intercambios internacionales a fin de evitar distorsiones en el comercio internacional<sup>615</sup>; y c) el instrumento que abraza valoraciones de tipo equitativo, con miras a que el costo de la protección del ambiente sea a cargo de quienes causan situaciones de daño, en vez de la colectividad entera<sup>616</sup>.

#### **1. b. Los principios de solidaridad e igualdad, en el ámbito tributario ambiental. Su nexos con la capacidad contributiva.**

La concurrencia de diversos factores especiales en la fiscalidad ambiental hace inevitable que el principio de capacidad económica, adquiera ciertos matices (que algunos autores, más bien consideran limitaciones ante la puesta en juego de otros objetivos de interés general<sup>617</sup>) así como una relación más estrecha con el resto de principios constitucionales como el de solidaridad e igualdad<sup>618</sup>.

Diversos autores<sup>619</sup> afirman que la capacidad económica echa raíces sobre el principio de solidaridad e igualdad, y es en este punto precisamente donde, recordemos, existe

---

<sup>615</sup> MELI, Marisa. “Le origini del principio “chi inquina paga” e il suo accoglimento da parte Della Comunità Europea”, *Rivista Giuridica Dell’ Ambiente*, N° 2, 1989, CEDAM; Padova, Italia, pp. 218-246.

<sup>616</sup> Vid. BUTTI, Luciano. *L’ Ordenamento italiano ed il principio chi inquina paga...*, *Op. Cit.*, pp. 411-449; MELI, Marisa. *Le origini del principio chi inquina paga ...*, *Op. Cit.*, p. 245; MASSARUTTO, Antonio. “Chi inquina paga meno”, *Rivista on line [www.lavoce.info](http://www.lavoce.info)* di 22 dicembre 2008, como una crítica a la falta de técnica legislativa que impide la aplicación del principio.

<sup>617</sup> ANGULO ARAMBURU, Jerónimo, CHICO DE LA CÁMARA, Pablo, HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, MONREAL PALOMINO, I. “El tratamiento fiscal de las Nuevas Energías”, en AA. VV. GAGO RODRÍGUEZ, Alberto y LABANDEIRA VILLOT, Xavier, Directores. *Energía, Fiscalidad y Medioambiente en España*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 2002, pp. 243-279.

<sup>618</sup> HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *El principio quien contamina paga... (2008)*, *Op. Cit.*, pp. 194 y 195; Id. *El principio quien contamina paga desde la perspectiva jurídica...*, *Op. Cit.*, pp. 81-87.

<sup>619</sup> ANGULO ARAMBURU, Jerónimo, CHICO DE LA CÁMARA, Pablo, HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, MONREAL PALOMINO, María Isabel. *El tratamiento fiscal de las Nuevas Energías...*, *Op. Cit.*, p. 250; HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *El principio quien contamina paga... (2008)*, *Op. Cit.*,

una conexión con el derecho a un medio ambiente adecuado que salvaguarda el artículo 45 CE, ya que la prerrogativa de disfrutarlo y la consiguiente obligación de conservarlo, también encuentran fundamento en el citado principio de solidaridad. Así pues, se justificaría la exigencia de internalización de los daños ambientales a los sujetos contaminadores<sup>620</sup>. Por otra parte, hemos dicho que en el ámbito de la fiscalidad ambiental, el principio de igualdad exige una equivalencia<sup>621</sup> entre los daños causados y la carga fiscal que deba soportar el contribuyente, de donde resultaría constitucionalmente aceptable el tratamiento fiscal favorable de actividades con menor incidencia ambiental como el desarrollo y explotación de energías “limpias” por ejemplo, frente a las que no lo son, siempre que aquél sea adecuado y proporcionado a los objetivos ambientales que se persiguen<sup>622</sup>. Veamos pues el desarrollo de esta cuestión particular.

#### 1. b. 1) La solidaridad colectiva.

El concepto de desarrollo sostenible establece que el conjunto de las relaciones entre las actividades humanas y su dinámica, y la biósfera con dinámicas generalmente más lentas, deben permitir la continuidad de la vida humana, la satisfacción de las necesidades por parte de las personas y el desarrollo de las diversas culturas, en modo tal que las modificaciones producidas por los hombres se conserven dentro de los límites para no destruir el contexto biofísico global.

Existe entonces, un vínculo de cooperación entre los seres humanos respecto a las actividades que llevan a cabo y los resultados que éstas puedan causar en el medio

---

pp. 194 y 195; Id. *El principio quien contamina paga desde la perspectiva jurídica...*, *Op. Cit.*, pp. 81-87; Id. *Capacidad económica y sistema fiscal...*, *Op. Cit.*, pp. 268 y ss.

<sup>620</sup> HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *El principio quien contamina paga...* (2008), *Op. Cit.*, pp. 194 y 195; Id. *El principio quien contamina paga desde la perspectiva jurídica...*, *Op. Cit.*, p. 82; ROSEMBUJ, Tulio. *El Tributo Ambiental. Primeras reflexiones...*, *Op. Cit.*, pp. 3-16; Id. *Medidas tributarias de protección: fundamento y naturaleza...*, *Op. Cit.*, pp. 733-755; Id. “Tributos Ecológicos en el ámbito municipal”, *Revista Impuestos*, Nueva Época, Nº 22, 2ª quincena de noviembre de 1996, Editorial La Ley-Actualidad, Madrid, España, pp. 3-18; Id. “El impuesto como disfrute de bienes colectivos”, en *Revista El Fisco*, edición digital, Nº 154, julio/2009, España, [http://www.elfisco.com/articulos/articulo.aspx?art\\_id=105](http://www.elfisco.com/articulos/articulo.aspx?art_id=105); VAQUERA GARCÍA, Antonio. *Fiscalidad y medio ambiente...*, *Op. Cit.*, pp. 165 y 166.

<sup>621</sup> Cfr. HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *El principio quien contamina paga...* (2008), *Op. Cit.*, pp. 194-196.

<sup>622</sup> HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Derecho Tributario Ambiental...*, *Op. Cit.*, pp. 166 y ss.

ambiente. Este vínculo representa la solidaridad colectiva, intergeneracional<sup>623</sup> (referida al sacrificio que deben hacer las generaciones presentes para asegurar que las venideras gocen de un medio ambiente adecuado), e intrageneracional (la cooperación entre todos los seres que habitan el planeta)<sup>624</sup>. De igual manera, la solidaridad colectiva no se refiere únicamente al deber de preservar el ambiente, sino que se constituye en fundamento de la actuación de los poderes públicos para velar por la protección y restauración del bien “medioambiente” a través de la intervención estatal en sus distintos ámbitos (artículo 45.2 CE). Este es precisamente el sostén por el que el Estado tiene derecho a exigir a los particulares ciertas contribuciones, que internalizan los costes de la contaminación o degradación ambiental<sup>625</sup>.

Ahora bien, la actividad financiera supone una distribución de las cargas y los gastos públicos<sup>626</sup>. En estos casos, la medida de lo justo viene determinada por la posición de cada uno respecto a la finalidad colectiva: el interés general. Para alcanzar este objetivo, harán falta recursos financieros que permitan prestar una serie de servicios

---

<sup>623</sup> La Convención de 1992 de las Naciones Unidas, refiere que los recursos naturales y el intrínseco valor que representan, integran a efectos de su conservación a todos los pueblos pero también a las generaciones venideras. Es extrapolable a todos los recursos, concebidos en abstracto, lo predicado de los derechos del agricultor, definidos como el resultante de las contribuciones pasadas, presentes y futuras a la conservación, mejora y viabilidad de los recursos genéticos respecto de los cuales, la Comunidad Internacional, debe actuar como fideicomisaria para las presentes y futuras generaciones. Todo el dispositivo económico de la convención de 1992, está pensado para hacer posible la circulación de recursos económicos de los países ricos a los pobres. Es sumamente importante la incidencia de los consumidores de los países desarrollados en la disminución de los recursos biológicos de las naciones en vías de desarrollo. Según estudios realizados sobre la presión exterior de los países desarrollados, revelan que los ciudadanos de dichas naciones emplean un montante de recursos cuarenta veces superior al de un habitante de algún país como Somalia y requieren la utilización de 13 millones de hectáreas fuera del país para atender la demanda interior y la de la industria exportadora. Los resultados en términos de depredación de recursos ajenos son cuantiosos. Lo que en otras palabras comprueba que la capacidad económica de un país en términos generales, refleja una capacidad de contaminar o afectar el medio proporcional a su riqueza pues está comprobado que a mejor posición de desarrollo mayores son los efectos contaminantes de su actividad productiva. MARTÍN MATEO, Ramón. *Tratado de derecho ambiental...*, Op. Cit., pp. 25-27.

<sup>624</sup> JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, Jorge. *El tributo como instrumento de protección ambiental*, Op. Cit., pp. 42 y 43.

<sup>625</sup> *Idem*.

<sup>626</sup> Vid. CALVO ORTEGA, Rafael. *Tributación medioambiental y principio de justicia tributaria...*, Op. Cit., p. 105, respecto a que el carácter extrafiscal de la tributación ambiental y la financiación de los gastos públicos, por una parte, se trata en gran medida de un debate sin sentido: “*La unidad de caja de las Administraciones en nuestros días hace que la totalidad de los ingresos dinerarios se dediquen a la financiación de los gastos públicos, y ello aunque no hayan sido establecidos con esa finalidad. Acertadamente la LGT, art. 2.1 dispone que los tributos (...) tienen el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos. Fin primordial quiere decir principal, pero no único. Todo ello con independencia de que, aun cuando hubiera una afectación de ingresos, siempre se desembocaría en la financiación de los gastos públicos...*”, por otra parte, “*la extrafiscalidad no puede nunca legitimar la falta de capacidad económica en el hecho que dé lugar al tributo medioambiental. Esta exteriorización de capacidad es un requisito ineludible de todo tributo, y su falta da lugar a la inconstitucionalidad de la figura tributaria...*”.



públicos y actuaciones de los órganos de gobierno. La contribución al interés general mediante el sistema fiscal representa una exigencia del carácter social de la naturaleza humana: el principio de solidaridad. El pleno desarrollo de la personalidad no se puede conseguir de modo aislado, sino sólo mediante la colaboración de los demás. La persona tiene por tanto, responsabilidad frente al bien común al que debe contribuir en función de su capacidad. En otras palabras, como explica HERRERA MOLINA<sup>627</sup>, el principio de solidaridad exige un sacrificio altruista en aras del interés general. Éste es el fundamento del principio de capacidad económica (recordemos que MOSCHETTI<sup>628</sup> también se pronunció en el sentido de que el deber de todos de contribuir a los gastos públicos en relación con su capacidad contributiva es expresión del genérico deber de solidaridad económica, política y social recogido en el artículo 2 de la Constitución italiana).

Por otra parte, la solidaridad como principio jurídico-político suele ser invocada como principio de la convivencia democrática y así es recogida en textos constitucionales como fundamento del deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas<sup>629</sup>.

### **1. b. 2) El principio de igualdad tributaria en materia ambiental.**

Desde un punto de vista sistemático y teniendo en cuenta el marco actual constitucional, la igualdad puede entenderse como valor superior del ordenamiento jurídico, como principio (artículos 9.2 y 14 CE), e incluso, como derecho fundamental<sup>630</sup>. De esta forma, la igualdad se concibe como una de las metas a alcanzar por el ordenamiento jurídico; entendida como principio propugna la consecución de la igualdad formal y material procurando garantizar la igualdad en la

---

<sup>627</sup> Vid. HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Capacidad económica y sistema fiscal...*, Op. Cit., pp. 92-94.

<sup>628</sup> Vid. MOSCHETTI, Francesco. *El principio de capacidad contributiva...*, Op. Cit., p. 226; Id. *Capitolo VII. La capacità contributiva...*, Op. Cit., pp. 223-271; Id. *Orientaciones generales de la capacidad contributiva...*, Op. Cit., pp. 513- 562; Id. *I principi di giustizia fiscale della Costituzione italiana, per l'ordinamento giuridico in cammino dell'Unione europea...*, Op. Cit., pp. 2 y ss.

<sup>629</sup> Vid. DE LUCAS, Javier. "El principio de solidaridad como fundamento del derecho al medio ambiente", *Revista de Derecho Ambiental* N° 12, Publicación Técnico-Jurídica de medio ambiente, Murcia, España, 1994, pp. 51-70.

<sup>630</sup> Vid. MATA SIERRA, María Teresa. *El principio de igualdad tributaria*, Editorial Aranzadi-Thomson, Navarra, España, 2009, pp. 21-208.

ley y ante la ley y, por lo tanto, la ausencia de discriminaciones injustificadas. En cuanto a derecho, fundamental exige también la ausencia de discriminación en lo que la doctrina ha dado en llamar “el derecho a un trato igual” lo que, además, conecta de lleno con el principio de no discriminación y con la posibilidad de admitir la figura de la discriminación positiva.

La concepción formalista del principio de igualdad, estima que éste es un postulado de equiparación entre dos situaciones iguales pero no suministra el criterio de comparación entre ellas, que hay que buscar en el mismo principio; en materia tributaria en la noción de capacidad contributiva. Frente a esta concepción, existe otra según la cual el principio de igualdad es una prohibición de discriminaciones arbitrarias<sup>631</sup>. Esta concepción resuelve la necesidad de completar dicho principio con otro aún más difícil, el de capacidad contributiva, y por otra, se justifica de manera satisfactoria la legislación con fines extrafiscales<sup>632</sup>. El significado del principio de capacidad contributiva consiste entonces en ser un criterio indispensable en el enjuiciamiento de la legislación fiscal desde la perspectiva del principio de igualdad, porque está integrado en la idea de justicia propia de las sociedades modernas<sup>633</sup>. Una ley fiscal que desconozca la capacidad contributiva de los obligados al pago de un tributo carece en principio de justificación y es, por tanto, arbitraria, a no ser que tal justificación le venga dada por otros motivos, en particular, por mandatos de política económica pero aun así, no puede ser ignorado.

---

<sup>631</sup> Vid. PALAO TABOADA, Carlos. “Nueva visita al principio de capacidad contributiva”, en *Revista Española de Derecho Financiero* N° 124, Octubre-Diciembre, 2004, Thomson-Civitas-Aranzadi, España, pp. 767-783.

<sup>632</sup> Recordemos que PÉREZ DE AYALA coloca a la capacidad económica dentro de la teoría de los principios de justicia social como presupuesto lógico o conceptual para elaborar las diversas modalidades de la justicia fiscal: progresividad, igualdad y no confiscatoriedad. Vid. PÉREZ DE AYALA, José Luis y GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. *Curso de Derecho Tributario...*, Op. Cit., p. 159; además, ESCRIBANO LÓPEZ, Francisco. *Principio de igualdad y deber de contribuir en la Jurisdicción Constitucional...*, Op. Cit., pp. 5 y ss.; GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. *Los tributos extrafiscales...*, Op. Cit., pp. 609-615, quien justifica los tributos de finalidad extrafiscal en el principio de igualdad; LEJEUNE VALCÁRCEL, Ernesto. *Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria...*, Op. Cit., pp. 113-180; Id. *L' Eguaglianza...*, Op. Cit., pp. 379-399. Específicamente en materia ambiental, BORRERO MORO, Cristóbal José. *El principio de igualdad y la tributación ambiental: el impuesto balear sobre instalaciones que incidan sobre el medioambiente...*, Op. Cit., pp. 79 y ss.

<sup>633</sup> Vid. CAZORLA PRIETO, Luis María. *Los principios constitucional-financieros en la tributación medioambiental...*, Op. Cit., pp. 53-84.

Coincidimos como se ha dicho<sup>634</sup> en que el principio de igualdad del artículo 31 CE contiene un mandato de desigualdad para lograr la igualdad real.

El Tribunal Constitucional Español resume su doctrina del principio de igualdad<sup>635</sup>, en la STC 76/1990, de 26 de abril, en un párrafo que citamos textualmente por su gran calidad y acierto:

*“...Sobre el alcance del principio de igualdad ante la Ley este Tribunal ha elaborado en numerosas Sentencias una matizada doctrina cuyos rasgos esenciales pueden resumirse como sigue: a) no toda desigualdad de trato en la ley supone una infracción del Artículo 14 de la Constitución, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia 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 o 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 resultan 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*

---

<sup>634</sup> Vid. RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro. “Los límites constitucionales del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, en *El Sistema Económico en la Constitución Española*, XV Jornadas de Estudio de la D.G.S.J.E., Volumen II, Ministerio de Justicia, Madrid, España, 1994, p. 1283 y ss.; Id. “Los principios de imposición en la jurisprudencia constitucional española”, en *Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 100, Civitas, Madrid, España, 1999, pp. 618 y ss.; en sentido similar, MARTÍN DELGADO, José María. “Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución” en *Hacienda Pública Española*, Nº 60, Madrid, España, 1979, pp. 90 y ss., quien postula que el propio concepto de igualdad “requiere el parámetro conforme al cual definir la igualdad o desigualdad de las situaciones y por ello la doctrina se ha esforzado en anunciar el criterio que en consonancia con los planteamientos e ideologías particulares permita la clasificación de las distintas situaciones”; en la misma dirección, CAZORLA PRIETO, Luis María. *Los principios constitucional-financieros en la tributación medioambiental...*, Op. Cit., pp. 72 y 73.

<sup>635</sup> FJ 9A), STC 76/1990, de 26 de abril de 2000.

*proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos...”.*

Por lo que concierne al tratamiento conjunto de los principios de igualdad y capacidad contributiva, salvo escasas excepciones<sup>636</sup>, el Tribunal Constitucional los ha aplicado en una misma resolución, no obstante, es por virtud de la STC 76/1990, de 26 de abril, FJ 3, que prescribe “...*singular posición en que la Constitución sitúa, respectivamente, a los poderes públicos, en cuanto titulares de la potestad tributaria, y a los ciudadanos, en cuanto sujetos pasivos y, en su caso, sujetos infractores del deber de contribuir... Para los ciudadanos este deber constitucional implica, más allá del genérico sometimiento a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico que el Artículo 9.1 de la norma fundamental impone, una situación de sujeción y de colaboración con la Administración tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales. Para los poderes públicos este deber constitucional comporta también exigencias y potestades específicas en orden a la efectividad de su cumplimiento por los contribuyentes...”.*

La tesis de la igualdad en sentido material, prohibición de discriminaciones arbitrarias a la luz de la común conciencia jurídica, es por tanto, la única que permite atribuir al principio correspondiente un contenido propio<sup>637</sup>, independiente y supraordinado a sus

---

<sup>636</sup> La vinculación entre el principio de igualdad tributaria y los de capacidad económica y progresividad ha sido reconocida por la STC 27/1981, de 20 de julio, y ratificada por las SSTC 128/1987, de 16 de julio; 19/1988, de 16 de febrero; 45/1989, de 20 de febrero; y 76/1990, de 26 de abril. Adicionalmente debemos decir que el significado propio de los principios de igualdad y generalidad en materia tributaria proviene justamente al conectarlos con el principio de capacidad económica, en el sentido de que éste es el criterio o dato desde el que se va a demandar el tratamiento en igualdad de todos los iguales. El principio de capacidad económica se erige desde esta perspectiva en el criterio para valorar si dos situaciones son iguales o diversas en orden a recibir el mismo o diferente trato, y en este sentido es indicativa la STC 46/2000, de 17 de febrero, en la que se declaró inconstitucional un precepto de la LIRPF de 1978 por entender que su aplicación llevaba a un resultado pernicioso, dado que sujetos con menor capacidad económica tributaban más que sujetos con mayor capacidad, lo que vulneraba el principio de igualdad tributaria en términos de capacidad económica. *Cfr.* FJ 4, STC 46/2000, de 17 de febrero. Cuestión de inconstitucionalidad. BOE Nº 66, de 17 de marzo de 2000. *Vid.* también sobre estas sentencias en AA. VV. MENÉNDEZ MORENO, Alejandro, Director. *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra*, 12ª edición, Editorial Lex Nova, Valladolid, España, 2011, pp. 81-85.

<sup>637</sup> PALAO TABOADA, defiende que la capacidad económica tal como la refiere la Constitución, funciona en relación con todo el sistema tributario y no respecto a cada uno de los tributos que lo componen, así, se constituye en una especificación del principio de igualdad y posibilita no ya la igualdad a través de la capacidad económica, sino la igualdad “sobre” ésta. *Cfr.* PALAO TABOADA, Carlos. *Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva...*, *Op. Cit.*, p. 418; *Id.* *Los límites del control de constitucionalidad de la legislación fiscal...*, *Op. Cit.*, p. 703; MARTÍN DELGADO asevera que la

posibles especificaciones positivas, las cuales entonces no resultan lógicamente indispensables y son sólo un fortalecimiento del principio general.

Consideramos que un trato diferenciado sobre una misma capacidad económica puede venir justificada en función de la protección ambiental (artículo 45 CE), de ahí que nazca una nueva modalidad, a saber, la capacidad para incidir en el medio ambiente como derivación del principio contenido en el artículo 31.1 CE como hemos expuesto en el Capítulo I. Esto significa que si dos personas tienen la misma capacidad económica pero una incide en el medio ambiente y la otra no, o lo hace en mayor grado, la carga tributaria que soporte también será mayor.

Por otra parte, consideramos que la capacidad para incidir en el medio ambiente estrecha sus vínculos con el derecho a un medio ambiente adecuado reconocido en las Constituciones española y mexicana, y con el principio de *igualdad tributaria*<sup>638</sup>, pues por una parte si todos tienen derecho al mismo disfrute de un bien común pero ese fin no se alcanza porque la situación de ventaja económica de las personas define el acceso o la denegación a los recursos naturales, sin que fiscalmente la situación de su riqueza influya en la carga tributaria global del sujeto contaminador, es obvio que ambos principios se quebrantan sin una causa justificada, es decir, se presenta un trato fiscal desigual e inconstitucional respecto al resto de sujetos que, por el contrario, no han accedido a los recursos, no se han beneficiado de los mismos, no los han afectado y sin embargo, sí asumen las secuelas nocivas ocasionadas al bien común, *el ambiente*.

La igualdad como criterio para la determinación de las obligaciones tributarias ambientales nace a partir de considerar que la capacidad contributiva tiene un papel

---

Constitución de 1978 rompe con las concepciones tradicionales que identificaban la capacidad económica con la justicia tributaria, puesto que en ella se reduce la capacidad a un mero criterio no exclusivo, cuyo contenido está por precisar. Advierte que del referido precepto constitucional cabe deducir dos cosas: a) que la capacidad económica no es el criterio exclusivo para realizar la justicia tributaria y b) que la justicia tributaria requiere, junto al respeto de la capacidad económica de los sujetos, otro u otros criterios para hacerla efectiva. Vid. MARTÍN DELGADO, José María. En AA.VV., CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías, Director, *Ordenamiento tributario español...*, Op. Cit., p. 65.

<sup>638</sup> Vid. FEDELE, Andrea. *Appunti dalle Lezioni...*, Op. Cit., pp. 15 e 16. Partiendo de la literalidad del artículo 53 de la Constitución italiana, el autor comenta que la expresa referencia a la generalidad del concurso a los gastos públicos reafirma en primer lugar, el principio de igualdad: “*Venendo ad un esame dell’articolo 53 Cost. più attento alla sua formulazione testuale, va notato che essa si apre con un espresso riferimento alla generalità del concorso (Tutti) che riafferma, in primo luogo, il principio di eguaglianza nella sua valenza originaria, quale divieto di derogare, per determinate categorie o classi alla pari efficacia formale della legge*”.

ineludible, el de servir de presupuesto legitimador del tributo<sup>639</sup>, en tanto que como criterio de distribución de las cargas tributarias, sólo es útil a los efectos de cumplir con una de las funciones del principio de igualdad (mantener la igualdad de hecho), y como especificación de dicho principio.

Ahora bien, del artículo 31.1 CE se explica cómo debe ser el sistema tributario, resultando que es en la igualdad y progresividad donde se refunden los diversos criterios para estructurar los tributos y cuantificar las obligaciones nacidas. La segunda parte del artículo 31.1, sienta las condiciones de justicia del tributo que no es contribuir en proporción a la capacidad económica, sino tributar conforme los criterios de igualdad y progresividad. Respecto a su nexo con el principio de progresividad, surge entonces otra cuestión, la relativa a los límites inferior y superior de la tributación: el *mínimo exento*<sup>640</sup> y la regla de *no confiscatoriedad*<sup>641</sup>, respectivamente.

---

<sup>639</sup> En palabras de CAZORLA PRIETO, Luis María, en *Los principios constitucional-financieros en la tributación medioambiental...*, *Op. Cit.*, pp. 60 y 61, “la exigencia del principio de capacidad económica es también inexcusable en todos los tributos medioambientales, y de forma especial en los impuestos... La cobertura constitucional de los fines extrafiscales que buscan los tributos medioambientales puede justificar la distinta proyección del principio de capacidad económica en los tributos extrafiscales, pero no puede justificar su olvido, pues nos encontramos ante un principio que debe conformar la estructura de todo tributo, en mayor o menor grado según los supuestos... Aunque la finalidad extrafiscal de los tributos medioambientales se fundamenta en el principio de quien contamina paga, su presencia no es suficiente para borrar las exigencias mínimas del principio de capacidad económica. En todo caso, también en estos tributos ha de tener lugar el llamado test de presencia del principio de capacidad económica”; en la misma idea, PEÑA ALONSO, José Luis. *La finalidad extrafiscal y la estructura...*, *Op. Cit.*, pp. 491 y 492; MATA SIERRA, María Teresa. *Tributación medioambiental: perspectivas...*, *Op. Cit.*, p. 512-515.

<sup>640</sup> *Vid.* GARCÍA FRÍAS, María Ángeles. *El mínimo de existencia en el impuesto...*, *Op. Cit.* pp. 20 y ss.; CENCERRADO MILLÁN, Emilio. *El mínimo exento...*, *Op. Cit.*, pp. 70 y ss.; CHICO DE LA CÁMARA, Pablo. *La regla de la no confiscatoriedad como límite a la tributación medioambiental...*, *Op. Cit.*, p. 178, quien habla del respeto al mínimo existencial en los gravámenes ambientales; HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *El principio quien contamina paga... (2008)*, *Op. Cit.*, pp. 205 y 206, reconoce que deberían “suprimirse algunas figuras tributarias que se oponen injustificadamente a la capacidad económica sin otra excusa que la recaudatoria. Además la fiscalidad de elementos básicos para la vida, como la energía o el agua deberían configurarse de modo que se respeten las exigencias del principio de capacidad económica para los sectores más desfavorecidos”, además, propone que pueden crearse nuevos tributos ambientales sobre actividades contaminantes o que supongan un riesgo de contaminar en los cuales se adopten debidas medidas de compensación que garanticen el equilibrio del sistema y se garantice en todo caso el *mínimo existencial*.

<sup>641</sup> *Vid.* CHICO DE LA CÁMARA, Pablo. “La regla de la no confiscatoriedad como límite a la tributación medioambiental” en AA.VV. BECKER, Fernando, CAZORLA, Luis María, y MARTÍNEZ-SIMANCAS, Julián, Directores. *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen I, Iberdrola, Thomson-Aranzadi, Navarra, España, 2008, p. 163 y 167, quien dice que “el bien ambiental tiene un carácter relativo que ha de ceder... cuando la progresividad del tributo alcance límites confiscatorios”, ahora bien, el propio autor matiza que la no confiscatoriedad como límite máximo de la imposición tributaria es “un freno que limita al menos el nivel máximo de contribución a las cargas generales medida por la capacidad contributiva de los administrados, pero no es necesariamente un límite a la progresividad tributaria”; en cuanto a que el principio de no confiscatoriedad es también un complemento técnico necesario de la capacidad económica que permite llegar a aplicaciones prácticas

Adelantando algunas consideraciones referentes al mínimo exento, digamos que la igualdad de hecho de todos los ciudadanos pasa primeramente por garantizar a todos un mínimo vital de subsistencia, el cual una vez garantizado por el Estado, no debe verse afectado por la acción fiscal<sup>642</sup>, estas apreciaciones resultan perfectamente trasladables a la materia ambiental.

En términos conclusivos, la determinación del sujeto pasivo-contaminador dependerá de cada caso en particular, siempre atendiendo a los principios de generalidad, solidaridad e igualdad, que dictan que *todos* quienes realicen la misma actividad contaminadora y se coloquen en la misma situación de beneficio ambiental deben ser sometidos a igual gravamen. No obstante, es posible admitir un trato diferenciado entre los diversos sujetos teniendo en cuenta su mayor o menor incidencia y beneficio ambientales dada la íntima relación que existe entre el elemento subjetivo, el objeto imponible del presupuesto y la aportación ideológica del principio *quien contamina paga*.

## **2. Objeto y materia imponible medioambientales.**

### **2. a. Los distintos aspectos del objeto material del tributo ambiental.**

La expresión “objeto del tributo” se explica por una doble vía, por una parte, como sinónimo de fin o fines del gravamen, que en la opinión de FERREIRO LAPATZA<sup>643</sup>, se traduce en aquéllos inspirados en el principio de capacidad contributiva, como el propósito de gravar la riqueza del contribuyente o una parte determinada de la misma. La riqueza que se quiere gravar pertenece así al mundo de los fines del legislador y puede no estar expresamente indicada en las normas que regulan el tributo. Frente a

---

más concretas en orden a la justicia del sistema tributario se encuentran los profesores PÉREZ DE AYALA, José Luis y PÉREZ DE AYALA BECERRIL, Miguel. *Fundamentos de Derecho Tributario*, 2ª edición, Editorial Dykinson S.L., Madrid, España. 2011, pp. 89 y ss.; y MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel. *Función motivadora de la norma tributaria y prohibición de confiscatoriedad...*, *Op. Cit.*, pp. 605- 619, quien señala que la única misión que la prohibición de confiscatoriedad desempeña es la reforzar la propia capacidad económica como sustrato de la imposición.

<sup>642</sup> Vid. LEJEUNE VALCÁRCEL, Ernesto. *Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria...*, *Op. Cit.*, pp. 115-180.

<sup>643</sup> Vid. FERREIRO LAPATZA, José Juan. *El objeto del tributo...*, *Op. Cit.*, pp. 234 y 235.

esta riqueza que se quiere gravar, se sitúa aquélla efectivamente gravada<sup>644</sup> en el sentido de cosa o bien sobre el que recae o pesa el tributo, al que el autor distingue con el nombre de “objeto material del tributo”. Aunque en algunos casos, ambas acepciones puedan coincidir<sup>645</sup>.

El sentido de la locución “objeto del tributo”<sup>646</sup> carece de claridad y homogeneidad, y fundamentalmente su correcta utilización ciñe su aplicación a los bienes sobre los que pesa el tributo, a las cosas que componen la riqueza gravada, la que admite la posibilidad de incluir actividades profesionales, documentos transmisibles, bienes que se consumen, actos jurídicos que se celebran, etcétera. Sólo así, la expresión “objeto material del tributo” adquiere un sentido unívoco y claro como concepto jurídico, frente al concepto de elemento material o presupuesto objetivo del hecho imponible.

Ahora bien, partimos de la idea de que como cualquier otro tributo, el ambiental, requiere también de un elemento material<sup>647</sup>, de un objeto propio sobre el cual recaiga la carga impositiva en la proporción y forma que disponga el hecho imponible y sin que exista justificación para eximir el cumplimiento de los principios tributarios constitucionales como el respeto a la capacidad económica.

---

<sup>644</sup> Vid. FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Curso de Derecho Financiero...*, Op. Cit., pp. 357 y ss, quien afirma que hay que distinguir “la riqueza gravada por cada tributo (objeto material) de la riqueza que el legislador quiere gravar (objeto-fin)”; Vid. también en esta materia, PÉREZ ROYO, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario...*, Op. Cit., pp. 125-126, quien señala que “*conviene distinguir entre el objeto del tributo, como elemento material explícitamente incorporado en la definición del hecho imponible y el objeto-fin o riqueza que realmente pretende gravar el mismo tributo, y cuya determinación se obtiene, no de los términos explícitos del hecho imponible, sino del conjunto de la disciplina de la prestación*”.

<sup>645</sup> Vid. FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Curso de Derecho Financiero...*, Op. Cit., pp. 357-363, quien señala que “*con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas nuestro legislador quiere, clara y expresamente, gravar la renta de las personas físicas, y así configura como hecho imponible «la obtención de la renta por el sujeto pasivo» Con el Impuesto sobre Sucesiones que grava las transmisiones «mortis causa», por el contrario, el legislador quiere gravar el patrimonio que se transmite por vía de herencia. Su clasificación en las sucesivas leyes presupuestarias como impuesto que grava el capital, la exención de las transmisiones directas que no excedan determinada cantidad y los tipos de gravamen aplicables prueban que la intención del legislador es la de gravar el patrimonio transmitido. Es la de que el contribuyente haga frente al pago del impuesto con parte de su patrimonio*”.

<sup>646</sup> Vid. FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Curso de Derecho Financiero...*, Op. Cit., pp. 357-362, nos dice que “*en una primera aproximación, podemos decir que por objeto del tributo ha de entenderse el soporte material de la imposición o, en términos más frecuentes en nuestro lenguaje fiscal la <materia imponible> o la <riqueza gravada>. Precisando más, creemos que la expresión <objeto del tributo> adquiere su más exacto sentido cuando la referimos a la riqueza gravada*”.

<sup>647</sup> Vid. MARTÍN QUERALT, Juan., LOZANO SERRANO, Carmelo, CASADO OLLERO, Gabriel y TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel. *Curso de Derecho Financiero...*, Op. Cit., pp. 270-271, quienes diferencian esta expresión de otras como presupuesto objetivo del tributo o elemento objetivo del hecho imponible. Tras afirmar que el objeto del tributo es “la renta, el patrimonio o el gasto (o, en su caso, el bien o rendimiento concreto) sobre el que se hace recaer la carga tributaria”, concluyen que en todo caso “se trata de un hecho o aspecto de la realidad, con existencia previa a la definición normativa del hecho imponible”.



Las especiales características de estos instrumentos desencadenan una serie de condicionantes particulares en la selección de dicho sustrato económico como objeto del tributo por parte del legislador. Para su identificación es trascendental tener en cuenta, por una parte, que dicho elemento material constituya la vía económica para realizar alguna actividad de carácter contaminante (en cualquiera de sus modalidades) o es el beneficio económico nacido a partir de una actividad que incidió el medio (hablamos de un *aprovisionamiento ambiental*), y de otra, que aun cuando el espíritu de la norma tributaria ambiental es la conservación del acervo ecológico, el objeto imponible deberá garantizar la posibilidad material de que el Estado obtenga aquellos recursos financieros necesarios para sufragar la *función ambiental*<sup>648</sup> como parte del gasto público, a través de sus intervenciones y políticas públicas integradas.

## 2. a. 1) Aspectos financieros.

En relación al objeto material del tributo ecológico y su nexa con el aspecto financiero, PERRONE CAPANO<sup>649</sup> dejó ver su opinión que nosotros compartimos, respecto a que la investigación sobre el empleo de instrumentos económicos para la protección del medio ambiente, de tipo fiscal, requiere previamente un análisis crítico del sistema tributario tanto desde el punto de vista distributivo como desde sus efectos económicos, sin pasar por alto las repercusiones de orden jurídico constitucional que la crisis de las finanzas públicas determinan sobre las condiciones político institucionales, en ese caso, de Italia. Añade que uno de los sectores de investigación del fenómeno financiero en el cual son más evidentes las interconexiones entre los perfiles económicos y las normas jurídicas es precisamente el de la capacidad contributiva. En la formulación del artículo 53 de la Constitución italiana, continúa el autor citado, conviven un fin económico, el concurso al gasto público como instrumento para operar una redistribución de la riqueza<sup>650</sup> entre los contribuyentes y una serie de vínculos y límites jurídicos idóneos para realizar tales objetivos.

---

<sup>648</sup> La función ambiental debe ser una más dentro de las funciones públicas, al mismo tenor que la salud, el trabajo, la economía, etcétera. En este sentido *Vid.* ROSEMBUJ, Tulio. *Medidas tributarias de protección: fundamento y naturaleza...*, *Op. Cit.*, pp. 740 y ss.

<sup>649</sup> PERRONE CAPANO, Raffaele. *L'imposizione e l'ambiente...*, *Op. Cit.*, pp. 453- 456.

<sup>650</sup> Para el doctrinario, la progresividad juega un doble papel en la cualificación de la capacidad contributiva, a atender por el legislador tributario: un primer límite positivo se refiere a la exigencia que a

Siguiendo al profesor de la Universidad de Nápoles, el elemento más innovador e interesante introducido desde la nueva normativa ambiental recae en los aspectos financieros y es que el presupuesto destinado a la preservación ambiental establece de hecho los métodos, los criterios y las medidas de coordinación del gasto público del Estado, las regiones y los entes locales, disponibles para la realización de las intervenciones de salvaguardia previstos en el mismo<sup>651</sup>.

El principio de *unidad del sistema financiero* define los límites y el papel de la autonomía, en la tutela de los valores fundamentales de la colectividad, como el medio ambiente. Pertenece en cambio al sistema de las autonomías el registro de los intereses sobre el territorio y la elección de los instrumentos y de las modalidades para realizar en concreto los objetivos de valoración y tutela ambiental. La doctrina italiana se ha referido claramente a la expresión “*política económica del ambiente*”, para hacer notar la estrecha conexión entre el desarrollo económico, la actividad humana y el aumento de la contaminación en la acción de los entes públicos para contenerla<sup>652</sup>.

---

partir de la capacidad de contribuir corresponden niveles racionalmente similares y; un segundo límite negativo está representado en la necesidad de que los criterios de progresividad a través de los cuales el legislador caracteriza en sentido redistributivo el sistema tributario, consideren el respeto sustancial de la igualdad de hecho (situaciones homogéneas que tienen efectos comparables). La progresividad es el instrumento utilizado para caracterizar en sentido redistributivo el sistema fiscal. PERRONE CAPANO, Raffaele. *L'imposizione e l'ambiente...*, *Op. Cit.*, p. 464; *vid.* también CAZORLA PRIETO, Luis María. *Los principios constitucional-financieros...*, *Op. Cit.*, pp. 73-81, el autor reconoce que aunque el principio de proporcionalidad se refiere al sistema en su conjunto, es correcta y pertinente su aplicación en los tributos ambientales como técnica para alcanzar la finalidad extrafiscal que persiguen.

<sup>651</sup> Dicho presupuesto se caracteriza desde el punto de vista financiero por un doble aspecto: A) Una vez identificados los factores de crisis y las acciones necesarias para garantizar el reequilibrio ecológico, se determinan los gastos requeridos para el cumplimiento de los objetivos y el reparto de los recursos entre los sujetos responsables de dichas intervenciones. B) El otro aspecto calificador desde el punto de vista financiero y ambiental está representado en la coordinación entre las áreas de riesgo de crisis ambiental, desde el gasto público estatal y local que deben ser finalizados prioritariamente a la persecución de los objetivos del presupuesto de resarcimiento ambiental. Si es en presencia por lo tanto de una limitación de la autonomía financiera regional o de los entes locales que tiene fundamento en la unidad del sistema financiero y en el reconocimiento que la tutela del valor ambiente, materia nueva que interfiere con las esferas de competencia regional exclusivas, se refiere a los intereses colectivos y nacionales, que deben recibir en cualquier caso una tutela efectiva. *Cfr.* PERRONE CAPANO, Raffaele. *L'imposizione e l'ambiente...*, *Op. Cit.*, p. 474.

<sup>652</sup> PERRONE explica que la contaminación representa un efecto externo al mercado, cuyo costo es injustificadamente impuesto a la colectividad, la que está constreñida a soportar las consecuencias por los efectos de la subestimación de los costos ambientales que el productor no incorpora en el precio de los bienes producidos. Los precios de mercado en la medida que no incorporan los costos sociales en los costos marginales privados, no representan un instrumento eficaz de prevención de la contaminación y de tutela ambiental. Añade que el uso gratuito de los bienes de la naturaleza en el supuesto de que sean inagotables, determina de hecho un uso impropio que no toma en cuenta el valor de uso, al cual debe en cualquier caso corresponder un precio y del hecho que junto a los recursos renovables existen otros como las fuentes de energía no renovables, por las cuales debe actuarse en origen mediante una política de utilización diferenciada, a través de un sistema de precios a fin de contener el derroche. PERRONE CAPANO, Raffaele. *L'imposizione e l'ambiente...*, *Op. Cit.*, p. 474.

En efecto, los mecanismos fiscales de protección ambiental a fin de cuentas instrumentos económicos indirectos, guardan una estrecha vinculación con las políticas económicas de los Estados<sup>653</sup>, baste mencionar por ejemplo el combate al cambio climático y la reducción de las emisiones de efecto invernadero, en donde previamente a la determinación de las medidas gubernamentales a asumir en materia de política ambiental incluida la creación de tributos, es precisa una evaluación de las posibles consecuencias económicas, sociales y sectoriales de tales decisiones<sup>654</sup>.

No es de extrañarse entonces, que la aproximación teórica más moderna y mejor aceptada para limitar las emisiones de CO2 verbigracia, consista en comparar los costes de las políticas concretas de reducción de emisiones con los beneficios que de ellas se derivan, para llegar a una cantidad “económicamente óptima” de reducción de las mismas<sup>655</sup>.

Conscientes de que nos encontramos en medio de un estudio de Derecho tributario, es menester patentizar que sería impertinente esquivar las razones expuestas por la doctrina económica si pretendemos abordar adecuadamente el tema central de esta investigación, máxime si la práctica demuestra que incluso desde su elección, las políticas públicas, económica y ambiental, están interconectadas a fin de solucionar los problemas ecológicos actuales y que fue precisamente la Ciencia Económica la que en su momento identificó a las incidencias ambientales como deficiencias del

---

<sup>653</sup> Vid. PULIDO SAN ROMÁN, Antonio. “Relaciones entre economía y medio ambiente”, en AA.VV. BECKER, Fernando, CAZORLA, Luis María y MARTÍNEZ-SIMANCAS, Julián. Directores. *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen II, Iberdrola, Thomson-Aranzadi, Navarra, España, 2008, pp. 1075-1087, expone en un interesante estudio, la evolución de la Economía ajena al medio ambiente, a la economía del desarrollo sostenible, donde la relación entre ambas nociones tiende a fortalecerse día a día, como demuestra la lista de temas que se trataron en la última reunión de la *International Society for Ecological Economics*, en Nueva York, en 2007: economía biofísica; energía, medio ambiente y desarrollo económico; economía ecológica y pesca; globalización, pobreza y ayudas de Estado; mediciones del bienestar económico sostenible; cambio climático; ecología industrial; economía ecológica de la conservación medioambiental; mecanismos de mercado en la reducción de externalidad, etcétera. Finalmente, concluye que “la ciencia económica y la actividad económica, en su más amplia acepción no pueden plantearse razonablemente sin integrar los aspectos medioambientales y un desarrollo sostenible”.

<sup>654</sup> Vid. LÓPEZ-GUZMÁN, GUZMÁN, Tomás. *Fiscalidad ambiental: análisis y efectos distributivos...*, *Op. Cit.*, pp. 305-390, quien analiza los efectos económicos y medioambientales de la fiscalidad ecológica, abarcando los efectos sobre el empleo, sobre el crecimiento económico, sobre la inflación, sobre la competitividad internacional, así como las posibles políticas de compensación y mitigación de los efectos por su implementación.

<sup>655</sup> YÁBAR STERLING, Ana. “Aspectos económicos básicos acerca de la protección del medio ambiente”, en AA.VV. YÁBAR STERLING, Ana, Directora, y HERRERA MOLINA, Pedro, Coordinador. *La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., Madrid- Barcelona, 2002, pp. 29-31.

mercado por la existencia de las externalidades<sup>656</sup>, proponiendo el establecimiento de gravámenes a modo de solución.

Ello sin mencionar que el presente trabajo está dedicado a la capacidad contributiva como la fuerza susceptible de imposición desde la que los sujetos contaminadores inciden ambientalmente y por cuyas manifestaciones la ley les obliga a aportar parte de esa riqueza al erario público al desgastar un recurso común y unitario, cuyas repercusiones nocivas adolecen también el resto de sujetos ajenos al acto.

## **2. a. 2) Aspectos económicos.**

Jurídicamente, la disciplina ambiental es transversal<sup>657</sup> porque toca competencias públicas de los distintos entes y niveles de gobierno, y materialmente sus conceptos

---

<sup>656</sup> El tema de las externalidades es analizado en la Teoría económica, y su concepto resulta central en la doctrina económica dedicada a los derechos de propiedad (BUCHANAN y STUBBLEBINE, 1962; CHEUNG, 1969; COASE, 1960; DEMSETZ, 1964 y 1969; MISHAN, 1971; STIGLER, 1961; y de cuyas aportaciones serán extraídas algunas consideraciones tocantes al uso y distribución de bienes de la biósfera). Sin perjuicio de un análisis postrero, es menester esbozar algunas ideas anticipadamente. Así pues, en una situación de externalidad siempre hay dos partes implicadas, donde “A” ocasiona un perjuicio a “B”, la cuestión que hay que ventilar en realidad, según la escuela de COASE, es si hay que permitir que “A” perjudique a “B” o que “B” perjudique a “A”, buscando evitar el daño más grave. Por su parte, los profesores FURUBOTH y PEJOVICH, refieren en este sentido, que para la política social la cuestión fundamental se reduce a que “... en cualquier instante del tiempo existe una estructura legalmente sancionada de los derechos de propiedad, de esa forma si se pretende modificar la estructura imperante mediante una actuación social destinada a reducir o eliminar los efectos de una externalidad, es preciso exigir impuestos a quienes salen beneficiados con el cambio legal propuesto y es preciso satisfacer una compensación a quienes van a experimentar una pérdida de capital o de satisfacción como resultado de la nueva ley. Presumiblemente puede llegarse a un acuerdo sobre los términos del esquema de impuestos y compensaciones a través de un proceso político, pero aquí el mecanismo básico es un mecanismo de “comercio”. Destacamos la posición híbrida de los autores en relación a su propuesta de solución a las externalidades, en ella se aprecia una doble perspectiva, la primera consistente en el método tributario propuesto por PIGOU y la segunda, en el acuerdo de voluntades entre las partes implicadas (en ese caso, entre el Estado y particulares) de conformidad con el planteamiento de COASE. Sea cual fuere la opción elegida, señalan que debe mirarse por la existencia de un equilibrio entre los costes y los beneficios a obtener para la sociedad en general, lo que significa que el mercado no debe quedar socavado por la existencia de todos los efectos externos, ni tampoco que deban eliminarse absolutamente. Esta postura desde nuestro punto de vista, parece más elástica y justificaría económicamente la tolerancia de un cierto nivel de contaminación en aras del desarrollo económico. Cfr. FURUBOTH, Eiriz G. y PEJOVICH, Svetozar. “Los derechos de propiedad y la teoría económica: examen de bibliografía reciente”, *Revista Hacienda Pública Española*, Nº 68, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 1981, pp. 295- 317; también, LINARES LLAMAS, Pedro. *Externalidades de la energía y su valoración...*, *Op. Cit.*, p. 65 y ss.

<sup>657</sup> Recuérdese cómo la STC 102/1995, de 26 de junio de 1995, refiere que el medio ambiente da lugar a unas competencias tanto estatales como autonómicas, con un carácter “transversal” por incidir en otras

pueden influir en diversas políticas gubernamentales de manera que la comprensión de sus problemáticas y posibles soluciones es interdisciplinaria, de ahí que nuevamente encontremos utilidad en algunas reflexiones aportadas por la Economía, particularmente, la denominada Economía Ambiental.

En primer lugar, nos encontramos con el planteamiento de PIGOU<sup>658</sup>, seguido de la escuela fundada por COASE, famoso por su teorema que lleva el mismo nombre<sup>659</sup> y,

---

materias incluidas también en el esquema constitucional (148.1.1, 148.3, 148.7, 148.8, 148.10 y 148.11 CE) en cuanto tales materias tienen como objeto los elementos integrantes del medio o ciertas actividades humanas sobre ellos que a su vez generan agresiones al medioambiente o riesgos potenciales para él. La transversalidad no justifica su *vis* expansiva pues en esta materia no se encuadra cualquier tipo de actividad relativa a esos recursos naturales sino sólo la que directamente tienda a su preservación, conservación o mejora (FJ 5).

<sup>658</sup> PIGOU, Arthur Cecil. *A study in public...*, *Op. Cit.*, pp. 114-120. El autor explica que son dos las causas principales que llevan a los desajustes en la asignación de recursos entre los distintos sujetos y empleos, la primera de ellas, en la cual centramos nuestra atención, consiste en que respecto de ciertos bienes y servicios el producto neto marginal privado de recursos empleados para la producción de otros bienes y servicios es mayor o menor que el valor del producto neto marginal social. El valor del producto neto marginal social excede el privado cuando los recursos producen, al lado del producto o servicio generado, el cual se vende y por el que se paga, otros productos o servicios por los cuales ningún pago puede ser recogido. Por contra, el valor del producto neto marginal social, es menor que el privado, cuando los recursos dan lugar, además de la mercancía o artículo producido con ellos, el cual se vende y por el cual se paga un precio, otra por la cual es imposible una compensación exacta. En ambos casos, cuando los desajustes se han presentado o son una amenaza, siempre es posible, atendiendo que los costes administrativos no están contemplados, corregirlos mediante la imposición de tarifas o impuestos sobre los recursos empleados, empujando sus usos lejos y empleando simultáneamente los mecanismos de recompensas, cuotas apropiadas, sobre usos de clase contraria. Aquí necesariamente existirá un determinado esquema de impuestos y recompensas, el cual en tales circunstancias, llevarían al resultado óptimo. No obstante, debe quedar claro que a menos que las tarifas y recompensas impuestas caigan bajo determinados límites, más daño que bien será hecho. Además desde que las diferentes mercaderías son adquiridas en diversas proporciones por las clases ricas y las pobres, ningún esquema de impuestos-recompensas podría ponerse en práctica sin modificaciones a la distribución de los recursos.

<sup>659</sup> *Vid.* COASE, Ronald Harry. *El problema del coste social...*, *Op. Cit.*, pp. 245- 274. El autor analiza aquellas acciones de las empresas que tienen efectos perjudiciales para terceros, señala el ejemplo típico de la fábrica cuyo humo tiene efectos perjudiciales para aquéllos que ocupan los edificios de las proximidades. Sus apuntes critican la postura de PIGOU y en su lugar, elabora un teorema a su vez desarrollado por numerosos economistas posteriormente. Resume que la solución estaría en cambiar el enfoque del problema a tratar, intentando encontrar el punto en el cual se evite el perjuicio más grave. A pesar de distinguir dos escenarios diferentes, a saber, el sistema de precios con responsabilidad por daños y el sistema de precios sin responsabilidad por daños, las soluciones adoptadas en ambos son coincidentes en que las partes interesadas o afectadas pueden transigir ya sea para recuperar los costes de los perjuicios en el primer supuesto, o bien, para intercambiar derechos a cambio de un pago. Es interesante la reflexión que realiza respecto a la participación del Estado y es que el profesor de la Universidad de Virginia señala que cuando los contratos son especialmente complejos de elaborar y el intento de describir y pormenorizar lo que las partes han acordado hacer o dejar de hacer (por ejemplo, la cantidad y clase de un olor o ruido que pueden emitir o dejar de producir) exige un documento extenso y complicado y cuando sería deseable un contrato a largo plazo, no debe sorprender que la aparición de una empresa o la extensión de actividades de la ya existente sea la solución adoptada en muchas ocasiones para resolver el problema de los efectos perjudiciales. Esta solución se adopta cada vez que los costos administrativos de la empresa fuesen menores que los de las transacciones del mercado a las que sustituye y cada vez que las ganancias derivadas de la reordenación de actividades fuese mayor que los costes empresariales de su organización. Los costes administrativos de la organización de transacciones en el seno de la empresa

más adelante, por la aparición de la teoría de equivalencia de un impuesto por contaminación coexistente a una subvención por reducción de la polución, encabezada por BAUMOL y OATES<sup>660</sup> destacable por su intención de hacer más eficaz el tratamiento de las víctimas de las externalidades.

La posición intermedia de BAUMOL y OATES, considera que las víctimas no deberían ser ni tasadas (soportar un gravamen) ni compensadas por los daños absorbidos. Sólo en el supuesto de que una persona pase a ser simultáneamente víctima y generadora de externalidades (*“case of a shiftable externality”*) ésta sí debería ser sujeto de un impuesto al propio estilo de PIGOU<sup>661</sup>, siempre y cuando asuma el segundo rol mencionado en ese mismo orden. De lo contrario, por ejemplo, en el supuesto de fábricas emisoras de humos tóxicos, podría generarse una situación en la que ante las altas indemnizaciones que los propietarios de las mismas debieran sufragar a las víctimas, desaparecieran determinadas actividades que por más contaminadoras, cumplen una función en el entramado económico y de las cuales resulta tolerable un margen de contaminación, de manera que su extinción resultaría contraproducente para el desarrollo económico; o bien, que por otro lado se incentive a la población a permanecer o establecerse en viviendas alejadas a las citadas fábricas albergando el deseo de embolsarse en un momento dado la compensación correspondiente, inclusive a sabiendas de las posibles afecciones en su salud).

---

también pueden ser elevados, particularmente cuando numerosas actividades se someten al control de una organización única. En el caso típico de las molestias por humos que pueden afectar a gran número de personas comprometidas en una extensa variedad de actividades, los costes administrativos pueden ser tan altos que imposibiliten cualquier intento de resolver el problema en el seno de una sola empresa. Por lo cual una solución alternativa es la reglamentación estatal directa. En lugar de instituir un sistema jurídico de derechos protegidos por la ley que pueda ser modificado mediante transacciones en el mercado, el Estado puede imponer regulaciones que especifican lo que la gente debe hacer o dejar de hacer, disposiciones que deben ser respetadas por los interesados. Este afamado economista, sugiere que el Estado por vía reglamentaria o más probablemente a través de un órgano administrativo, para resolver el problema de las emanaciones de humo, puede decretar que determinados métodos de producción queden prohibidos o que resulten obligatorios. Tal como ocurre con las expropiaciones de bienes, el Estado puede decretar que los factores de producción sólo deben usarse de tal o cual modo. Su participación se fundamenta en los poderes que le permiten al Estado conseguir que algunas cosas se hagan con un coste menor que el de una organización privada. Respecto a la postura de PIGOU (de resolver el problema de los efectos perjudiciales mediante el uso de impuestos o primas) opina que al no proponerse que el producto del impuesto sea entregado a los perjudicados por los daños, esa solución no es la misma ni puede confundirse con aquella que consiste en obligar al agente a indemnizar a los perjudicados por sus acciones.

<sup>660</sup> Vid. BAUMOL, William J. y OATES, Wallace E. *The theory of environmental...*, *Op. Cit.*, pp. 23- 35.

<sup>661</sup> Vid. PIGOU, Arthur Cecil. *A study in public...*, *Op. Cit.*, pp. 114-120.

La determinación de los conceptos de coste-beneficio resulta sumamente compleja aun con el colmado de conocimientos existentes en la actualidad, en particular por los impactos regionales y transfronterizos de fenómenos como el cambio climático o de cualquier otro problema ambiental global<sup>662</sup>, así como la precisión de una valoración monetaria de los beneficios medioambientales y sociales netos cuando la contaminación se reduce y con los efectos concisos de los diferentes instrumentos político-jurídicos a utilizar. No obstante, ante la urgencia de atender tal problemática, los gobiernos y en su caso los legisladores tributarios tienen que utilizar tales experiencias y conocimientos a efecto de estar en aptitud de configurar los instrumentos idóneos cualitativa y cuantitativamente que puedan solventarla, corregirla o aminorarla.

Desde la perspectiva tributaria se armoniza una renovada exigencia de la función o fin extrafiscal del tributo que debe reflejarse en la elección del objeto imponible ambiental<sup>663</sup>: no se trata sólo de perseguir la modificación de comportamientos a fin de

---

<sup>662</sup> Hablamos de una política global de combate a la contaminación denominada “*Global pollution policy*”. PEARCE y TURNER (Director del Centro de Economía Ambiental de Londres e Investigador de la Escuela de Ciencias Ambientales de la Universidad de East Anglia, respectivamente) analizan el doble contexto de la contaminación transnacional – *transboundary pollution*-. Comentan que ésta toma las características de una externalidad entre el emisor y el receptor. Señalan en un primer aspecto, el caso de la lluvia ácida, donde los agentes contaminadores del aire viajan cruzando las fronteras entre los países y causando daño fuera de su lugar de origen, así por ejemplo, Estados Unidos funge como emisor mientras Canadá asume los efectos negativos. En ese mismo talante, en Europa muchos son los países emisores, mientras por lo general los países del norte, especialmente los escandinavos, los receptores. Explican que la externalidad es compleja por cuanto no sólo los emisores causan daño a los receptores de otros países, sino pueden simultáneamente recibir los perjuicios de otros Estados y de ellos mismos. En este punto, existe una semejanza con el segundo contexto que estudian, la “externalidad mutua” – *mutual externality*- en este supuesto, los contaminadores se ocasionan daños a sí mismos y a otros países ya que los objetos dañados con su actuación, son comunes – *the global commons*-. Los recursos citados, son aquéllos que son compartidos, es decir, en propiedad común por todas las naciones, tales como la atmósfera, la estratosfera y los océanos del mundo. Tales recursos, son de acceso libre, pudiendo ser empleados por grupos e individuos. Los principales ejemplos de contaminación de comunes globales son la emisión de CO<sub>2</sub>, que eleva la temperatura de la Tierra ocasionando el llamado “efecto invernadero” o la de los clorofluorocarbonos, gases asociados con la destrucción de cierta porción de la capa superior de ozono detectada en la actualidad. PEARCE, David W. y TURNER, R. Kerry. *Economics of natural resources and the environment*, Harvester Wheatsheaf, Great Britain, 1990, pp. 191-208.

<sup>663</sup> En el mismo sentido, CAZORLA PRIETO, Luis María. *Los principios constitucional-financieros...*, *Op. Cit.*, pp. 70 y 71, quien cita que la capacidad para contaminar es una derivación del principio *quien contamina paga*, así como la finalidad extrafiscal del tributo, no pueden sustituir el principio general de capacidad económica porque no puede olvidarse que los tributos medioambientales presentan normalmente “*una naturaleza mixta, son tributos que responden a ordenar y proteger el medio ambiente, y a la vez cumplen aunque sea de forma subsidiaria, una finalidad recaudatoria, que se refleja en la afectación de su recaudación al gasto público, general o medioambiental, según los casos*”, asimismo, en cuanto a que la finalidad extrafiscal de los tributos medioambientales no excluye el principio de capacidad económica, sino que se complementan uno al otro *Vid.* LASARTE ÁLVAREZ, Javier. “Funcionalidad del sistema fiscal y exigencia de cambio” en *Revista Española de Derecho Financiero*, N° 37, Civitas, Madrid, España, 1983, pp. 13 y ss., quien opina que no se trata de enfrentar uno con otro, que

desalentarlos por cuanto perjudiciales en términos ecológicos, sino además, de obtener los ingresos suficientes para la conservación del medio y/o la restauración del daño ambiental, e inclusive, para su aplicación al gasto público general de reconocerse que la función ambiental es básica y debe estar integrada con el resto de políticas públicas, como en el caso de países que han adoptado una Reforma Fiscal Verde encaminada a la redistribución de la carga tributaria.

Si bien es cierto que teóricamente el éxito del gravamen ambiental se mediría inversamente a la proporción de su recaudación, no lo es menos que, como señala ROSEMBUJ<sup>664</sup>, la compatibilidad entre la riqueza y el ambiente (desarrollo económico sostenible) impide consignas fundamentalistas ya que existe un nivel de uso medioambiental que soporta la carga contaminante porque de ella depende la supervivencia y crecimiento de la sociedad.

Así, es el tributo entre otros instrumentos, el que puede establecer la graduación de la contribución al gasto público, partiendo de la relación conveniente que el legislador establezca entre capacidad o aptitud de incidir el medio ambiente (o de contaminar<sup>665</sup>) y la sostenibilidad del medio ambiente, fijando la definición global y colectiva, al servicio del interés general.

Coincidimos también con HERRERA MOLINA<sup>666</sup>, quien reconoce que las reformas fiscales impulsadas por las teorías económicas, concretamente del *doble dividendo*, no sólo no han supuesto un perjuicio para la economía sino que además han facilitado la obtención de objetivos ambientales, aunque de ninguna manera sea admisible prescindir de las exigencias del principio de capacidad económica<sup>667</sup>.

---

el principio de capacidad económica ceda frente a la finalidad extrafiscal o viceversa, sino que se consiga la conjunción de ambos objetivos; y VAQUERA GARCÍA, Antonio. *Fiscalidad y medio ambiente...*, *Op. Cit.*, pp. 95 y 96.

<sup>664</sup> Vid. ROSEMBUJ, Tulio. *Medidas tributarias de protección: fundamento y naturaleza...*, *Op. Cit.*, p. 740.

<sup>665</sup> En la misma opinión, MATA SIERRA, María Teresa. *La tributación medioambiental...*, *Op. Cit.*, pp. 510 y ss.; PEÑA ALONSO, Fernando. *La finalidad extrafiscal y la estructura...*, *Op. Cit.*, pp. 492, el fin extrafiscal del tributo ambiental se cumple siempre que se grave la capacidad contaminante y que ésta se tenga en cuenta en todos los elementos estructurales del mismo.

<sup>666</sup> Vid. HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *El principio quien contamina paga... (2008)*, *Op. Cit.*, pp. 204 y 205.

<sup>667</sup> El fundamento primero de la capacidad económica de los tributos ambientales se encuentra en los mismos razonamientos que en los tributos de finalidad extrafiscal, por lo que es inevitable recordar nuevamente el criterio del profesor CASADO OLLERO, respecto a que lo que siempre debe evitarse es que los fines extrafiscales quiebren la imprescindible conexión de la tributación y la capacidad



Desde nuestra perspectiva, en un sistema fiscal como el español no existe impedimento legal para que la recaudación proveniente de este tipo de instrumentos se destinara a la caja común en caso de que el Estado asumiera de hecho las potestades constitucionales que le permiten diseñar un esquema general de tributos medioambientales<sup>668</sup>, de manera que fuera posible, tal como sugiere la teoría del doble dividendo, una redistribución de todo el sistema fiscal del país.

Ahora bien, sin entrar en cuestiones de reparto competencial, la recaudación por gravámenes ambientales está reconocida expresamente en los presupuestos autonómicos<sup>669</sup>, lo que confirma los importantes efectos económicos de la fiscalidad “verde” y el reconocimiento que la doctrina jurisprudencial hace de esta cuestión.

---

económica. Vid. CASADO OLLERO, Gabriel. *Los fines no fiscales de los tributos...*, Op. Cit., p. 475; en idéntica opinión, CAZORLA PRIETO, Luis María. *Los principios constitucional-financieros en la tributación medioambiental...*, Op. Cit., pp. 70 y 71.

<sup>668</sup> Partamos de que la Constitución española reconoce la potestad originaria para establecer tributos de manera exclusiva al Estado mediante Ley (artículo 133.1 CE), y por otra parte, que el contenido de los Presupuestos Generales del Estado tiene una limitación central, la previsión de ingresos y la autorización de gastos que integran su contenido (artículo 134.2 CE. “*Los Presupuestos Generales del Estado tendrán carácter anual, incluirán la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal y en ellos se consignará el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado*”). Dicho contenido, será encarnado por la definición que de los Presupuestos es posible encontrar en el artículo 48 LGP “...*expresión cifrada, conjunta y sistemática de las obligaciones, que como máximo, puede reconocer el Estado y sus organismos autónomos y de los derechos que se prevean liquidar durante el correspondiente ejercicio*”. Amén de estas consideraciones, el propio Tribunal Constitucional aborda la interpretación del numeral 134.2 CE, de donde extraemos algún fragmento interesante: “... *la obligación de incluir en los Presupuestos Generales del Estado la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal no impide que, junto a la consignación de las correspondientes partidas, la Ley que aprueba dichos presupuestos establezca otras disposiciones de carácter general en materias propias de la Ley ordinaria estatal (con excepción de lo dispuesto en el apartado 7 del mismo artículo 134 CE) que guardan directa relación con las previsiones de ingresos y las habilitaciones de gastos de los Presupuestos o con los criterios de política económica general en que se sustentan*” FJ 12, STC 63/1986. Complementariamente la STC 65/1987 FJ2, afirma sólidamente que el artículo 134.2 CE contiene límites materiales, fuera de los cuales podría presentarse un supuesto de inconstitucionalidad. Vid. también el artículo de ESCRIBANO LÓPEZ, Francisco. “Los presupuestos Generales del Estado en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, en AA.VV. *Derecho Financiero Constitucional. Estudios en memoria del Profesor Jaime García Añoveros*, edición especial del N° 109/110 de la *Revista Española de Derecho Financiero*, Universidad Internacional de Andalucía y Cívitas Ediciones, S.L., Madrid, España, 2001, pp. 307-343.

<sup>669</sup> Citamos algunos pronunciamientos del Tribunal Constitucional en los que se reconoce la importancia recaudatoria de la figura ambiental y por ende, ante la presunción de constitucionalidad de la norma, se levanta la suspensión de vigencia a fin de evitar graves perjuicios hacendarios en tanto se resuelve el asunto principal.

**ATC 253/1992**, de 9 de septiembre. Se levanta la suspensión de disposiciones autonómicas, ante la presunción de constitucionalidad de la norma y grave afectación a la hacienda autonómica amén de los perjuicios ocasionados a los programas y planes presupuestados. Ley de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares 12/1991, de 20 de diciembre, reguladora del impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente (aun cuando la STC 289/2000, de 30 de noviembre, declaró la inconstitucionalidad del gravamen impugnado, su importancia radica en el reconocimiento de los efectos recaudatorios del mismo y de su previsión desde el presupuesto de la Comunidad balear pese a tratarse de un impuesto al menos

Las consecuencias pecuniarias descritas y el mandato contenido del artículo 45 CE (protección y salvaguarda del medio ambiente) se conjugan en la *ratio legis* del tributo ambiental. El peso de una carga patrimonial impuesta para aquellos sujetos que se coloquen en el presupuesto de hecho, indirectamente les induce a una modificación en

---

nominativamente “ecológico”, lo que significa en otras palabras además, que su finalidad extrafiscal no se aparta de ninguna manera de su condición recaudatoria). FJ 3.

**ATC 44/1998**, de 19 de febrero. Se levanta la suspensión de disposiciones autonómicas impugnadas (Ley de la Junta de Extremadura 7/1997, de 29 de mayo. De medidas fiscales sobre la producción y transporte de energía que incidan sobre el medio ambiente). Ligado a la STC 179/2006, de 13 de junio. Presunción de constitucionalidad, perjuicio a planes de protección ambiental. Se trata de un impuesto funcionalmente extrafiscal que puede generar ingresos fijos susceptibles de ser contemplados anticipadamente en el presupuesto de la Comunidad Autónoma.

**ATC 189/2001**, de 3 de julio. Se levanta la suspensión de la Ley 16/2000, del Parlamento de Cataluña, del impuesto sobre grandes establecimientos comerciales. Ante una ponderación de intereses, se evita una lesión al desarrollo de planes de actuación en áreas afectadas por tales establecimientos. Presunción de legalidad de la ley autonómica medioambiental.

**ATC 5/2002**, de 15 de enero. Auto de levantamiento de la suspensión de la Ley del Parlamento de las Islas Baleares 7/2001, de 23 de abril de impuesto sobre las estancias en empresas turísticas de alojamiento, por razones de interés medioambiental y económico, dados los posibles perjuicios a las partidas presupuestales programadas en la materia.

**ATC 456/2007**, de 12 de diciembre. Rechaza la admisión de la cuestión de constitucionalidad número 6895/2007, planteada por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo 4, de Córdoba. Ley de Andalucía 18/2003, de 29 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas, ante deficiencia en el planteamiento y por tratarse de una cuestión notoriamente infundada. Indirectamente prejuzga la constitucionalidad del impuesto impugnado sin encontrar vulneración al artículo 6.3 de la LOFCA. Basado en la STC 289/2000. Hace mención de los términos “peligrosidad real y potencial” como diferenciadores del objeto del tributo. Curiosamente, el Tribunal Constitucional hace énfasis en diagnosticar que se trata de un impuesto de naturaleza “parafiscal”, sin desconocer en ningún momento sus efectos “fiscales”, sino por el contrario, figura como distintivo el hecho de que su recaudación será destinada a sufragar gastos de políticas medioambientales concretas.

**STC 276/2000**, de 16 de noviembre. Cuestiones de inconstitucionalidad acumuladas planteadas por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, respecto del artículo 61.2 de la Ley General Tributaria, en la redacción de la Ley 18/1991, de 6 de junio, que impone un recargo del 50 por 100 para ingresos fuera de plazo. Tras analizar la naturaleza de un recargo, se entra al estudio de las figuras: tributo y sanción, cuyo carácter se determina diverso entre sí y donde el principio de capacidad económica se convierte en un elemento que permite esa distinción; ahora bien, destacamos para los efectos que nos interesan la declaratoria relativa a que ambas categorías son de carácter pecuniario y que siempre han de contribuir como el resto de los ingresos públicos a engrosar las arcas del erario público. Se reitera la posición del Máximo Tribunal en lo que toca a la inalienable relación entre cualquier tributo, sea cual sea su finalidad fundamental (contributiva o extrafiscal) y el principio de capacidad económica que protege la Constitución Española.

**STC 168/2004**, de 6 de octubre. Derivada del recurso de inconstitucionalidad promovido por el Presidente del Gobierno contra los artículos de la Ley del Parlamento de Cataluña 4/1997, de 20 de mayo, de protección civil de Cataluña, que establecen un gravamen sobre los elementos patrimoniales afectos a las actividades de las que pueda derivar la activación de planes de protección civil. Reconoce como objeto del gravamen al riesgo potencial que para la protección civil encierran las instalaciones y actividades. Resalta que el tipo está fijado conforme la Ley de presupuestos, lo que implica que pese a tratarse de un tributo de finalidad nominalmente extrafiscal, es capaz de generar determinados efectos recaudatorios previsibles cuantitativamente. Aun y cuando el legislador autonómico no ha creado una nueva fuente de ingresos públicos con fines genéricamente fiscales, sino un tributo finalista encaminado a corresponsabilizar a los creadores de riesgos para la protección civil en la prevención y lucha contra los mismos, con la admisión de este gravamen y sus particulares características, el Tribunal reconoce la doble función de un tributo “*extrafiscal*”, donde su parte “*fiscal*” se posiciona incluso antes que la que sería aquella desincentivadora de conductas, que clásicamente acompaña a los gravámenes de esta índole. FJ 10.

sus conductas para desincentivar (reduciendo, utilizando en su lugar alguna alternativa disponible o bien, evitando) aquellos comportamientos gravados por nocivos ecológicamente, lo que conlleva paralelamente al ente público a alcanzar paulatinamente un cierto control en el consumo de determinados recursos ambientales y paralelamente, a mantener la contaminación que tal ocasiona dentro de los límites tolerables conforme los criterios de desarrollo económico y salud humanos demarcados en los programas de las políticas públicas.

La utilización y/o el aprovechamiento económicos de bienes de la Naturaleza (que tratándose de actividades en fase de producción se traducen en auténticos factores productivos<sup>670</sup>, o bien, en objetos o actos de incidencia ambiental por los que objetivamente se asoma la capacidad económica de los usuarios<sup>671</sup>), engendran o

---

<sup>670</sup> El reconocimiento a la valía monetaria de los bienes de la Naturaleza no sólo es abordado en el ámbito de la Teoría económica sino también en otros foros y áreas científicas como la Ecología propiamente, así por ejemplo, LOMBORG, quien a pesar de constituir una de las opiniones más mesuradas respecto a la gravedad del actual problema ambiental examina la problemática del aprovechamiento del agua y considera que “... un precio más adecuado para el agua parece ser la cuestión principal a la hora de solucionar el problema. Cuando el agua es un recurso gratuito- y lo ha sido durante siglos- consumimos toda la que podemos (según nuestros costes privados). A medida que nos hemos ido enriqueciendo hemos pasado a consumir más y más agua, y teniendo en cuenta que cada vez somos más personas las que habitamos el planeta, empiezan a aparecer límites al consumo. Actuar como si el agua fuera gratis puede acarrear problemas. Por lo tanto debemos establecer prioridades de uso para este recurso... Asignar un precio al agua servirá para asegurar el mejor de los equilibrios posibles... Tampoco estamos a las puertas de una escasez insalvable. En realidad los retos que plantea el agua nos obligan a reconocer que debemos gestionar mejor el agua, aumentar drásticamente su precio... Como contrapartida, obtendremos más alimentos, menos hambre, mejor salud, más desarrollo ambiental y una mayor riqueza”. LOMBORG, Bjorn. *El ecologista escéptico*, traducción de Jesús Fabregat Carrascosa, Editorial Espasa Calpe, S.A., 3ª edición, Madrid, España, 2007, pp. 231-234.

<sup>671</sup> BAUMOL y OATES sugieren que en la demanda de calidad ambiental, la distribución de la renta entre los individuos entra en juego. Comentan que asumiendo a la calidad medioambiental como un bien normal, se esperaría que los individuos con mayor capacidad económica querrían comprar más de aquél. Añaden que los elementos distributivos también participan al considerar cómo pueden ser repartidos los costos de una política de protección medioambiental, entre los sujetos con diversos niveles de rentas. Al ignorar los efectos redistributivos de una política ambiental, es posible que por un lado resulten lastimados ciertos grupos dentro de la sociedad o alternativamente, se debilite o dañe el programa políticamente. La esperanza de que la “rama distributiva” de la autoridad fiscal pueda ser confiada a compensar los efectos regresivos que los programas ambientales acarrear, goza de poca convicción, lo que sugiere que los programas para mejorar la calidad del medio ambiente deberían incorporar provisiones especialmente diseñadas para auxiliar cualquier consecuencia distributiva. El peligro de desconocer las consecuencias redistributivas de las políticas ambientales puede resultar sumamente alto. Resumen que los programas de mejora ambiental promueven el interés de los grupos de más altos ingresos en mayor medida que el de aquéllos que por el contrario, tienen menos posibilidades económicas, los que pueden incrementar el grado de desigualdad en la distribución de los ingresos reales. Explican que las familias de bajos ingresos son más propensas a apreciar que las necesidades básicas como la alimenticia o de vivienda constituyen preocupaciones más importantes que disfrutar de un aire o agua limpios. Sin embargo, donde los nuevos programas medioambientales amenazan las fuentes de trabajo, incluyendo tanto a los bien remunerados como a los menos, los efectos redistributivos pueden pesar particularmente sobre ciertos individuos. Los autores, sugieren que aunque los subsidios pueden ser más efectivos que los tributos para equilibrar los efectos redistributivos de este tipo de programas, las

denotan determinadas expresiones de riqueza en el sujeto contaminador que deben ser gravadas en estricto respeto a su capacidad contributiva (para el caso, propiamente denominada capacidad de incidir el medio), en este talante, el **objeto del tributo ha de ser elegido por el legislador teniendo en cuenta que su “materialidad” permitirá al sujeto contaminador cumplir efectivamente la obligación de retribuir pecuniariamente a la sociedad por el beneficio particular que de los citados bienes ha obtenido mediante su uso, consumo o incidencia, siendo legítimo incluso que dicho objeto se haga constituir en algunos casos sobre bienes de naturaleza ambiental en propiedad privada<sup>672</sup>, ya que por un lado, el ejercicio del citado derecho de propiedad está limitado por el interés general y específicamente por el relativo a la conservación y protección del medioambiente en tanto concepto unitario, y, por otro lado, porque los bienes de calidad ambiental están dotados por sí mismos de un valor añadido<sup>673</sup>.**

El *interés general*<sup>674</sup> es el principio vigilante de la preservación del medioambiente por mandato constitucional y justifica en muchas ocasiones la modificación de las condiciones de dichos derechos de propiedad. Así, el *valor añadido ambiental*<sup>675</sup> que tienen los bienes ecológicos aunque está repartido, finalmente es uno sólo.

---

finanzas de los proyectos públicos de protección ambiental pueden ser menos regresivas si los fondos provienen de fuentes federales, en vez de locales. Ello se debe a que el sistema fiscal federal es más progresivo que el llevado por las entidades federativas, comunidades autónomas o entes locales, así serviría para distribuir el presupuesto general en su parte correspondiente para sufragar los costos correspondientes al programa o programas medioambientales en un modo menos regresivo. BAUMOL William J. y OATES, Wallace E. “*The theory of environmental policy*”, *Op. Cit.*, pp. 235- 256.

<sup>672</sup> La incidencia del ente público sobre la propiedad privada mediante los tributos, no tiene porqué apartar aquellos de valor ambiental detentados por los particulares, no obstante, como en todos los casos, el tributo debe observar los principios constitucionales. Recordemos las palabras de GONZÁLEZ GARCÍA, respecto a que el tributo, es un instituto jurídico dotado de especiales garantías en cuanto incide sobre la propiedad privada con la finalidad de atender a la cobertura del gasto público. *Vid.* GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. *Los tributos extrafiscales...*, *Op. Cit.*, p. 615.

<sup>673</sup> Lamentablemente, en el plano jurídico el valor añadido ambiental está deficientemente regulado. Está demostrado que la correcta gestión de los recursos naturales depende de adecuadas políticas públicas que revaloricen los bienes de carácter ambiental. *Vid.* al respecto el epígrafe 2.b) de este Capítulo.

<sup>674</sup> Artículo 128 de la Constitución Española: “1. *Toda la riqueza del país en sus distintas formas y sea cual fuere su titularidad está subordinada al interés general...*”. La denominada función pública de la riqueza, también es reconocida en el artículo 27, 3er párrafo de la Constitución mexicana. *Vid.* Constitución Española, BOE y Gaceta de Madrid, Año CCCXVIII, Nº 311.1, de 29 de diciembre de 1978; y Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, DOF de 5 de febrero de 1917. Última reforma publicada en DOF de 9 de febrero de 2012. Esta Constitución reforma la de 5 de febrero de 1857.

<sup>675</sup> El profesor HERRERA MOLINA tácitamente reconoce un valor material, especial y diferenciado, que recae sobre los recursos naturales como parte de un bien unitario, el medio ambiente, lo que desprendemos de su propuesta de crear *tasas por el uso de recursos naturales con independencia de que éstos constituyan o no bienes del dominio público*. *Vid.* HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *El principio quien contamina paga... (2008)*, *Op. Cit.*, p. 206.

En este sentido, cabe anotar que el Tribunal Constitucional avala la creación de ciertas limitaciones legales al derecho de propiedad cuando, por virtud del interés general, predominen sobre él otros bienes tutelados también por la Carta Magna, tal como ocurre en el supuesto de la salvaguarda medioambiental<sup>676</sup>.

Así, existe constancia en algunos Autos de admisión de procedimientos de control constitucional<sup>677</sup> e incluso, en Autos de levantamiento o mantenimiento de la

---

<sup>676</sup> El Tribunal Constitucional ha dejado en claro el objetivo primario que significa la protección del medio ambiente y en ese talante, su supremacía y/ o armonización con/ o sobre otros valores constitucionales tutelados como el derecho de propiedad y el desarrollo económico.

<sup>677</sup> Recordamos ahora los siguientes, con sus respectivos extractos de interés:

**ATC 101/1993**, de 23 de marzo. Auto por el que se levanta la suspensión de disposiciones autonómicas. Preservación de recursos biológicos acuáticos. FJ 2: “... *en todo caso, los hipotéticos perjuicios económicos que a aquéllos pudiera causarse serán siempre evaluables y de menor entidad que el daño irreversible que, sin duda, produciría la extinción de las especies...*”.

**ATC 243/1993**, de 13 de julio. Auto por el que se levanta la suspensión de disposiciones autonómicas. Preferencia del interés general: preservación de la riqueza biológica. Ley de la Comunidad Autónoma de Castilla y León 6/1992, de 18 de diciembre, de protección de los ecosistemas acuáticos y de regulación de la pesca de Castilla y León. FJ 2: “... *Vistas así las cosas, permite... levantar también la suspensión de estos artículos recurridos en la Ley de Castilla y León, para preservar el interés general en la protección de la riqueza biológica del país...*”.

**ATC 335/1993**, de 10 de noviembre. Auto por el que se levanta parcialmente la suspensión de disposiciones autonómicas. Prevalencia del interés general: preservación de recursos biológicos. Ley foral 2/1993, de 5 de marzo, del Parlamento de Navarra, de protección y gestión de la fauna silvestre y sus hábitat. FJ 2: “... *La persistencia de las mismas razones que llevaron a efectuar entonces aquella ponderación de los intereses en conflicto, públicos y privados, obliga a reiterar tales pronunciamientos... y, por consiguiente, levantar también la suspensión de estos artículos recurridos de la Ley del Parlamento de Navarra, para preservar el interés general en la protección de la riqueza biológica del país.*”

**ATC 221/1995**, de 18 de julio. Auto por el que se decreta el mantenimiento de la suspensión de la norma autonómica ante la no afectación del interés general, artículos 9 y 45 CE. Ley de la Comunidad de Madrid 14/1994, de 28 de diciembre, por la que se regulan los servicios de prevención de incendios y salvamentos de la Comunidad de Madrid. “...3. *Se reitera la jurisprudencia constitucional en torno a que el mantenimiento o levantamiento de la suspensión de una norma autonómica impugnada con invocación del Artículo 161.2 C.E. debe decidirse teniendo en cuenta el alcance de la misma y las consecuencias que de una u otra medida podrían derivarse tanto para los intereses públicos como para los particulares afectados, estimando como uno de los criterios relevantes la irreparabilidad o dificultad de reparación de los perjuicios que pudieran generarse, y todo ello, además, examinado desde la perspectiva del carácter cautelar de la medida y sin prejuzgar la solución que en su día reclame la decisión de fondo, sin olvidar, por otra parte, la presunción de legitimidad de que gozan las Leyes -expresión de la voluntad popular- y que hace que el mecanismo previsto en el Artículo 161.2 C.E. no pueda ser prolongado sin una justificación expresa y suficiente (ATC 154/1994)...” (FJ 3); “... *Sobre estas razones, decide que no puede prevalecer la alegación del Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid de que el mantenimiento de la suspensión se traduciría en dificultades para la aplicación de una Ley protectora de la seguridad de los ciudadanos y del medio ambiente pues los preceptos suspendidos afectan a cuestiones muy específicas que sólo inciden de forma parcial y no especialmente relevante en su efectiva puesta en marcha.*” (FJ 4).*

**ATC 25/2000**, de 18 de enero. Auto que mantiene la suspensión de normas autonómicas. Declara el interés ecológico preferente. Infracciones en materia de protección ambiental. Ante sanciones autonómicas menos gravosas, se entiende un nivel de protección inferior respecto a las estatales, más severas, de ahí que ante la prevalencia del interés ambiental, se mantiene la suspensión de la norma impugnada. FJ 3 “...*habiendo declarado que la salvaguarda del interés ecológico merece la*

suspensión de disposiciones controvertidas, donde prepondera la idea de conservación de los recursos medioambientales sobre intereses económicos como la recaudación que deje de percibir la entidad pública al suspenderse la vigencia de las disposiciones normativas atacadas, justificando la medida en el riesgo a un daño irreversible.

Paralelamente, diversas Sentencias<sup>678</sup> sientan un precedente indispensable en el tratamiento de los derechos de propiedad sobre bienes de trascendencia ambiental.

---

*consideración de finalidad preferente en la jurisprudencia sobre suspensión cautelar de normas (por todos, AATC 674/1984, 1270/1988, 29/1990, 101/1993, 243/1993 y 335/1993), es claro que la entrada en vigor de la norma sancionadora más benigna podría ocasionar las consecuencias sobre las que advierte el Abogado del Estado... ”.*

**ATC 251/2001**, de 18 de septiembre. Auto de levantamiento de suspensión de una norma por salvaguarda de interés ecológico. FFJJ 3, 4 y 5. “... lo que el legislador de Castilla-La Mancha se ha propuesto es la salvaguarda del interés ecológico, que merece la condición de interés preferente en la jurisprudencia sobre suspensión cautelar de normas (al respecto, ATC 25/2000, de 18 de enero, FJ 3) y que, además, beneficia al conjunto de los ciudadanos y no sólo a quienes, siendo residentes en Castilla-La Mancha, ostentan además la condición de consumidores de energía eléctrica.”

**ATC 5/2002**, de 15 de enero. Auto de levantamiento de la suspensión por razones de interés medioambiental en el recurso de inconstitucionalidad, planteado por el Presidente del Gobierno respecto a la Ley del Parlamento de las Islas Baleares 7/2001, de 23 de abril de impuesto sobre las estancias en empresas turísticas de alojamiento, destinado a la dotación del fondo para la mejora de la actividad turística y la preservación del medio ambiente. FJ 5. “... en la ponderación de intereses en conflicto, es evidente que debe prevalecer el interés autonómico a la recaudación de un tributo cuya norma legal de cobertura no sólo goza de la presunción de legitimidad, que sólo la Sentencia que ponga fin al proceso constitucional puede destruir, sino que tiene una finalidad que se configura hoy en un objetivo prevalente -la protección del medio ambiental y cultural-, sobre otro interés, el particular de los ciudadanos, a no soportar un tributo cuya cuantía individualizada, recordemos, oscila entre los 25 céntimos de euro por día del agroturismo, a los dos euros diarios de los establecimientos hoteleros de cinco estrellas.”

<sup>678</sup> **STC 64/1982**, de 4 de noviembre. La interpretación conjunta de los artículos 45 y 130.1 CE, lleva a la conclusión de la necesidad de compaginar en la forma que en cada caso decida el legislador competente, la protección del medio ambiente y el desarrollo económico como bienes constitucionales (FJ 2). La imposición de requisitos y cargas para el otorgamiento de las autorizaciones, permisos y concesiones mineras no previstas en la legislación general del Estado, no desborda el marco de la legislación básica en cuanto tales están dirigidos a la protección de un bien constitucional, el medio ambiente, y siempre y cuando no alteren el ordenamiento básico minero, sean razonables, proporcionados al fin propuesto y no quebranten el principio de solidaridad consagrado en los artículos 2 y 138 CE con carácter general y 45, para el medio ambiente (FJ 5). Toda la riqueza del país en sus distintas formas y fuese cual fuese su titularidad se encuentra subordinada al interés general. En ese sentido armonizador, es inconstitucional una prohibición general donde se sustraiga a la riqueza nacional posibles recursos mineros, sin embargo, la denegación de una autorización cuando sea técnicamente imposible una restauración, no se estima desproporcionada ni inconstitucional el precepto que la establezca (FJ 6). Ante el conflicto de ambos bienes protegidos, deben ponderarse de acuerdo a cada caso. Se presume que el fomento de las actividades declaradas prioritarias se sobrepone al medio ambiente, solo en tanto el Estado no declare en forma expresa la prioridad de este último (FJ 8).

**STC 227/1988**, de 29 de noviembre. FFJJ 7, 9, 11, 13, 14 y 20. El agua es un recurso natural “vital y escaso”, la garantía constitucional que salvaguarda la propiedad privada no es absoluta y puede someterse a restricciones o modificaciones por razón del interés general, incluyendo derechos adquiridos. En esta sentencia se elabora una distinción entre las figuras “expropiación o privación forzosa” y “delimitación o regulación general del contenido de un derecho”. La limitación temporal de aprovechamientos privativos de un bien del dominio público no es una privación de derechos sino una regulación. Se reconocen los distintos fines del “dominio público”. Se declara que sólo el legislador estatal puede disponer, como

A nivel internacional, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos sito en Estrasburgo ha admitido la limitación a los derechos de propiedad a efecto de cumplir obligaciones tributarias siempre que se satisfagan los requisitos de legalidad de cada Estado dentro de sus respectivas soberanías. El órgano jurisdiccional se basa en el artículo 1 del Primer Protocolo del Convenio Europeo de Derechos Humanos<sup>679</sup>, en este sentido, pese a que el derecho de propiedad no se encuentra entre los derechos humanos protegidos por el Convenio en su redacción original, ni se hace referencia a los tributos, la omisión se subsana con la aprobación del Protocolo en cita al introducir en el mismo artículo en el que se recogía la garantía del derecho de propiedad una referencia indirecta a las leyes en materia fiscal, como a continuación reproducimos:

**“Artículo 1. Protección de la propiedad.**

*Toda persona física o moral tiene derecho al respeto de sus bienes. Nadie podrá ser privado de su propiedad sino por causa de utilidad pública y en*

---

condición básica que garantice la igualdad sustancial, la determinación de las categorías de bienes naturales que quedan excluidas del tráfico privado. Corresponde al legislador estatal establecer las bases respecto a este recurso que permitan la planificación general de la actividad económica. *“No es posible desconocer, sin embargo, que el agua constituye un recurso de vital importancia, imprescindible además para la realización de múltiples actividades económicas. Por esta razón, la ordenación de los recursos hidráulicos, donde quiera que se hallen, no puede sustraerse a las competencias que el Estado ha de ejercer para establecer las bases y la coordinación de la planificación general de la actividad económica, en virtud de lo dispuesto en el Artículo 149.1.13ª de la Constitución”* (FJ 20).

**STC 170/ 1989**, de 19 de octubre. Las regulaciones y restricciones específicas a los derechos reales son constitucionales, tanto dentro del campo público como privado, teniendo en cuenta el interés general y la protección del medio ambiente. *“... tal y como este Tribunal ha indicado en varias ocasiones, el límite entre la privación de un derecho patrimonial y su simple incidencia o delimitación legal amparándose en la función social a la que debe sujetarse (Artículo 33.2 de la Constitución) no es siempre fácil de determinar. En este sentido, y a partir de la doctrina general sobre el contenido esencial de los derechos constitucionales, se ha señalado respecto del derecho de propiedad que «la fijación de su contenido esencial no puede hacerse desde la exclusiva consideración subjetiva del derecho o de los intereses individuales que a éste subyacen, sino que debe incluir igualmente la necesaria referencia a la función social, entendida no como mero límite externo a su definición o a su ejercicio, sino como parte integrante del derecho mismo» (STC 37/1987). Partiendo de este dato y de las previsiones de otros preceptos constitucionales (arts. 128.1, 40, 45 y 130, entre otros), los poderes públicos deben «delimitar el contenido del derecho de propiedad en relación con cada tipo de bienes». Esto no supone, claro está, una absoluta libertad del poder público que llegue «a anular la utilidad meramente individual del derecho», o, lo que es lo mismo, el límite se encontrara, a efectos de la aplicación del Artículo 33.3 C.E., en el contenido esencial, en no sobrepasar las barreras más allá de las cuales el derecho dominical y las facultades de disponibilidad que supone resulte reconocible en cada momento histórico y en la posibilidad efectiva de realizar el derecho... Las limitaciones del derecho de propiedad que introduce la Ley madrileña con carácter no indemnizable no vulneran el contenido esencial de los derechos afectados, al tratarse de medidas tendentes a proteger el espacio natural, según la distinta calificación del terreno y en cumplimiento del mandato que impone el Artículo 45 C.E.”* (FJ 8).

<sup>679</sup> Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, de 4 de noviembre de 1950, signado en Roma, Italia. El Protocolo 1, fue firmado en París, Francia, el 20 de marzo de 1952.

*las condiciones previstas por la ley y los principios generales del Derecho Internacional.*

*Las disposiciones precedentes se entienden sin perjuicio del derecho que poseen los Estados de dictar las leyes que estimen necesarias para la reglamentación del uso de los bienes de acuerdo con el interés general o para garantizar el pago de los impuestos, de otras contribuciones o de las multas.”*

La Corte de Estrasburgo aprecia que en la interpretación de este precepto hay que tener en cuenta el equilibrio entre la protección de los intereses privados garantizados en su párrafo primero y la consideración de los intereses generales a que se refiere el párrafo segundo. De manera que la finalidad de asegurar la percepción de los tributos no coloca por sí sola a una medida o actuación concreta a salvo de la alegación de que mediante la misma se ha violentado el derecho de propiedad de los destinatarios de ella.

Hay que decir que la exacción de un gravamen representa en sí misma una intromisión en la esfera de propiedad individual, en la esfera de los intereses económicos particulares. La declaratoria del Tribunal, despeja las dudas respecto a la conformidad de una intromisión en el derecho de propiedad de las personas, incluso en el ámbito fiscal, siempre que se mantenga el equilibrio entre los intereses privados y los intereses generales y la limitación de los primeros en función de los segundos se mantenga en una relación de proporcionalidad<sup>680</sup>.

---

<sup>680</sup> “De acuerdo con lo que este Tribunal ha dicho repetidamente, el artículo 1 del Primer Protocolo (P1-1) garantiza en sustancia el derecho de propiedad. Dicho artículo comporta tres reglas distintas. La primera, que aparece expresada en la primera frase del primer párrafo y que tiene un alcance general, establece el principio del derecho al respeto de los propios bienes. La segunda, en la segunda frase del mismo párrafo, da amparo a las privaciones de la propiedad sometidas a una serie de condiciones. La tercera, contenida en el segundo párrafo, reconoce que los Estados contratantes tienen el derecho de regular el empleo de la propiedad de acuerdo con el interés general o para asegurar el pago de impuestos o contribuciones o el de multas. Sin embargo, continúa diciendo el Tribunal, estas tres reglas no son distintas, sino que se hallan conectadas entre sí: la segunda y la tercera se refieren a casos particulares de interferencia en el derecho al disfrute individual de la propiedad, y en consecuencia, deben ser interpretadas a la luz del principio general enunciado en la regla primera (véase entre muchas otras, la sentencia del caso AGOSI contra el Reino Unido de 24-10-1986)”. Sentencia en el caso GASUS DOSIER-UND FÖRDERTECHNIK GMBH v THE NETHERLANDS (15375/89), FJ 55, cuyo texto original se encuentra en el idioma inglés, consultado en el sitio electrónico de la European Court of Human Rights [www.echr.coe.int](http://www.echr.coe.int), Estrasburgo, Francia.

En relación con el alcance y significado de la excepción relativa a las Leyes Tributarias, la Corte Europea advirtió que “La importancia que los autores del Convenio atribuyeron a este aspecto del segundo párrafo del artículo 1 (P1-1) se manifiesta en el hecho de que en un estadio en el cual el texto propuesto no incluía semejante referencia a los impuestos, se entendía que en el mismo se reservaba a los Estados



Llama la atención que la Corte Europea asume para sí la posibilidad de ejercer un control no solamente respecto de las medidas de carácter adjetivo o procesal que son las que de acuerdo con la redacción literal (asegurar el pago de los impuestos) entran en la referencia del artículo 1 del Protocolo, sino también acerca de las de carácter sustantivo, es decir, sobre las que establecen y regulan los elementos esenciales de los tributos<sup>681</sup>.

La capacidad contributiva para el caso de los gravámenes ecológicos, tiene una connotación inseparable con el principio *quien contamina paga*. El objeto del tributo se configura entonces partiendo de la existencia objetiva de una capacidad contaminante potencial o real, vinculada al concepto tradicional de capacidad económica, manifestada a través de la renta, el patrimonio o el consumo del titular (incluido el beneficio económico obtenido por el sujeto contaminador a partir de la utilización del bien *medio ambiente* en la consumación de sus actividades económicas contaminantes en cualquiera de sus fases o especies) y a la noción de actividad contaminante llevada a cabo mediante tales elementos patrimoniales.

En este sentido, cabe tener en cuenta que de las Sentencias del Tribunal Constitucional se deduce que la capacidad económica en los tributos ambientales debe buscarse en la materia imponible, y que ésta debe apreciarse en términos de extrafiscalidad. Sólo desde este punto de vista se puede justificar la especialidad de estos gravámenes y consecuentemente diferenciar la capacidad económica que someten a imposición de la prevista en otros tributos. El análisis del principio de capacidad económica en las figuras medioambientales debe realizarse teniendo en cuenta su objetivo, pero sin descuidar la presencia indisoluble de una riqueza real o

---

*el poder de adoptar todas las leyes fiscales que juzgaran deseables, con tal de que las medidas aprobadas en este ámbito no se tradujeran en confiscación arbitraria (véase: Sir David Maxwell-Fyfe, Rapporteur of the Committee on Legal and Administrative Questions, Second Session of the Consultative Assembly, Sixteenth Sitting (25 August 1950), Collected Edition of the Travaux préparatoires, vol. VI, p. 140, comentarios sobre el texto del artículo 10A propuesto, Ibidem., p. 68).* Igualmente, la sentencia del caso GASUS DOSIER-UND FÖRDERTECHNIK GMBH v THE NETHERLANDS (15375/89), FJ 59.

<sup>681</sup> Vid. PEREZ ROYO, Fernando. “El derecho de propiedad y la prohibición de discriminación en su disfrute como límites al poder tributario en el Convenio Europeo de Derechos Humanos”, en AA.VV. *Derecho Financiero Constitucional. Estudios en memoria del Profesor Jaime García Añoveros*, Edición especial del Nº 109/110 de la *Revista Española de Derecho Financiero*, Universidad Internacional de Andalucía y Cívitas Ediciones, S.L., Madrid, España, 2001, pp. 23-44.

potencial, como reclamo del deber de contribuir al servicio de la justicia tributaria en tanto sustrato de toda imposición<sup>682</sup>.

Precisamente al tratarse de la imposición sobre bienes patrimoniales<sup>683</sup>, el Tribunal considera que la capacidad económica derivada de su titularidad no justifica por sí misma el establecimiento de tributos ambientales por el riesgo<sup>684</sup> que ocasionan o la incidencia negativa que su funcionamiento supone, sino más allá el tributo debe ser un instrumento válido para la consecución de los objetivos recogidos en el artículo 45 CE, de donde para valorar esta adecuación es determinante que los gravámenes ambientales contengan mecanismos que incentiven comportamientos ecológicamente correctos por parte de los obligados tributarios.

En este sentido, se sugiere establecer beneficios fiscales que permitan modular el esfuerzo de los sujetos pasivos para reducir los efectos negativos de la contaminación y que se fomente fiscalmente la inversión en bienes y procesos productivos menos

---

<sup>682</sup> Cfr. FJ 13, STC 37/987, de 26 de marzo; STC 159/1990, de 4 de octubre; y FJ 4, STC 186/1993, de 7 de junio.

<sup>683</sup> Al respecto, CAZORLA PRIETO, Luis María. *Los principios constitucional-financieros...*, Op. Cit., p. 69 y 69, defiende y explica la doctrina del Tribunal Constitucional en cuanto a que la capacidad económica derivada de la titularidad de bienes patrimoniales no justifica por sí el establecimiento de esta clase de tributos medioambientales, que deben fundamentarse en la capacidad económica que los citados elementos patrimoniales ponen de manifiesto como fruto del riesgo que desencadenan o de la incidencia negativa en el medio ambiente que su funcionamiento supone. Afirma además, que “*es menester que se adecue la tributación ambiental al principio quien contamina paga, esto es, que se module la carga tributaria en función de la capacidad contaminante de los sujetos pasivos en cada supuesto. Esta modulación, además de subrayar la finalidad extrafiscal del tributo en cuestión, contribuye a concretar la capacidad económica relativa, esto es, la capacidad contributiva del obligado tributario, que depende de su mayor o menor idoneidad para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*”.

<sup>684</sup> Vid. CIERCO SEIRA, César. “El principio de precaución: reflexiones sobre su contenido y alcance en los derechos comunitario y español”, en *Revista de Administración Pública*, Nº 163, enero-abril de 2004, Madrid, España, pp. 106 y ss., el autor describe los dos presupuestos que hacen posible la puesta en marcha del principio de precaución, a saber: a) la identificación de un factor de riesgo, y b) la aparición de dudas o incógnitas en el proceso de definición y caracterización del riesgo en cuestión. Respecto al primer elemento, podemos decir que el factor de riesgo puede ser “*una actividad, tecnología, producto o acaso un proceso productivo, que en sí mismo o en determinadas circunstancias ambientales sea susceptible de generar un riesgo cuya concreción habría de producir fatales consecuencias para la vida humana o el medio ambiente. El prius básico se contrae, pues, a la identificación de un riesgo o amenaza grave para la salud pública o el ambiente. Eso sí, a la hora de apreciar la gravedad de ese riesgo es preciso tener en cuenta dos factores: de un lado, hay que sopesar no sólo los posibles efectos inmediatos que pueda acarrear, sino también los daños que a medio o largo plazo puedan surgir; de otro, es muy importante huir de valoraciones aisladas que no tomen en consideración los efectos acumulativos o interactivos (sinérgicos) que un determinado factor de riesgo puede tener...*” respecto a la situación de incertidumbre científica, ésta “*debe ser, ... una incertidumbre objetiva, razonable y transparente*”. Consideramos además el impacto del principio de cautela y precaución sobre la materia tributaria, Vid. HERRERA MOLINA, Pedro M., CHICO DE LA CÁMARA, Pablo y GRAU RUIZ, M. Amparo. *Tributos sobre el riesgo...*, Op. Cit., pp. 339- 354; y ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel. “Tasas sobre molestias y riesgos permitidos”, *Investigación Jurídica*, Nº 1/05, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España., p. 6.

contaminantes<sup>685</sup>, ya que en definitiva es indispensable que la tributación ambiental se adecue al principio *quien contamina paga*, esto es que se module la carga tributaria en función de la capacidad contaminante de los sujetos pasivos en cada supuesto<sup>686</sup>.

En esta línea, y como ya hemos apuntado, el criterio *quien contamina paga* queda inserto en la CE mediante la “solidaridad colectiva”<sup>687</sup> a que se refiere el artículo 45.2 *in fine* y enlaza con la capacidad económica en atención de su aptitud o idoneidad para medir, en términos de enriquecimiento patrimonial, la capacidad contaminante de la actividad o de los sujetos llamados a contribuir al gasto público; principio que es eje de la normativa comunitaria (artículo 174.2 TCE) y que también vale para la medida de la capacidad de contaminación intrínseca de algunas actividades, por su valor añadido ambiental. La aplicación del criterio “contaminador pagador” en el campo tributario adquiere un significado preciso, en la medida en que la fiscalidad ambiental sea una expresión de tributos ordinarios acordes con el respeto a la capacidad económica para el financiamiento del gasto público.

El tributo ecológico, por tanto, debe servir para internalizar en cada uno de los sujetos con capacidad de incidir en el medio, los costes ambientales de prevención y restauración que correspondan a sus actos, cuyo concepto social global cada vez es mayor en cuantía e importancia estratégica (véase que las partidas presupuestarias

---

<sup>685</sup> Aunque la introducción de incentivos y beneficios fiscales ambientales es un mecanismo que facilita la eficiencia funcional de los instrumentos tributarios ecológicos, el legislador nacional debe tener en cuenta en todo momento, que su implementación puede contraponerse al Derecho comunitario, principalmente con la filosofía que inspira el principio *quien contamina paga* y además, que pueden ser incompatibles con el mercado interior, en la medida que dichas ayudas puedan afectar los intercambios comerciales entre los Estados miembros, falsear la competencia favoreciendo a determinadas empresas o entidades. Sin embargo, para evitar cualquier conflicto, se han previsto excepciones dejando en manos del Consejo a propuesta de la Comisión, la aprobación de otro tipo de ayuda, además, sin perjuicio del principio *quien contamina paga*, ante medidas adoptadas para la protección del ambiente que impliquen costes desproporcionados para las autoridades públicas de los Estados miembros, el Consejo puede establecer excepciones de carácter temporal y apoyo financiero con cargo al Fondo de Cohesión. Vid. GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Una contribución al desarrollo sostenible: beneficios...*, *Op. Cit.*, pp. 357-368; GARCÍA-HERRERA BLANCO, Cristina. “Incentivos energéticos en el impuesto sobre la electricidad: especial referencia al nuevo marco comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad”, en AA.VV. FALCÓN Y TELLA, Ramón, Director. *Estudios sobre fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible*, IEF, Madrid, España, 2006, pp. 77-91; HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. “Desgravaciones tributarias y protección del medio ambiente (análisis a la luz de los principios constitucionales y del Derecho europeo)”, en AA. VV. YÁBAR STERLING, Ana, Directora. *Fiscalidad Ambiental*, Cedecs Editorial, S.L., Barcelona, España, 1998, pp. 133-159; MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier. *La deducción por inversión en bienes ambientales...*, *Op. Cit.*, pp. 107-132; y PINO MIKLAVEC, Noemí. *La perspectiva ambiental en la regulación de los productos petrolíferos...*, *Op. Cit.*, pp. 230-233.

<sup>686</sup> Vid. CAZORLA PRIETO, Luis María. *Los principios constitucional-financieros en la tributación medioambiental...*, *Op. Cit.*, pp. 68 y 69.

<sup>687</sup> Vid. ROSEMBUJ, Tulio. *El Tributo Ambiental. Primeras reflexiones...*, *Op. Cit.*, pp. 3-16.

destinadas a gastos relativos al medioambiente de los países demuestran un incremento progresivo<sup>688</sup>) justificados en:

- su capacidad de contaminar y
- en la obligación solidaria de compensar al resto de sujetos *no contaminadores* por el perjuicio concreto provocado a un bien común (el medioambiente) y por el beneficio no esencial (es decir, contrario a un disfrute “*vital*” para la satisfacción de necesidades básicas) obtenido a partir del mismo,
- de modo tal que el instrumento tributario provea los medios suficientes para sufragar la *función ambiental* como parte del gasto público general (incluidos obviamente los necesarios para proveer aquellas transformaciones al interior de los sistemas económicos de los Estados en concepto de adaptación al cambio climático<sup>689</sup>), incentive la reducción de determinadas actividades dañosas al medio natural<sup>690</sup> y facilite la gestión y cumplimiento de los objetivos económicamente sustentables que se programen desde las políticas públicas.

---

<sup>688</sup> Vid. BENZ, Sebastian, PERROT, Thomas, VANHULLE, Henk, y JONSON, Lars. *La tributación medioambiental en los Estados miembros de la Unión Europea...*, Op. Cit., pp. 979-1020, el citado estudio sintetiza los mecanismo fiscales ambientales implementados en el marco de la política ambiental llevada a cabo en algunos de los países miembros de la Unión Europea; asimismo, vid. el trabajo comparativo de BARDE, Jean-Philippe. *Economic instruments in environmental policy...*, Op. Cit., pp. 13 y ss., acerca de los ingresos por tributación ambiental y su localización dentro de los presupuestos de los países analizados; FANTINI, Marco, PRAMMER, Doris, DE LAET, Jean-Pierre, NICODÈME, Gaetam, HEMMELGARN, Thomas, KOSONEN, Katri, HRISTOVA, Mayya. *Taxation trends in the European Union. Data for the EU Members States, Iceland and Norway*, 2010 Edition, EUROSTAT, European Commission, Publications Office of the European Union, Luxembourg, 2010, pp. 68-78, trabajo que tiene en cuenta los datos derivados de la tributación ambiental, los ingresos y la tendencia de los países miembros de la Unión Europea, Islandia y Noruega en la materia, la relevancia de este documento radica en que los tributos ambientales son ubicados en el concepto de función económica porque el uso del medio ambiente es considerado un factor de producción adicional: “...data on environmental taxation in the EU have also been computed for the purpose of this report. The definition of a tax as environmental is independent of its classification by economic function: any tax, be it on consumption, labour or capital, that has the effect of raising the cost of activities which harm the environment, is classified here as an environmental tax. Environmental taxes are subsumed under the classification by economic function because the use of the environment can be regarded as an additional production factor”.

<sup>689</sup> La AEMA ha reconocido que Europa, como el resto del mundo, necesita con urgencia de una adaptación especializada para aumentar su resiliencia frente a los impactos climáticos. La que sin duda acarreará cuantiosos costes a mediano y largo plazo. Incluso si los esfuerzos europeos y mundiales por mitigar y reducir las emisiones tuvieran éxito seguirán siendo necesarias medidas de adaptación para hacer frente a los inevitables impactos del cambio climático. La “*adaptación*” es definida como el ajuste de los sistemas naturales o humanos a los cambios climáticos o a sus efectos actuales o previstos para moderar los daños o explotar las oportunidades beneficiosas. Entre las medidas de adaptación se incluyen medidas tecnológicas, opciones basadas en el ecosistema y pautas políticas de comportamiento y de gestión de los recursos. Vid. AEMA. *El medioambiente en Europa...*, Op. Cit., pp. 42 y 43.

<sup>690</sup> Vid. ROSEMBUJ, Tulio. *Medidas tributarias de protección: fundamento...*, Op. Cit., p. 741.

**2. a. 3) Una visión compuesta explica la compatibilidad del principio de capacidad contributiva en el objeto del tributo ambiental. Especial referencia a las aportaciones de Silvia Cipollina.**

La intersección de los principios de justicia tributaria entre sí, especialmente con la capacidad contributiva no es novedad. La noción de capacidad económica representa el presupuesto lógico y conceptual<sup>691</sup> que proporciona contenido técnico a los principios de igualdad y progresividad y que sirve de eslabón necesario para pasar de la esfera teórica a la de articulación técnica de los principios de justicia fiscal<sup>692</sup>.

Su finalidad no queda reducida a recordar el deber general de todos los ciudadanos a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos<sup>693</sup>; tampoco la justicia queda reducida al exclusivo criterio de la capacidad económica<sup>694</sup>, sino que ésta, junto a los otros principios comprendidos en el artículo 31.1 constitucional<sup>695</sup> hacen posible el sistema tributario justo<sup>696</sup>.

---

<sup>691</sup> Ha sido calificada como la noción base para que ese propio deber que se constitucionaliza pueda desenvolverse y orientarse hacia un justo reparto de la carga tributaria, y por ello representa la fuente común de los restantes principios incluidos en el artículo 31 constitucional. MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel y GARCÍA DE LA MORA, Leonardo. *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario...*, Op. Cit., pp. 71-73.

<sup>692</sup> MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel. *Una interpretación constitucional...*, Op. Cit., p. 418.

<sup>693</sup> PALAO TABOADA, defiende que la capacidad económica tal como la refiere la Constitución, funciona en relación con todo el sistema tributario y no respecto a cada uno de los tributos que lo componen, así, se constituye en una especificación del principio de igualdad y posibilita no ya la igualdad a través de la capacidad económica, sino la igualdad “sobre” ésta, PALAO TABOADA, Carlos. *Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva...*, Op. Cit., p. 418; Id. *Los límites del control de constitucionalidad...*, Op. Cit., p. 703; MARTÍN DELGADO asevera que la Constitución de 1978 rompe con las concepciones tradicionales que identificaban la capacidad económica con la justicia tributaria, puesto que en ella se reduce la capacidad a un mero criterio no exclusivo, cuyo contenido está por precisar. Advierte que del referido precepto constitucional cabe deducir dos cosas: a) que la capacidad económica no es el criterio exclusivo para realizar la justicia tributaria y b) que la justicia tributaria requiere, junto al respeto de la capacidad económica de los sujetos, otro u otros criterios para hacerla efectiva. Vid. MARTÍN DELGADO, J. María. *Ordenamiento tributario español...*, Op. Cit., p. 65.

<sup>694</sup> PONT MESTRES, Magín. *Principio constitucional de capacidad económica...*, Op. Cit., p. 1120.

<sup>695</sup> PÉREZ DE AYALA coloca a la capacidad económica dentro de la teoría de los principios de justicia social como presupuesto lógico o conceptual para elaborar las diversas modalidades de la justicia fiscal: progresividad, igualdad y no confiscatoriedad. PÉREZ DE AYALA, José Luis y GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. *Curso de Derecho Tributario...*, Op. Cit., p. 159.

<sup>696</sup> AA.VV., CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías, Director, *Ordenamiento tributario...*, Op. Cit., p. 448.

Trasladando la representación al campo de la tributación ambiental, hemos explicado la participación de los principios de igualdad<sup>697</sup>, progresividad<sup>698</sup> y solidaridad<sup>699</sup> como modeladores de nuevos confines del principio de capacidad económica. La compatibilidad del principio de capacidad contributiva en el objeto del tributo ambiental se topa con numerosas incógnitas.

La más importante cuestiona si *la unidad física que determina o puede determinar un daño ambiental*<sup>700</sup> (o mejor dicho, incidir el medioambiente<sup>701</sup>) puede ser constitucionalmente asumida como presupuesto material y cuantitativo del tributo. Es

---

<sup>697</sup> HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *El principio quien contamina paga... (2008)*, Op. Cit., pp. 194 y 195, expone que el principio *quien contamina paga* y la capacidad económica constituyen proyecciones del principio de solidaridad sobre diversas materias: el primero atiende al reparto de las cargas públicas para satisfacer el interés general, el segundo, a uso de bienes ambientales vulnerables y escasos, que las generaciones futuras tienen derecho a disfrutar. Añade, que el principio de capacidad económica y de equivalencia constituyen dos proyecciones diversas del principio de igualdad sobre ámbitos distintos, uno respecto a los tributos con fines fiscales, y otros, en las tasas e impuestos extrafiscales.

<sup>698</sup> Recordemos las premisas de CASADO OLLERO, respecto a que el principio constitucional de capacidad económica funge como un principio-medio para la consecución de otros propósitos contenidos en la Carta Fundamental y que, para funcionar, requiere de la coadyuvancia de los demás principios de justicia tributaria: “*Tras la promulgación de la Constitución de 1978, la capacidad económica se configura no ya como principio-fin en sí mismo, sino fundamentalmente como principio-medio orientado a la realización de los verdaderos fines del sistema tributario que son la igualdad y la progresividad. Principios ambos en los que cristaliza la justicia fiscal que aspira alcanzarse con el sistema. Claro que a efectos dialécticos, también sería posible admitir una interpretación en sentido contrario al artículo 31.1 entendiéndolo que el objetivo constitucional es precisamente la contribución de todos al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, mientras que la articulación de un sistema tributario justo (inspirado en la igualdad y progresividad) sería el medio para conseguir aquella finalidad. No obstante seguimos pensando que el verdadero fin del ordenamiento tributario es la justicia fiscal, que se nutre de unos principios (igualdad y progresividad) y se vale de unos criterios o de unos parámetros instrumentales (entre ellos, principal aun que no exclusivamente, el de capacidad económica) para alcanzarla.*” CASADO OLLERO, Gabriel. *El principio de capacidad y el control... (I)*, Op. Cit., pp. 541-574; Id. *Los fines no fiscales de los tributos...*, Op. Cit., p. 475; por otra parte, específicamente en la fiscalidad ambiental, CAZORLA PRIETO, Luis María. *Los principios constitucional-financieros...*, Op. Cit., pp. 71-81, expone la vinculación con los principios de progresividad e igualdad.

<sup>699</sup> Respecto al principio de *solidaridad*, nos inspiramos principalmente en los planteamientos de MOSCHETTI, Francesco. *El principio de capacidad...*, Op. Cit., pp. 278-290; Id. *I principi di giustizia fiscale...*, Op. Cit., pp. 2 y 3; Id. *Orientaciones generales...*, Op. Cit., pp. 513- 562.

<sup>700</sup> Vid. *Infra*. El epígrafe 3.b.1) relativo a la *Unidad física de impacto negativo ambiental*. Podemos adelantar que nos inspiramos en el concepto de tributo ambiental proporcionado por la Comisión Europea, Vid la exposición de GEORGESCU, Marina Anda; PENDOLOVSKA, Velina; and CABEÇA, Julio Cesar. *Distribution of environmental taxes in Europe by tax payers in 2007...*, Op. Cit., p. 6; respecto a la conexión del tributo con el medio ambiente, coincidimos con la profesora ALFANO en cuanto aquella se encuentra en la unidad física de impacto negativo ambiental y no exclusivamente en la finalidad de tutela ambiental. Es así porque el tributo debe respetar todas las reglas que presiden la imposición, primera entre todas, aquella relativa a la capacidad contributiva. Vid. ALFANO, Roberta. *La fiscalità nella politica...* Op. Cit., p. 68.

<sup>701</sup> Para nosotros, la expresión *incidencia ambiental* se desdobra en distintas especies y es más adecuada que la de *daño*, que implica una afectación mayor y en muchos casos es sancionable. La *incidencia* es en sí misma una secuela, una consecuencia negativa que puede o no causar daño, sin embargo, resulta aplicable al ámbito tributario porque es el dato determinante para identificar una actuación económica que genera o refleja capacidad económica a partir de la utilización del medioambiente.

el caso de las unidades físicas constituidas desde la utilización de bienes ambientales escasos o desde el hecho de la producción de emisiones o vertidos contaminantes<sup>702</sup>. Debemos decir que sí.

El trabajo de CIPOLLINA<sup>703</sup> no puede ser más esclarecedor. Siguiendo sus tesis, debemos señalar que existen dos posibles aproximaciones hermenéuticas al tema de la capacidad contributiva.

En la primera acepción, la capacidad contributiva, entendida como capacidad económica cualificada, comporta la necesaria inclusión del presupuesto de los tributos de componentes patrimoniales (renta, patrimonio o consumo) de los que el sujeto pasivo sea titular y pueda disponer.

En la segunda acepción, la capacidad contributiva va identificada con el criterio de reparto, equitativo y racional, por el cual la relevancia económica de al menos algunos elementos constitutivos del hecho imponible se resuelve en la mera posibilidad de valoración en dinero<sup>704</sup> ante la ausencia de la titularidad-disponibilidad de situaciones intercambiables en el mercado.

---

<sup>702</sup> Tal como exponemos en el apartado 2.b) *Valoración económica del medio ambiente*, la valoración ambiental puede definirse formalmente como “un conjunto de técnicas y métodos que permiten mediar las expectativas de beneficios y costes derivados de algunas de las siguientes acciones: a) uso de un activo ambiental; b) realización de una mejora ambiental; y c) generación de un daño ambiental”, la valoración ambiental pretende obtener una medición monetaria de la ganancia o pérdida de bienestar o utilidad que una persona, o un determinado colectivo, experimenta a causa de una mejora o daño de un activo ambiental accesible a dicha persona o colectivo. Consideramos que por esta razón se convierte en una herramienta fundamental para la definición adecuada de los instrumentos de política ambiental como los tributos, que requieren previamente cuantificar la incidencia, el daño o el beneficio ambiental, así como para determinar costes sociales totales. Ambas utilidades pueden aplicarse a los impuestos, y a las tasas y contribuciones especiales, respectivamente. Vid. LINARES LLAMAS, Pedro y ROMERO LÓPEZ, Carlos. “Economía y medio ambiente: herramientas de valoración ambiental”, en AA.VV. BECKER, Fernando, CAZORLA, Luis María, y MARTÍNEZ-SIMANCAS, Julián. *Tratado de Tributación medioambiental*, Volumen II, Iberdrola, Thomson-Aranzadi, Navarra, España, 2008, pp. 1189 y 1190.

<sup>703</sup> CIPOLLINA, Silvia. *Osservazioni sulla fiscalità ambientale...*, *Op. Cit.*, pp. 578-580.

<sup>704</sup> Nuevamente apreciamos cómo la participación de la herramienta económica resulta trascendental e indispensable en el ámbito tributario ambiental. Aunque debemos recordar, que su oportunidad y utilidad no es ajena ni nueva en el cálculo de la tributación general de todo sistema fiscal. Vid. LINARES LLAMAS, Pedro y ROMERO LÓPEZ, Carlos. *Economía y medio ambiente: herramientas de valoración ambiental...*, *Op. Cit.*, pp. 1189-1225; PULIDO SAN ROMÁN, Antonio. *Relaciones entre economía y medio ambiente...*, *Op. Cit.*, pp. 1075-1087; RUBIO GUERRERO, Juan José. “La fiscalidad medioambiental en un contexto de reforma tributaria fundamental”, en *Tratado de Tributación medioambiental*, Volumen II, Iberdrola, Thomson-Aranzadi, Navarra, España, 2008, pp. 1163-1187.

Ambas orientaciones interpretativas reflejan respectivamente una concepción solidaria y racionalista de la capacidad contributiva, concepciones que no son necesariamente contrapuestas sino al contrario, pueden componer un cuadro articulado de mecanismos de concurso al gasto público. En esta perspectiva “*inclusiva*” son reconducibles en el ámbito de la capacidad contributiva tanto los tributos de finalidad distributiva (impuestos) como aquellos de finalidad compensatoria (tasas y contribuciones especiales).

En el caso de los distributivos, el tributo recae sobre la riqueza con una justificación redistributiva<sup>705</sup> y por tanto debe ser coligada a un índice de fuerza económica calificada que satisfaga un criterio de reparto solidario. En las tasas y contribuciones especiales el tributo tiene una justificación compensadora, es el caso de la reintegración del consumo de los recursos naturales públicos y de corrección de externalidades, por el cual el equitativo y racional criterio de reparto no puede sino volverse en la responsabilidad con el gasto público específicamente causado, o bien, en la necesidad de compensar la utilización de ventaja que el contribuyente atrae del disfrute del servicio público o del goce de un bien perteneciente al demanio<sup>706</sup>.

Si no se accediese a esta representación compuesta de la capacidad contributiva, prevaleciendo la interpretación en clave solidaria señalada, los tributos ambientales en sentido estricto serían calificados solo como prestaciones indemnizatorias<sup>707</sup>, es decir,

---

<sup>705</sup> Acerca de los efectos distributivos globales de la tributación ecológica, Vid. LÓPEZ-GUZMÁN GUZMÁN, Tomás J. *Fiscalidad ambiental: análisis y efectos distributivos...*, Op. Cit. pp. 147-207, y respecto al caso español específicamente y los posibles efectos distributivos de un hipotético impuesto sobre las emisiones causantes de lluvia ácida, LÓPEZ-GUZMÁN GUZMÁN, Tomás J. *Fiscalidad ambiental: análisis y efectos distributivos...*, Op. Cit., pp. 209-275.

<sup>706</sup> HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *El principio quien contamina paga... (2008)*, Op. Cit., p. 206, propone incluso la creación de un sistema de tasas por el aprovechamiento de recursos naturales aun cuando no pertenezcan al dominio público, lo que por una parte coincide con nuestro planteamiento de que los recursos naturales conforman un solo bien de valor especial, el medio ambiente, y que su uso daría lugar a una nueva figura tributaria, sin embargo, diferimos con el profesor en cuanto a que no puede saltarse el hecho de que dichos bienes pertenecieran al dominio privado sin más, la problemática se resuelve atendiendo a que puede implementarse una nueva figura más adecuada, el impuesto por aprovechamiento especial de un bien ambiental que es detentado y explotado por particulares.

<sup>707</sup> En un sentido opuesto al nuestro, SOLER ROCH, María Teresa. *El principio de capacidad económica y la tributación medio ambiental...*, Op. Cit., pp. 98-101, llega a la conclusión de que si bien existe una conexión entre el tributo ambiental y la capacidad económica, ésta se sitúa en el plano del concepto material del tributo y en este terreno, “*dichos tributos, con independencia de la forma que adopten no tienen naturaleza contributiva sino reparadora. No responden al llamado principio contributivo, según el cual los ciudadanos deben contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en función de su riqueza, sino al principio según el cual quien perjudica el medioambiente debe reparar el daño causado mediante una aportación económica que financiaría de modo genérico o específico, una parte del gasto público ocasionado por la protección medioambiental*”, en nuestra opinión, la función de los tributos ambientales



privadas de una naturaleza tributaria a que se refiere el artículo 53 de la Constitución italiana y 31.1 de la Constitución española. Por el contrario, considerando “el aspecto económico” como medida de un poder de modificación ambiental, los gravámenes ecológicos en estricto sentido encuentran cabida en el área fiscal<sup>708</sup>.

Los aspectos económicos y financieros se interrelacionan especialmente con los principios jurídicos tributarios en la materia ambiental, de manera que no deben desconocerse so pena de detener el avance conseguido en el conocimiento y conformación del principio de capacidad contributiva en los gravámenes ecológicos<sup>709</sup>.

## **2. b. Valoración económica del medio ambiente. Su conexión con el objeto del tributo ambiental.**

Las relaciones entre economía<sup>710</sup> (*conjunto de normas o leyes de la casa*) y ecología<sup>711</sup> (*estudio de la casa*) son estrechas, fundamentalmente, porque el crecimiento económico de las sociedades se ha conseguido a costa del entorno natural.

Esta conexión no es ajena al Derecho tributario, entre otras razones, porque los tributos ecológicos son en sí mismos mecanismos económicos encaminados desde su origen a incidir en el comportamiento de los sujetos destinatarios en favor del medio ambiente y porque es a partir de la utilización o consumo de recursos procedentes de la naturaleza cuando los agentes económicos pueden realizar sus actividades, generar o denotar riqueza y ocasionar con ellas ciertos efectos externos que alteran en una u otra forma al ecosistema que se los provee.

---

no es exclusivamente finalista de modo que pueden participar de la financiación de la política ambiental y de las políticas públicas en general, además, el fundamento de los tributos ambientales no es exclusivamente reparador ni indemnizatorio, dicha idea forma parte más bien de la responsabilidad ambiental, téngase en cuenta además, que los bienes ambientales, los beneficios de su utilización y los costes de su afectación tienen un valor económico aplicable también en el ámbito tributario.

<sup>708</sup> Vid. CIPOLLINA, Silvia. *Osservazioni sulla fiscalità ambientale nella prospettiva del federalismo fiscale...*, Op. Cit., pp. 578- 580.

<sup>709</sup> Vid. ALFANO, Roberta. *La fiscalità nella politica ambientale dell'Unione Europea...*, Op. Cit., pp. 12 e ss.

<sup>710</sup> De los elementos compositivos *eco*, “casa, morada o ámbito vital” y *nomía*, “conjunto de leyes o normas”. Consulta realizada en el Diccionario de la RAE, versión electrónica [www.rae.es](http://www.rae.es), abril de 2011.

<sup>711</sup> De los elementos compositivos *eco* “casa, morada o ámbito vital” y *logía*, “tratado, estudio o ciencia”. Consulta realizada en el Diccionario de la RAE, versión electrónica [www.rae.es](http://www.rae.es), abril de 2011.

La valoración económica del medio ambiente está basada en un enfoque antropocéntrico y utilitario. Aunque no incluye todos los valores, trata de recoger todos lo que contribuyen a la satisfacción o bienestar de la humanidad. No es una simple evaluación del valor comercial de los bienes ambientales<sup>712</sup>.

Los sujetos que afectan o inciden sobre el medio ambiente al realizar actividades económicas en su variedad, absorben para sí un beneficio o un disfrute particular a cambio de distorsiones o incidencias ambientales que perjudican de forma general a la sociedad a la que pertenecen. La procedencia del beneficio recibido y el destino de sus recursos económicos al efectuar actividades económicas es el medio ambiente, el cual se ve seriamente dañado por ser el permanente proveedor de factores productivos así como el permanente receptor de los efectos nocivos.

Si la procedencia de los beneficios económicos es el medio ambiente (un bien común) y el destino de la riqueza de los sujetos es la satisfacción de necesidades no básicas o bien, de disfrute personal, que en ambos supuestos conllevan la realización de actividades económicas que afectan el entorno natural (un bien común) es lógico concluir que los beneficiarios o usuarios detentan una capacidad contributiva específicamente calificada por soportar un daño o afectación ambiental<sup>713</sup>.

Precisamente al hablar del *aprovisionamiento* a partir de la naturaleza surge uno de los problemas básicos de la Ciencia económica: la asignación de los recursos<sup>714</sup>, la cuestión sobre cómo distribuirlos teniendo en cuenta que son limitados en la producción de los bienes y servicios.

---

<sup>712</sup> Vid. LINARES LLAMAS, Pedro y ROMERO LÓPEZ, Carlos. *Economía y medio ambiente...*, Op. Cit., 1189-1196.

<sup>713</sup> En un sentido similar se pronuncia FEDELE, quien defiende la mayor elasticidad y eficacia de la capacidad contributiva como límite relativo, que abarca todas las formas de manifestaciones, a saber, desde la facultad de determinar el ejercicio de una actividad pública con la salvedad hecha respecto a derechos esenciales de la persona como ocurre con algunas tasas, y también el supuesto de disfrute para interés propio, bienes de dominio público con la consecuente modificación de correlativas posibilidades para los otros miembros de la colectividad, como ocurre en la lógica de la fiscalidad ambiental: "*Anzi, la nozione di capacità contributiva assume così maggiore elasticità, includendo facoltà di determinare l'esercizio di attività pubbliche (Fermi i limiti addietro enunciati con riguardo ai diritti essenziali della persona, questo potrebbe essere il caso di alcuni tipi di tasse) ed anche facoltà di sfruttare, per il proprio interesse, beni di godimento pubblico, con conseguente modificazione di correlative possibilità per gli altri consociati (nella logica della fiscalità ambientale)*". Vid. FEDELE, Andrea. *Appunti dalle Lezioni di Diritto Tributario*, A. Giappichelli Editore, Torino, Italia, p. 31.

<sup>714</sup> Acerca de la "asignación de recursos", Vid. el trabajo de AZQUETA OYARZUN, Diego. *Valoración económica de la calidad ambiental*, Editorial Mac Graw Hill, Madrid, España, 1994, pp. 3- 23.

En un sistema económico, la concurrencia e interacción de los diversos agentes (proveedores, productores, consumidores, trabajadores, etcétera, que a su vez intentan maximizar unas funciones-objetivo previamente establecidas por el modelo del cual forman parte) generan unos precios. Desde la Economía, dichos precios determinan en parte la solución al problema de la asignación de recursos escasos ya que en la práctica las preferencias de los consumidores por determinados bienes y servicios son reflejo a su vez de la disposición que tienen de pagar por ellos y en ese sentido, los precios pueden terminar condicionando el mayor o menor consumo de determinados recursos. Ciertamente, los agentes productores y oferentes recogen la información y organizan el proceso productivo en consecuencia. La competencia entre ellos, la interacción con los consumidores y la de éstos entre sí determinan el resultado<sup>715</sup>. La problemática sigue su curso espontáneamente obedeciendo las indicaciones que el mercado proporciona sobre el valor económico de los distintos bienes<sup>716</sup>.

Los *recursos comunes*<sup>717</sup> están caracterizados por la libertad de acceso, su concepto (vinculado a la Economía) significa que su uso y disfrute no tiene ningún coste<sup>718</sup> pero

---

<sup>715</sup> Así por ejemplo, en el caso de la siembra de una parcela, la elección del cultivo dependerá de los precios esperados para las diversas especies (trigo, cebada, maíz, etcétera), los que a su vez penden de la inclinación de los consumidores hacia uno u otro producto, de otro lado, la elección del modo y los métodos de producción dependerán del precio de la maquinaria, del costo por jornal de los trabajadores agrícolas, del precio del agua de regadío en su caso, de los fertilizantes, etcétera. Vid. PEARCE, David W. *Economía ambiental...*, Op. Cit., pp. 45 y ss.; PEARCE, David W y TURNER, R. Kerry. *Economics of natural resources...*, Op. Cit., pp. 170 y ss.

<sup>716</sup> No obstante, el mercado tiene imperfecciones. En primer lugar, porque lo que caracteriza el funcionamiento del sistema no es la competencia perfecta, sino un amplio abanico de formas de competencia imperfecta, tanto en los mercados de bienes y servicios como en el de los factores productivos: monopolios, políticas públicas intervencionistas, etcétera. En segundo lugar, dadas las carencias de los mercados, tales como los problemas derivados de la falta de información, y finalmente, porque existe todo un conjunto de bienes que por carecer de un mercado en el cual intercambiarse carece a su vez de un precio, es el caso de los llamados *recursos comunes*, los *bienes públicos* y las *externalidades* en términos generales. Vid. AZQUETA OYARZUN, Diego. *Valoración económica de la calidad ambiental...*, Op. Cit., pp. 6-8; por otra parte, LINARES LLAMAS, Pedro y ROMERO LÓPEZ, Carlos. *Economía y medio ambiente...*, Op. Cit., 1189-1196, destacan el papel de la valoración ambiental de los bienes, el cual resulta fundamental en la regulación del medio ambiente debido a que en muchos casos es necesario conocer previamente, al menos de forma aproximada, el valor de los mismos. Entre las múltiples aplicaciones de la técnica de valoración ambiental se encuentra “*el establecimiento de impuestos medioambientales, tanto en lo que hace referencia a la determinación de la cuantía adecuada del impuesto como – en el caso de que el impuesto se fije de manera óptima- a la justificación o rentabilidad social de dicha cuantía...*”.

<sup>717</sup> Vid. *Infra.*, apartado 2.c *El papel de los derechos de propiedad sobre los bienes de la biósfera a efectos tributarios.*

<sup>718</sup> En este sentido, LINARES LLAMAS, Pedro y ROMERO LÓPEZ, Carlos. *Economía y medio ambiente...*, Op. Cit., 1189-1196, en cuanto a que el problema de no valorar los bienes ambientales, y ante la falta de un consenso adecuado, es que en la práctica equivale a que su precio sea nulo. Y cuando un bien tiene un precio nulo en la economía, su consumo es infinito.

a diferencia de lo que ocurre con los *bienes públicos* (locución jurídica), puede ocurrir una cierta rivalidad en el consumo. Es probable que en ausencia de congestión, la contemplación de un paisaje por parte de una persona no reduzca la posibilidad de que otras lo disfruten igualmente. Pero cuando hablamos de la pesca en un río, por ejemplo, lo que un pescador obtiene impide que otro disfrute lo mismo. En este rubro deben distinguirse dos grupos: los *recursos globales comunes*<sup>719</sup> como la capa de ozono por ejemplo, cuya gestión implica incluso el acuerdo de documentos internacionales entre países; y los *recursos comunes locales*, tales como un lago o un bosque comunal que son más fáciles de gestionar. La cuestión trascendente respecto a los recursos comunes es que en ausencia de una regulación relativa a su utilización, hace su aparición la denominada “ley de captura”<sup>720</sup>, con el correspondiente riesgo de agotamiento o desaparición.

El término *bienes públicos* corresponde al ámbito jurídico y hace referencia a aquéllos pertenecientes al demanio, no obstante, no todos los elementos que componen el medioambiente subyacen en propiedad pública. **En efecto, recuérdese que el medioambiente es un concepto unitario pero a su vez compuesto de diversos elementos que, en su amplitud y diversidad, inevitablemente son detentados tanto en régimen de propiedad pública, como privada y comunal.** No obstante, el reconocimiento jurídico de la necesidad de proteger y conservar el “*bien medio ambiente*” para disfrute de las generaciones presentes y futuras constituye el común denominador entre ambos regímenes en la mayoría de los sistemas jurídicos contemporáneos. La normativa de los países relativa a los bienes públicos de índole ambiental está limitada por el criterio de territorialidad de sus soberanías, ante lo cual la gestión de algunos recursos comunes globales como la atmósfera o el clima sólo es parcial.

Precisamente en la búsqueda de formas más sostenibles de gestión de los recursos naturales globales, el trabajo de OSTROM<sup>721</sup>, premio Nobel de Economía 2009, apoya con fuerza la idea de que mediante una tercera forma de propiedad que denomina

---

<sup>719</sup> AZQUETA OYARZUN, Diego. *Valoración económica de la calidad ambiental...*, *Op. Cit.*, pp. 6-8.

<sup>720</sup> *Ibidem*, p. 6.

<sup>721</sup> NOBEL PRIZE ORGANIZATION. Royal Swedish Academy of Sciences. “The Prize in Economic Science 2009”, electronic site [www.Nobelprize.org](http://www.Nobelprize.org), 12.10.2009, Sweden.

“comunal”<sup>722</sup>, las poblaciones y asociaciones de usuarios puedan por sí mismas administrar, cuidar y aprovechar en términos más solidarios y sostenibles los recursos comunes cuyo valor ambiental es indiscutible. Su planteamiento es resultado de un minucioso trabajo empírico basado en estudios de comportamiento de comunidades en todo el mundo desde hace décadas, método le ha valido un amplio reconocimiento de los expertos a nivel internacional<sup>723</sup> además de destacar su oportunidad en medio de la actual crisis económica mundial, calificada como un “saqueo de la propiedad común”<sup>724</sup>. El estudio premiado no sólo abarca los aspectos económicos sino su incidencia en la regulación jurídica de dichos bienes, los cuales forman parte integrante de un todo, el *medioambiente*, común a toda la humanidad.

El disfrute libre y prácticamente gratuito del acervo ambiental, en tanto *recurso común*, ha desvirtuado su auténtico valor a los ojos de la mayoría de las sociedades modernas, de ahí que grupos y organizaciones científicas como el Panel Intergubernamental de Cambio Climático (ONU) o la Agencia Europea del Medioambiente (UE) observen con preocupación una sobreexplotación y agotamiento. Para analizar la causa de este fenómeno y la importancia de una revaloración económica del elemento ambiental<sup>725</sup> así como un replanteamiento en la forma de gestión desde el plano jurídico, citemos los supuestos en que alguien desprende emisiones al aire o vierte desechos al cauce de un río, en tal sentido, la calidad del aire y agua sufren una afectación traducible en una externalidad negativa<sup>726</sup> para los demás sujetos ajenos al acto por la que, salvo una adecuada intervención gubernamental, el agente generador no tendrá que responder. En tal hipótesis, el sistema de mercado no proporciona ninguna indicación con respecto al valor de los mismos, lo que puede llevar a considerarlos gratuitos, en otras palabras, a que su uso o disfrute sin coste acarree una posible sobreexplotación, degradación irreparable o extinción.

---

<sup>722</sup> Respecto a la propiedad comunal, actualmente existen modalidades reconocidas a través de institutos jurídicos, tal como el “*ejido*” en el sistema mexicano, previsto en el artículo 27, fracción VII de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

<sup>723</sup> GALLAGHER, Kevin. “Elinor Ostrom breaks the Nobel mould. The economics profession needs to skaken up. Ostrom’s Nobel Prize should encourage us to take a fresh approach”, in electronic site [www.guardian.co.uk](http://www.guardian.co.uk), Tuesday 13, October, 2009, United Kingdom.

<sup>724</sup> MASSARUTTO, Antonio. “Elinor Ostrom e la rivincità delle proprietà comuni”, *Rivista elettronica* [www.lavoce.info](http://www.lavoce.info), 13.10.2009, Italia.

<sup>725</sup> Vid. el trabajo de AZQUETA OYARZUN, Diego. *Valoración económica de la calidad ambiental...*, *Op. Cit.*, pp. 3- 23.

<sup>726</sup> LINARES LLAMAS, Pedro. *Externalidades de la Energía y su valoración...*, *Op. Cit.*, pp. 63-83, expone detallada y claramente las principales características de una externalidad y mecanismos económicos adecuados de valoración.

Llevando más allá nuestra explicación, pensemos en un fabricante de ropa que para desarrollar sus actividades debe primeramente establecer sus instalaciones en un espacio determinado, lo que significa la adquisición de un bien inmueble o el pago de su alquiler, enseguida y como es lógico, deberá sufragar diversos insumos como parte del proceso productivo, dichos gastos se reflejarán en el precio del producto final. Sin embargo, si utiliza sin costo el curso del río para desalojar sus desechos y el aire como recipiente de sus emisiones industriales, se beneficia de tales elementos sin saldar el servicio que de ellos obtiene. En este punto, no deben confundirse los denominados “servicios ambientales o ecosistémicos”<sup>727</sup> que proporciona en sí mismo el medioambiente, con aquellos otros que proporciona un ente público como el tratamiento de residuos u otros similares, por los que los contribuyentes sí deben pagar una tasa<sup>728</sup>.

Otro ejemplo útil es el de una persona que compra un abrigo en época de invierno, dependiendo de sus hábitos y preferencias<sup>729</sup>, al hacerlo emite una información respecto al valor que para ella tiene dicho bien, es decir, que desea estar bien abrigada, que busca estar más cómoda o más bien, lucir una prenda elegante y costosa. Si esta misma persona quisiera mejorar su nivel de bienestar elevando la calidad del aire que respira, o reduciendo el nivel de ruido que tiene que tolerar, no

---

<sup>727</sup> Los *servicios ecosistémicos* están sometidos a una gran presión debido a la combinación de la sobreexplotación de los recursos naturales y el cambio climático provocado por el ser humano. Dichos servicios son algo que a menudo se tienen por sentados pero en realidad son muy vulnerables. Los ecosistemas ofrecen varios servicios básicos que son esenciales para utilizar los recursos del planeta de forma sostenible. Éstos incluyen: **a) servicios de aprovisionamiento** (los recursos que son directamente explotados por el ser humano como los alimentos, las fibras, el agua, las materias primas, etcétera); **b) servicios de apoyo** (los procesos que indirectamente permiten la explotación de los recursos naturales como la producción primaria o la polinización); **c) servicios de regulación** (los mecanismos naturales responsables de la regulación del clima, la circulación del agua y los nutrientes, la regulación de las plagas, la prevención de inundaciones, etcétera); y **d) servicios culturales** (los beneficios que la gente obtiene del uso del medioambiente natural con fines recreativos, culturales y espirituales). En este marco, la biodiversidad es el activo ambiental básico. Cfr. AEMA. *El medioambiente en Europa...*, Op. Cit., pp. 46-49.

<sup>728</sup> CARBAJO VASCO, Domingo y HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Capítulo III, Marco General Jurídico...*, Op. Cit., p.93, se decantan por las *tasas* como la figura más precisa para el desarrollo de la fiscalidad ambiental. Los autores exponen que en el ámbito de las *tasas* el principio de capacidad económica sólo opera como límite externo al principio de *equivalencia* (o *provocación de costes*) y que la finalidad extrafiscal de los verdaderos tributos ambientales responde precisamente a la citada idea de equivalencia o causalidad; Vid. también GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Capítulo XV. Tasa en materia medioambiental...*, Op. Cit., pp. 319-327; Id. *Tasas ambientales...*, Op. Cit., pp. 627-659; Id. *Tasas por participación en los procedimientos de autorización...*, Op. Cit., pp. 93-113.

<sup>729</sup> Al respecto, coincide la profesora ALFANO al subrayar que los índices de consumo y hábitos de vida deben ser tenidos en cuenta como manifestaciones susceptibles de imposición tratándose de fiscalidad ambiental porque sin duda representan nuevos parámetros de referencia. ALFANO, Roberta. *La fiscalità nella politica...*, Op. Cit., p. 69.

encontraría un mercado explícito en el cual adquirir directamente estos bienes y servicios, ya que es inexistente un mercado en el que pueda comprar calidad de aire ni por tanto, un precio explícito para ella. De ahí que desarrollo económico y degradación del medio ambiente se consideren como fenómenos que van de la mano<sup>730</sup>.

El análisis económico identifica el problema de la degradación medioambiental como una prueba de los llamados fallos del mercado. Así pues, dado que el medioambiente y sus recursos no tienen precio el sistema opera con una información “incorrecta”, es decir, funciona como si careciesen de valor, como si su precio fuese cero. No parece absurdo el intento de encontrar ese valor desde una perspectiva económica para actuar en consecuencia. La correcta apreciación del valor de un recurso influiría en la toma de decisiones de las personas respecto a la utilización del medio ambiente, o bien, a apreciar en su correcta dimensión el valor añadido que supone una mejora ambiental al entorno por virtud de alguna obra pública por ejemplo. **Actualmente el hecho de que el medioambiente carezca de un precio no es óbice para negar que tenga valor.**

La valoración ambiental está basada en un enfoque antropocéntrico y utilitario<sup>731</sup>. Al respecto, PEARCE<sup>732</sup> señalaba que el medio ambiente cumple al menos cuatro funciones que son valoradas positivamente en la sociedad, las que creemos debieran ser atendidas igualmente por las instancias políticas a fin de que con urgencia **reconsideren desde el plano legal la verdadera valía, incluida la económica, de los recursos de la Naturaleza a fin de alcanzar una gestión y desarrollo verdaderamente sostenibles.** Éstas son:

1) Forma parte de la función de producción de gran cantidad de bienes económicos, los procesos productivos que consumen agua de una determinada calidad, aire,

---

<sup>730</sup> El más reciente informe de la Agencia Europea del Medioambiente reconoce la dependencia de Europa de los recursos naturales para impulsar su desarrollo económico, asimismo, que sus pautas de producción y consumo, pasadas y presentes, han sustentado un considerable crecimiento de la riqueza en el continente. Sin embargo, está en aumento la preocupación por su sostenibilidad, sobre todo en lo referente a las implicaciones relacionadas con el uso y abuso de los recursos, por lo que se hace necesaria una transformación en las fórmulas de aprovechamiento de los mismos para hacerlas más sostenibles en cada etapa de su cadena de vida: extracción-producción-consumo-residuos. AGENCIA EUROPEA DEL MEDIOAMBIENTE. *El medioambiente en Europa. Estado y perspectivas 2010. Síntesis...*, Op. Cit., pp. 68-89.

<sup>731</sup> Vid. LINARES LLAMAS, Pedro y ROMERO LÓPEZ, Carlos. *Economía y medio ambiente...*, Op. Cit., p. 1192.

<sup>732</sup> Vid. PEARCE, David W. *Economía ambiental...*, Op. Cit., pp. 98 y ss.; y PEARCE, David W y TURNER, R. Kerry. *Economics of natural resources and the environment...*, Op. Cit. pp. 134 y ss.

etcétera. El medio ambiente y los recursos naturales en general, conforman la base en los que se apoyan muchos procesos productivos que serían impensables en su ausencia; 2) El medio ambiente, actúa como un receptor de residuos y desechos<sup>733</sup>, resultado tanto de la actividad productiva como del consumo de la sociedad. Hasta un cierto límite<sup>734</sup>, y gracias a su capacidad de asimilación, puede absorber estos residuos, que de esta forma pueden ser liberados sin costes, y transformarlos en sustancias inertes o incluso beneficiosas como ocurre en el caso de los fertilizantes orgánicos; 3) Proporciona bienes naturales cuyos servicios son demandados por la sociedad, entra a formar parte así de la función de producción de utilidad de las economías. En este rubro, paisajes, parques y entornos naturales son disfrutados por las personas en general; y 4) Constituye un sistema integrado que proporciona los medios para sostener toda clase de vida<sup>735</sup>, parte integrante de la propia definición de medio ambiente.

Nuestras observaciones de ninguna forma se encaminan a la institucionalización general de derechos de propiedad privada sobre los elementos del medio ambiente y la creación de un mercado en el cual intercambiar sus servicios como posible solución a los problemas de reparto equitativo y buena gestión de los recursos naturales, cuestión que además es ajena al presente estudio, sino a resaltar la necesidad de valorar correctamente estos servicios “*ambientales o ecosistémicos*” para poder actuar en consecuencia<sup>736</sup>.

---

<sup>733</sup> Vid. LAGO MONTERO, José María y GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. “La tasa de residuos sólidos urbanos”, trabajo que se incardina en los proyectos de investigación *La financiación de la segunda descentralización con especial referencia a Castilla y León*, DER-2008-01755, del Ministerio de Ciencia y Tecnología, y SA020A08, de la Junta de Castilla y León, España, 2011, p. 2, destacan la acción jurídica ante el incremento de residuos; LAGO MONTERO, José María. “Tasas de recogida de basuras. Costes trasladables, costes imputables, capacidad económica y protección ambiental”, en *Tributos Locales*, Nº 96, 2010; pp. 11-37; PUIG VENTOSA, Ignasi. *Fiscalidad ambiental y gestión de residuos...*, *Op. Cit.*, pp. 1303-1328, el autor reconoce que ante la generación y heterogeneidad de los residuos y su aumento progresivo, es urgente la implementación práctica de instrumentos económicos que tengan como objetivo frenar estas tendencias y de alguna manera, premiar los comportamientos más sostenible.

<sup>734</sup> CARBAJO VASCO, Domingo y HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Capítulo III. Marco General Jurídico...*, *Op. Cit.*, p. 109, señalan que la distinción entre la naturaleza jurídica de un tributo y una sanción está en que el hecho imponible debe contemplar conductas *toleradas* por el ordenamiento, refiriéndose a aquéllas dentro de ciertos límites permisibles, aun cuando por sus características sean indeseables.

<sup>735</sup> En el mismo sentido, LINARES LLAMAS, Pedro y ROMERO LÓPEZ, Carlos. *Economía y medio ambiente...*, *Op. Cit.*, p. 1193, entre los servicios a la humanidad que proporciona el medio ambiente, se encuentran los denominados *servicios de soporte a la vida en la Tierra*; AEMA. *El medio ambiente en Europa...*, *Op. Cit.*, pp. 46-49, sobre los denominados *servicios ecosistémicos*.

<sup>736</sup> AZQUETA OYARZUN, Diego. *Valoración económica de la calidad ambiental...*, *Op. Cit.*, p.11.



Desde nuestra opinión, el aprovechamiento de los servicios ecosistémicos de *aprovisionamiento y culturales*<sup>737</sup> a través de la realización de actividades económicas da lugar a un objeto de tributo ambiental cuando proporciona un beneficio o denota una aptitud de contaminar en quien las lleva a cabo, es decir, dicho beneficio y aptitud son traducibles monetariamente (para cuya determinación también podría acudir al método estimativo) y susceptibles de gravamen por razones de capacidad contributiva, vinculada a la igualdad y solidaridad, si sobrepasan los límites de un uso o consumo esenciales, esto es así debido a que mientras el usuario se beneficia o los consume, en otro extremo se priva al resto de individuos de la sociedad del mismo disfrute y se provoca un detrimento en el patrimonio común y bienestar general.

El planteamiento puede ser válido inclusive tratándose de bienes de dominio privado cuando la explotación sea tal que los efectos nocivos no sólo son soportados por los propietarios en su circunstancia espacial, sino expansivos al resto de miembros de una colectividad y sus regiones. Recuérdese que el medio ambiente es un concepto unitario, un recurso común en última instancia, conformado de elementos interconectados entre sí en sus funciones y equilibrio.

En el sentido que planteamos, CIPOLLINA<sup>738</sup> en Italia, apoyándose simultáneamente en la opinión de otros autores como GAFFURI y TREMONTI<sup>739</sup>, aborda estas cuestiones en un ensayo interesantísimo, donde asume que la lectura evolutiva de la norma constitucional italiana a estas alturas puede traducirse en la selección de índices de capacidad contributiva que respeten la nueva escala de valores y el nuevo orden de prioridad de las políticas públicas. *La percepción del valor de las cosas, dice, cambia*. Desde el subsuelo hasta la superficie, del agua al aire, el uso del territorio ha

---

<sup>737</sup>Recordemos la clasificación de servicios ecosistémicos: *a) servicios de aprovisionamiento; b) servicios de apoyo; c) servicios de regulación; y d) servicios culturales*. En este marco, la biodiversidad es el activo ambiental básico. Vid. AEMA. *El medioambiente en Europa. Estado y perspectivas 2010. Síntesis...*, Op. Cit., pp. 46-49; complementariamente, Vid. LINARES LLAMAS, Pedro y ROMERO LÓPEZ, Carlos. *Economía y medio ambiente...*, Op. Cit., p. 1193, quienes exponen que el medio ambiente o los bienes ambientales, proporcionan distintos servicios a la humanidad, que son los que le dan valor y que nos permiten distinguir entre los distintos tipos de éste: “fuente de recursos productivos; sumidero de residuos; fuente de utilidad (no asociada a la producción); y servicios de soporte a la vida en la Tierra”.

<sup>738</sup>CIPOLLINA, Silvia. *Osservazioni sulla fiscalità ambientale nella prospettiva del federalismo fiscale...*, Op. Cit., pp. 580-582.

<sup>739</sup>GAFFURI, Gianfranco. “Il senso della capacità contributiva” in PERRONE L. BERLIRI C. *Diritto Tributario e Corte Costituzionale*, Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, Italia, 2006, pp. 25-38; TREMONTI, Giulio e VITALETTI, Giuseppe. *Il federalismo fiscale. Autonomia municipale e solidarietà sociale*, Laterza, Roma-Bari, Italia, 1994, p. 80 e ss.

sido hasta ahora prácticamente gratuito. El Estado debe intervenir reapropiándose, integrando el viejo con un nuevo demanio, hecho de cosas materiales, como el agua, pero también de cosas inmateriales, como el aire o el espacio<sup>740</sup>. Todo lo que es bien común debe ser re-inventariado, limitado o concedido, tasado o prohibido, sobre más modernas y rígidas escalas de valores. Más allá, los impuestos específicos sobre la contaminación, especie en el contexto de una filosofía global de tasación del territorio, pueden desarrollar un papel sumamente útil, como canalizadores del despertar de una mentalidad dirigida hacia el interés colectivo.

Valorar económicamente el medio ambiente, significa contar con un indicador de su importancia en el bienestar de la sociedad, por tanto, será normal utilizar para ello un denominador común que en general, no es otro que el dinero. No pueden confundirse, sin embargo, dos conceptos: la valoración monetaria y la valoración de mercado. La valoración monetaria<sup>741</sup> es una asignación meramente cuantitativa de la valía de un bien, mientras que la valoración de mercado es subjetiva y tiene que ver con las tendencias del público consumidor.

¿Qué da valor al medio ambiente? Existen dos posturas destacables, la primera denominada “*de la ética de la tierra*” impulsa la idea de que la naturaleza no humana, tiene un valor intrínseco, inherente y posee derechos morales y naturales por sí misma; en el otro extremo, están las posturas de la llamada “*ética antropocéntrica*” donde lo que confiere valor a las cosas incluido el medio ambiente es su relación con el ser humano, es decir, tienen valor en la medida en que se lo dan las personas<sup>742</sup>.

---

<sup>740</sup> CIPOLLINA, Silvia. *Osservazioni sulla fiscalità ambientale nella prospettiva del federalismo fiscale...*, *Op. Cit.*, pp. 580-582.

<sup>741</sup> En este sentido, LINARES LLAMAS, Pedro y ROMERO LÓPEZ, Carlos. *Economía y medio ambiente...*, *Op. Cit.*, p. 1192, “...lo que realmente significa asocial una determinada cifra monetaria al valor económico de un activo ambiental... (es que) dicha cifra no pretende representar un precio sino un simple indicador monetario del valor que tiene para un individuo o conjunto de individuos al activo en cuestión. Es decir, lo que se pretende es reflejar de alguna manera lo que se sacrifica o lo que se renuncia para mantener ese activo ambiental. Y dado que, generalmente, a lo que se renuncia es a bienestar, a utilidad, una manera habitual de medirlo es en términos de renta. Así, cuando... se diga que los beneficios derivados de preservar la belleza escénica en el Cañón del Colorado se ha estimado en una determinada cantidad de dinero, esto no significa que dicha cantidad subrogue un precio de mercado sino que representa un simple indicador monetario útil, entre otras cosas, para fines comparativos...”.

<sup>742</sup> PEARCE, David W. y TURNER, R. Kerry. *Chapter 15. Economics of natural resources and the environment...*, *Op. Cit.* p. 56.

El análisis económico en general, se encuentra en la órbita de la segunda opción, comparte lo que podía denominarse una ética antropomórfica en la que la naturaleza tiene ciertos valores instrumentales para el ser humano, incluidas las generaciones futuras.

En este panorama, la valoración es limitada sólo a las personas de un determinado entorno dado que únicamente éstas pueden apreciar la calidad ambiental del mismo y manifestarlo en situaciones concretas que se presenten en su vida diaria y a la hora de tomar decisiones<sup>743</sup>, sin embargo, el tema se complica cuando la actividad se efectúa en un sitio a cuenta de un grupo social determinado (un país, por ejemplo) pero las consecuencias negativas, las padecen otros<sup>744</sup>.

La ausencia de un régimen jurídico adecuado que esquematice la verdadera valía del *bien ambiental* y sus servicios, genera una fractura en la garantía de igualdad de todos los ciudadanos de una misma Nación a disfrutar del medioambiente<sup>745</sup>, lo que en el

---

<sup>743</sup> Hablamos de decisiones tanto a nivel gubernamental como particular entre agentes económicos. Ejemplo: Una decisión como la adquisición o venta de una determinada propiedad inmobiliaria tomando como valor añadido la presencia de ruido por la cercanía de un aeropuerto, revelará diversos comportamientos de las personas de acuerdo a su sensibilidad hacia el ruido a partir de la cual estimarán sus valuaciones implícitas de la tranquilidad y por ende, aquellas implícitas respecto al ruido. Los individuos, están en libertad para elegir cualquier vivienda o lugar de asentamiento; el ruido es un mal público localizado; el ruido o la tranquilidad, pueden medirse en términos cuantitativos; y los efectos del ruido sobre los precios de las casas, pueden separarse de otros factores que influyen sobre tales precios. Los consumidores, posibles compradores o arrendatarios de tales bienes inmuebles, asimilarán la presencia del ruido de manera negativa (lo rechacen) o positiva (tal circunstancia les sea indiferente) y en ese sentido, elegirán y pagarán en consecuencia por el bien de su preferencia. Véase el análisis económico que hace PEARCE, David W. en *Economía ambiental*, traducción de Eduardo L. Suárez, Fondo de Cultura Económica, México, D.F., 1985, pp.140-163.

<sup>744</sup> Recuérdese el caso de la contaminación transnacional con supuestos como la lluvia ácida. Vid. LOPÉZ-GUZMÁN GUZMÁN, Tomás J. *Fiscalidad ambiental...*, *Op. Cit.*, pp. 290 y ss.

<sup>745</sup> Vid. respecto al dominio público, CONDE y CONDE, Mario. "El pretendido uso público de las playas zonas marítimas terrestres de propiedad privada", *Revista de Administración Pública*, N° 73, España, 1974, pp. 429-453; DE ASÍS ROIG, Agustín E. "Policía demanial externa y medio ambiente. Algunas reflexiones sobre la Sentencia del Tribunal Constitucional 149/1991, de 4 de julio", *Revista de Derecho Urbanístico*, N° 125, España, 1991, pp. 35-72; DE MIGUEL RUIZ, Juan Antonio. "Potenciación de los usos de las vías pecuarias", en *Estudios Territoriales*, N° 5, Madrid, España, 1982. pp. 39-68; FUENTES BODELÓN, Fernando. *Derecho Administrativo de los bienes: dominio público y patrimonio*, ENAP, Alcalá de Henares, España, 1977, pp. 230-390; GUAITA MARTORELL, Aurelio. *Derecho Administrativo. Aguas, Montes y Minas*, 2ª edición, Civitas, Madrid, España, 1986, pp. 130 y ss.; LEGUINA VILLA, Jesús. "Propiedad privada y servidumbre de uso público en las riberas del mar", *Revista de Administración Pública*, N° 65, España, 1971, pp. 59-98, sobre una valoración crítica de la Ley de Costas y el descuido legislativo respecto al régimen de dominio público; Id. "La defensa del uso público de la zona marítimo terrestre", *Revista Española de Derecho Administrativo*, N° 2, España, 1974. pp. 45-79; MARTÍN MATEO, Ramón. *Manual de Derecho Ambiental*, Aranzadi, 3ª edición, Madrid, España, 2003, p. 125; MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, Lorenzo. *Las aguas subterráneas como bienes del dominio público*, Civitas, Madrid, España, 1989, pp. 32 y 33; MORENO CANOVES, Antonio. *Régimen jurídico del litoral*, Editorial Tecnos, Madrid, España, 1990, pp. 68 y ss.; OSORIO PÁRAMO,

marco tributario acarrea un trato desigual injustificado y una violación al principio de capacidad contributiva de los sujetos toda vez que la inexistencia de un soporte legal con los parámetros de valoración adecuados impide a su vez que vean la luz mecanismos de retribución propicios, en otras palabras, mientras quienes afectan el medio disfrutan del beneficio que les aporta, el resto de personas asume en cambio su costo económico y las consecuencias de degradación.

Una herramienta de referencia útil, proveniente de la Ciencia económica<sup>746</sup>, consiste en determinados criterios que perfilan una idea acerca de cómo comenzar la construcción jurídica de una valoración adecuada o revalorización del medioambiente<sup>747</sup>.

- **Valor de Uso.** La persona utiliza el bien y se ve afectada por cualquier cambio que ocurra con respecto al mismo. Un parque natural por ejemplo, tiene un valor de uso para aquellos que lo visitan por esparcimiento para estudiar la

---

Fernando. “El régimen de utilización del dominio público marítimo terrestre”, en *Estudios Territoriales*, N° 34, España, 1990, pp. 83-95; PORTO REY, Enrique. “Las normas de protección y utilización del dominio público marítimo-terrestre establecidas en la Ley de Costas e incidencia sobre ellas de las Sentencias del Tribunal Constitucional” *Revista de Derecho Urbanístico*, N° 125, España, 1991, pp. 119-136.

<sup>746</sup> Vid. AZQUETA OYARZUN, Diego. *Valoración económica de la calidad ambiental...*, Op cit., pp. 56-62.

<sup>747</sup> Vid. LINARES LLAMAS, Pedro y ROMERO LÓPEZ, Carlos. *Economía y medio ambiente...*, Op. Cit., pp. 1193-1195. En una nota anterior, mencionamos cómo los autores exponen con claridad los distintos tipos de servicios que proporciona el medio ambiente a la humanidad, los que le dan valor y entre los que destacan: *fuerza de recursos productivos; sumidero de residuos; fuerza de utilidad (no asociada a la producción); y servicios de soporte a la vida en la Tierra.* sin embargo, nos gustaría exponer en sus términos en qué consiste cada uno. “*El primero se puede medir por su contribución a la generación de beneficios en las actividades de producción. El segundo también contribuye a la función de producción (por ejemplo, en lo que respecta a la reducción de emisiones). Por tanto ambos se pueden medir en función de su producción marginal a partir de los precios de mercado de los bienes en cuya producción participan. Ahora bien, hay que tener en cuenta que el mercado puede tener fallos, puede no recoger en sus precios todos los costes implicados, por lo que la mera utilización de estos precios de mercado puede dar lugar a valoraciones erróneas. En los dos casos, se suelen clasificar como beneficios indirectos del medio ambiente, ya que su valor se calcula no de forma directa, sino como ya hemos visto, a través de su contribución al proceso productivo. El tercer servicio incluye los impactos directos de los bienes ambientales en la utilidad. Estos impactos pueden derivarse del disfrute de bienes ambientales (pesca, senderismo, etcétera), que puede tener carácter consuntivo (pesca) o no consuntivo (senderismo); o simplemente a través del conocimiento de la protección de estos bienes (lo que como veremos luego se conoce como valor de existencia) o incluso viendo documentales de naturaleza en la televisión. Se suelen clasificar como beneficios directos. Finalmente las actividades económicas también se benefician de los servicios de soporte a la vida en la Tierra: regulación del clima, mantenimiento de la capa de ozono, ciclos hidrológicos y de nutrientes, etcétera. Si estos servicios no existieran, la vida en la Tierra sería imposible, y por tanto, bajo esta perspectiva, su valor es infinito. Ahora bien, recordemos que lo que nos interesa no es medir el valor absoluto, sino el valor de los cambios marginales en estos servicios (e.g. cambios en la temperatura global). Por tanto, también será posible, en teoría, calcular un valor para este último componente...*”.

naturaleza o para cualquier otra cosa. A través del consumo del bien observable, la persona puede revelar su relación con el *bien ambiental* del que es usuario. Así, para disfrutar de dicho parque, los usuarios realizan determinadas consultas que se reflejan en algunos mercados privados: adquieren el billete de transporte respectivo, compran gasolina para el automóvil, alquilan uno, etcétera, de modo que tales comportamientos observables, permiten identificar el uso del bien público<sup>748</sup>.

- **Valor de no uso**<sup>749</sup>. Dentro de este grupo, se encuentran el *valor de opción* y el *valor de existencia*. Sin entrar en abundamientos, el primero guarda relación con el hecho de que existen sujetos que aunque actualmente no utilizan el bien, guardan la opción de hacer uso del mismo en un futuro, por lo que la desaparición de un parque natural aún cuando no hayan estado en él jamás, supone una pérdida indudable de bienestar mientras que su mejora o preservación, lo eleva. Dentro de ésta subdivisión, se encuentra el denominado *valor de opción propiamente dicho* derivado de la incertidumbre individual experimentada por la persona en relación a si dicho bien estará disponible para su utilización en el futuro; y el llamado *valor de cuasi opción* procedente de la incertidumbre de quien toma las decisiones, ya que en muchas ocasiones, ignora la totalidad de los costes y beneficios de las acciones emprendidas, bien por la falta de conocimientos científicos al respecto, o bien por la falta de información sobre relaciones económicas relevantes; este tipo de valor, refleja el beneficio neto obtenido al posponer la decisión en espera de despejar total o parcialmente la incertidumbre mediante la obtención de más información. El segundo grupo, o *valor de existencia*, abarca un grupo de personas que no utilizan un determinado *bien ambiental* ni directa ni indirectamente ni piensan hacerlo en el futuro, pero que valoran positivamente el simple hecho de que el bien exista. Su desaparición, por tanto, supondría en ellas una pérdida de bienestar.

---

<sup>748</sup> AZQUETA OYARZUN, Diego. *Valoración económica de la calidad ambiental...*, Op cit., pp. 56-62; LINARES LLAMAS, Pedro y ROMERO LÓPEZ, Carlos. *Economía y medio ambiente...*, Op. Cit., pp. 1193-1195; LINARES LLAMAS, Pedro. *Externalidades de la Energía y...*, Op. Cit. pp. 63-83; TURNER, R. Kerry. "The place of economic values in environmental valuation", in *Valuing environmental preferences*, Eds. I.Bateman K.G. Wills, Oxford University Press, London, UK, 1999, pp. 13-45.

<sup>749</sup> Vid. AZQUETA OYARZUN, Diego. *Valoración económica de la calidad ambiental...*, Op cit., pp. 56-62; LINARES LLAMAS, Pedro y ROMERO LÓPEZ, Carlos. *Economía y medio ambiente...*, Op. Cit., pp. 1193-1195; LINARES LLAMAS, Pedro. *Externalidades de la Energía y...*, Op. Cit. pp. 63-83.

## **2. b. 1) Los recursos naturales.**

No puede abordarse suficientemente el presente tema sin conocer al menos en esencia, los conceptos sobre los cuales el hombre incide y se aprovecha. Recordemos que el medio ambiente a efectos jurídicos es un concepto unitario que comprende diversos elementos susceptibles de protección, los que por sus especiales características se colocan en un estado de riesgo a partir de la acción humana<sup>750</sup>. Sus componentes son los denominados “*recursos naturales*”.

No existe una definición unívoca del término “*recursos naturales*”<sup>751</sup>, sin embargo, puede decirse que las existentes se agrupan, dependiendo de la panorámica desde la cual se aprecien, así están aquéllas que se centran en su aspecto físico, otras en la perspectiva económica, en su temporalidad, o bien, se enfocan en su estructura material.

*“De acuerdo a sus propiedades físicas, (hablaríamos de) factores que, afectando a los procesos de producción y consumo, tienen su origen en fenómenos o procesos naturales que escapan al control del hombre. Los procesos naturales de generación del recurso pueden ser biológicos, geológicos o químicos. Estos procesos generadores pueden ser muy cortos (por ejemplo, el agua de lluvia) o de muy larga duración (por ejemplo el proceso de formación de una bolsa de petróleo)”*<sup>752</sup>.

Desde su perspectiva económica, se trata de factores que afectan las actividades productivas<sup>753</sup>, pero que no han sido hechos o iniciada su creación por acción del hombre, por lo que en términos económicos no corresponden a los conceptos de

---

<sup>750</sup> Recordemos la STC 102/ 1995, de 26 de junio. FFJJ 3 y 7, respectivamente: “... los elementos integrantes del medio (las aguas, la atmósfera, la fauna y la flora, los minerales)... El medio ambiente, tal y como ha sido descrito, es un concepto nacido para reconducir a la unidad los diversos componentes de una realidad en peligro. Los factores desencadenantes tienen una incidencia negativa sobre la salubridad de la población en la inescindible unidad psicosomática de los individuos...”.

<sup>751</sup> MARTÍN MATEO, Ramón. *Tratado de Derecho Ambiental (Vol. III. Recursos naturales)*... Op. Cit., p. 120 y ss.

<sup>752</sup> ROMERO, Carlos. *Economía de los recursos ambientales y naturales*, Alianza Editorial, S.A., Madrid, España, 1994, p. 13.

<sup>753</sup> TURNER, R. Kerry. *The place of economic values in environmental valuation...*, Op. Cit., pp. 13-45.

“trabajo” o “capital” sino más bien se asimilan al de “tierra”, en tanto infraestructura del ciclo<sup>754</sup>.

Existen dos criterios clasificatorios de los propios recursos, en los que mayormente coinciden los expertos, por una parte, su estructura material y por otra, su temporalidad<sup>755</sup>. Si se habla de su estructura material, los recursos pueden clasificarse en: a) biológicos (pesquerías, bosques, praderas, fauna, etcétera); b) minerales (oro, hierro, suelo, etcétera); c) energéticos (radiación solar, petróleo, gas natural, etcétera); o d) ambientales (aire, agua, capa de ozono, etcétera).

Por lo que toca al criterio basado en su uso óptimo<sup>756</sup>, se recurre a la temporalidad, entendiendo por tal la mayor o menor velocidad con que se reponen los recursos que han sido consumidos. En este orden de ideas, estarían los siguientes: a) Recursos no renovables<sup>757</sup> cuando la utilización de una unidad de recurso implica su completa destrucción, abarcando su regeneración periodos de tiempo inmensos. Aquí se colocarían el carbón, el petróleo, el gas, etcétera; b) Recursos no renovables con servicios reciclables, cuando el uso del recurso implica su completa destrucción en cuanto a su forma actual, pero es recuperable en un futuro más o menos inmediato por medio de un proceso industrial de reciclado. Ejemplo de éstos, serían los minerales tales como el hierro, el cobre, la plata, etcétera; c) Recursos renovables, cuando el uso del recurso produce su agotamiento o destrucción, pero seguidamente se produce la regeneración automática del mismo según un mecanismo de base biológica<sup>758</sup>. Dentro

---

<sup>754</sup> LINARES LLAMAS, Pedro y ROMERO LÓPEZ, Carlos. *Economía y medio ambiente...*, Op. Cit., pp. 1189-1195; y ROMERO, Carlos. *Economía de los recursos ambientales y naturales...*, Op. Cit., p. 13.

<sup>755</sup> AA. VV. NAREDO, José Manuel y PARRA, Fernando, editores. *Situación diferencial de los recursos naturales españoles*, Colección Economía VS Naturaleza, Fundación César Manrique, Lanzarote, España, 2002, pp. 19-48; AEMA. *Uso y gestión sostenible de los recursos naturales*, Ministerio de Medio Ambiente, Madrid, España, 2007, pp. 15-60; CAMP, William G. y DAUGHERTY, Thomas B. *Manejo de nuestros recursos naturales*, Editorial Thomson, Madrid, España, 2005, pp. 210 y ss.; RIERA, Pere, GARCÍA, Dolores, KRÍSTOM, Bengt, y BRÄNNLUND, Runar. *Manual de Economía Ambiental y de los recursos naturales*, Editorial Thomson-Paraninfo, Madrid, España, 2008, pp. 230 y ss.

<sup>756</sup> ROMERO, Carlos. *Economía de los recursos ambientales y naturales...*, Op. Cit., pp. 14-15.

<sup>757</sup> Existe otra tipificación que los agrupa respectivamente en no destructibles y en no renovables, de la cual podría decirse que hoy en día resulta poco afortunada ya que ninguna duda cabe que un uso excesivo e irracional de los mismos pueda hacer que éstos se devasten tal vez de manera irreversible, o de muy difícil rehabilitación. Ejemplos en este sentido son las pérdidas de suelo por erosión, el agujero en la capa de ozono o la contaminación de los mares. Vid. ROMERO, Carlos. *Economía de los recursos ambientales y naturales...*, Op. Cit., pp. 14-15.

<sup>758</sup> Vid. AEMA. *El medio ambiente en Europa...*, Op. Cit., p. 116. La AEMA divide el *capital natural* en tres clases diferentes, cuya gestión también debe ser diferenciada: a) Recursos no renovables y agotables,

de este grupo estarían las pesquerías, los bosques, las praderas, etcétera; y d) Recursos ambientales, cuando su uso no implica su agotamiento o bien, en caso de agotarse su velocidad de recuperación es rápida, en circunstancias normales de consumo. Ejemplos de éstos podrían ser el aire, el agua de lluvia, etcétera.

## **2. b. 2) Recursos renovables y no renovables.**

A fin de simplificar el análisis del concepto “*recursos naturales*”, hemos optado por enfocarnos en su clasificación más tradicional, la que los encasilla en renovables y no renovables<sup>759</sup>. Como hemos expuesto, el legislador ha de tener en cuenta, entre otros índices, el grado de renovabilidad de los recursos consumidos o afectados, al confeccionar los hechos impositivos medioambientales. De ahí, la importancia de conocer los alcances del concepto<sup>760</sup> y el por qué se constituye a nuestro parecer, en uno de los criterios fundamentales de valoración de la capacidad contaminante de los sujetos.

Pues bien, puede decirse que cuando la utilización de una unidad de recurso implica su completa destrucción, estamos ante un **recurso no renovable**; así por ejemplo, el petróleo, el gas natural, el carbón, etcétera, al ser consumidos se destruyen de una forma completa no siendo posible su recuperación o renovación. A nivel planetario existe una reserva de los mismos, aunque muchas veces de forma global no sea conocida con exactitud ya que muchos depósitos no han sido descubiertos. En un contexto de recursos no renovables, las preguntas claves podrían ser: ¿cuál es el periodo óptimo de agotamiento del recurso?, ¿cuál es la tasa de extracción que

---

como los combustibles fósiles, metales, etcétera; b) recursos renovables pero agotables, como las poblaciones de peces, agua, suelo, etcétera; y c) recursos renovables e inagotables, viento, olas, etcétera.

<sup>759</sup> Vid. la amplia exposición de sus diferencias en MARTÍN MATEO, Ramón. *Tratado de Derecho Ambiental (Vol. III. Recursos naturales)...*, Op. Cit., p. 120 y ss.

<sup>760</sup> Vid. AA. VV. NAREDO, José Manuel y PARRA, Fernando, editores. *Situación diferencial de los recursos naturales españoles...*, Op. Cit., pp. 19-48; AEMA. *Uso y gestión sostenible de los recursos naturales...*, Op. Cit., p. 18; CAMP, William G. y DAUGHERTY, Thomas B. *Manejo de nuestros recursos naturales...*, Op. Cit., p. 146; RIERA, Pere, GARCÍA, Dolores, KRISTOM, Bengt, y BRÄNNLUND, Runar. *Manual de Economía Ambiental y de los recursos naturales...*, Op. Cit., p. 112.



permite un agotamiento óptimo del recurso en cuestión<sup>761</sup>? Aquí, entra en juego otro aspecto, el de la temporalidad, que trataremos más adelante.

La evidencia empírica demuestra que los recursos no renovables no suelen agotarse a nivel global, lo cual se debe a que conforme las existencias se van agotando, la escasez del mismo hace que su precio suba hasta llegar a un precio que genera una tecnología de sustitución (*back stop technology*<sup>762</sup>), así como que los costes marginales de extracción aumentan a la par que su agotamiento. Ello provoca que en realidad, al menos hasta el momento pero no indefinidamente, esta clase de recursos no se haya agotado absolutamente<sup>763</sup>. Casi como una clase dentro de otra, estaría la de aquéllos denominados “*no renovables con un flujo de servicios reciclable*”, donde el uso de una unidad existente implica su destrucción en cuanto a su forma actual, pero

---

<sup>761</sup> Vid. AEMA. *El medio ambiente en Europa...*, *Op. Cit.*, p. 145, precisamente la Agencia impulsa la investigación científica de los límites máximos de explotación ambiental sostenibles, no exenta de complejidad, así lo expone en su último informe, del cual reproducimos un extracto: “*Hacia la identificación de umbrales ambientales y límites del planeta.- Los científicos que estudian los sistemas de la Tierra están intentando comprender la complejidad de las interacciones en los procesos biogeofísicos que determinan la capacidad de autorregulación del planeta. En este sentido, los ecólogos han observado umbrales en una amplia gama de procesos ecosistémicos esenciales que cuando se sobrepasan provocan que el funcionamiento de un ecosistema cambie. Más recientemente, un grupo de científicos ha propuesto una serie de límites del planeta dentro de los que debería permanecer la humanidad para evitar un cambio ambiental catastrófico. Estos científicos dan a entender que tres de esos límites críticos ya se han superado: la tasa de pérdida de biodiversidad, el cambio climático y la interferencia humana en el ciclo del nitrógeno, aunque también admiten que existen importantes incertidumbres y lagunas de conocimiento. El intento de identificar y cuantificar dichos límites del planeta ha dado pie a un debate más amplio sobre la viabilidad de dicho proyecto y sobre si tiene sentido calcular una tasa mundial para determinados procesos que están intrínsecamente localizados, como por ejemplo los niveles de nitrato y la pérdida de biodiversidad. Aunque hay que admitir el valor general de dicho ejercicio científico, se han planteado dudas sobre las justificaciones científicas de dicho proyecto, la posibilidad de escoger valores exactos que no sean arbitrarios y los problemas de reducir la complejidad de las interacciones a simples valores límite. La verdad es que podrían surgir problemas a la hora de equilibrar los límites con cuestiones éticas y económicas, y se podría dar pie a confundir los valores de dichos límites con posibles objetivos. Algunos argumentan que la fijación de límites cuantitativos podría retrasar acciones eficaces y contribuir a la degradación del medio ambiente hasta alcanzar el punto de no retorno.*”

<sup>762</sup> Vid. ROMERO, Carlos. *Economía de los recursos ambientales y naturales...*, *Op. Cit.*, p. 69. Así el uso de una determinada porción de las existencias de hierro empleada para la fabricación de una lavadora implica su destrucción pero no la de sus futuros servicios, ya que aunque la lavadora culmine su vida útil es susceptible de someterse a un proceso de reciclaje donde algunas de sus partes y materiales puedan ser empleados de diferentes maneras. La sociedad posee dos fuentes de suministro del recurso: la extracción y el reciclado, en ese talante, se enfrenta a un problema de elección cuando decide consumir una unidad de recurso. Esa unidad, puede obtenerse mediante la extracción o por medio del reciclado de un bien aparentemente sin utilidad pero que posee congelado ese recurso, a su vez extraído anteriormente.

<sup>763</sup> Vid. AEMA. *Uso y gestión sostenible de los recursos naturales...* *Op. Cit.*, pp. 13 y ss.; CAMP, William G. y DAUGHERTY, Thomas B. *Manejo de nuestros recursos naturales...*, *Op. Cit.*, pp. 210 y ss.; RIERA, Pere, GARCÍA, Dolores, KRİSTOM, Bengt, y BRÄNNLUND, Runar. *Manual de Economía Ambiental y de los recursos naturales...*, *Op. Cit.*, pp. 190 y ss.

no implica necesariamente la pérdida total de posibilidades de consumo en el futuro, tal es el caso de metales como el hierro, el oro, la plata, etcétera.

En el otro extremo, se encuentran los llamados **recursos renovables**. Tienen su origen en procesos biológicos y sus características básicas se resumen en el agotamiento del recurso producido por la utilización del mismo y en la regeneración automática del recurso según un cierto mecanismo de base orgánica<sup>764</sup>.

Los economistas en este aspecto se han ocupado de encontrar la fórmula que permita equiparar el equilibrio ecológico y el económico, **punto que no escapa al interés del legislador tributario, el que deberá considerarlo al modelar los instrumentos de protección ambiental**, como hemos apuntado.

En este sentido, es muy importante la titularidad de los bienes a consumir debido a que si el recurso es de libre acceso el punto de equilibrio se modifica. En el supuesto, por ejemplo, de una explotación pesquera, al ser de acceso libre se conduce a ineficiencias económicas donde el beneficio se disipa y los esfuerzos públicos pesqueros son siempre mayores. Un régimen de libre acceso sin regulaciones hace que los insumos se asignen excesivamente respecto a lo que sería una asignación eficiente. Así, siguiendo el ejemplo, se puede concluir que las pesquerías debieran ser asignadas a un solo titular o agente (preferiblemente público o en sugerencia de Ostrom<sup>765</sup>, de carácter comunal) para evitar tanto su sobreexplotación como la disipación del beneficio. Al respecto continuaremos en el epígrafe siguiente.

---

<sup>764</sup> Vid. ROMERO, Carlos. *Economía de los recursos ambientales y naturales...*, Op. Cit., p. 95. Los ejemplos más importantes de este tipo de elementos son las pesquerías y los bosques. Se ha dicho que el cumplimiento de los caracteres mencionados es fiel sólo en cierta parte, ya que deberán existir ciertas condiciones relacionadas con el manejo del recurso, sin las cuales, habrá de agotarse o alcanzar un colapso. La indebida explotación de un banco pesquero o de un bosque maderero donde no se respeten los periodos naturales de regeneración, conllevaría a un agotamiento, que muchas veces puede ser irremediable.

<sup>765</sup> Vid. GALLAGHER, Kevin. *Elinor Ostrom breaks the Nobel mould...*, Op. Cit.; MASSARUTTO, Antonio. *Elinor Ostrom e la rivincita de la proprietà comuni...*Op. Cit.; NOBEL PRIZE ORGANIZATION. *The Prize in Economic Sciences 2009...*, Op. Cit.

## 2. c. El papel de los derechos de propiedad sobre los bienes de la biósfera a efectos tributarios.

Los elementos de la naturaleza en tanto materiales, son susceptibles de apropiación (bajo las condiciones y modalidades que el propio régimen legal de los derechos de propiedad establezca en cada sistema jurídico), de utilización, de aprovechamiento, de agotamiento y así, valuales en términos monetarios como ha quedado ampliamente expuesto. Siguiendo a PEARCE<sup>766</sup>, quien introduce en su línea de estudio los derechos de propiedad (*property rights*), podemos decir que la expresión refiere la prerrogativa a usar un recurso. Esto puede significar el derecho a cultivar un campo propiedad del sujeto, el derecho a utilizar la propia vivienda o el derecho a usar el medio ambiente en una forma particular. Tales dispensas nunca son absolutas, están circunscritas a las reglas generales aceptadas en una sociedad. Es decir, están atenuadas.

El medio ambiente es un recurso y por tanto, propiedad de alguna manera<sup>767</sup>.

Juega entonces un cometido central el concepto de **“propiedad”** de los bienes de la biósfera, respecto del cual haremos algunas precisiones, tanto desde el punto de vista económico como jurídico, dadas las repercusiones del vínculo ineludible entre ambas materias en el tratamiento de los tributos ambientales. Nunca la propiedad ha sido ilimitada, la ley señala el camino por el que puede caminar el titular de tal derecho así como los aprovechamientos que le corresponden.

La propia legislación, por tanto, puede determinar que ante un uso que suponga la violación de los principios constitucionales, especialmente la función social de la propiedad y del derecho a un medio ambiente adecuado, es posible constituir actos antijurídicos sancionables<sup>768</sup>.

---

<sup>766</sup> Vid. PEARCE, David W. y TURNER, R. Kerry. *Economics of natural resources and the environment...*, Op. Cit., pp. 191-208.

<sup>767</sup> Cfr. PEARCE, David W. y TURNER, Kerry R. *Economics of natural resources and the environment...*, Op. Cit., pp. 70-71.

<sup>768</sup> Vid. CARBAJO VASCO, Domingo y HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Capítulo III. Marco general jurídico...*, Op. Cit., pp. 109-117, acerca de las diferencias entre una sanción y un tributo extrafiscal con efectos desincentivadores de conductas. Ambas figuras tienen una naturaleza jurídica

La biósfera sólo puede usarse en común y éste es un imperativo jurídico<sup>769</sup> que procede de bases biológicas: todos sus elementos están íntimamente vinculados de modo que una actuación nociva, por localizada que ésta sea, tiene efectos sobre elementos que están más allá del espacio geográfico donde se ha producido la actuación. Nadie tiene derecho a destruir la “*cuota o porción*” de la Naturaleza que con el título de derecho de propiedad la sociedad ha puesto en sus manos.

A partir de la vinculación inexorable entre las derivaciones económicas que pueden recaer sobre el mercado a consecuencia del impacto de cualquier actividad contaminante y el valor monetario de los bienes ambientales, algunos economistas se han pronunciado en relación al ejercicio de los derechos de propiedad sobre éstos. COASE<sup>770</sup> por ejemplo, va al origen del problema y sugiere que por principio, para abordar adecuadamente la cuestión de los efectos nocivos ambientales, es necesario replantearse previamente el concepto de “*factor de producción*”<sup>771</sup>. Dicho factor, suele contemplarse como entidad física que la empresa adquiere y usa (por ejemplo el de una hectárea de terreno), en lugar de como un derecho a llevar a cabo ciertas acciones físicas. Pensemos entonces que una persona posee un terreno y lo utiliza como factor de producción, en este caso, lo que en realidad ostenta el titular es el derecho a llevar a efecto una lista limitada de acciones, ya que sus derechos como terrateniente no son ilimitados<sup>772</sup>.

---

distinta y por tanto, respetan principios normativos propios. La actuación a desincentivar es lícita y tolerable, mientras la sancionada, es ilícita y por tanto, prohibida.

<sup>769</sup> Vid. FF.JJ. 7 y 11, STC 227/1988, de 29 de noviembre, BOE Nº 307, de 23 de diciembre de 1988. Recursos de inconstitucionalidad y conflictos positivos de competencia acumulados, en relación a la delimitación del derecho de propiedad con base en el interés general (protección ambiental de los recursos hídricos), “*FJ 11...al establecer con carácter general una nueva configuración legal de los derechos patrimoniales, el legislador no sólo puede, sino que debe tener en cuenta las exigencias del interés general. Así resulta con toda evidencia por lo que se refiere al régimen jurídico de la propiedad privada, pues por imperativo constitucional, la ley debe delimitar el contenido de ese derecho en atención a su función social (Artículo 33.2 de la Constitución). Y lo mismo puede decirse de los derechos individuales de aprovechamiento sobre bienes de dominio público, ya que su regulación general no sólo puede tener en cuenta el interés individual de los usuarios o titulares de aquellos derechos, sino que debe también tomar en consideración el interés general inherente al carácter público del bien sobre el que recaen...*”.

<sup>770</sup> COASE, Ronald Harry. *El problema del coste social...*, Op. Cit., pp. 245- 274.

<sup>771</sup> Vid. sobre este tema, LINARES LLAMAS, Pedro y ROMERO LÓPEZ, Carlos. *Economía y medio ambiente...*, Op. Cit., 1193-1195; y AEMA. *El medio ambiente en Europa...*, Op. Cit., pp. 45 y ss.

<sup>772</sup> COASE, Ronald Harry. *El problema del coste social...*, Op. Cit., pp. 273 y 274. El autor es precursor de la denominada Teoría económica de los derechos de propiedad, en la cual aquellas consecuencias nocivas para el medio ambiente están incluidas en la noción: “... *si los factores de producción se conciben como derechos, resulta más fácil comprender que el derecho a realizar algo que tiene un efecto perjudicial (como la creación de humo, ruido, olores, etcétera) también constituye un factor de producción*”, así pues, señala que de la misma manera que puede usarse un pedazo de terreno de tal forma que se impida a alguien atravesarlo, aparcar en él su coche o construir sobre él su casa, también puede usarse de manera que se le prive de la visión de un paisaje, de un ambiente tranquilo o de un aire

La oportunidad de esta posición doctrinal explica por una parte, la forma en que los bienes de la biósfera constituyen verdaderos factores en la cadena productiva de las economías y que su empleo implica el ejercicio de determinados derechos de propiedad sobre los mismos por el tomador; y por otra, que por dichas actuaciones su valía financiera estará siempre intrínseca.

## 2. c. 1) La Teoría económica de los derechos de propiedad.

Paralelamente a las consideraciones jurídicas, en este apartado nos referiremos también a diversos aspectos económicos de una institución bastante protegida por las disposiciones legales<sup>773</sup>: los derechos de propiedad. Es menester atender este inciso debido a la estrecha vinculación con el tema que nos ocupa, como exponemos en seguida.

En tal orden de ideas, debemos comenzar precisando la existencia de una corriente científica económica<sup>774</sup> desde la cual surge un concepto, se formulan las condiciones que definen el reparto y la participación de la sociedad en el conglomerado que forman, sus modalidades y los aspectos que las diferencian unas de otras.

---

sin contaminar. El coste de ejercitar un derecho (usar un factor de producción) continúa el autor, es siempre la pérdida que se sufre en otro lugar como consecuencia del ejercicio de ese derecho: la imposibilidad de cruzar un terreno, estacionar un automóvil, construir una casa, disfrutar del paisaje, tener paz o respirar aire puro.

<sup>773</sup> Partiendo por principio del texto constitucional, que en el caso de España es el artículo 33 CE el que reconoce y salvaguarda el derecho a la propiedad privada: “33. 1. Se reconoce el derecho a la propiedad privada y a la herencia. 2. La función social de estos derechos delimitará su contenido, de acuerdo a las leyes. 3. Nadie podrá ser privado de sus bienes y derechos sino por causa justificada de utilidad pública o interés social, mediante la correspondiente indemnización y de conformidad con lo dispuesto por las leyes”; y a la par, los artículos 128 y 132 CE respectivamente, contienen el eje tanto de la subordinación de la riqueza al interés general como los lineamientos generales de la propiedad pública: “128. 1. Toda la riqueza del país en sus distintas formas y sea cual fuere su titularidad está subordinada al interés general...”, “132. 1. La ley regulará el régimen jurídico de los bienes de dominio público y de los comunales, inspirándose en los principios de inalienabilidad, imprescriptibilidad e inembargabilidad, así como su desafectación. 2. Son bienes de dominio público estatal los que determine la ley, y en todo caso, la zona marítimo terrestre, las playas, el mar territorial y los recursos naturales de la zona económica y la plataforma continental. 3. Por ley se regularán el Patrimonio del Estado y el Patrimonio Nacional, su administración, defensa y conservación”.

<sup>774</sup> SCHWARTZ y CARBAJO concentran útilmente algunas de las más destacadas posturas de diversos autores respecto a la Teoría económica de los derechos de propiedad, corriente de pensamiento iniciada por el Profesor COASE. Vid. COASE, Ronald Harry. *El problema del coste social...*, Op. Cit., pp. 245-274; y SCHWARTZ, Pedro y CARBAJO, Alfonso. “Teoría económica de los derechos de propiedad”, *Revista Hacienda Pública Española*, Nº 68, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 1981, pp. 221-233.

## **A. Concepto y función.**

Los derechos de propiedad son un instrumento propio de la sociedad y derivan su contenido y significado del hecho de que sirven para que una persona forme las expectativas que puede razonablemente mantener en sus tratos con otras. Dichas perspectivas encuentran lugar en las leyes, en las matizaciones jurisprudenciales, en los usos y en las costumbres de una colectividad<sup>775</sup>. El titular de un derecho de propiedad cuenta con el consentimiento del resto de los miembros de la comunidad para actuar de un modo concreto y con que la misma impedirá que los demás interfieran sus acciones, siempre que éstas no estén prohibidas en las especificaciones de sus derechos. Los derechos de propiedad entrañan la facultad de beneficiarse o perjudicarse a sí mismo o a los demás (por ejemplo, puede estar permitido perjudicar a un competidor mientras se juegue dentro de los límites de la competencia leal, a base de producir artículos de superior calidad, en tanto está prohibido asesinarle), así pues, los derechos de propiedad especifican cómo pueden causarse beneficios y perjuicios a las personas y quién debe pagar a quién para modificar las acciones realizadas por ellas. Es menester comentar que la íntima relación que existe entre los derechos de propiedad y los efectos externos se conjuga en las llamadas externalidades<sup>776</sup>. Así, lo que convierte a un efecto perjudicial o beneficioso en una externalidad es el hecho de que el coste de conseguir que incida en las decisiones de una o más de las personas que interactúan es demasiado elevado para que merezca la pena afrontarlo. La internalización de esos efectos representa un proceso, usualmente un cambio de los derechos de propiedad, que permite que dichos efectos incidan en grado mayor en todas las personas que interactúan. Una función primaria de los derechos de propiedad es la de guiar a los incentivos para conseguir una mayor internalización de las externalidades<sup>777</sup>.

El sistema de derechos de propiedad imperante en una comunidad se describe como un conjunto de relaciones económicas y sociales que define la posición de cada

---

<sup>775</sup> Vid. DAGNINO GUERRA, Alfredo. "Propiedad privada y dominio público en materia viaria", en *Revista de Administración Pública*, N° 141, septiembre-diciembre de 1996, Madrid, España, pp. 61-94, donde encontramos el mejor ejemplo de intersección entre los dos regímenes de propiedad, el público y el privado, sus consecuencias jurídicas y la prevalencia del interés general.

<sup>776</sup> Vid. LINARES LLAMAS, Pedro. *Externalidades de la Energía y su valoración...*, Op. Cit., pp. 63-83.

<sup>777</sup> Vid. DEMSETZ, Harold. "Hacia una teoría de los derechos de propiedad", *Revista Hacienda Pública Española*, N° 68, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 1981, pp. 286-295.

individuo respecto a la utilización de recursos escasos<sup>778</sup> o como el método de asignar a determinados individuos, la autoridad de seleccionar, respecto a bienes concretos, cualquier uso de entre una clase no prohibida de empleos<sup>779</sup>.

Para esta corriente económica, el valor de cualquier bien intercambiado depende del bloque de derechos de propiedad transmitido en la transacción<sup>780</sup>. La secuela es que el conjunto de diversos derechos de propiedad ostentados sobre los recursos entra en la función de utilidad del agente económico. Por consiguiente, el cambio del sistema general de relaciones de propiedad debe afectar al modo en que la gente se comporta, y a través de este efecto sobre el comportamiento, las asignaciones de derechos de propiedad afectan a la asignación de recursos, a la composición de la producción, a la distribución de la renta, etcétera.

El derecho de propiedad sobre un activo<sup>781</sup>, ya pertenezca al individuo o al Estado, es el derecho a usarlo, cambiar su forma y sustancia y transferir todas las facultades al mismo vinculadas a través de la venta o algunas facultades, a través por ejemplo, del arrendamiento. No obstante aun cuando esta definición sugiere que el derecho de propiedad constituye una facultad exclusiva, se reitera la idea de que no es sinónimo de ilimitada. La exclusividad, explican FURUBOTH y PEJOVICH<sup>782</sup>, es en el sentido de que sólo está limitado por las restricciones expresamente recogidas en la legislación, tal como esta se interpreta en un momento histórico concreto. Estas restricciones pueden ir desde lo fundamental hasta lo accesorio.

Desde otra perspectiva funcional, se ha considerado que las distorsiones resultantes de una externalidad pueden ser eliminadas a través de una apropiada redefinición de

---

<sup>778</sup> Vid. FURUBOTH, Eiriz G. y PEJOVICH, Svetozar. *Los derechos de propiedad y la teoría económica: examen de bibliografía reciente...*, Op. Cit., p. 297.

<sup>779</sup> Vid. ALCHIAN, Armen A. "Reflexiones económicas en torno a los derechos de propiedad", *Revista Hacienda Pública Española*, Nº 68, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 1981, p. 326.

<sup>780</sup> Cfr. FURUBOTH, Eiriz G. y PEJOVICH, Svetozar. *Los derechos de propiedad y la teoría económica: examen de bibliografía reciente...*, Op. Cit., p. 297, para quienes "el contenido de los derechos de propiedad afecta a la asignación y al uso de recursos de formas específicas y predecibles. No debe existir confusión sobre el hecho de que tanto el comercio como la producción implican arreglos contractuales; estas actividades existen, no tanto para realizar el intercambio de bienes y servicios como para permitir el intercambio de bloques de derechos de propiedad".

<sup>781</sup> Vid. LINARES LLAMAS, Pedro y ROMERO LÓPEZ, Carlos. *Economía y medio ambiente...*, Op. Cit., p. 1190.

<sup>782</sup> Vid. FURUBOTH, Eiriz G. y PEJOVICH, Svetozar. *Los derechos de propiedad y la teoría económica: examen de bibliografía reciente...*, Op. Cit., pp. 297 y 298.

los mentados derechos de propiedad<sup>783</sup>. El establecimiento de derechos de propiedad donde no existían previamente puede resultar útil, aunque no sencillo, ya que por ejemplo, establecer derechos sobre un aire limpio no es cosa tan simple y podrían haber otras razones para desear un acceso libre a ciertos bienes públicos, no obstante, opinan que es posible hallar formas para establecer ciertos tipos de derechos que faciliten la regulación de diversos tipos de contaminación.

Respecto a su reparto y participación, no es difícil comprender, como expone ALCHIAN<sup>784</sup>, que diversas personas pueden poseer una determinada porción individual de los derechos a usar la tierra aunque cada una le dé un uso diverso. Como consecuencia de esta variación funcional, surgen las distintas modalidades de propiedad.

## **B. Modalidades y diferencias.**

Las formas de propiedad pueden catalogarse en la comunal, la privada y la pública, aunque los autores dedican más importancia sólo a las dos últimas.

La propiedad comunal es el derecho susceptible de ser ejercitado por todos los miembros de la comunidad<sup>785</sup>. Frecuentemente los títulos de los derechos de caza y de cultivo de la tierra se han ostentado comunalmente. El derecho a caminar por las aceras de una calle es poseído comunalmente. La propiedad comunal significa que la comunidad niega al Estado o al individuo el derecho a interferir el ejercicio por cualquier persona de derechos poseídos comunalmente.

---

<sup>783</sup> Vid. BAUMOL, William J. y OATES, Wallace E. *The theory of environmental policy...*, *Op. Cit.*, pp. 26-28.

<sup>784</sup> Vid. ALCHIAN, Armen A. *Reflexiones económicas en torno a los derechos de propiedad...*, *Op. Cit.*, p. 327. En este sentido, explica que en el uso de la tierra, por ejemplo, participan varios sujetos simultáneamente: “A” puede ostentar el derecho a sembrar en ella trigo. “B” puede ostentar el derecho a caminar sobre ella, “C” puede ostentar el derecho a arrojar sobre ella cenizas y humo. “D” puede ostentar el derecho a cruzar sobre ella en aeroplano. “E” puede ostentar el derecho a someterla a vibraciones a consecuencia del uso de ciertos equipos mecánicos ubicados en las proximidades. Y cada uno de esos derechos puede ser transferible. En suma, dice, los derechos privados de propiedad sobre distintos usos repartidos de la tierra son poseídos por personas distintas.

<sup>785</sup> En el caso de México, la propiedad comunal se entiende como aquella que detenta un grupo o comunidad, también denominada ejidal, se encuentra protegida constitucionalmente en el artículo 27 de la Carta Magna y, al igual que toda la riqueza de la Nación, está sujeta a los límites que establezca el interés general, principalmente tratándose de bienes de valor ambiental.



De la propiedad privada se dice que implica que la comunidad reconoce el derecho del titular a excluir a los demás del ejercicio de los derechos privados que ostenta. La propiedad pública implica que el Estado puede excluir a cualquiera del uso de un derecho siempre que el Estado se rija por procedimientos aceptados políticamente para determinar quién no puede utilizar bienes de propiedad pública<sup>786</sup>. La propiedad pública debe ser asumida por todos los ciudadanos, y ninguno puede desprenderse de ella. Dentro de este tipo de propiedad, la posibilidad de que alguien ingrese en la comunidad, adquiriendo así una participación en la propiedad pública, sin pago alguno de los dueños existentes.

Existen diferencias entre la titularidad pública<sup>787</sup> y privada<sup>788</sup>, las que derivan de la incapacidad del propietario público de vender su cuota de propiedad pública (y de la capacidad de adquirir una participación sin compra del derecho). Tanto la propiedad privada como la pública pueden buscar la obtención de un beneficio. Sin embargo, el deseo de evitar o suprimir los efectos del incentivo de maximización de beneficios suele ser la razón de que la sociedad recurra a la titularidad pública<sup>789</sup>. La capacidad

---

<sup>786</sup> FURUBOTH, Eiriz G. y PEJOVICH, Svetozar. *Los derechos de propiedad y la teoría económica: examen de bibliografía reciente...*, *Op. Cit.*, p. 291. La posesión de bienes públicos no es voluntaria; es coactiva en tanto que se es miembro del público. Una persona tiene que cambiar de ciudad para modificar su titularidad de propiedad pública. En cierto modo, ésta no es obligatoria en cuanto que no es obligatorio que se viva en una determinada comunidad. Pero mientras se viva en alguna que posee propiedad pública se es poseedor público y no se puede desprender de esa titularidad; sin embargo, se pueden vender y pasar a otros derechos de propiedad privada sin tener que dejar la comunidad.

<sup>787</sup> Vid. SAINZ MORENO, Fernando. "El dominio público: una reflexión sobre su concepto y naturaleza, cincuenta años después de la fundación de la Revista de Administración Pública", en *Revista de Administración Pública*, Nº 150, septiembre-diciembre de 1999, Madrid, España, p. 488, acerca de la titularidad del dominio público, el autor comenta que el Derecho vigente configura el dominio público como una propiedad atribuida a un sujeto de derecho con personalidad jurídica pública, es decir, no existe en este sentido un dominio público de la Nación, ni de la colectividad, ni del pueblo, etc., entendidos estos conceptos en su sentido sociológico o político, sino que todo dominio público está atribuido a una Administración pública personificada.

<sup>788</sup> Vid. DAGNINO GUERRA, Alfredo. *Propiedad privada y dominio público...*, *Op. Cit.*, pp. 61-94.

<sup>789</sup> Vid. SAINZ MORENO, Fernando. *El dominio público: una reflexión sobre su concepto y naturaleza, cincuenta años después...*, *Op. Cit.*, pp. 487 y 488, dentro de los límites con la propiedad privada destaca que "la regulación legal del dominio público no puede contener elementos que puedan producir una lesión patrimonial contraria a la prohibición establecida por el artículo 33.3 CE («nadie podrá ser privado de sus bienes y derechos, sino por causa justificada de utilidad pública o interés social mediante la correspondiente indemnización y de conformidad con lo dispuesto por las leyes») ni, menos, hacer desaparecer el derecho de propiedad privada mediante la declaración de que toda propiedad tiene el carácter de propiedad pública (art. 33.1 CE). El legislador, pues, al regular el dominio público, está sometido a los límites constitucionales que traza la coexistencia de una propiedad pública junto a una propiedad privada. Tales límites impiden que, en ningún caso, la regulación por ley del dominio público tenga un efecto confiscatorio, de modo que: la declaración por ley de que determinados bienes adquieren la condición de «demaniales» exige, cuando implique privación de derechos privados sobre tales bienes, que se proceda a la correspondiente indemnización; la regulación de las servidumbres y cargas que ha de soportar la propiedad privada colindante con bienes de dominio público no implique un perjuicio

de ser propietario incluye la actitud ante la asunción de riesgos<sup>790</sup>, el conocimiento de las capacidades productivas de diferentes personas y la previsión. Estas características difieren entre las personas según la industria, el tipo de producto o el recurso productivo que se considere.

La diferencia de habilidad de las personas como propietarias hace pertinente el principio de la ventaja<sup>791</sup> comparativa a través de la especialización en la propiedad. Si los derechos de propiedad son transferibles, la especialización de titularidad de propiedad producirá ganancias. Un segundo aspecto de la especialización de la propiedad es la asunción del riesgo, la actitud de la gente difiere ante el riesgo. Si diversas actividades o diversos recursos representan perspectivas diferentes de

---

*patrimonial sin compensación para los afectados (compensación en la que, naturalmente, habría que valorar el beneficio que, en su caso, pueda proporcionar al particular su vecindad con el dominio público de que se trate).*

*Está claro que la Constitución no garantiza que la propiedad privada haya de extenderse a todo tipo de bienes (la propiedad privada no es absoluta, toda la riqueza del país está subordinada al interés general, arts. 33 y 128 CE), pero la potestad del legislador para determinar los bienes demaniales no puede, sin infringir la Constitución, ejercerse desproporcionadamente, con sacrificio excesivo e innecesario de los derechos patrimoniales de los particulares» (vid. la STC 227/1988, relativa a la Ley de Aguas, 29/1985, y la Sentencia 149/1991, relativa a la Ley de Costas, 22/1998).*

*El límite que separa la intervención administrativa sobre un bien de la publicación o demanialización de ese bien es, en muchos casos, difícil de trazar. Se trata de una cuestión de grado en la que hay que tener en cuenta que el respeto formal de la titularidad del bien puede ir acompañado de un vaciamiento de las facultades dominicales...”.*

<sup>790</sup> Recordemos la STC 168/2004, de 6 de octubre, que cuestionó la constitucionalidad del gravamen sobre los elementos patrimoniales afectos a las actividades de las que pueda derivar la activación de planes de protección de civil situados en el territorio de Cataluña. El Tribunal Constitucional declaró la constitucionalidad del gravamen al entender que se trataba de un tributo retributivo y finalista que no producía ningún solapamiento con los impuestos locales IBI y el IAE. En concordancia con PEÑA ALONSO y VARONA ALABERN, la doctrina del Tribunal Constitucional reconoce que el pretendido fin extrafiscal del gravamen analizado es determinante para la legitimidad constitucional de cualquier figura tributaria autonómica. No obstante, la conclusión del citado Tribunal no es compartida de forma unánime por toda la doctrina. En este sentido, se ha mantenido que los “*indicios de peligrosidad*” utilizados para fijar la cuantificación del tributo catalán no se modulan en función del esfuerzo del contribuyente por reducir el riesgo. *Vid.* CAZORLA PRIETO, Luis María. *Los principios constitucional-financieros...*, *Op. Cit.*, p. 67, analiza la extrafiscalidad del tributo catalán, concluyendo que la capacidad económica vuelve a medirse en términos relativos, en función de la capacidad presunta para generar situaciones de riesgo que requiera la activación de planes de protección civil; HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. “El uso de beneficios fiscales para la protección del medio ambiente”, en AA. VV. YÁBAR STERLING, Ana Directora, y HERRERA MOLINA, Pedro M., Coordinador. *La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., Madrid-Barcelona, España, 2002, p. 288; LINARES LLAMAS, Pedro y ROMERO LÓPEZ, Carlos. *Economía y medio ambiente...*, *Op. Cit.*, p. 1217 y ss. Analizan entre otros factores a tener en cuenta en el mecanismo de valoración ambiental, el factor *riesgo*; PEÑA ALONSO, José Luis. *La finalidad extrafiscal...*, *Op. Cit.*, p. 486; y VARONA ALABERN. “El tributo catalán creado por la Ley de Protección Civil de Cataluña y la STC 168/2004, de 6 de octubre” en *Nueva Fiscalidad*, N° 6, junio 2005, España, p. 15.

<sup>791</sup> Encaminado en el ámbito estrictamente tributario, FEDELE, Andrea. *Appunti dalle lezioni...*, *Op. Cit.*, p. 26 y ss. expone el concepto de posición de *ventaja económica* y sus modos.

valores, el intercambio de propiedad permitirá una reasignación de riesgos entre las personas, conduciendo ello a una mayor utilidad en el mismo sentido que lo hace el intercambio de bienes. Puede decirse entonces, que el grado en que la sociedad reduce los riesgos que deben ser soportados individualmente y hace que sean soportados por el conjunto social (reduciendo así la correlación entre elección de acción y consecuencias para las personas como individuos) es tanto mayor cuanto mayor es el grado de propiedad pública<sup>792</sup>.

Como expusimos, el ejercicio de unos derechos de propiedad implica justamente la asunción de ciertos riesgos que en el caso de aquellos bienes de la naturaleza, en su mayoría bajo el régimen de propiedad pública, resultaría fútil que mientras ciertos individuos gozan de sus beneficios sea la comunidad quien en general soporte las consecuencias negativas ambientales y económicas de su utilización.

Conviene replantearse entonces si existe un sistema de derechos de propiedad pública<sup>793</sup> para esta clase de elementos realmente coherente con los principios que le dieron origen, expuestos líneas anteriores.

Ahora bien, una porción importante de los bienes de la biósfera se encuentra adjudicada a particulares, quienes en ese sentido pueden aprovecharlos exclusivamente en su beneficio bajo los lineamientos legales o jurisprudenciales establecidos, tomando en cuenta que al tratarse de recursos de la Naturaleza su protección exige mayor diligencia en su disfrute. Así por ejemplo nos preguntamos si en un predio rústico habitan millones de pequeños seres vivientes, ¿podría el propietario

---

<sup>792</sup> Es evidente que si la propiedad pública en alguna actividad estatal se convirtiese en privada, el método de lograr los objetivos estatales se modificaría, en este sentido, *Vid. ALCHIAN, Armen Albert. Reflexiones económicas en torno a los derechos de propiedad..., Op. Cit.*, p. 334, quien se plantea que si los parques locales y nacionales o los campos de golf poseídos por las ciudades se convirtiesen en bienes privados, dejarían de ser operados como subsidios para ciertos grupos. Si los derechos de los servicios de incendios y policía se convirtiesen en derechos privados, su operación registraría profundos cambios. Cuando no se desea que estos cambios tengan lugar en “nosotros”, esas actividades se desarrollan a través de los cauces de la propiedad pública, no de la privada. Y si no se desean los efectos de una mayor dependencia de los beneficios y costes de las acciones propias se recurre a la actividad estatal.

<sup>793</sup> *Cfr. la reflexión de DAGNINO GUERRA, Alfredo. Propiedad privada y dominio público..., Op. Cit.*, p. 94: “La proliferación de situaciones de bienes privados limitados, vinculados o afectados por una causa de interés público resulta una buena justificación para replantear en parte nuestra teoría general en materia de dominio público, siendo así que una renovación de la propiedad en Derecho público debiera contemplar pacíficamente las situaciones —plenamente admisibles en la práctica— de bienes privados —desde la perspectiva de su titularidad dominical— pero públicos —desde la perspectiva de su afectación a un fin de interés público—.”

del mismo eliminarlos sin restricción alguna?, creemos que no<sup>794</sup>, ya que con independencia de consideraciones de cualquier otra índole, se trataría de una acción antijurídica, una extralimitación del derecho de propiedad, un abuso de derecho prohibido en el artículo 7.2 del CC<sup>795</sup>.

Ahora bien, la vinculación entre el elemento material “*bien ambiente*”, una actividad contaminante y la ganancia que por su realización se obtiene puede entenderse al responder una pregunta sencilla como ¿qué sucede si se trata del derecho a disfrutar de la naturaleza cuando se busca en ella, además del cauce de los parámetros bióticos normales y necesarios, el recreo, la diversión, el esparcimiento, la relajación o cualquiera otro de los fines que típicamente se anuncian como “*eco turísticos*”? La mayor parte de la población se agrupa en núcleos urbanos de cierta entidad y busca en el campo, cada vez más, ese lugar en el que encontrar descanso.

Hoy en día existen múltiples actividades relacionadas con la naturaleza, tales como senderismo, montañismo, escalada, etcétera, lo cual ha hecho que surjan tensiones entre quienes las practican y los propietarios de los inmuebles donde se ejecutan. Tanto los bienes rurales comunales como los privados en general, han estado sin vallado por muchos años y ha sido históricamente aceptado el que con cuidado de no dañar lo que era la explotación económica del titular como agricultura, pastoreo, entre otras formas, se pudieran transitar con fines deportivos o de esparcimiento y recoger plantas medicinales o frutos silvestres.

Sin embargo, debido a que cada vez son más los practicantes del ahora bautizado “*ecoturismo*”<sup>796</sup> y a que han surgido nuevas rentabilidades económicas que causan molestias a los vecinos y pobladores de las zonas rurales, sin que además les derive

---

<sup>794</sup> En el mismo sentido, LOPERENA ROTA, Demetrio. *Los principios del derecho ambiental...*, Op. Cit., pp. 168- 170.

<sup>795</sup> Artículo 7 CC “**1. Los derechos deberán ejercitarse conforme a las exigencias de la buena fe. 2. La Ley no ampara el abuso del derecho o el ejercicio antisocial del mismo. Todo acto u omisión que por la intención de su autor, por su objeto o por las circunstancias en que se realice sobrepase manifiestamente los límites normales del ejercicio de un derecho, con daño para tercero, dará lugar a la correspondiente indemnización y a la adopción de las medidas judiciales o administrativas que impidan la persistencia en el abuso.**”.

<sup>796</sup> Vid. DE MITA, Enrico. “L’imposta sullo scalo turistico in Sardegna di aerei e imbarcazioni da diporto tra contrasto alla libera prestazione di servizi natura di aiuto di Stato”, *Rivista di Giurisprudenza Tributaria* 2/2010, Italia, 2010; FICARI, Valerio. “Sviluppo del turismo, ambiente e tassazione locale”, *Rivista Rassegna Tributaria*, Italia, 2008, pp. 963 y ss.; PICCIAREDDA, Franco. *Federalismo fiscale e tributi propri della Regione Sardegna...*, Op. Cit., pp. 2 e ss.

algún beneficio<sup>797</sup>, también han nacido conflictos fácticos que merecen la pena asumirse desde el punto de vista jurídico, no descartando el ámbito tributario, donde tienen cabida numerosos prototipos impositivos sobre actividades, consumos, patrimonios, ganancias, etcétera<sup>798</sup>, todas procedentes del aprovechamiento o uso de bienes de la Naturaleza (al fin en ejercicio de la propiedad privada o social), de ahí la trascendencia de indagar en temas como el actual, ya que si un gravamen se encuentra bien fundamentado, cumpliendo los principios de justicia tributaria incluida la capacidad contributiva serían por una parte instrumentos al servicio de la protección y preservación del medio ambiente y por otro, herramientas de inevitable recaudación para el fisco.

Consideramos que la propiedad común de los bienes naturales obliga a esbozar un nuevo concepto de la capacidad contributiva en cuanto a su coyuntura con los también novedosos principios de capacidad de contaminar y “*quien contamina paga*”, así opinamos que individualizando el consumo<sup>799</sup> de la fracción de bienes de la naturaleza

---

<sup>797</sup> Vid. BOKOBO MOICHE, Susana. *La fiscalidad de las prestaciones turísticas...*, *Op. Cit.*, pp. 243-260; FICARI, Valerio. *Sviluppo del turismo, ambiente e tassazione locale...*, *Op. Cit.*, pp. 963 y ss.; MEDINA CONTRERAS, María Elena. “Comunicación sobre eco consumo, una alternativa”, en *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de Granada*, Nº 16, 2ª Época, 2º semestre, 1988, Granada, España, pp. 323- 328; RUIZ GARIJO, Mercedes. *Fiscalidad de la empresa turística...*, *Op. Cit.*, pp. 46 y ss.

<sup>798</sup> Tal como señala ALFANO, es necesario superar la intrínseca vinculación exclusivamente a manifestaciones tipificadas de capacidad contributiva y hacer referencia a una gama indeterminada de posibles tributos ligados a hechos y situaciones expresivas en sentido más amplio de potencialidad económica: “... È necessario superare l'intrinseco collegamento esclusivamente a manifestazioni tipizzate di capacità stessa e far riferimento ad una gamma indeterminata di possibili tributi, collegati a fatti e situazione espressivi in senso più lato di potenzialità economica”, *Vid. ALFANO, Roberta. La fiscalità nella politica...*, *Op. Cit.*, p. 80.

<sup>799</sup> Los economistas están habituados a pensar en el consumo como el acto final del sistema económico, pues es al mismo tiempo el punto donde terminan los recursos (al ser consumidos) y toda la razón de ser del sistema porque se piensa que el “bienestar” o la “utilidad” derivan sólo de un acto de consumo. Los materiales empleados en los procesos productivos, son muchas de las veces, recursos naturales tomados del medio; esta fuente y actividad, indican que el ambiente es en parte proveedor de insumos. Estos materiales fluyen hacia el sector de la producción económica donde se procesan para convertirse en bienes consumibles. Algunos de éstos, se incorporarán en bienes consumibles y pasarán al sector de consumo, mientras que otra parte, se convertirá en equipo de capital y permanecerán en el sector productivo. Este capital, consumible a una velocidad más o menos regular, deviene en una depreciación, lo que implica que se desgastará y será reemplazado; el capital viejo, irá en forma de desecho del sector producción al ambiente. Asimismo, se desecharán importantes cantidades de recursos durante el proceso productivo. Los desechos, podrán presentarse en forma material o inmaterial (calor y ruido por ejemplo), de donde algunos, quizá sean reciclados.

Aparte del reciclaje y del almacenamiento en el factor capital, todo lo que se saque del ambiente en forma de recursos físicos, debe de reaparecer con igual peso como desecho o como bienes de consumo. En una secuencia lógica, muchos de los desechos del sistema económico, se degradan mediante la acción de los degradadores normales del medio, las bacterias por ejemplo. Tengamos en cuenta que el ambiente tiene una capacidad de asimilación pero que es limitada, es decir, no degradará todos los desechos, de ahí que cobre importancia la cantidad de residuos que pasan al ambiente ya que si ésta supera la capacidad de

por cada sujeto, teniendo en cuenta que teóricamente se ejerce un derecho de propiedad, ya privada o comunal, por tanto manifestación de fuerza patrimonial y en consecuencia de capacidad económica, sería factible la justificación del pago de tributos ambientales sobre esa base, previamente valuada y tipificada estrictamente por el legislador, evidentemente satisfaciendo en cada supuesto los demás principios regidores del sistema tributario (como la no confiscatoriedad<sup>800</sup>, a manera de prevenir un agotamiento de la fuente patrimonial por un exceso de imposición, lo que conllevaría a una imposibilidad de tributar y en último extremo, en un perjuicio a la economía general de un Estado a consecuencia de una parálisis económica. Así tendría que respetarse un “mínimo”<sup>801</sup> necesario para la subsistencia de cada ser humano en concreto).

Para no confundirlo con el “derecho fundamental” que salvaguarda constitucionalmente la prerrogativa de gozar un medio ambiente adecuado (que a su vez constriñe a todos a participar en su conservación y preservación), el ejercicio de la propiedad sobre bienes de la biósfera en los términos planteados, es decir, llevado al ámbito tributario a través de los gravámenes ambientales (con su correspondiente inclusión en los hechos imposables), estaría aparejado ineludible e indispensablemente a:

---

asimilación, permanecerá allí como un acervo potencialmente nocivo, impidiendo eventualmente el funcionamiento de las propias poblaciones de degradadores.

Este tópico, es desarrollado ampliamente por PEARCE dentro del análisis del balance de materiales y la vinculación que existe entre el insumo y el producto. Vid. PEARCE, David W. *Economía ambiental...*, Op. Cit., pp. 61-70.

<sup>800</sup> Vid. el trabajo de CHICO DE LA CÁMARA, Pablo. *La regla de la no confiscatoriedad como límite a la tributación medioambiental...*, Op. Cit., pp. 161-185.

<sup>801</sup> Vid. GARCÍA FRÍAS, María Ángeles. *El mínimo de existencia en el impuesto...*, Op. Cit., p. 21; CENCERRADO MILLÁN, Emilio. *El mínimo exento en el sistema tributario español...*, Op. Cit., p. 31; CHICO DE LA CÁMARA, Pablo. *La regla de la no confiscatoriedad como límite a la tributación...*, Op. Cit., p. 178, quien habla del respeto al mínimo existencial en los gravámenes ambientales; HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *El principio quien contamina paga... (2008)*, Op. Cit., pp. 205 y 206, propone que pueden crearse nuevos tributos ambientales sobre actividades contaminantes o que supongan un riesgo de contaminar en los cuales se adopten debidas medidas de compensación que garanticen el equilibrio del sistema y se garantice en todo caso el *mínimo existencial*; LEJEUNE VARCÁRCEL, Ernesto. *Aproximación al principio constitucional...*, Op. Cit., p. 166, quien deriva el mínimo exento a partir del principio de igualdad; TIPKE, Klaus. “I limiti costituzionali della pressione tributaria”, *Rivista Dir. Trib.* 2000, 7-8, 761. De Jure Banca Dati, Giuffrè Editore, Italia, p.12, el autor alemán considera el mínimo exento como una detracción de la base imponible vinculada a la capacidad económica de los individuos como criterio de reparto justo de la carga tributaria.

- La contaminación real (emisiones, derrames, desechos, etcétera) o potencial (recordemos el planteamiento que hemos realizado en relación a los efectos nocivos mediatos sobre el medio ambiente<sup>802</sup>).

En otras palabras, a lo que en su sentido más amplio consideramos una afectación nociva al medio ambiente en cualquiera de sus modalidades (material, auditiva o visual) que por virtud de una actividad económica, consumo o aprovechamiento en general se desencadene, y cuyos presupuestos de hecho tendrían que estar definidos por el legislador siguiendo criterios atenuantes o agravantes según el caso, mediante los que se reduzcan o incrementen las bases y los tipos o tarifas aplicables según se trate de impuestos, tasas o contribuciones especiales “medioambientales”. Hablamos de criterios como la duración (causación del acontecimiento<sup>803</sup>), peligrosidad<sup>804</sup>,

---

<sup>802</sup> La terminología personal referida a los efectos mediatos sobre el medio ambiente, compagina con la que en su momento emplea PEARCE, al hablar de los “contaminantes de acervo” y los contaminantes de “flujo”, en sus palabras, pone como ejemplo las características esenciales del cadmio como contaminante químico. Señala el autor, que se trata de una sustancia no degradable o de degradación lenta, de modo que persiste en el ambiente. Si la tasa de emisión es positiva a través del tiempo, el resultado es un acervo acumulado. El daño social derivado de éste, aumenta discontinuamente hasta alcanzar un cierto umbral. Asimismo, tiende a ser invisible a sus efectos hasta llegar al umbral identificado, lo que significa que el daño solo se percibe después de llegar a dicho límite máximo. La incidencia del daño, puede encontrarse geográfica y temporalmente, distante de la fuente de emisión; esto contrasta con los contaminantes de “flujo” que tienden a ser más inmediatos en sus efectos en términos de localización y de tiempo. Dado que el daño se relaciona funcionalmente al acervo existente del residuo, que a su vez se ha descargado ya en el ambiente en una forma tal que resulta virtualmente irrecuperable, el daño asociado a este acervo, será irreversible. Para que la política social hacia el cadmio y otros contaminantes de acervo se base en la respuesta humana, es decir, en los cambios de comportamiento de los individuos en respuesta a la contaminación, deberá tenerse en cuenta que la naturaleza invisible del contaminante y sus efectos hasta el umbral del daño, impedirá las medidas preventivas sino opera algún proceso de aprendizaje social, a manera que la experiencia guíe las acciones futuras; es probable solo en el sentido de que los gobiernos actúen ya que los individuos, serán incapaces por definición de vigilar su consumo de contaminantes. PEARCE, David W. *Economía ambiental...*, Op. Cit., pp. 95-98.

<sup>803</sup> Vid. *Infra* epígrafe 5 de este Capítulo II, respecto a la temporalidad del hecho imponible ambiental.

<sup>804</sup> Resulta ampliamente ilustrativo el ATC 456/2007, de 12 de diciembre de 2007, auto por el que se inadmite la cuestión de constitucionalidad N° 6895/2007, planteada por el juzgado de lo contencioso administrativo 4, de Córdoba. Ley de Andalucía 18/2003 de 29 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas. Ante una deficiencia en el planteamiento y por tratarse de una cuestión notoriamente infundada, el tribunal prejuzga la constitucionalidad del impuesto impugnado sin encontrar vulneración al artículo 6.3 de la LOFCA. Basada en la STC 289/2000. Resalta la mención de los términos “peligrosidad real y potencial” como diferenciadores del objeto del tributo: FJ 7 “...Su finalidad no es el mero gravamen de la capacidad económica exteriorizada por el ejercicio de actividades empresariales, profesionales o artísticas por parte del sujeto pasivo del tributo, sino establecer una carga fiscal sobre la entrega de residuos radioactivos en razón de los perniciosos efectos que sobre el medio ambiente tienen este tipo de residuos...”. “En cuanto al objeto del gravamen autonómico, el mismo no resulta ser el ejercicio de la actividad de almacenamiento de residuos radioactivos sino su mera entrega, actividad, que de por sí, presenta una afección negativa para el medio ambiente...” También son distintos los sujetos obligados y por tanto, “...la materia imponible u objeto del tributo local ... no coincide con la del tributo autonómico, ni desde el punto de vista de la actividad gravada... ni desde la óptica del sujeto obligado al pago...”. “Sin embargo, que el impuesto sobre depósito de residuos radioactivos tenga relación con la actividad económica consistente en el almacenamiento de residuos radioactivos

necesidad<sup>805</sup>, tiempo de recuperación del medio natural, en su caso renovabilidad o no del bien consumido, etcétera.

- Así como al beneficio económico alcanzado por la actividad “contaminante” realizada (consumo de bienes naturales traducidos en factores productivos por cuanto utilizados gratuitamente, se incluyen también aquellos empleados en etapas finales, tal es el caso de vertidos en ríos por ejemplo) o bien, al coste que para la sociedad significa la preservación o recuperación del medio natural afectado (mediata o inmediatamente, dependiendo de la clase de efectos negativos que sufra).

Cabe puntualizar que más allá de las connotaciones tributarias formuladas, el hipotético ejercicio abusivo de la propiedad común, es considerada una acción antijurídica sancionable, administrativa o penalmente, pues debemos tomar en cuenta que todo ejercicio de un derecho (como lo es el de propiedad) debe respetar límites, incluso aquéllos establecidos por la solidaridad o el interés general.

---

*específicamente gravada en el impuesto sobre actividades económicas no hace coincidir su verdadero objeto o materia imponible con este último, de forma que el carácter finalista del tributo se materializa en unos términos que pueden entenderse respetuosos con la prohibición de doble imposición establecida en el Artículo 6.3 LOFCA, en cuanto que el tributo autonómico grava las actividades de entrega de residuos en vertederos en razón de **la peligrosidad real o potencial** que para el medio ambiente representa la citada entrega en vertederos a fin de que se proceda a su eliminación o almacenamiento. Se trata de la utilización del recurso a instrumentos fiscales por parte de la Comunidad Autónoma para reforzar la eficacia de su actuación en materia medioambiental, en particular gravando las actividades contaminantes con la intención de desincentivarlas mediante el mecanismo de hacerlas más onerosas. Además, no ha de obviarse que el gravamen cuestionado se establece con un carácter marcadamente parafiscal, en cuanto que, al tener como premisa la desincentivación de conductas perjudiciales para su entorno, se presenta como un medio complementario para coadyuvar a la protección y defensa del medio ambiente a través de la aportación de recursos específicamente destinados a la prosecución de dicha finalidad puesto que la recaudación que proporciona el tributo va a contribuir a sufragar las acciones incluidas en las políticas medioambientales concretas, ya sean proyectos, ayudas o fondos destinados a situaciones de emergencia...”*

<sup>805</sup> Partiendo de que todos los tributos ambientales gravarían actividades económicas contaminantes, habría que aclarar que no todas las actividades económicas contaminantes pueden ser objeto de un gravamen ambiental. Éstos, se aplican a actividades permitidas y necesarias para el desarrollo económico y el desenvolvimiento de las sociedades. La condición de “permisividad” impone el cumplimiento de un límite máximo que fije la autoridad correspondiente, así cuando aquellas actividades contaminantes lo superen se trataría de hechos ilícitos prohibidos. La “necesidad” es la segunda condición que deben cumplir los actos gravables ecológicamente, de manera que cuando una actividad es indispensable para la economía y el bienestar general, hace que ésta deba producirse siendo la mejor opción para ajustar su empleo o desarrollo y tener cabida dentro de los márgenes de la propia capacidad del ecosistema para soportar los daños que cause según los límites fijados por la autoridad. Esta necesidad impedirá que la recaudación por los tributos ecológicos que la graven nunca podrá disminuir hasta cero, lo que garantiza al Estado una cierta recaudación. JIMENEZ HERNÁNDEZ, Jorge. *El tributo como instrumento de protección ambiental...*, *Op. Cit.*, pp. 159-161; en un sentido similar, LAGO MONTERO, José María. *La cuantificación de las tasas...*, *Op. Cit.*, pp. 109-129, expone su teoría respecto a la *esencialidad* de los servicios públicos, criterio que definirá su tratamiento fiscal.



Consideramos entonces, que el concepto de propiedad sobre los medios de la biósfera, se constituye como un elemento sobre el cual se vislumbra capacidad contributiva en su modalidad reconocida por el Tribunal Constitucional tratándose de gravámenes ambientales, a la que denomina “*aptitud para afectar o incidir en el medio*”, se presenta tanto en la propiedad individual (privada) como en la social (pública), una y otra con particularidades. Sin embargo en ambas hipótesis lo importante es identificar a los titulares de cada variante que fungirán como sujetos pasivos de la obligación tributaria, en tanto usuarios del *bien ambiental* siempre que por tal utilización se devenguen ganancias patrimoniales para los mismos o deban éstos responder por los costes sociales que implica la preservación y restauración del medio dañado a causa de su acción.

Retomemos ahora el análisis del objeto del tributo en las figuras de índole medioambiental y su relación con la capacidad contributiva en cada una de sus modalidades, sin perjuicio de ampliar nuestras consideraciones en el Capítulo III de este trabajo:

El objeto del tributo, viene representado por las manifestaciones que se dan en la vida real de la renta, el patrimonio o el gasto, sin que se puedan desconocer aquéllas provenientes de riquezas potenciales, cual no inexistentes. Somos de la opinión, como otros autores<sup>806</sup>, que el medio ambiente en sí mismo no puede ser materia imponible, pues no constituye una manifestación de riqueza, sin embargo, sí lo es cuando la realidad económica llamada a soportar el tributo venga referida al elemento económico a través del que se utiliza el medio ambiente: elemento patrimonial, actividad económica o consumo<sup>807</sup>. Esta realidad económica, es un elemento esencial en orden a verificar el cumplimiento de las exigencias del principio de capacidad económica<sup>808</sup>,

---

<sup>806</sup> Vid. BORRERO MORO, Cristóbal José. *La materia imponible en los tributos extrafiscales...*, Op. Cit., pp. 87- 93.

<sup>807</sup> En el mismo sentido, VAQUERA GARCÍA, Antonio. *Fiscalidad y medio ambiente...*, Op. Cit., pp. 103-110, quien opina además que los indicadores específicos de capacidad económica se sitúan en el ámbito de cada uno de los sectores que integran el medio ambiente, por lo que debe acudir a un mayor detalle, dejando al margen la noción de capacidad de contaminar genérica.

<sup>808</sup> Vid. CAZORLA PRIETO, Luis María. *Los principios constitucional-financieros...*, Op. Cit., p. 61, dice que “*en todo caso, también en estos tributos ha de tener lugar el llamado test de presencia del principio de capacidad económica*”; MATA SIERRA, María Teresa. *La tributación medioambiental: perspectivas...*, Op. Cit., pp. 515 y 516, dice que “*el legislador, a la hora de configurar el tributo ecológico, a demás de basarse en esa capacidad contaminante o esa capacidad de daño al medio ambiente real o potencial, deberá ser especialmente cuidadoso para gravar de forma directa o indirecta una efectiva capacidad económica manifestada a través de una determinada renta, de un patrimonio, o del consumo de recursos naturales*”; PEÑA ALONSO, José Luis. *La finalidad extrafiscal y la*

al permitir comprobar la presión fiscal llamada a soportar cada realidad económica sobre la que recae un tributo y consecuentemente su aptitud para ello. Aquella se erige en pieza clave en orden a determinar la realidad económica elegida por el legislador para soportar económicamente el tributo<sup>809</sup>.

En síntesis. El *objeto del tributo* es un concepto que adquiere relevancia jurídica al coadyuvar a la determinación del acomodo de la norma jurídica tributaria al principio de la capacidad contributiva y en el caso de los tributos ambientales, aquél viene constituido por una actividad económica<sup>810</sup>, a nivel producción, o consumo de bienes y servicios, ya sea a partir del empleo de recursos de la naturaleza como factores productivos de los cuales se obtiene un beneficio económico para el usuario, así como por las consecuencias nocivas ambientalmente traducidas en una etapa final como desechos, tanto del ciclo productivo como resultantes del consumo de bienes o servicios contaminantes. Estas manifestaciones de riqueza están conectadas a situaciones de degradación ambiental y por tal razón, son seleccionadas por el legislador para soportar las cargas tributarias en las que se concretan los tributos ecológicos. En este sentido podemos aceptar que una particularidad formal es que en ocasiones el objeto del tributo en los gravámenes “verdes” no suele aparecer definido en el hecho imponible, sino que su determinación exige el análisis de la estructura del gravamen<sup>811</sup>.

Así como el beneficiario o usuario aprovechan su *posición de ventaja económica*<sup>812</sup> para efectuar diversas actividades devolviendo al resto de la humanidad las secuelas

---

*estructura...*, *Op. Cit.*, p. 499, dice que “la valoración jurídico-tributaria de los tributos medioambientales debe realizarse, por tanto, conforme al citado principio (quien contamina paga), pero sin desconocer, como se ha insistido, el resto de los principios tributarios del artículo 31 del Texto Constitucional: generalidad, capacidad económica, igualdad tributaria, progresividad y no confiscatoriedad”; PÉREZ ARRAIZ, Javier. *La extrafiscalidad y el medio ambiente...*, *Op. Cit.*, p. 694.

<sup>809</sup> BORRERO MORO, Cristóbal José. *La materia imponible en los tributos extrafiscales...*, *Op. Cit.*, p. 88.

<sup>810</sup> La heterogeneidad de las actividades contaminantes está reconocida por el Tribunal Constitucional en la famosa STC 102/1995 de 26 de junio, conocida por el tratamiento del concepto jurídico de medio ambiente, sus factores, así como la expresión “actividad potencial o actualmente dañina”. FJ 3 “... en cuanto tales materias tienen como objeto los elementos integrantes del medio (las aguas, la atmósfera, la fauna y la flora, los minerales) o ciertas actividades humanas sobre ellos (agricultura, industria, minería, urbanismo, transportes) que a su vez generan agresiones al ambiente o riesgos potenciales para él...”.

<sup>811</sup> BORRERO MORO, Cristóbal José. *La proyección del principio de capacidad económica...*, *Op. Cit.*, pp. 215- 241; Id. *La materia imponible en los tributos extrafiscales...*, *Op. Cit.*, pp. 45 y ss.

<sup>812</sup> Vid. FEDELE, Andrea. *Appunti dalle Lezioni...*, *Op. Cit.*, p. 22. El autor expone que una de las razones de admitir la relevancia económica en el criterio de reparto es que el concurso a los gastos públicos va diversificado y graduado en razón de la relativa posición de ventaja que cada uno de los

nocivas de sus incidencias, deben por tanto devolver a la colectividad la parte que le corresponda por esa riqueza especial en proporción a la capacidad que demuestran para incidir o afectar en el medio ambiente, cuyos matices varían dependiendo de la figura adoptada por legislador fiscal (impuestos, tasas y contribuciones especiales).

Falta decir que dadas las características especiales de cada una de las especies tributarias medioambientales, se configuran en cada una de ellas objetos imponibles diferentes, sin embargo, comparten un doble común denominador que los identifica, el cual ha quedado definido en líneas preferentes.

Aunque las predilecciones de la doctrina por una u otra especie tributaria varían, posiblemente la opinión más recurrente es aquella en favor de las tasas<sup>813</sup>, debido a que combinan el principio de capacidad contributiva como límite externo al principio de equivalencia (o provocación de costes) y la finalidad extrafiscal de los verdaderos tributos medioambientales que responde precisamente a la idea de causalidad (el principio de “*quien contamina (causa), paga (efecto)*”) pretendiendo interiorizar los costes externos ocasionados por las actividades contaminantes<sup>814</sup>.

Este comentario nos parece acertado, sin embargo, nos permitimos añadir en atención a que una de las finalidades vitales de los gravámenes de esta naturaleza consiste en desincentivar ciertas conductas consideradas dañosas para el medio ambiente por el legislador, que si bien es cierto que habría una estrecha relación con el uso de los bienes del dominio público, en ejercicio del derecho de propiedad sobre bienes de la biósfera y por tal aprovechamiento el sujeto pasivo se coloca en la hipótesis de una tasa, no menos lo es que las tasas ecológicas (como cualquiera de las modalidades de tributos medioambientales) también deben prever a modo de objetivo final y esencial, el de incentivar la modificación de conductas desfavorables al medio ambiente en aras de protegerlo, de lo contrario se podría llegar al supuesto de que los particulares en un momento dado prefirieran pagar la tasa antes que inhibir sus comportamientos perniciosos para con la biósfera, es por ello que los elementos cuantificadores jugarán un papel trascendental en la consecución del objetivo extrafiscal<sup>815</sup>.

---

individuos de una sociedad tienen respecto a los otros, a tal fin, se debe asumir la moneda como único mecanismo de medida de las diversas posiciones de ventaja. La traducción es nuestra.

<sup>813</sup> En este sentido, GALLO, Franco. *Profili critici...*, Op. Cit., p. 306.

<sup>814</sup> CARBAJO VASCO, Domingo y HERRERA MOLINA, Pedro M. *Capítulo III. Marco general jurídico...*, Op. Cit., p. 93.

<sup>815</sup> Vid. GARCÍA FRÍAS, María Ángeles. *Los fines extrafiscales en las tasas...*, Op. Cit., p. 176.

Para finalizar, recordamos las palabras de HERRERA MOLINA<sup>816</sup>, para quien la auténtica esencia del dominio público no radica en la titularidad estatal, sino en *la existencia de un régimen de protección pública que excluye o limita el uso privado*, y esta nota se encuentra claramente en el régimen jurídico de la atmósfera, como también, debemos decir, en el del conjunto de recursos que componen el bien medioambiente.

## **2. c. 2) Una reconsideración del papel de los derechos de propiedad sobre bienes de valor ambiental a efectos tributarios.**

El conocimiento de los aspectos más sobresalientes del régimen del patrimonio natural es indispensable desde el punto de vista tributario ambiental, porque constituye el objeto de incidencia y aprovechamiento de los sujetos realizadores de actividades económicas contaminantes. Dependiendo de las características del bien afectado, del uso que se le dé, de las consecuencias negativas que las actividades económicas contaminantes causen sobre él, y del beneficio económico obtenido a partir de él, será posible determinar la capacidad contaminante de cada sujeto.

Por otra parte, la titularidad, pública o privada, sobre los bienes que conforman el patrimonio natural en sentido amplio, resulta trascendente para establecer la especie de hecho imponible aplicable en cada supuesto, es decir, para que el legislador pueda elegir entre el establecimiento de una tasa, de una contribución especial, o de un impuesto medioambiental como instrumento de protección.

No obstante, tanto una como otra forma de detentación de los bienes del patrimonio ambiental están sometidas al interés general, tal como queda patentado en el texto constitucional y en las numerosas disposiciones específicas que regulan los elementos del *bien ambiental* y el ejercicio del derecho de propiedad sobre los mismos, que estudiaremos en el epígrafe posterior.

Esto significa que la protección del medioambiente lleva intrínseca la del interés general, de esta manera, por declaratorias del Tribunal Constitucional (SSTC

---

<sup>816</sup> HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *El principio quien contamina paga... (2008)*, Op. Cit., p. 199.

227/1988, de 29 de noviembre; 66/1991, de 22 de marzo; y 243/1993, de 15 de julio) se afianza la posibilidad de una intromisión legal en la esfera individual<sup>817</sup> de los particulares para limitar o modificar sus derechos de propiedad y otros como la libertad de empresa y la libre circulación de bienes<sup>818</sup>. El ejercicio del derecho de propiedad no es absoluto, mucho menos tratándose de la riqueza ambiental, de donde el mandato a los poderes públicos de velar por la utilización racional de los recursos naturales del artículo 45.2 CE debe entenderse como una limitación constitucional al derecho de propiedad<sup>819</sup>.

Con independencia de la materia “medioambiente” como objeto de reparto competencial entre los niveles de poder público, la STC 102/1995, de 26 de junio anuncia otras acepciones vinculadas de suma importancia, tales como un catálogo de actividades consideradas contaminantes, diversas manifestaciones de la acción del hombre con riesgo para el medioambiente, los tipos de riesgos de afectación que producen (agresiones y/o riesgos potenciales para el entorno natural) o la visión de los

---

<sup>817</sup> FJ 7, STC 227/1988, de 29 de noviembre. Recursos de inconstitucionalidad y conflictos positivos de competencia. BOE N° 307, de 23 de diciembre de 1988. “...el art. 45.2 impone a los poderes públicos el deber de velar «por la utilización racional de todos los recursos naturales, con el fin de proteger y mejorar la calidad de vida y defender y restaurar el medio ambiente, apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva». De una interpretación sistemática de estos preceptos no cabe derivar la tesis de que toda medida de ordenación legal de los recursos naturales y, en especial, de un recurso tan vital y escaso como el agua, deba atender prioritariamente al criterio de evitar cualquier sacrificio no imprescindible de los derechos e intereses patrimoniales de carácter individual. Más en concreto, la Constitución no garantiza que la propiedad privada haya de extenderse a todo tipo de bienes...”.

<sup>818</sup> FJ 3, STC 66/1991, de 22 de marzo. Recurso de inconstitucionalidad. BOE de 24 de abril de 1991. Se avala la prohibición de comerciar con cangrejos vivos en el ámbito territorial de la Comunidad de Castilla y León, sobre lo que en sus términos, el Tribunal dispone que “... Estos objetivos, lejos de merecer reprobación alguna, son, en lo que tienen de protección de especies biológicas, constitucionalmente legítimos, y a su logro puede y debe orientar su acción la Comunidad de Castilla y León, a la que el art. 20.1.10 de su Estatuto de Autonomía le asigna la «protección de los ecosistemas» en los que, entre otras actividades, se desarrolle la pesca fluvial, y a cuyos poderes públicos, como a todos los demás, el art. 45.2 de la Constitución encomienda la tarea de velar «por la utilización racional de todos los recursos naturales», mandato en el que este Tribunal ha acertado a ver una limitación para el derecho a la propiedad (STC 227/1988, fundamento jurídico 7.º), que igualmente puede operar respecto de otros derechos o principios constitucionales como los aquí invocados por el Abogado del Estado -libertad de empresa y libre circulación de bienes-, cuyo irrestricto despliegue no puede, en lo que a recursos naturales se refiere -y es obvio que los cangrejos de río vivos lo son- amparar usos que, contrarios a las exigencias de racionalidad derivadas de la prescripción constitucional, puedan poner en peligro de uno u otro modo su pervivencia o sanidad.”

<sup>819</sup> FJ 4, STC 243/1993, de 15 de julio. Conflicto positivo de competencia. BOE de 12 de agosto de 1993. La presente resolución reafirma los criterios de sus antecesoras respecto a que la utilización racional de los recursos naturales entraña una limitación al derecho de propiedad: “...No puede ser ajeno a esta valoración constitucional de la cuestión analizada el dato, destacado por este Tribunal en varias ocasiones (entre otras, SSTC 227/1988 y 66/1991), de que la protección de la pesca y los ecosistemas fluviales constituye un fin constitucionalmente legítimo al que todos los poderes públicos deben atender en virtud de lo establecido en el art. 45.2 de la Constitución que les encomienda la tarea de velar «por la utilización racional de todos los recursos naturales», precepto que, según ha establecido este Tribunal entraña una limitación para el derecho a la propiedad (STC 227/1988).”.

recursos naturales como generadores de “rentas”. Todas ellas, con intención o sin ella, resultan hoy en día antecedentes fundamentales de la doctrina jurisprudencial más reciente acerca de la capacidad o aptitud para incidir el medio.

El Registro de la Propiedad<sup>820</sup> constituye un aliado en la correcta gestión de los recursos ambientales, el protagonismo de la Administración como representante de los intereses colectivos es fundamental, sin embargo, no lo es menos la participación de estos entes en la fiscalización y control de movimientos económicos realizados cuyo objeto de transacción sea un bien de valor ambiental. Así pues los Registros Públicos de la Propiedad Ambiental facilitarían el trabajo de las administraciones tributarias tratándose en un momento dado, de hacer efectivos los tributos reales cuyo hecho generador sea la realización de actividades lucrativas que versen sobre bienes inmuebles de valor ecológico.

Dejamos como reflexión respecto al ejercicio de los derechos de propiedad y la tributación ambiental, alguna de las conclusiones a las que arribó la Agencia Sueca de Protección Ambiental: “...*Antes de continuar, sin embargo, es preciso anotar que los recursos naturales pueden ser gravados en muy diversos modos (Heaps y Helliwell, 1985); la tierra (por ejemplo, derechos de propiedad) o la renta pueden ser gravados...* ***El primer motivo para la tributación de los recursos naturales es el agotamiento de éstos. Con un tributo sobre la extracción de recursos, la tarifa de extracción disminuirá y el recurso no se agotará tan rápido. Este tema puede ser una preocupación tanto para los recursos renovables como los no renovables. En ambos casos hay un riesgo de sobreexplotación. No obstante, la imposición sobre materiales vírgenes por razones de conservación sólo encuentra apoyo limitado en la literatura económica. Bajo derechos de propiedad bien definidos, los propietarios tendrán un buen incentivo para utilizar los recursos lo más eficientemente posible... en este caso no existen fallos de mercado reales; el mercado es capaz de señalar cuando los recursos lleguen a escasear, elevando el precio del mismo recurso, lo que enfatiza la sustitución por otros recursos o conducir a un nivel menor de extracción. En supuestos donde los derechos de propiedad no se encuentran***

---

<sup>820</sup> Vid. el trabajo del COLEGIO DE REGISTRADORES DE LA PROPIEDAD Y MERCANTILES DE ESPAÑA. “El registro de la propiedad y mercantil como instrumento al servicio de la sostenibilidad”, *Export corner's report*, N°88, Agencia Europea del Medioambiente, Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas, Luxemburgo, 2002, pp. 19 y ss.

**bien definidos, la imposición sobre los recursos es la segunda mejor política para dirigir la sobre explotación. La introducción de un adecuado esquema de derechos de propiedad es por supuesto, la mejor política, pero muchas veces puede resultar muy complicado. Por ejemplo, en sitios de pesca con acceso libre, el establecimiento de derechos de propiedad puede ser muy complicado debido a la movilidad del recurso mismo. En su lugar, un impuesto en tierra sobre la pesca capturada puede hacer que el acceso libre a pescar, se comporte como un propietario eficiente...**<sup>821</sup>.

La cuestión no es baladí, pues tal como mencionara GONZÁLEZ GARCÍA<sup>822</sup>, al hablar de los denominados tributos extrafiscales o de ordenamiento, *el tributo es un instituto jurídico dotado de especiales garantías en cuanto incide sobre la propiedad privada con la finalidad de atender a la cobertura del gasto público* y, debemos añadir, también cuando en el caso del disfrute de un bien global como el medio ambiente, se realiza mediante un aprovechamiento especial de la propiedad pública.

## 2. c. 3) El Patrimonio natural.

Dominio público y protección del medio ambiente son dos puntos fácilmente asociables<sup>823</sup>.

---

<sup>821</sup> Vid. SÖDERHOLM, Patrik. "Extending the environmental tax base. Prerequisites for increased taxation of natural resources and Chemicals compounds", *Report 5416*, October 2004, The Swedish Environmental Protection Agency, Stockholm, Sweden, 2004, pp. 32-34. La traducción es nuestra.

<sup>822</sup> Cfr. GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. *Los tributos extrafiscales...*, *Op. Cit.*, p. 615.

<sup>823</sup> Vid. especialmente el trabajo de LÓPEZ RAMÓN, Fernando. "Dominio público y protección del medio ambiente", en AA.VV. *Ordenación del Territorio y Medio ambiente*, HAAE- IVAP, Oñati, España, 1988, pp. 587- 600; asimismo, respecto a diversos temas ambientales y su relación con el dominio público, Vid. CONDE y CONDE, Mario. *El pretendido uso público de las playas zonas marítimas terrestres de propiedad privada...*, *Op. Cit.*, pp. 429-453; DE ASÍS ROIG, Agustín E. *Policía demanial externa y medio ambiente...*, *Op. Cit.*, pp. 35-72; DE MIGUEL RUIZ, Juan Antonio. *Potenciación de los usos de las vías pecuarias...*, *Op. Cit.*, pp. 39-68; FUENTES BODELÓN, Fernando. *Derecho Administrativo de los bienes: dominio público y patrimonio...*, *Op. Cit.*, pp. 230-390; GUAITA MARTORELL, Aurelio. *Derecho Administrativo. Aguas, Montes y Minas...*, *Op. Cit.*, pp. 130 y ss.; LEGUINA VILLA, Jesús. *Propiedad privada y servidumbre de uso público...*, *Op. Cit.*, pp. 59-98; Id. *La defensa del uso público de la zona marítimo terrestre...*, *Op. Cit.*, pp. 45-79; MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, Lorenzo. *Las aguas subterráneas como bienes del dominio público...*, *Op. Cit.*, pp. 32 y 33; MORENO CANOVES, Antonio. *Régimen jurídico del litoral...*, *Op. Cit.*, pp. 68 y ss.; OSORIO PÁRAMO, Fernando. *El régimen de utilización del dominio público...*, *Op. Cit.*, pp. 83-95; PORTO REY, Enrique. *Las normas de protección y utilización del dominio público...*, *Op. Cit.*, pp. 119-136.

El dominio público es un título jurídico<sup>824</sup> que sirve para proteger ciertos bienes de la Administración Pública, de modo que cabría pensar, que puede fungir también como una herramienta inseparable de la protección del “*bien ambiente*”. Tanto la viabilidad como la conveniencia de instrumentar el dominio público para proteger el medio natural y derivado de ello extenderlo al ámbito tributario, concretamente en tópico que nos interesa en esta tesis doctoral, son cuestiones que a lo largo de este epígrafe serán examinadas.

Partiendo por un lado de que la protección del medio ambiente es uno de los principios rectores de la política económica y social (artículo 45 CE) y de que dicha salvaguarda constituye una función pública que se extiende sobre los recursos naturales, es inminente reconocer el nacimiento de ciertos efectos jurídicos sobre los mismos encaminados ante todo hacia el logro de los objetivos proclamados en el precepto constitucional citado. El contenido del artículo 45 CE citado es amplio y variado, destacando que se impone una utilización racional de todos los recursos naturales. El concepto de utilización racional requiere adoptar soluciones intermedias entre la protección exclusivista y el aprovechamiento a ultranza de los recursos naturales<sup>825</sup>.

Es oportuno comentar que en varias ocasiones, el Tribunal Constitucional ha sentado doctrina respecto a las restricciones al uso y aprovechamiento del “*bien ambiental*” y sus recursos, llegando a estimar en algunos supuestos la necesaria ponderación entre el desarrollo económico y la protección del medio ambiente, ambas categorías superiores constitucionalmente tuteladas.

Así, la STC 64/1982, de 4 de noviembre<sup>826</sup>, refiere que de la interpretación conjunta de los artículos 45 y 130.1 CE, se llega a la conclusión de la necesidad de compaginar en la forma que en cada caso decida el legislador competente, la protección del medio ambiente y el desarrollo económico<sup>827</sup> como bienes constitucionales<sup>828</sup>. La imposición

---

<sup>824</sup> Vid. SAINZ MORENO, Fernando. *El dominio público: una reflexión sobre su concepto y naturaleza...*, Op. Cit., pp. 487 y 488.

<sup>825</sup> LÓPEZ RAMÓN, Fernando. *Dominio público y protección del medio ambiente...*, Op. Cit., p. 588.

<sup>826</sup> STC 64/1982, de 4 de noviembre. Recurso de Inconstitucionalidad. BOE 296, de 10 de diciembre de 1982.

<sup>827</sup> FJ 2, STC 64/1982, de 4 de noviembre.

<sup>828</sup> FJ 8, STC 64/1982, de 4 de noviembre. Ante el conflicto de ambos bienes protegidos deben ponderarse de acuerdo a cada caso. Se presume que el fomento de las actividades declaradas prioritarias se sobrepone al medio ambiente, sólo en tanto el estado no declare en forma expresa la prioridad de este último.



de requisitos y cargas para el otorgamiento de las autorizaciones, permisos y concesiones (en el caso controvertido se refería a explotaciones mineras) no previstas en la legislación general del Estado, no desborda el marco de la legislación básica en cuanto tales están dirigidos a la protección de un bien constitucional, el medio ambiente y siempre y cuando no alteren el ordenamiento básico minero, sean razonables, proporcionados al fin propuesto y no quebranten el principio de solidaridad consagrado en los artículos 2 y 138 CE con carácter general y 45, para el medio ambiente (FJ 5). Toda la riqueza del país en sus distintas formas y fuese cual fuese su titularidad se encuentra subordinada al interés general<sup>829</sup>.

Otra ilustrativa es la STC 227/1988, de 29 de noviembre<sup>830</sup>, respecto a los recursos hídricos, reconoce que el agua es un recurso natural “vital y escaso” y que la garantía constitucional que salvaguarda la propiedad privada no es absoluta sino susceptible de restricciones o modificaciones por razón del interés general, incluyendo derechos adquiridos<sup>831</sup>.

Preciso es por otra parte, que el legislador tenga en cuenta las exigencias del interés general, no sólo al configurar los derechos patrimoniales que recaen sobre bienes de dominio privado sino también tratándose de aquéllos que conceden el uso privativo de bienes del dominio público, sin que ello pueda interpretarse como un menoscabo a las garantías constitucionales<sup>832</sup>.

---

<sup>829</sup> FJ 6, STC 64/1982, de 4 de noviembre. En ese sentido armonizador, es inconstitucional una prohibición general donde se sustraiga a la riqueza nacional posibles recursos mineros, sin embargo, la denegación de una autorización cuando sea técnicamente imposible una restauración, no se estima desproporcionada ni inconstitucional el precepto que la establezca.

<sup>830</sup> STC 227/1988, de 29 de noviembre, BOE 307, de 23 de diciembre de 1988. Recursos de inconstitucionalidad y conflictos positivos de competencia acumulados.

<sup>831</sup> FJ 7, STC 227/1988, de 29 de noviembre: “...la Constitución no garantiza que la propiedad privada haya de extenderse a todo tipo de bienes. Antes bien, el Artículo 132.2, al tiempo que excluye directamente la titularidad privada de algunos géneros de bienes, permite al legislador declarar la demanialidad de otros. Conforme a esta previsión constitucional, la opción de incluir las aguas continentales en el dominio público es legítima en todo caso.

*Es cierto que aquella potestad del legislador no puede, sin infringir la Constitución, ejercerse desproporcionadamente, con sacrificio excesivo e innecesario de los derechos patrimoniales de los particulares, pero también lo es que, por lo que se refiere a los recursos hidráulicos, la Ley de Aguas no impone tal sacrificio excesivo, si se tiene en cuenta, por un lado, que la mayor parte de dichos recursos son ya del dominio público, conforme una tradición ininterrumpida de nuestro Derecho histórico...”*

<sup>832</sup> FJ 11, STC 227/1988, de 29 de noviembre: “...al establecer con carácter general una nueva configuración legal de los derechos patrimoniales, el legislador no sólo puede, sino que debe tener en cuenta las exigencias del interés general. Así resulta con toda evidencia por lo que se refiere al régimen jurídico de la propiedad privada, pues por imperativo constitucional, la ley debe delimitar el contenido de ese derecho en atención a su función social (Artículo 33.2 de la Constitución). Y lo mismo puede decirse de los derechos individuales de aprovechamiento sobre bienes de dominio público, ya que su

La sentencia citada dibuja importantes características que consolidan el régimen del dominio público, concretamente refiere que la incorporación de un bien al dominio público supone no tanto una forma específica de apropiación por parte de los poderes públicos, sino una técnica dirigida primordialmente a excluir el bien afectado del tráfico jurídico privado, protegiéndolo de esta exclusión mediante una serie de reglas exorbitantes de las que son comunes en dicho tráfico *iure privato*. El bien de dominio público<sup>833</sup> es así ante todo *res extra commercium*, y su afectación, que tiene esa eficacia esencial, puede perseguir distintos fines:

- asegurar el uso público y su distribución pública mediante concesión de los aprovechamientos privativos,
- permitir la prestación de un servicio público,
- fomentar la riqueza nacional (Artículo 339 del Código Civil) y,
- garantizar la gestión y utilización controlada o equilibrada de un recurso esencial, u otros similares.

Dentro de la amplia categoría de los bienes demaniales, existe una distinción entre los singularmente afectados a un servicio público o a la producción de bienes o servicios determinados en régimen de titularidad pública y aquellos otros que, en cuanto

---

*regulación general no sólo puede tener en cuenta el interés individual de los usuarios o titulares de aquellos derechos, sino que debe también tomar en consideración el interés general inherente al carácter público del bien sobre el que recaen... debe entenderse que los derechos de aprovechamiento privativo a perpetuidad no son compatibles, en el plano de la efectividad no puramente formal de las normas jurídicas, con los principios de inalienabilidad e imprescriptibilidad de los bienes de dominio público que el Artículo 132.1 de la Constitución consagra, pues el significado y el alcance de estos principios no puede quedar reducido a la finalidad de preservar en manos de los poderes públicos la nuda titularidad sobre los bienes demaniales, sino que se extienden en sentido sustantivo a asegurar una ordenación racional y socialmente aceptable de su uso y disfrute, cuya incongruencia con la cesión ilimitada en el tiempo del dominio útil o aprovechamiento privativo resulta patente. Por ello, la limitación temporal de tales aprovechamientos privativos no es una privación de derechos, sino nueva regulación de los mismos que no incide en su contenido esencial... ”.*

<sup>833</sup> Vid. CONDE y CONDE, Mario. *El pretendido uso público de las playas zonas marítimas terrestres de propiedad privada...*, *Op. Cit.* pp. 429-453; DE ASÍS ROIG, Agustín E. *Policía demanial externa y medio ambiente...*, *Op. Cit.*, pp. 35-72; DE MIGUEL RUIZ, Juan Antonio. *Potenciación de los usos de las vías pecuarias...*, *Op. Cit.*, pp. 39-68; FUENTES BODELÓN, Fernando. *Derecho Administrativo de los bienes: dominio público y patrimonio...*, *Op. Cit.*, pp. 230-390; GUAITA MARTORELL, Aurelio. *Derecho Administrativo. Aguas, Montes y Minas...*, *Op. Cit.*, pp. 130 y ss.; LEGUINA VILLA, Jesús. *Propiedad privada y servidumbre de uso público...*, *Op. Cit.*, pp. 59-98; Id. *La defensa del uso público de la zona marítimo terrestre...*, *Op. Cit.*, pp. 45-79; MARTÍN MATEO, Ramón. *Manual de Derecho Ambiental...*, *Op. Cit.*, p. 125; MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, Lorenzo. *Las aguas subterráneas como bienes del dominio público...*, *Op. Cit.*, pp. 32 y 33; MORENO CANOVES, Antonio. *Régimen jurídico del litoral...*, *Op. Cit.*, pp. 68 y ss.; OSORIO PÁRAMO, Fernando. *El régimen de utilización del dominio público...*, *Op. Cit.*, pp. 83-95; PORTO REY, Enrique. *Las normas de protección y utilización del dominio público...*, *Op. Cit.*, pp. 119-136.

géneros, se declaran no susceptibles de apropiación privada en atención a sus características naturales unitarias<sup>834</sup>.

En los primeros<sup>835</sup>, la afectación se halla íntimamente vinculada a la gestión de cada servicio o actividad pública específica, de la que constituyen mero soporte material. En cambio, a la inclusión genérica de categorías enteras de bienes en el demanio, es decir, en la determinación del llamado dominio público natural, subyacen prioritariamente otros fines constitucionalmente legítimos, vinculados en última instancia a la satisfacción de necesidades colectivas primarias, y aquí encontramos una importante referencia al “*bien ambiental*”, cuando el Tribunal Constitucional pone como ejemplo la que garantiza el artículo 45 CE, o bien a la defensa y utilización racional de la “*riqueza del país*”, en cuanto que subordinada al interés general (artículo 128.1 de la Constitución)<sup>836</sup>.

En consecuencia, aquella forma de afectación general al dominio público mediante ley de todo un género de bienes definidos por sus características naturales compete en exclusiva al Estado<sup>837</sup>, y ello tanto porque se debe entender incluida en el concepto material de legislación civil, a que se refiere el Artículo 149.1.8ª de la Constitución, como porque atañe a las condiciones básicas o posiciones jurídicas fundamentales de todos los españoles en el ejercicio de los derechos constitucionales, respecto de los que el Estado debe garantizar la igualdad sustancial, mediante su propia regulación,

---

<sup>834</sup> Vid. SAINZ MORENO, Fernando. *El dominio público: una reflexión sobre su concepto y naturaleza...*, *Op. Cit.*, pp. 512, sobre su uso y protección, el autor destaca que el uso de los bienes demaniales realiza su destino y este destino es un elemento determinante de su carácter demanial. De las reglas específicas que regulan el uso de cada tipo de bien demanial adecuadas a su propio destino (aguas, minas, carreteras, plazas, etc.) puede deducirse un esquema general: la utilización directa por la Administración con carácter instrumental, y el uso por lo particulares que puede ser común o privativo. Por su parte, la protección de los bienes del dominio público está configurada como la protección de bienes concretos de titularidad administrativa.

<sup>835</sup> Siguiendo el criterio de la STC 227/1988, de 29 de noviembre.

<sup>836</sup> Tratándose del dominio público “natural”, es lógico que la potestad de demanializar se reserve al Estado en exclusiva y que los géneros naturales de bienes que unitariamente lo integran se incluyan, asimismo, como unidad indivisible en el dominio público estatal. Esta afirmación resulta más evidente aún por referencia a un recurso esencial como el agua dado el carácter de recurso unitario e integrante de un mismo ciclo (hidrológico) que indudablemente tiene y que la propia Ley de Aguas impugnada le reconoce.

<sup>837</sup> Respecto a la ordenación constitucional del medio ambiente, Vid. ESCOBAR ROCA, Guillermo. *La ordenación constitucional...*, *Op. Cit.*, pp. 145-197, el autor desglosa la distribución de competencias en materia de medioambiente en España, comenzando con las que detenta la Unión Europea, para continuar con aquéllas exclusivas del Estado, las de las Comunidades Autónomas y los municipios. En cuanto a la los FF. JJ. 25 y 26, de la STC 227/1988, el autor describe cómo el Tribunal se limita a señalar que determinados preceptos de la Ley de Aguas tienen el carácter de básicos, rehuendo nuevamente a cualquier explicación al respecto.

de acuerdo con el Artículo 149.1.1ª de la Constitución. En este sentido, corresponde al legislador estatal en exclusiva la potestad para excluir genéricamente del tráfico jurídico privado las aguas continentales, mismas que son consideradas como un género de bienes naturales o un recurso natural unitario<sup>838</sup>, y para integrarlas en el dominio público del Estado, de lo que no es inconstitucional el artículo 1.2 de la Ley de Aguas, 29/1985, de 2 de agosto, como tampoco lo son los preceptos que se impugnan por estricta conexión con aquél<sup>839</sup>.

Complementariamente, el máximo intérprete de la Constitución reconoce el papel del agua como factor de producción<sup>840</sup> al referirse a su función vital en la realización de múltiples actividades económicas, y por otra parte, destaca la facultad del Estado como encargado de sentar las bases y la coordinación de la planificación general de la actividad económica, para atraer a su ámbito la materia hidráulica a dichos efectos<sup>841</sup>.

---

<sup>838</sup> Respecto al tratamiento de las aguas continentales, *Vid.* el trabajo de LOPERENA ROTA, Demetrio. *Los principios del derecho...*, *Op. Cit.*, pp. 113-115, donde el profesor destaca el carácter público del agua, un bien de carácter colectivo, con independencia de las técnicas jurídicas que se hayan utilizado para su mejor aprovechamiento; ahora bien, respecto a la actividad financiera ejercida en torno al agua, como forma de perseguir una utilización más racional del recurso, *Vid.* la excelente exposición de PAGÈS I GALTÈS, Joan. *La fiscalidad de las aguas*, Marcial Pons, Madrid, España, 1995, pp. 13-15, quien vincula la funcionalidad de la actividad financiera de los entes públicos para la obtención y utilización de medios dinerarios para realizar las tareas que la colectividad les encomienda, dentro de las cuales, se encuentra la protección del medio natural, lo que constitucionalmente se liga “con la obligación encomendada a los poderes públicos de velar por la utilización racional de todos los recursos naturales, con el fin de mejorar y proteger la calidad de vida y defender y restaurar el medio ambiente, apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva (art.45.2 CE). Exponente claro de recursos natural cuya utilización racional cada día demanda más cuidados, es sin duda alguna, el agua”; asimismo, el trabajo de VÁZQUEZ COBOS, Carlos. Capítulo IV: *Fiscalidad de las aguas...*, *Op. Cit.*, p. 162-177; y recientemente, el estudio de ALZAGA VILLAAMIL, Óscar. *La tributación medioambiental y las aguas...*, *Op. Cit.*, 532-556, donde destaca la justificación de las exacciones en materia de recursos hídricos, cuyo objetivo es la recuperación de los costes de los servicios relacionados con la gestión del agua y la finalidad ambiental, de un uso eficiente del vital líquido.

<sup>839</sup> *Cfr.* FJ 14, STC 227/1988, de 29 de noviembre.

<sup>840</sup> *Cfr.* FJ 20, STC 227/1988, de 29 de noviembre: “...No es posible desconocer, sin embargo, que el agua constituye un recurso de vital importancia, imprescindible además para la realización de múltiples actividades económicas. Por esta razón, la ordenación de los recursos hidráulicos, donde quiera que se hallen, no puede sustraerse a las competencias que el Estado ha de ejercer para establecer las bases y la coordinación de la planificación general de la actividad económica, en virtud de lo dispuesto en el Artículo 149.1.13ª de la Constitución...”.

<sup>841</sup> También la STC 170/1989, de 19 de octubre, en lo tocante a esta circunstancia, reitera la doctrina anterior afirmando que el contenido esencial del derecho de propiedad no puede hacerse desde la exclusiva consideración subjetiva del derecho o de los intereses individuales que a éste subyacen, sino que debe incluir igualmente la necesaria referencia a la función social, entendida no como mero límite externo a su definición o a su ejercicio, sino como parte integrante del derecho mismo. *Vid.* STC 170/1989, de 19 de octubre. BOE 267, de 7 de noviembre de 1989, Recurso de inconstitucionalidad; al respecto, ESCOBAR ROCA, resalta la concreción del alcance de lo básico en el centro de la argumentación contenida en la STC 170/1989 sobre el Parque de la Cuenca Alta del Manzanares, al interpretar el artículo 149.1.23ª CE. *Cfr.* ESCOBAR ROCA, Guillermo. *La ordenación constitucional...*, *Op. Cit.*, pp. 175y 176.

Corresponde pues a los poderes públicos, en el marco de sus respectivas competencias, establecer los niveles de utilización racional de los recursos naturales<sup>842</sup>. Ahora bien, cabe preguntarse si el dominio público es como tal una técnica adecuada para proteger los recursos naturales, consideramos que en efecto, la técnica demanial de protección ambiental es posible, conveniente y utilizable armónicamente a la vez que otras que determine el legislador<sup>843</sup>, dentro de su libertad de elección, según se desprende de la STC 64/1982<sup>844</sup>.

Tenemos pues, que el dominio público es la denominación del régimen jurídico<sup>845</sup> que corresponde a los bienes esenciales de las administraciones públicas; régimen jurídico especial por contraposición al de propiedad privada, cuyos principios básicos se incluyen en el artículo 132 CE, a examinar con mayor detalle más adelante.

El dominio público comporta un régimen especial de utilización<sup>846</sup>, ya que el bien demanial puede ser utilizado directamente por la propia administración propietaria, aunque no en todos los casos, sino solamente cuando se trate de bienes destinados a un servicio público, o en los demás supuestos a través de la técnica de las reservas demaniales.

---

<sup>842</sup> Ya que la materia ambiental es compartida por el Estado, las Comunidades Autónomas y los Municipios, de donde la actividad administrativa de protección ambiental, como expone LOPERENA ROTA, es fruto del sumatorio de las políticas que sobre la misma lleven a cabo el conjunto de Administraciones que operan en un determinado ámbito territorial, dicha “política debe ser coordinada, para evitar deseconomías”. Cfr. LOPERENA ROTA, Demetrio. *Los principios...*, Op. Cit., pp. 82 y 83.

<sup>843</sup> En el mismo sentido, LÓPEZ RAMÓN, Fernando. *Dominio Público y protección del medio ambiente...*, Op. Cit., pp. 593- 599.

<sup>844</sup> Sobre la STC 62/1982, ESCOBAR ROCA critica la facilidad con la que el Tribunal elude la definición de los básico, pues considera que determinadas disposiciones de la hoy derogada Ley de espacio naturales protegidos de 2 de mayo de 1975 no tienen el carácter de básicas, pero sin determinar el por qué de dicha exclusión. Vid. ESCOBAR ROCA, Guillermo. *La ordenación constitucional...*, Op. Cit., p. 175.

<sup>845</sup> El dominio público supone una relación de propiedad, requiere la titularidad subjetiva de un bien por parte de la Administración. Prima la consideración subjetiva del bien, como prueba la ubicación de los preceptos relativos al demanio en el Código Civil español, dentro del epígrafe “*De los bienes, según las personas a que pertenecen*” (artículos 338 y ss.). Para que un bien sea de dominio público no basta con la propiedad del mismo por parte de una Administración, es preciso destinarlo al cumplimiento de una función pública respecto de la cual el bien opera como base material de funcionamiento. El principal efecto de la consideración demanial de un bien es su intransferibilidad (derivado del artículo 132.1 CE), efecto importante que sólo se mantiene mientras el bien mantiene dicho carácter. Vid. LÓPEZ RAMÓN, Fernando. *Dominio Público y protección del medio ambiente...*, Op. Cit., pp. 593-599.

<sup>846</sup> Precisamente la profesora GONZÁLEZ BUSTOS, destaca que calificación de los bienes es fundamental para determinar los efectos jurídicos sobre los mismos, en ese sentido, señala que la alteración de la calificación jurídica produce un cambio de naturaleza, de las categorías de dominio público o comunal, a la de propios, y al revés. *Por consiguiente, se produce un trasvase de lo público a lo privado, lo que lleva consigo un cambio de régimen aplicable*”. Cfr. GONZÁLEZ BUSTOS, María Ángeles. *Los bienes de propios...*, Op. Cit., p. 190.

Por lo demás el uso de los bienes demaniales puede ser de tres tipos: uso general, uso especial y uso privativo, caracterizado cada uno de ellos por importantes reglas condicionantes. El uso general es distinto y libre por los ciudadanos, pero debe producirse dentro de los límites marcados por la ley. El uso especial supone una utilización más intensa del demanio, por lo que su práctica se somete a un permiso administrativo, permiso que el particular peticionario no tiene derecho a obtener, es potestativo de la autoridad relativa el concederlo o no. Finalmente, el uso privativo, impide el uso del dominio público<sup>847</sup> por las demás personas, requiere de una concesión administrativa que tampoco tiene derecho a obtener el solicitante por el simple hecho de requerirlo.

El logro de la efectiva protección del medio ambiente y sus elementos mediante la técnica demanial, no depende exclusivamente de una declaratoria que incluya determinados bienes en este campo, sino de la concreta regulación del uso de los bienes ambientales, es esa regulación, seguida de la declaración demanial y no la mera etiqueta de dominio público, el elemento que puede resolver adecuadamente los problemas de tutela del medio ambiente<sup>848</sup>.

Tomemos en consideración que los bienes ambientales, aunque en una parte muy importante son tutelados por las Administraciones, no lo son en su totalidad, pudiendo entrar en el campo de la propiedad privada inclusive<sup>849</sup>, no obstante, para efectos de la tributación ambiental, la importancia radica en identificar el caso preciso a fin de

---

<sup>847</sup> Vid. CONDE y CONDE, Mario. *El pretendido uso público de las playas zonas marítimas terrestres de propiedad privada...*, *Op. Cit.* pp. 429-453; DE ASÍS ROIG, Agustín E. *Policía demanial externa y medio ambiente...*, *Op. Cit.*, pp. 35-72; DE MIGUEL RUIZ, Juan Antonio. *Potenciación de los usos de las vías pecuarias...*, *Op. Cit.*, pp. 39-68; FUENTES BODELÓN, Fernando. *Derecho Administrativo de los bienes: dominio público y patrimonio...*, *Op. Cit.*, pp. 230-390; GUAITA MARTORELL, Aurelio. *Derecho Administrativo. Aguas, Montes y Minas...*, *Op. Cit.*, pp. 130 y ss.; LEGUINA VILLA, Jesús. *Propiedad privada y servidumbre de uso público...*, *Op. Cit.*, pp. 59-98; Id. *La defensa del uso público de la zona marítimo terrestre...*, *Op. Cit.*, pp. 45-79; MARTÍN MATEO, Ramón. *Manual de Derecho Ambiental...*, *Op. Cit.*, p. 125; MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, Lorenzo. *Las aguas subterráneas como bienes del dominio público...*, *Op. Cit.*, pp. 32 y 33; MORENO CANOVES, Antonio. *Régimen jurídico del litoral...*, *Op. Cit.*, pp. 68 y ss.; OSORIO PÁRAMO, Fernando. *El régimen de utilización del dominio público...*, *Op. Cit.*, pp. 83-95; PORTO REY, Enrique. *Las normas de protección y utilización del dominio público...*, *Op. Cit.*, pp. 119-136.

<sup>848</sup> LÓPEZ RAMÓN, Fernando. *Dominio Público y protección del medio ambiente...*, *Op. Cit.*, pp. 593-599.

<sup>849</sup> No sólo por lo que respecta a la desafectación de bienes ambientales de dominio público, sino porque en ocasiones, como hemos explicado, los bienes de valía ambiental, tales como espacios forestales, ya son de titularidad privada y por tanto, sujetos a la disponibilidad sobre ellos al poder ser objeto de arrendamiento, enajenación, explotación privada, etcétera. Sobre los efectos de la desafectación, *vid.* GONZÁLEZ BUSTOS, María Ángeles. *Los bienes de propios...*, *Op. Cit.*, pp. 190 y 191.

distinguir al sujeto que asumirá la carga, en cuanto ostenta una determinada capacidad para incidir en el medio, demostrada a través de cualquiera de las actividades contaminantes identificadas y clasificadas así por el legislador al configurar los diversos hechos imponibles, siendo el común denominador en todas ellas, como hemos asentado, la utilización de recursos de la biosfera<sup>850</sup>, por su o sus titulares (propiedad pública o privada) y la generación paralela de beneficios económicos para el usuario, y de efectos nocivos que perjudican el medio natural y a todos los sujetos que residen en él, sean o no los causantes de dichas secuelas.

La emergencia del *bien ambiental* propone la discusión sobre la perspectiva pública o ciudadana, en sentido amplio, de su titularidad. Algunos autores<sup>851</sup> opinan que el *bien ambiental* nace como un interés colectivo difuso a la protección de las necesidades del hombre y posteriormente su defensa se convierte en un fin del Estado. En una línea de reflexión similar se desenvuelve la doctrina de la *public trust*<sup>852</sup>. Esta teoría parte de la cosa común de derecho romano. El interés o expectativa al ambiente es propio de la ciudadanía, la administración funge como una mera fiduciaria, predispuesta para su defensa y conservación. Así, la actividad pública está subordinada al interés de los ciudadanos beneficiarios y en caso de conflicto son éstos los que deben prevalecer. No puede negarse que la apropiación pública es un riesgo para la supervivencia del interés colectivo, más aún para la tutela del propio *bien ambiental* de parte de la ciudadanía. El Estado no puede, en este caso, apelar a otra función que la de fiduciario de la comunidad, aunque para ello deba refutarse la configuración del dominio público como una necesaria propiedad especial.

La tendencia nacionalizadora o la apropiación pública del *bien ambiental* es un proceso también perceptible en la disciplina tributaria. La clave es la declaración del dominio público<sup>853</sup>. La propiedad pública posterga la naturaleza de la intervención administrativa en el sentido que se comenta. El sector público no exhibe una posición

---

<sup>850</sup> Vid. TAMAMES, Ramón. *El grito de la Tierra: Biosfera y cambio climático*, RBA, Barcelona, España, 2010, pp. 12 y ss., acerca de la concepción global de la biosfera como objeto de protección conjunta entre los gobiernos y la sociedad.

<sup>851</sup> Vid. AMATUCCI, Andrea. *Qualità della vita, interessi diffusi e capacità contributiva...*, *Op. Cit.*, p. 353.

<sup>852</sup> Vid. ROSEMBUIJ, Tulio, *El Tributo ambiental. Primeras reflexiones...*, *Op. Cit.*, p. 9.

<sup>853</sup> La afectación supone una de las notas características y definidoras de los bienes de dominio público, ya que han de estar afectos a un uso o servicio público y en el momento en que desaparezca, los bienes perderán su carácter de demaniales. Vid. GONZÁLEZ BUSTOS, María Ángeles. *Los bienes de propios...*, *Op. Cit.*, pp. 159 y 160.

de administrador de los bienes públicos por cuenta de la colectividad, sino que es el propietario de los mismos a cuyo uso o aprovechamiento se puede acceder previa liquidación de la tasa, canon o precio público<sup>854</sup>.

La defensa y conservación del ambiente pasa a ser una pura función pública, regulando el sector público su uso y aprovechamiento como propietario. Al excluirse el interés colectivo, sólo existe el deber del ciudadano como situación jurídica pasiva ante el ejercicio exclusivo de la potestad administrativa. No hay entonces un interés difuso al ambiente ni un deber de conservación de la ciudadanía, imponiéndose la potestad propietaria como sujeción sobre el particular, en la disciplina del uso de bien público ambiental<sup>855</sup>.

Al respecto consideramos que si bien existe un régimen tributario (tasas y cánones) nacido a partir de la idea de una compensación por el uso o aprovechamiento privativo de bienes del dominio público, no menos cierto resulta el hecho de que actualmente sendas figuras pueden incluir alguna motivación de protección ambiental<sup>856</sup> y la

---

<sup>854</sup> La experiencia docente ha desarrollado estudios relativos a la imposición de tasas y cánones de carácter ambiental, como FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Pascual. *La fiscalidad sobre el agua...*, *Op. Cit.*, pp. 1227-1244; GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *El impuesto balear...*, *Op. Cit.*, pp. 74 y ss.; Id. *Capítulo XV. Tasa en materia medioambiental...*, *Op. Cit.*, pp. 319-327; Id. *Tasas ambientales...*, *Op. Cit.*, pp. 627-659; Id. *Tasas por participación en los procedimientos de autorización...*, *Op. Cit.*, pp. 93-113; LAGO MONTERO, José María y GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Tasas locales: cuantía...*, *Op. Cit.* p. 14 y ss.; PAGÈS I GALTÉS, Joan. *Fiscalidad de las aguas...*, *Op. Cit.*, p. 13-17; PUIG VENTOSA, Ignasi. *Fiscalidad ambiental y gestión de residuos...*, *Op. Cit.*, pp. 1303-1328; RUIZ GARIJO, Mercedes. *Fiscalidad de la empresa turística...*, *Op. Cit.*; Id. *¿Principio de capacidad económica en la cuantificación de la tasa por recogida de basuras...*, *Op. Cit.*, pp. 2020-2024; SEBASTIÁN LORENTE, Jesús J. *Las tasas medioambientales de la Comunidad Autónoma...*, *Op. Cit.*, pp. 93-101; y ROZAS VALDÉS, José Andrés. *Hacienda y residuos...*, *Op. Cit.*, pp. 351-368; Id. *Tasas y precios públicos...*, *Op. Cit.* pp. 226-236, entre otros.

<sup>855</sup> En este sentido, ROSEMBUJ, quien opina que “...el Estado expropia el ambiente a la sociedad civil e inmediatamente fija la compensación económica para permitir su uso. El propósito no es la defensa y conservación, como marca el texto constitucional, sino la obtención de recursos monetarios por la utilización de bienes del dominio público”, Vid. ROSEMBUJ, Tulio. *El Tributo ambiental...*, *Op. Cit.*, p. 10.

<sup>856</sup> Vid. CALVO VÉRGEZ, Juan. *Las tasas medioambientales en el sistema tributario autonómico y local...*, *Op. Cit.*, pp. 86-87, donde señala que “en la medida en que la protección del medio ambiente conduzca al establecimiento progresivo de unos nuevos servicios obligatorios de elevado coste financiados a través de las tasas, el sujeto contaminante deberá percibir los costes ambientales de su conducta, percibiendo un incentivo de cara a su modificación, lo cual sí supone la presencia de una finalidad extrafiscal”; GARCÍA FRÍAS, María Ángeles. *Los fines extrafiscales en las tasas...*, *Op. Cit.*, p. 173, considera que “resulta muy difícil conocer en la práctica cuando nos encontramos ante una tasa extrafiscal en sentido estricto ya que desde el momento en que la tasa responde a una actividad de la Administración o a la prestación de un servicio que se lleva a cabo por ser considerado necesario para la colectividad y no se realiza por el sector privado, por no resultar rentable o por ser necesaria una especial protección que otorga el sector público, se está persiguiendo un fin extrafiscal”; y GUERVÓS



obligada consideración de los parámetros de la capacidad para incidir sobre el medio ambiente, de manera que el “encarecimiento” del bien afectado motive a los consumidores de los mismos a mesurar su empleo en beneficio de un uso racional de los recursos naturales<sup>857</sup>.

Sin entrar en consideraciones respecto a la conceptualización y características de las tasas, los cánones y los precios públicos, o de su preferencia o no sobre los impuestos, como figuras coadyuvantes de protección ambiental<sup>858</sup>, creemos que cualquiera de las tres especies tributarias, siempre que estén correctamente estructuradas, pueden configurar efectivamente en su hecho imponible el deber público de prestación global de protección del *bien ambiental*, velando el interés difuso del ciudadano de acceso y goce<sup>859</sup>. Complementariamente debemos citar al profesor AMATUCCI<sup>860</sup> en cuanto identifica el interés tutelado como un interés difuso y sostiene que entre los instrumentos que sirven a su tutela destaca la potestad financiera, la cual exhibe un nexo sustancial que vincula su ejercicio con el equilibrio del ecosistema constitucionalmente protegido.

---

MAÍLLO, María Ángeles. *Tasas ambientales...*, *Op. Cit.*, p. 631-640, quien también apoya el postulado de la extrafiscalidad en las tasas.

<sup>857</sup> Recuérdese, el caso de la tarificación del agua cuyos lineamientos proceden del ámbito comunitario, mismos que promueven la correcta tarificación de los servicios a fin de recuperar al máximo los costes económicos y ambientales y se alcance el objetivo incentivador de conductas. *Vid.* Comunicación de la Comisión COM (2000) 477 final, de 26/07/2000, y Directiva 2000/60/CE del Parlamento Europeo, de 23 de octubre de 2000, por la que se establece un marco comunitario de actuación en el ámbito de la política de aguas, DOUE N° L 327, de 22 de diciembre de 2000, pp. 1-73, especialmente el artículo 9 de la Directiva.

<sup>858</sup> *Vid.* BUÑUEL GONZÁLEZ, Miguel. *Teoría de la imposición ambiental...*, *Op. Cit.*, pp. 85-100; Id. *Capítulo II. Marco general económico de la Tributación medioambiental...*, *Op. Cit.*, pp. 41- 60; Id. *Capítulo VII. El uso de tributos con fines medioambientales en el ámbito internacional...*, *Op. Cit.*, pp. 279-310; CARBAJO VASCO, Domingo. *La imposición ecológica en España...*, *Op. Cit.*, pp. 7- 17; Id. *Instrumentos económicos para la protección...*, *Op. Cit.*, pp. 963- 980; ROSEMBUJ, Tulio. *El Tributo ambiental...*, *Op. Cit.*, p. 10; VAQUERA GARCÍA, Antonio. *Fiscalidad y Medio ambiente...*, *Op. Cit.*, pp. 273-425, entre otros.

<sup>859</sup> En un sentido similar, aunque sólo respecto al impuesto, se refiere ROSEMBUJ, Tulio. *El Tributo ambiental...*, *Op. Cit.*, p. 10: “La relación de correspondencia que se establece entre el impuesto, que refleja la conexión ingreso-gasto público (artículo 31.1 CE), funda de un lado, el deber de contribuir del particular y, de otro, el deber público de prestación del Estado, conectado con el bien ambiental, tutelado constitucionalmente y teniendo en cuenta los intereses difusos y colectivos. Hay un deber de la Hacienda pública vinculado a los mandatos constitucionales contenidos en los derechos fundamentales de los ciudadanos y los principios rectores de la política social y económica, tendente a la asignación equitativa y eficiente del recurso tributario y que se traduce en la satisfacción del interés difuso del ciudadano, que reconoce la propia Carta Magna y que se atiende en este supuesto, al bien ambiental, configurable como expectativa de cada ciudadano a actuar en modo particular, pero generalizado, como portador de intereses colectivos”.

<sup>860</sup> *Vid.* AMATUCCI, Andrea. *Qualità della vita, interessi diffusi e capacità contributiva...*, *Op. Cit.*, 353.

El legislador ordinario es entonces quien debe compatibilizar la capacidad económica y el interés difuso en la configuración del respectivo hecho imponible, principalmente porque el espíritu de la norma tributaria ambiental es heterogéneo y tanto su eficacia como su constitucionalidad, dependerán de que aquella sea respetada<sup>861</sup> al crearlo.

El deterioro ambiental siempre es un hecho colectivo en el sentido de sus efectos, ya que las ventajas o desventajas de cada acto trascienden a la totalidad de los cotitulares de intereses similares. El resultado ambiental negativo, producto de un agente contaminador, un sujeto con capacidad de afectar o incidir negativamente sobre el medio, le obligaría a soportar en su plenitud los efectos de su comportamiento con independencia de que el bien ambiental perjudicado esté o no bajo el régimen de propiedad pública, sin embargo, en la realidad son todos quienes los terminan soportando, sean participantes o ajenos a la incidencia ambiental. En respuesta a esta cuestión, GALLO<sup>862</sup> alega a favor de los impuestos frente a las demás especies tributarias porque considera que es el impuesto el único modo de reflejar el coste social de cualquier clase de perjuicio ambiental causado por la actividad del agente, permitiendo que la acción de los poderes públicos sea por definición global y colectiva, ya que a su parecer, no hay fragmentos del *bien ambiental*.

---

<sup>861</sup> Vid. CALVO ORTEGA, Rafael. *Tributación medioambiental y principio de justicia tributaria...*, *Op. Cit.*, p. 105, señala que “*la extrafiscalidad no puede nunca legitimar la falta de capacidad económica en el hecho de que dé lugar al tributo medioambiental. Esta exteriorización de capacidad es un requisito ineludible de todo tributo y su falta da lugar a la inconstitucionalidad de la figura de que se trate*”; CAZORLA PRIETO, Luis María. *Los principios constitucional-financieros en la tributación medioambiental...*, *Op. Cit.*, pp. 53-84, el autor afirma que la tributación ambiental debe adecuarse al principio *quien contamina paga* y por tanto, la carga tributaria debe establecerse con base en la capacidad contaminante de los sujetos pasivos en casa supuesto, la capacidad económica no se contrapone al fin extrafiscal del gravamen ambiental, al contrario, se complementan recíprocamente; PEÑA AÑONSO, José Luis. *La finalidad extrafiscal y la estructura...*, *Op. Cit.*, p. 492, coincidimos con este autor respecto a que todos los elementos del tributo deben regularse “*en función de la capacidad de contaminante gravada*”; y MATA SIERRA, María Teresa. *La Tributación medioambiental: perspectivas...*, *Op. Cit.*, pp. 512-514, para quien “*el Tribunal Constitucional se ha ocupado de la capacidad económica en relación con distintos tributos con fines no propiamente recaudatorios. La doctrina general que emana de sus fallos sobre esta cuestión se puede resumir en las siguientes consideraciones: Primera.- Que el Estado y las Comunidades Autónomas pueden establecer impuestos en el ámbito de sus competencias pero sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica o de pago en cuanto que el establecimiento de cualquier tributo “obliga a encontrar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra (STC 27/1981, de 20 de julio)... Segunda.-... Basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que el principio constitucional quede a salvo (STC 37/1987, de 26 de marzo, y 186/1993, de 7 de junio). Tercera.- La libertad de configuración del legislador deberá en todo caso, respetar los límites que derivan de dicho principio constitucional, que quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial, sino inexistente o ficticia (STC 221/1992, de 11 de diciembre)...*”.

<sup>862</sup> Vid. GALLO, Franco. *Profili critici della tassazione ambientale...*, *Op. Cit.*, pp. 303- 310.

A este respecto, podemos decir que independientemente de que se pueda opinar<sup>863</sup> que la tasa, el precio público o el canon, no son los instrumentos adecuados de tutela ambiental, es innegable que también consolidan el sistema estatal de dominio público sobre el *bien ambiental* y en ese sentido, participan en el desarrollo de la tutela ambiental en los términos del artículo 45 CE, donde la solidaridad colectiva<sup>864</sup> no sólo desborda el régimen de dominio público sino que también concentra la protección y participación ciudadana al mismo tiempo<sup>865</sup>.

Tanto una como otras figuras son aptas para su fin (la protección del medio ambiente), sin que para ello sea óbice la diversa justificación que las sostiene, pues jurídicamente no existe alguna razón que descarte uno frente a otro argumento. Sabemos que el *bien ambiental* abarca no sólo la propiedad pública sino la privada inclusive, por tanto, existe un común denominador en todas las posibles figuras tributarias, esto es, la afectación nociva del medio ambiente por virtud de la actuación de un sujeto con capacidad para incidir en el mismo, de manera que la implementación de dichos instrumentos puede adoptar una u otra especie dependiendo del fenómeno objeto del tributo, tal como exponemos en apartados posteriores, sin que pueda contravenirse su legitimidad o funcionalidad extrafiscal.

Por lo que concierne al uso racional del patrimonio natural en general y como un refrendo de la postura que en su momento hemos apoyado relativa al valor económico del *bien ambiental*, es oportuno apuntar al menos sustancialmente la implicación del concepto “desarrollo sostenible”<sup>866</sup>.

Se conoce actualmente bajo esta denominación el proceso de mejora económica y social cuantitativo y cualitativo que significa el desarrollo económico, cuando exige el

---

<sup>863</sup> Vid. GALLO, Franco. *Profili critici della tassazione ambientale...*, *Op. Cit.*, pp. 303-310; y ROSEMBUJ, Tulio. *El tributo ambiental...*, *Op. Cit.*, p. 10

<sup>864</sup> Vid. DE PRADA GARCÍA, Aurelio. “Justicia y protección fiscal del medio ambiente”, en AA. VV. YÁBAR STERLING, Ana, Directora. *Fiscalidad Ambiental*, Cedecs Editorial, S.L., Barcelona, España, 1998, pp. 245- 255; ESCOBAR ROCA, Guillermo. *La ordenación constitucional...*, *Op. Cit.*, pp. 151-153; LOPERENA ROTA, Demetrio. *Los principios...*, *Op. Cit.*, pp. 61-64; ROSEMBUJ, Tulio. *El Tributo ambiental...*, *Op. Cit.*, pp. 10 y 11.

<sup>865</sup> Vid. TAMAMES, Ramón. *El grito de la Tierra: Biósfera y cambio climático...*, *Op. Cit.*, p. 16 y ss. El autor destaca el papel de la concienciación y participación social en la solución de los problemas ambientales.

<sup>866</sup> Vid. en torno a este tema, AEMA. *Uso y gestión sostenible de los recursos naturales...*, *Op. Cit.*, pp. 15-60; CAMP, William G. y DAUGHERTY, Thomas B. *Manejo de nuestros recursos naturales...*, *Op. Cit.*, p. 98 y ss.; RIERA, Pere, GARCÍA, Dolores, KRİSTOM, Bengt, y BRÄNNLUND, Runar. *Manual de Economía Ambiental y de los recursos naturales...*, *Op. Cit.*, pp. 49 y ss.

mantenimiento de opciones futuras, al mismo tiempo que la conservación de los recursos naturales y de los sistemas ambientales de los que depende<sup>867</sup>. El concepto se compone de varios elementos, que implican desde el sostenimiento ecológico, que exige que el desarrollo sea compatible con el mantenimiento de los procesos ecológicos, la diversidad biológica y los recursos biológicos; el sostenimiento social, que requiere que el desarrollo aumente el control de las personas sobre sus propias vidas y mantenga y fortalezca la identidad de la comunidad; el sostenimiento cultural que impone que el desarrollo sea compatible con la cultura y los valores de las personas afectadas por él; y el sostenimiento económico, que demanda que el desarrollo sea económicamente eficiente y equitativo entre las generaciones y dentro de éstas<sup>868</sup>.

La trascendencia económica del tema ha obligado a los expertos en la materia a sugerir la indispensable revisión de los sistemas de contabilidad nacional para que las variables macroeconómicas<sup>869</sup> incluyan la depredación del capital natural- como la pérdida de suelo por erosión, la destrucción de los bosques a causa de la lluvia ácida o la disminución de la capa de ozono, sobre el argumento de que existe una sobreestimación del progreso y, por tanto, favorece la adopción de políticas económicas destructivas del sistema ecológico global.

Por otra parte, la ponderación entre los distintos elementos, a veces contrapuestos, que conforman la calidad de vida, debe conducir a la utilización racional de los recursos naturales. El aprovechamiento de los mismos, imprescindible en cierto grado, para garantizar el bienestar material del hombre tiene que acotarse a lo necesario para no poner en peligro su agotamiento irreversible en algunos supuestos. El debate económico contemporáneo se ciñe en señalar los límites de un aprovechamiento económico de los recursos que sea compatible con la adecuación del entorno para el goce de las personas. La racionalidad de la utilización la hará compatible con la preservación de los recursos en el tiempo a favor de las generaciones futuras.

---

<sup>867</sup> Vid. YÁBAR STERLING, Ana. “La temática ambiental en las doctrinas económicas del siglo XX”, en AA. VV. YÁBAR STERLING, Ana, Directora, y HERRERA MOLINA, Pedro, Coordinador. *La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., Madrid- Barcelona, 2002, p. 64.

<sup>868</sup> Vid. YÁBAR STERLING, Ana. *La temática ambiental en las doctrinas...*, *Op. Cit.*, p. 64.

<sup>869</sup> Vid. PEARCE, David W. *Economía ambiental...*, *Op. Cit.*, pp. 98 y ss.; PEARCE, David W y TURNER, R. Kerry. *Economics of natural resources and the environment...*, *Op. Cit.* pp. 134 y ss.

Para analizar adecuadamente el marco del *patrimonio natural*, su uso y las implicaciones que derivan para el Derecho tributario, es menester desmenuzar ciertos conceptos intrínsecamente vinculados, y es que una parte del *patrimonio natural* en estricto sentido, se encuentra inmerso en el cerco del patrimonio de las Administraciones Públicas, aun cuando la titularidad de los bienes ambientales en su acepción más genérica, es compartida paralelamente por los regímenes de propiedad pública y privada. En este entramado, el común denominador resulta ser el interés general<sup>870</sup>, que en todos los casos, ante un riesgo de afectación primaria sobre otras máximas como el mismo derecho de propiedad, dando lugar en algunos casos, a tratamientos diferentes sin menoscabo al principio de igualdad<sup>871</sup>.

Dedicaremos entonces algunas páginas al tratamiento del Patrimonio natural cuya regulación actual, desde nuestro punto de vista, se compone del Patrimonio de las Administraciones Públicas; la Biodiversidad; los Parques Nacionales; los Montes; la Atmósfera; las Aguas y Costas; los Suelos agrícolas; y el Patrimonio minero. La trascendencia de este apartado radica en conocer los elementos de los que se conforma esa riqueza ambiental de la que hemos hablado y sobre la que se incide mediante la realización de actividades económicas contaminantes.

### **A. El patrimonio de las Administraciones Públicas.**

Tal como lo describe su exposición de motivos, la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas<sup>872</sup> surge ante la necesidad de actualizar definitivamente la normativa básica de los bienes estatales, hasta entonces contemplada fundamentalmente por la Ley de Bases del Patrimonio del Estado promulgada por el Decreto 1022/1964 de 15 de abril y su Reglamento por Decreto 3588/1964 de 5 de noviembre. A pesar de modificaciones parciales posteriores<sup>873</sup>, era

---

<sup>870</sup> Comencemos por recordar que toda la riqueza del país en sus distintas formas y sea cual fuere su titularidad está subordinada al interés general (artículo 128.1 CE).

<sup>871</sup> *Vid. Supra* el apartado 1.b.2) *El principio de igualdad tributaria en materia ambiental*.

<sup>872</sup> Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas. BOE N° 264, de 4 de noviembre de 2003. Tómese en cuenta también el Real Decreto 1373/2009, de 28 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento General de la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas. BOE N° 226, de 18 de septiembre de 2009.

<sup>873</sup> Un amplio estudio histórico al respecto, es el elaborado por BAYONA DE PEROGORDO, Juan José. *El Patrimonio del Estado*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, España, 1977.

preciso tener en cuenta por principio, la promulgación de la Constitución de 1978, la cual dedica por una parte, el artículo 132 a los bienes públicos, demandando leyes para regular el Patrimonio del Estado y el régimen jurídico de los bienes del dominio público, y por otra, articula territorialmente el Estado sobre la base de las Comunidades Autónomas, competentes cada una de ellas, para regular su patrimonio propio.

Asimismo, el proceso general de renovación normativa que ha afectado a los cuerpos legales básicos que pautan la actividad de la Administración, la proliferación de regímenes especiales de gestión patrimonial, a través de los cuales se canaliza la administración de amplias masas de bienes y por último, la notoria ampliación del parque inmobiliario público y del sector público empresarial. El término tradicional “*Patrimonio del Estado*”, es dotado de un nuevo significado, pasando a designar el conjunto de bienes de titularidad de la Administración General del Estado y sus organismos públicos. Los motivos expuestos por el legislador aclaran, que la finalidad de este concepto integral es meramente instrumental y sirve a los objetivos de permitir un tratamiento conjunto de esos grupos de bienes a determinados efectos de regulación y destacar la afectación global de los patrimonios de la Administración General del Estado y de sus organismos públicos, como organizaciones subordinadas al cumplimiento de los fines del Estado.

Por virtud de esta disposición normativa, el patrimonio público pasa definirse como un conjunto de bienes y derechos que pueden estar sujetos a un doble régimen, a saber, de carácter jurídico-público, los bienes y derechos demaniales, y de carácter jurídico-privado, los patrimoniales. La regulación de los bienes y derechos de dominio público, es notoriamente más extensa que la contenida en el decreto 1022/1964, no obstante, está pensada para operar supletoriamente a la legislación especial.

La norma tiene por objeto, establecer las bases del régimen patrimonial de las administraciones públicas, y regular, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 132 CE<sup>874</sup>, la administración, defensa y conservación del patrimonio del Estado.

---

<sup>874</sup> Artículo 132 CE. “1. La ley regulará el régimen jurídico de los bienes de dominio público y de los comunales, inspirándose en los principios de inalienabilidad, imprescriptibilidad e inembargabilidad, así como su desafectación.

2. Son bienes de dominio público estatal los que determine la ley y, en todo caso, la zona marítimo-terrestre, las playas, el mar territorial y los recursos naturales de la zona económica y la plataforma continental.

Concretamente, el Patrimonio de las Administraciones Públicas, está constituido por el conjunto de sus bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza y el título de su adquisición o aquel en virtud del cual les hayan sido atribuidos. No obstante, quedan excluidos el dinero, los valores, los créditos y los demás recursos financieros de su hacienda. Asimismo, en el caso de las entidades públicas empresariales y entidades análogas dependientes de las comunidades autónomas o corporaciones locales, no se entienden incluidos los recursos de su tesorería<sup>875</sup>.

Ha quedado asentado el doble régimen jurídico al que están sujetos los bienes y derechos que integran el patrimonio de las Administraciones públicas: el dominio público y el dominio privado. Sin embargo, para el caso que estudiamos, nos centraremos únicamente en aquellos bienes y derechos bajo el régimen demanial<sup>876</sup> por la simple razón de que los ingresos generados por virtud del tráfico comercial de los bienes y derechos patrimoniales, son de naturaleza diferente a los tributos. Por tanto, el análisis del régimen legal de dichos bienes y derechos, solo desviaría la atención del punto central que constituye esta tesis doctoral.

Pues bien, los bienes y derechos de dominio público o demaniales, son definidos como aquellos que siendo de titularidad pública, se encuentran afectados al uso general o al servicio público así como aquéllos a los que una ley otorgue expresamente el carácter de demaniales<sup>877</sup>; aquellos mencionados en el Artículo 132.2

---

3. Por ley, se regularán el Patrimonio del Estado y el Patrimonio Nacional, su administración, defensa y conservación.”

<sup>875</sup> Artículos 3.1 y 3.2 de la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas.

<sup>876</sup> Vid. CONDE y CONDE, Mario. *El pretendido uso público de las playas zonas marítimas terrestres de propiedad privada...*, *Op. Cit.* pp. 429-453; DAGNINO GUERRA, Alfredo. *Propiedad privada y dominio público...*, *Op. Cit.*, pp. 65 y ss.; DE ASÍS ROIG, Agustín E. *Policía demanial externa y medio ambiente...*, *Op. Cit.*, pp. 35-72; DE MIGUEL RUIZ, Juan Antonio. *Potenciación de los usos de las vías pecuarias...*, *Op. Cit.*, pp. 39-68; FUENTES BODELÓN, Fernando. *Derecho Administrativo de los bienes: dominio público y patrimonio...*, *Op. Cit.*, pp. 230-390; GUAITA MARTORELL, Aurelio. *Derecho Administrativo. Aguas, Montes y Minas...*, *Op. Cit.*, pp. 130 y ss.; LEGUINA VILLA, Jesús. *Propiedad privada y servidumbre de uso público...*, *Op. Cit.*, pp. 59-98; Id. *La defensa del uso público de la zona marítimo terrestre...*, *Op. Cit.*, pp. 45-79; MARTÍN MATEO, Ramón. *Manual de Derecho Ambiental...*, *Op. Cit.*, p. 125; MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, Lorenzo. *Las aguas subterráneas como bienes del dominio público...*, *Op. Cit.*, pp. 32 y 33; MORENO CANOVES, Antonio. *Régimen jurídico del litoral...*, *Op. Cit.*, pp. 68 y ss.; OSORIO PÁRAMO, Fernando. *El régimen de utilización del dominio público...*, *Op. Cit.*, pp. 83-95; PORTO REY, Enrique. *Las normas de protección y utilización del dominio público...*, *Op. Cit.*, pp. 119-136; SAINZ MORENO, Fernando. *El dominio público: una reflexión sobre su concepto y naturaleza...*, *Op. Cit.*, pp. 487 y 488.

<sup>877</sup> Artículo 5.1 de la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas.

CE, se reconocen en todo momento como bienes de dominio público estatal<sup>878</sup>; los inmuebles de titularidad de la Administración General del Estado o de los Organismos Públicos vinculados a ella, o dependientes de la misma en que se alojen servicios, oficinas o dependencias de sus órganos o de los órganos constitucionales del Estado, se considerarán también en todo caso, bienes de dominio público<sup>879</sup>; y los bienes y derechos de dominio público se regirán por las leyes y disposiciones especiales que les sean de aplicación y a falta de éstas, por la ley que se comenta y las disposiciones que la desarrollen o complementen, las normas generales de derecho administrativo y en su defecto, las de derecho privado, se aplicarán supletoriamente<sup>880</sup>.

Habría que mencionar, los principios<sup>881</sup> que regulan la gestión y administración<sup>882</sup> de los bienes y derechos demaniales por parte de las Administraciones públicas, los que resumimos en los siguientes términos: a) inalienabilidad, inembargabilidad e imprescriptibilidad; b) adecuación al uso general o servicio público a que están destinados; c) aplicación efectiva al uso general o servicio público sin excepciones salvo razones de interés público justificadas; d) preferencia del uso común frente al privativo; e) ejercicio diligente de las prerrogativas legales por parte de las administraciones públicas; f) identificación y control a través de inventarios o registros adecuados; y g) cooperación y colaboración entre las administraciones.

Guarda especial interés el Título IV “*Uso y explotación de los bienes y derechos*”, cuyo Capítulo I está dedicado a la *Utilización de los bienes y derecho público*<sup>883</sup>.

---

<sup>878</sup> Artículo 5.2 de la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas.

<sup>879</sup> Artículo 5.3 de la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas.

<sup>880</sup> Artículo 5.4 de la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas.

<sup>881</sup> Estos principios están previstos en el artículo 6 de la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas.

<sup>882</sup> Respecto a la obligación de formar inventarios por parte de las administraciones públicas, ésta está recogida en el Artículo 32, mediante el Inventario General de Bienes y Derechos del Estado, el cual incluirá la totalidad de bienes y derechos que integran el patrimonio del Estado, excepto los que hayan sido adquiridos por los organismos públicos a fin de devolverlos al tráfico jurídico-patrimonial. Este inventario, está a cargo del Ministerio de Hacienda y su llevanza, corresponderá a la Dirección General del Patrimonio del Estado y a las unidades con competencia en materia de gestión patrimonial de los departamentos ministeriales y organismos públicos vinculados a la Administración General de Estado o dependientes de ella, que actuarán como auxiliares (Artículo 33 de la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas).

<sup>883</sup> Queda clara la exigencia de un título habilitante otorgado por la autoridad competente para la ocupación o utilización privativa de este tipo de bienes, quedando a cargo de las autoridades responsables de la tutela y defensa del dominio público la vigilancia en el cumplimiento de esa premisa, pudiendo ejercitar precisas facultades y prerrogativas concedidas para tal efecto en el Artículo 41. Todas las concesiones y autorizaciones de dominio público se rigen en primer término, por la legislación especial y supletoriamente, por esta ley (Artículo 84). Los tipos de uso de los bienes de dominio público, quedan



Los títulos habilitantes pueden ser de dos clases: *autorizaciones o concesiones*. Las autorizaciones se expiden siempre y cuando se trate del aprovechamiento especial de los bienes de dominio público o de un uso privativo de bienes muebles o la ocupación de instalaciones desmontables, mientras que si la duración del aprovechamiento o su uso exceden de cuatro años, la forma sería una concesión. Ahora bien, el uso privativo de bienes demaniales que determine su ocupación con obras o instalaciones fijas deberá estar amparado por la correspondiente concesión administrativa<sup>884</sup>.

Cabe la posibilidad de obtener una concesión de uso privativo o aprovechamiento especial a título gratuito<sup>885</sup>, lo que apoya nuestra postura en cuanto a la gratuidad en muchos casos, de los bienes de la naturaleza que a su vez constituyen auténticos factores de producción, generadores de beneficios económicos para los concesionados y por tal circunstancia, embonar perfectamente con el nacimiento de un hecho imponible ambiental.

El resto, puede dispensarse con contraprestación o condición, o bien, estar sujetas a la tasa por utilización privativa o aprovechamiento especial de bienes del dominio público estatal regulada en el Capítulo VIII del Título I de la Ley 25/1998, de 13 de julio, de Modificación del Régimen Legal de las Tasas Estatales y Locales y de Reordenación de las Prestaciones Patrimoniales de carácter público o a las tasas previstas en sus normas especiales<sup>886</sup>.

---

clasificados dependiendo de su accesibilidad en: uso común, cuando corresponde por igual y de forma distinta a todos los ciudadanos, de modo que el uso por unos, no impide el de los demás interesados; aprovechamiento especial, es el que supone la concurrencia de circunstancias tales como la peligrosidad o intensidad de su uso, preferencia en casos de escasez, la obtención de una rentabilidad singular u otras semejantes que determinan un exceso de utilización sobre el uso que corresponde a todos o un menoscabo de éste, todo ello, sin impedir el uso común; y el uso privativo, que determina la ocupación de una porción de dominio público limitando o excluyendo su utilización por otros interesados (Artículo 85 de la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas).

<sup>884</sup> Artículo 86 de la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas. Por otra parte, debemos comentar que el Ministro de Hacienda, a propuesta de la Dirección General del Patrimonio del Estado podrá aprobar las condiciones generales de determinadas categorías de títulos habilitantes, a publicarse en el Boletín Oficial del Estado (Artículo 91.1). Todas las concesiones administrativas han de seguir un estricto procedimiento, llanamente descrito en el artículo 93. Su otorgamiento estará supeditado en todo momento al régimen de concurrencia, aun cuando excepcionalmente proceda la adjudicación directa (artículo 137.4), su formalización en documento administrativo debe inscribirse en el Registro de la Propiedad. En todo caso, las concesiones se confieren por tiempo determinado sin que puedan exceder en cualquier circunstancia, los 75 años, o de un periodo menor si así lo dispone la legislación especial.

<sup>885</sup> De conformidad con el artículo 93.4 de la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas.

<sup>886</sup> Para el caso de la tasa mencionada, no quedarán sujetas las concesiones o autorizaciones cuando no lleve aparejada una utilidad económica para el concesionario, o aun existiendo dicha utilidad, la

La figura de la tasa ambiental<sup>887</sup> será retomada en el Capítulo III de este trabajo, no obstante, ya se vislumbran los elementos que permiten, en su caso, asentar la materia imponible sobre el beneficio obtenido por la utilización privativa de bienes del demanio, que en algún momento han de consistir netamente en elementos de la naturaleza, bienes afectados por la acción humana con repercusiones negativas sobre el medio ambiente y por los que el beneficiario debe participar proporcionalmente en el gasto público.

## **B. La Biodiversidad.**

La Ley 42/2007, de 13 de diciembre, del Patrimonio Natural y de la Biodiversidad<sup>888</sup> alude fuertemente a la preocupación por los problemas relativos a la conservación del patrimonio natural español y su biodiversidad<sup>889</sup>. La citada norma, viene a derogar y

---

utilización o el aprovechamiento entrañe condiciones o contraprestaciones para el beneficiario que anulen o hagan irrelevante aquélla (Artículo 93.4 in fine).

<sup>887</sup> Vid. entre otros autores, GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Capítulo XV. Tasa en materia medioambiental...*, *Op. Cit.*, pp. 319-327; Id. *Tasas ambientales...*, *Op. Cit.*, pp. 627-659; Id. *Tasas por participación en los procedimientos de autorización...*, *Op. Cit.*, pp. 93-113; ROZAS VALDÉS, José Andrés. *Hacienda y residuos...*, *Op. Cit.*, pp. 351- 368; Id. *Tasas y precios públicos...*, *Op. Cit.* pp. 226-236; RUIZ GARIJO, Mercedes. *¿Principio de capacidad económica en la cuantificación de la tasa por recogida de basuras...*, *Op. Cit.*, pp. 2020-2024; SEBASTIÁN LORENTE, Jesús J. *Las tasas medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón...*, *Op. Cit.*, pp. 93-101.

<sup>888</sup> Ley 42/2007, de 13 de diciembre, del Patrimonio Natural y de la Biodiversidad. BOE N° 299, de 14 de diciembre de 2007. Correlativamente se ha expedido el Real Decreto 948/2009, de 5 de junio, por el que se determinan la composición, las funciones y las normas de funcionamiento del Consejo Estatal para el Patrimonio Natural y la Biodiversidad. BOE N° 149, de 20 de junio de 2009. Dicho Consejo, sufragado por el Ministerio de Medio Ambiente, y Medio Rural y Marino (Disposición Adicional Segunda del Reglamento), tiene encomendadas, entre otras, las funciones de información de las normas y Planes estatales y Estratégico relativos al patrimonio natural y la biodiversidad, y de seguimiento de los mismos, valorando la incidencia social, económica y ambiental de las políticas públicas (Artículo 2 del Reglamento).

<sup>889</sup> Vid. sobre el tratamiento de este tema tan basto, los trabajos de CALVO SENDÍN, José F., ESTEVE SELMA, Miguel A., LÓPEZ BERMÚDEZ, Francisco. *Biodiversidad: contribución a su conocimiento y conservación en la Región de Murcia*, Universidad de Murcia, España, 2000, pp. 23 y ss.; CAMPRODÓN I SUBIRACHS, Jordi y PLANA BACH, Eduard. *Conservación de la biodiversidad y gestión forestal: su aplicación en la fauna vertebrada*, Universitat de Barcelona, Centre Tecnològic Forestal de Catalunya, España, 2001, pp. 25-46; GONZÁLEZ SANSÓN, Gaspar. *Biodiversidad marina y desarrollo: conflictos y soluciones en el Caribe*, Universidad de Cádiz, España, 2002, pp. 12-75; VALERO GUTIÉRREZ DEL OLMO, Enrique. *Ecosistemas, biodiversidad y los espacios protegidos*, Universidad de Vigo, España, 2002, pp. 1-50; AA. VV. VIEJO MONTECINOS, José Luis, editor. "Biodiversidad: aproximación a la diversidad botánica y zoológica en España", 2ª época, N° 9, *Memorias de la Real Sociedad Española de Historia Natural*, Madrid, España, 2011, pp. 109-155, respecto a la diversidad paisajística en España.

sustituir a la Ley 4/1989, de 27 de marzo<sup>890</sup>, de Conservación de los Espacios Naturales y de la Flora y Fauna Silvestres que, a su vez, en parte procedía de la Ley de 2 de mayo de 1975, de Espacios Naturales Protegidos, y a las sucesivas modificaciones de aquélla. La Ley 4/1989 introdujo en España desde una perspectiva integral, el Derecho de conservación de la naturaleza internacionalmente homologable, consolidando el proceso iniciado a principios de los años ochenta del siglo pasado mediante la ratificación de convenios multilaterales sobre, entre otras materias, humedales, tráfico internacional de especies amenazadas o especies migratorias, y regionales, sobre el patrimonio natural europeo a instancias del Consejo de Europa, y debido a la recepción del acervo comunitario con motivo de la entrada de España en las Comunidades Europeas el 1 de enero de 1986<sup>891</sup>.

El legislador deja ver con claridad, la conciencia adquirida acerca de la globalización de los problemas ambientales. En tal talante, reconoce paradigmáticamente el fenómeno del cambio climático y sus efectos, aspecto que nos incumbe por cuanto apoya nuestra posición respecto a que la temporalidad de los efectos causados por incidencias medioambientales (como criterio que ha de considerarse en el hecho imponible, a saber, la inmediatez o postergación en el tiempo de los indicios), varía, más de ninguna manera conlleva a negar que las alteraciones ambientales ya han sido causadas, y en consecuencia, que las obligaciones de los sujetos contaminadores han nacido indefectiblemente al actualizarse los presupuestos de hecho.

El objeto<sup>892</sup> de la Ley consiste en establecer el régimen jurídico básico de la conservación, uso sostenible, mejora y restauración del patrimonio natural y de la biodiversidad, como parte del deber de conservar y del derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona, establecido en el artículo 45.2 CE.

Extraemos cuatro conceptos primordiales de su artículo 3º, a saber: **Patrimonio Natural; Recursos biológicos; Recursos genéticos; y Recursos naturales**; los que por su importancia se reproducen a continuación: “*Artículo 3. Definiciones. A efectos*

---

<sup>890</sup> Ley 4/1989, de 27 de marzo. De normas de protección, conservación, restauración y mejora de los espacios naturales y de la flora y fauna silvestres. BOE N° 74, de 28 de marzo de 1989.

<sup>891</sup> Fragmento de la Exposición de motivos de la Ley 42/2007, de 13 de diciembre, del Patrimonio Natural y de la Biodiversidad. BOE N° 299, de 14 de diciembre de 2007.

<sup>892</sup> Artículo 1 de la Ley 42/2007, de 13 de diciembre, del Patrimonio Natural y de la Biodiversidad. BOE N° 299, de 14 de diciembre de 2007.

de esta Ley, se entenderá por: ... 27) *Patrimonio Natural: conjunto de bienes y recursos de la Naturaleza fuente de diversidad biológica y geológica, que tienen un valor relevante medioambiental, paisajístico, científico y cultural;* 28) *Recursos biológicos: los recursos genéticos, los organismos o partes de ellos, las poblaciones, o cualquier otro tipo del componente biótico de los ecosistemas de valor o utilidad real o potencial para la humanidad;* 29) *Recursos genéticos: material genético de valor real o potencial;* 30) *Recursos naturales: todo componente de la naturaleza, susceptible de ser aprovechado por el ser humano para la satisfacción de sus necesidades y que tenga un valor actual o potencial, tales como: el paisaje natural, las aguas, superficiales y subterráneas; el suelo, subsuelo y las tierras por su capacidad de uso mayor: agrícolas, pecuarias, forestales, cinegética y de protección; la biodiversidad; la geodiversidad; los recursos genéticos, y los ecosistemas que dan soporte a la vida; los hidrocarburos; los recursos hidroenergéticos, eólicos, solares, geotérmicos y similares; la atmósfera y el espectro radioeléctrico, los minerales, las rocas y otros recursos geológicos revocables y no renovables.”*

Basta leer las líneas transcritas para atinar que aun cuando son términos vinculados recíprocamente, hay signos distintivos entre ellos.

El *Patrimonio natural* ensalza el valor de los bienes y recursos de la Naturaleza a diversos efectos, mientras tanto, los recursos biológicos atienden a su esencia biótica, los genéticos, por su carácter como transmisor de la información hereditaria entre los seres vivos; y finalmente, los recursos naturales<sup>893</sup>, que abarcan tanto unos como otros en su más amplia pluralidad, siempre y cuando, sean aprovechables por el ser humano para la satisfacción de sus necesidades y contengan un valor actual o potencial.

Los apelativos “actual y potencial” llaman nuestra atención por dos frentes y es que por un lado nos recuerdan a las expresiones usadas por el Tribunal Constitucional al

---

<sup>893</sup> En este sentido, Vid. AA. VV. PRADA BLANCO, Albino, Director. *Valoración económica del patrimonio natural...*, *Op. Cit.*, pp. 14 y 15; AA. VV. NAREDO, José Manuel y PARRA, Fernando, editores. *Situación diferencial de los recursos naturales...*, *Op. Cit.*, pp. 19-48; AEMA. *Uso y gestión sostenible de los recursos naturales...*, *Op. Cit.*, pp. 15-60; CAMP, William G. y DAUGHERTY, Thomas B. *Manejo de nuestros recursos naturales...*, *Op. Cit.*, pp. 210 y ss.; GUZMÁN VÁZQUEZ DE PRADA, Luis, DE LA HOZ RODRÍGUEZ, Francisca María, y MARTÍN ZAZO, Isabel. *Evaluación económica del patrimonio natural...*, *Op. Cit.*, pp. 8 y ss.; RIERA, Pere, GARCÍA, Dolores, KRÍSTOM, Bengt, y BRÄNNLUND, Runar. *Manual de Economía Ambiental y de los recursos naturales...*, *Op. Cit.*, pp. 230 y ss.

hablar de riqueza “real o potencial” y que en su oportunidad, hemos asimilado personalmente en la construcción de la doctrina de los tributos ambientales en cuanto a la capacidad para incidir en el medio (reconocida una modalidad de la capacidad económica por dicho órgano jurisdiccional), añadidamente, la referencia a “actual” en vez de “real”, da una idea de temporalidad, tal como lo hemos planteado en la postura defendida en esta tesis al hablar de los efectos mediatos (potenciales) e inmediatos (reales o actuales) de las incidencias negativas sobre el medio ambiente.

Y es así, porque su significado sólo atiende a dicho factor<sup>894</sup>, sólo que en este caso, dicha temporalidad va relacionada con el “valor” de los bienes o recursos, cuestión que por otro lado acentúa la valía de los mismos y con ello, la obligación de compensar por su uso o aprovechamiento en ciertos supuestos dada su trascendencia ambiental; y por otra parte, aparecen en otras instancias de la Ley, como en el artículo 23 *“De los espacios naturales sometidos a régimen de protección preventiva. Cuando de las informaciones obtenidas por la Comunidad Autónoma se dedujera la existencia de una zona bien conservada, amenazada por un factor de perturbación que **potencialmente** pudiera alterar al estado, se establecerá un régimen de protección preventiva...”*, esta precisión dibuja el circuito completo que va desde la información científica adquirida por la autoridad (administrativa u otras que puedan apoyarse en la misma como el legislador tributario), la identificación de un factor potencialmente dañino y la toma de medidas preventivas para evitar los efectos previstos, tal como lo hemos planteado al manifestar que el cambio climático, es una consecuencia mediata de ciertas conductas, amenazas reales, con daños reales pero trasladados a lo largo de un cierto periodo, que confirman su existencia si queremos decirlo de alguna manera mediante la figura de la prevención (que detiene su aumento o proliferación, e intenta mitigar sus secuelas nocivas).

Resalta la protección que se hace del paisaje, como uno de los principios de la ley, para lo cual se redactan aspectos puntuales de su política de defensa, tales como la posibilidad de proteger algunos de ellos mediante figuras más generales o específicas de espacios naturales protegidos<sup>895</sup>, la necesidad de que el análisis de los paisajes

---

<sup>894</sup> Según el *Diccionario de la Real Academia Española*, Vigésima segunda edición: “Actual: (Del latín actualis). Dicho del tiempo en que actualmente está alguien: presente. Que existe, sucede o se usa en el tiempo que se habla...”. Consultado en [www.rae.es](http://www.rae.es), julio de 2010.

<sup>895</sup> Vid. Sobre este tema CALVO SENDÍN, José F., ESTEVE SELMA, Miguel A., LÓPEZ BERMÚDEZ, Francisco. *Biodiversidad: contribución a su conocimiento y conservación...*, Op. Cit., pp. 23 y ss.; CAMPRODÓN I SUBIRACHS, Jordi y PLANA BACH, Eduard. *Conservación de la biodiversidad...*,

forme parte del contenido mínimo de los planes de ordenación de los recursos naturales, su utilización potencial como instrumento para dotar de coherencia y conectividad a la Red Natura 2000 y el fomento de las actividades que contribuyen a su protección como externalidad positiva cuando forme parte de un espacio protegido. Habría que decir que esta normativa no pretende ser instrumento para implantar en España de manera generalizada las políticas de protección del paisaje como legislación básica del artículo 149.1.23 CE<sup>896</sup>, entre otras razones, porque ello exige la puesta en marcha de instrumentos de gestión como los establecidos en el Convenio Europeo del Paisaje<sup>897</sup> que han de ser introducidos en la política ambiental española posteriormente.

Desde la perspectiva de la utilización del patrimonio natural que nos interesa especialmente, los principios inspiradores se centran en la prevalencia de la protección ambiental sobre la ordenación territorial o urbanística<sup>898</sup>, en la precaución que ha de tenerse ante intervenciones que afecten los espacios naturales o protegidos, en el impulso a procesos de mejora basados en el desarrollo sostenible, en el fomento de la utilización ordenada y racional de los recursos naturales y en la integración de los requerimientos de la conservación, uso sostenible, mejora y restauración del patrimonio natural y la biodiversidad en las políticas sectoriales<sup>899</sup>.

---

*Op. Cit.*, pp. 25-46; GONZÁLEZ SANSÓN, Gaspar. *Biodiversidad marina y desarrollo...*, *Op. Cit.*, pp. 12-75; VALERO GUTIÉRREZ DEL OLMO, Enrique. *Ecosistemas, biodiversidad y los espacios protegidos...*, *Op. Cit.*, pp. 1-50; AA. VV. VIEJO MONTECINOS, José Luis, editor. *Biodiversidad: aproximación a la diversidad...*, *Op. Cit.*, pp. 109-155, respecto a la diversidad paisajística en España.

<sup>896</sup> Artículo 149.1.23 CE “*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. La legislación básica sobre montes, aprovechamientos forestales y vías pecuarias.*”

<sup>897</sup> El Convenio Europeo del Paisaje fue firmado en Florencia, Italia, el 20 de octubre de 2000 en el marco del Consejo de Europa. Ratificado por España mediante el Instrumento publicado en el BOE N° 31, de 5 de febrero de 2008.

<sup>898</sup> *Vid.* el trabajo de GIL RODRÍGUEZ, Isabel. *Tasas urbanísticas por la actividad promotora privada en fase de planeamiento*, Marcial Pons, Madrid, España, 2005, pp. 265 y ss.

<sup>899</sup> *Vid.* FERNÁNDEZ DE GATTA SÁNCHEZ, Dionisio. “El régimen de la sostenibilidad medioambiental”, en *Revista Jurídica de Castilla y León*, N° 25, septiembre de 2011, España, pp. 163-218, quien expone que para conseguir el equilibrio necesario entre la conservación del medio ambiente y el modelo socioeconómico, es indispensable la preparación de Estrategias de Desarrollo Sostenible que incorporen programas, planes de acción y políticas públicas. Asimismo, la Administración es la impulsora del desarrollo sostenible, la gestión sostenible de la energía y el fomento de las energías limpias, nuevas pautas de movilidad y transporte, el uso sostenible del territorio y de los recursos naturales, de una economía sostenible, de una visión del bienestar y una sociedad más saludable y solidaria, en pocas palabras, de la concepción del desarrollo sostenible desde la teoría a la acción conjunta.

Queda manifiesta la importancia de la vinculación entre el patrimonio natural y el desarrollo económico<sup>900</sup>, así como la función social que desempeña y es que el patrimonio natural y la biodiversidad, a decir del propio texto legal, desempeñan una función social relevante<sup>901</sup> por su estrecha vinculación con la salud y el bienestar de las personas y por su aportación al desarrollo social y económico.

Por virtud de la presente Ley es factible que las actividades encaminadas a la consecución de sus fines podrán ser declaradas de utilidad pública o interés social, a todos los efectos. También se dispone la preferencia de los acuerdos voluntarios con propietarios y usuarios, en materia de planificación y gestión de espacios naturales protegidos y especies amenazadas<sup>902</sup>. Se establece la obligación de que todos los poderes públicos, en sus respectivos ámbitos competenciales, velen por la conservación y la utilización racional del patrimonio natural en todo el territorio nacional español y en las aguas marítimas bajo soberanía o jurisdicción españolas, incluyendo la zona económica exclusiva y la plataforma continental, con independencia de su titularidad o régimen jurídico, y teniendo en cuenta especialmente

---

<sup>900</sup> Vid. AZQUETA OYARZUN, Diego. *Valoración económica...*, *Op. Cit.*, pp. 126 y ss.; LINARES LLAMAS, Pedro. *Externalidades de la Energía y su valoración...*, *Op. Cit.*, pp. 63-83; LINARES LLAMAS, Pedro y ROMERO LÓPEZ, Carlos. *Economía y medio ambiente: herramientas de valoración ambiental...*, *Op. Cit.* pp. 1189-1225; PULIDO SAN ROMÁN, Antonio. *Relaciones entre economía y medio ambiente...*, *Op. Cit.*, pp. 1075-1087.

<sup>901</sup> Artículo 4 de la Ley 42/2007, de 13 de diciembre, del Patrimonio Natural y de la Biodiversidad.

<sup>902</sup> Plataforma que nos recuerda la Teoría de COASE. Vid. COASE, Ronald Harry. *El problema del coste social...*, *Op. Cit.*, pp. 245-274. Retomando un momento sus postulados, el autor es precursor de la denominada Teoría económica de los derechos de propiedad, en la cual aquellas consecuencias nocivas para el medio ambiente están incluidas en la noción: "... si los factores de producción se conciben como derechos, resulta más fácil comprender que el derecho a realizar algo que tiene un efecto perjudicial (como la creación de humo, ruido, olores, etcétera) también constituye un factor de producción", así pues, señala que de la misma manera que puede usarse un pedazo de terreno de tal forma que se impida a alguien atravesarlo, aparcar en él su coche o construir sobre él su casa, también puede usarse de manera que se le prive de la visión de un paisaje, de un ambiente tranquilo o de un aire sin contaminar. El coste de ejercitar un derecho (usar un factor de producción), es siempre la pérdida que se sufre en otro lugar como consecuencia del ejercicio de ese derecho: la imposibilidad de cruzar un terreno, estacionar un automóvil, construir una casa, disfrutar del paisaje, tener paz o respirar aire puro. Asimismo, el autor analiza aquellas acciones de las empresas que tienen efectos perjudiciales para terceros, señala el ejemplo típico de la fábrica cuyo humo tiene efectos perjudiciales para aquéllos que ocupan los edificios de las proximidades. Sus apuntes critican la postura de PIGOU y en su lugar, elabora un teorema a su vez desarrollado por numerosos economistas posteriormente. Resume que la solución estaría en cambiar el enfoque del problema a tratar, intentando encontrar el punto en el cual se evite el perjuicio más grave. A pesar de distinguir dos escenarios diferentes, las soluciones adoptadas en ambos son coincidentes en que las partes interesadas o afectadas pueden transigir ya sea para recuperar los costes de los perjuicios en el primer supuesto, o bien, para intercambiar derechos a cambio de un pago. Es interesante la reflexión que realiza respecto a la participación del Estado ya que señala que cuando los contratos son especialmente complejos de elaborar y el intento de describir y pormenorizar lo que las partes han acordado hacer o dejar de hacer (por ejemplo, la cantidad y clase de un olor o ruido que pueden emitir o dejar de producir) exige un documento extenso y complicado y cuando sería deseable un contrato a largo plazo, una solución alternativa es la reglamentación estatal directa.

los hábitats amenazados y las especies silvestres en régimen de protección especial. Además, la norma recoge las competencias de la Administración General del Estado sobre la biodiversidad marina.

La Ley establece que las Administraciones deben dotarse de herramientas que permitan conocer el estado de conservación del patrimonio natural y de la biodiversidad española y las causas que determinan sus cambios, con base en este conocimiento podrán diseñarse las medidas concretas para asegurar su conservación.

En este contexto, destacamos la obligación de aquéllas, de promover la utilización de medidas fiscales para incentivar las iniciativas privadas de conservación de la Naturaleza y de desincentivación de aquéllas con incidencia negativa sobre la conservación de la biodiversidad y el uso sostenible del patrimonio natural<sup>903</sup>. Sobra decir, que este rubro promueve no sólo los incentivos fiscales, sino también nos atrevemos a sugerir que encuentran cabida otros instrumentos como los tributos medioambientales, cuyo papel desincentivador de conductas nocivas para la naturaleza ha quedado patente.

Los Planes de Ordenación<sup>904</sup> son importantes elementos de consulta para las Autoridades Administrativas y desde nuestra perspectiva, también para el legislador tributario ambiental a la hora de elegir los posibles hechos gravables, por dos motivos: el primero, tiene que ver con la posición que defendemos en esta tesis y es que el uso de la biosfera y sus elementos resulta un acontecimiento necesario e inevitable para el desarrollo de las sociedades, pero siempre medido, de manera que un límite óptimo para tales efectos podría ser aquél que además de haber sido determinado científicamente, sea validado legalmente mediante una herramienta como ésta, de tal manera, los Planes proporcionarán datos concretos acerca de la capacidad e intensidad de uso del patrimonio natural, la biodiversidad y geodiversidad y

---

<sup>903</sup> Artículo 5.2 c) de la Ley 42/2007, de 13 de diciembre, del Patrimonio Natural y la Biodiversidad.

<sup>904</sup> El Capítulo II del Título I de la Ley de Biodiversidad, prevé la elaboración del Plan Estratégico Estatal del Patrimonio Natural y de la Biodiversidad, cuya finalidad es el establecimiento y la definición de objetivos, criterios y acciones que promuevan la conservación, el uso sostenible y en su caso, la restauración del patrimonio, recursos naturales terrestres y marinos y de la biodiversidad. En dicho Plan, también han de incluirse las acciones a desarrollar por la Administración General del Estado, junto a las estimaciones presupuestarias necesarias para su ejecución (artículos 12 y 13). Por otro lado, la ordenación en el uso de los recursos es un objetivo primordial, para ello se prevén planes específicos por los que se delimiten, tipifiquen, integren en red y se determinen sus relaciones con el resto del territorio, de los sistemas que integran el patrimonio y los recursos naturales de un determinado ámbito espacial, con independencia de otros instrumentos que puedan adoptar las Comunidades Autónomas.



determinarán las alternativas de gestión y las limitaciones que deban establecerse a la vista de su estado de conservación; el segundo motivo es que dichos Planes formularán los criterios orientadores de las políticas sectoriales y ordenaciones de las actividades económicas y sociales, públicas y privadas, acordes con el contenido de la Ley<sup>905</sup>, donde, desde nuestro punto de vista, no pueden apartarse sin más las posibilidades coadyuvantes que en un momento dado puede tener la política tributaria.

La voluntad del texto legal se extiende más allá de la conservación y restauración, pues concibe sólidamente la prevención del deterioro de los espacios naturales, llevando a mantener los regímenes de protección preventiva, recogidos en la Ley 4/1989<sup>906</sup>, aplicables a espacios naturales y a lo referente a la tramitación de un Plan de Ordenación de los recursos, previniendo la realización de actos, o el otorgamiento de autorizaciones, licencias o concesiones que imposibiliten el logro de los objetivos buscados, si no existe un informe favorable de la Administración.

El *Patrimonio natural* está clasificado, para ello, el Título II recoge la catalogación así como normas de conservación de hábitats y espacios, centrándose en aquéllos en peligro de extinción. Se mantiene la figura, definición y regímenes de protección de los Parques y de las Reservas Naturales<sup>907</sup> a que hace referencia la Ley 4/1989, adaptando la definición de paisajes protegidos al Convenio del paisaje del Consejo de Europa<sup>908</sup>.

---

<sup>905</sup> Artículos 16 y 17 de la Ley 42/2007, de 13 de diciembre, del Patrimonio Natural y la Biodiversidad.

<sup>906</sup> Ley 4/1989, de 27 de marzo. Establece normas de protección, conservación, restauración y mejora de los espacios naturales y de la flora y fauna silvestres. BOE N° 74, de 28 de marzo de 1989. Su alcance en el tema que nos ocupa, se sitúa en la prevención como punto de partida de lo que en esta tesis denominamos “potencialidad” de los efectos nocivos de las actividades contaminantes sobre el medio ambiente, a tratar en el apartado 3.b.2 de este Capítulo.

<sup>907</sup> Otros catálogos recogidos son: la Red Natura 2000 (compuesta por los Lugares de Importancia Comunitaria, las Zonas Especiales de Conservación y las Zonas de Especial Protección para las Aves); las Áreas protegidas por instrumentos internacionales; en el seno del Listado de Especies en Régimen de Protección Especial se establece el Catálogo Español de Especies Amenazadas; dentro de la red de bancos de material biológico y genético concurre el Inventario Español de Bancos de Material Biológico y Genético de Especies Silvestres; y finalmente, el Catálogo Español de Especies Exóticas Invasoras (aquéllas que amenazan la supervivencia de otras).

<sup>908</sup> Convenio Europeo del Paisaje. De 20 de octubre de 2000, firmado en Florencia y ratificado por España mediante instrumento publicado en el BOE N° 31, de 5 de febrero de 2008. “Capítulo I. Disposiciones Generales. Artículo 1. Definiciones. *“A los efectos del presente Convenio: a) por paisaje se entenderá cualquier parte del territorio tal como la percibe la población, cuyo carácter sea el resultado de la acción y la interacción de factores naturales y/o humanos...”*. El presente Convenio integra en la gestión de los paisajes el interés por proteger el medio ambiente y el desarrollo económico, a través de la sostenibilidad (Artículo 1.e). Además, el paisaje se traduce como elemento fundamental del entorno humano, como una expresión de la diversidad de su patrimonio común, cultural y natural y como fundamento de su identidad (Artículo 5.a); las partes contratantes adquieren la obligación de integrar al

Este aspecto nos incumbe doblemente, y es que la afirmación expresa del paisaje (un elemento esencial del medio ambiente) como un recurso que trasciende destacadamente en la actividad económica, viene a apoyar nuestra postura personal por cuanto al valor económico del bien ambiental y su utilización como factor de producción en algunos casos, asimismo, porque se expone con claridad en un instrumento jurídico de esta envergadura, que la actividad económica del ser humano genera efectos transformadores sobre el paisaje. Aun cuando se mienta en un sentido genérico como “economía mundial”, las nociones enunciadas, como el turismo y el ocio<sup>909</sup> resultan muy útiles para conocer las diversas ramas de la economía que más impacto pueden tener en un elemento tan vital como lo es el paisaje, sirviendo al legislador tributario de material ilustrativo a fin de identificar aquéllas actividades económicas contaminantes o de mayor incidencia ambiental que deben ser gravadas<sup>910</sup>.

El Capítulo Cuarto del Título III, regula la protección de las especies en relación con la caza y con la pesca<sup>911</sup>, pero destaca la advertencia prevista para el consumo de

---

paisaje en las diversas políticas públicas, desde la ordenación territorial y urbanística, hasta aquéllas en materia cultural, medioambiental, agrícola, social y económica, así como en cualesquiera otras políticas que puedan tener un impacto directo o indirecto sobre el paisaje (Artículo 5.d). Aunado a lo anterior, el Preámbulo de este documento reconoce explícitamente que el paisaje desempeña un papel importante de interés general en los campos cultural, ecológico, medioambiental y social, y que además, constituye un recurso favorable para la actividad económica y que por tanto, su protección, gestión y ordenación pueden contribuir a la creación del empleo. Los Estados firmantes contemplan que la evolución de las técnicas de producción agrícola, forestal, industrial y minera, y en materia de ordenación del territorio y urbanística, transporte, infraestructura, turismo, ocio y a nivel más general, los cambios en la economía mundial, están acelerando en muchos casos la transformación de los paisajes, que la calidad y la diversidad de los paisajes europeos constituyen un recurso común y que es importante la cooperación entre ellos para su protección, gestión y ordenación.

<sup>909</sup> Vid. COMISIÓN EUROPEA. *El patrimonio natural y cultural como factor de desarrollo del turismo sostenible en los destinos turísticos no tradicionales*. Dirección General de Empresa, Unidad de Turismo, Bruselas, Bélgica, 2002, p. 2-27; SCHMIDT, Hans-Werner. “Tourism and the environment”, *Statistics in focus*, Industry, Trade and Services, Theme 4-40/2002, EUROSTAT, European Commission, Brussels, Belgium, 2002, pp. 5-7.

<sup>910</sup> Vid. entre otros, BOKOBO MOICHE, Susana. *La fiscalidad de las prestaciones turísticas...*, *Op. Cit.*, pp. 250-259; RUIZ GARIJO, Mercedes. *Fiscalidad de la empresa turística...*, *Op. Cit.*, p. 326; a nivel comunitario, la tributación sobre actividades turísticas, envuelta por cierto en gran debate sobre la naturaleza de los gravámenes establecidos en torno a ellas, se demuestra con estudios y documentos como DE MITA, Enrico. *L'imposta sullo scalo turistico in Sardegna di aerei e imbarcazioni da diporto ...*, *Op. Cit.*, pp. 2 e ss.; PICCIAREDDA, Franco. *Federalismo fiscale e tributi propri della Regione Sardegna ...*, *Op. Cit.*, 2 e ss dell'articolo; también, la Sentenza della Corte Costituzionale Italiana. N° 216, 17 giugno 2010, rubro: “*Regione Finanza e tributi regionali. Sardegna Finanze e tributi. Unione Europea, Fonti. regole di interpretazione e di applicazione del diritto comunitario. Tasse regionali - Legge reg. Sardegna 11 maggio 2006 n. 4, art. 4, nel testo sostituito dall'art. 3, comma 3, della legge reg. Sardegna 29 maggio 2007, n. 2 - Contrasto con l'art. 49 Trattato Ce - Violazione dell'art. 117 comma 1 cost. - Sussiste - Conseguenze - Illegittimità costituzionale*”.

<sup>911</sup> A pesar de la amplitud de los recursos encomendados a esta Ley, no todos quedan comprendidos, y es que tanto los recursos pesqueros en aguas exteriores, como los fitogenéticos y zoogenéticos para la

bienes del medio ambiente sobre la que hemos hecho hincapié, esto es, que tales actividades significan un aprovechamiento de recursos naturales necesario pero su consumo no puede ser indiscriminado, sino limitado conforme a restricciones espaciales, temporales, y de métodos de captura sobre aquellas especies determinadas por las Comunidades Autónomas, que en ningún caso incluirán las del Listado de Especies de Interés Especial, o los métodos o especies prohibidos por la Unión Europea. Dicha información mantendrá el Inventario Español de Caza y Pesca<sup>912</sup>.

Se destaca la participación otorgada a la ciudadanía. Es importante mencionarlo, ya que no sólo la propiedad pública sobre bienes del patrimonio natural se ven intervenidas en cierta manera, si no también, la privada. Para tal propósito, es precisa la elaboración de acuerdos entre entidades de custodia y los propietarios de fincas privadas que tengan por objeto principal la conservación del mismo<sup>913</sup>, esta circunstancia confirma la posibilidad legal de limitar el ejercicio del derecho de propiedad a favor del medioambiente y más aún, significa que la propiedad sobre bienes de la Naturaleza está afecta a un tratamiento especial que en un determinado supuesto despliega un abanico de posibilidades, a saber, desde una simple restricción administrativa (cotas de explotación), hasta gravámenes ambientales que desincentiven o controlen indirectamente el consumo indiscriminado de tales bienes, o bien, en sentido opuesto, premien la conservación, el no uso, la adecuada custodia de los bienes por parte de los propietarios mediante la exención fiscal o los incentivos fiscales.

---

agricultura y la alimentación se regulan por legislación específica, internacional o estatal, respectivamente.

<sup>912</sup> En todo momento, se promociona el uso sostenible del patrimonio natural y la biodiversidad, a tal punto, se dedica un Título completo, el IV, del *“Uso sostenible del patrimonio natural y de la biodiversidad”* incluyente de las Reservas de la Biosfera Españolas como subconjunto de la Red Mundial de Reservas de la Biosfera, del Programa MaB (Persona y Biosfera) de la UNESCO. Sin embargo, aun y cuando se refrenda tácitamente la participación incluso imperiosa, de los recursos medioambientales en la vida económica de las sociedades en el Capítulo III del *“Comercio internacional de especies silvestres”*, por ejemplo, también se mantiene la preocupación por evitar limitaciones innecesarias sobre ciertos espacios a los que se denominan Áreas de Influencia Socioeconómica, y es que el artículo 38 (Título II *“Catalogación, conservación y restauración de hábitats y espacios del patrimonio natural”*, Capítulo II de la *“Protección de Espacios”*) refiere que con el fin de contribuir al mantenimiento de los espacios naturales protegidos y favorecer el desarrollo socioeconómico de las poblaciones locales de forma compatible con los objetivos de conservación del espacio, en sus disposiciones reguladoras podrán establecerse Áreas de influencia socioeconómica, con especificación del régimen económico y las compensaciones adecuadas al tipo de limitaciones. Dichas superficies estarán integradas al menos por el conjunto de los términos municipales donde se encuentre ubicado el espacio natural de que se trate y su zona periférica de protección.

<sup>913</sup> Artículo 72.1 de la Ley 42/2007, de 13 de diciembre, del Patrimonio Natural y la Biodiversidad.

Al parecer, esta segunda opción ha sido concretada en la Ley comentada cuando prevé los que denomina “*incentivos a las externalidades positivas en el ámbito de los espacios protegidos y de los acuerdos de custodia del territorio*”<sup>914</sup>.

El papel recaudatorio de los tributos ecológicos, ampliamente discutido por la doctrina<sup>915</sup>, pero desde nuestra perspectiva, necesario para la financiación de una política económica integral que prevea a la protección del medio natural como una función gubernamental básica (que conlleva paralelamente una reforma fiscal que la haga efectiva y eficiente), toca nuevamente nuestra atención cuando leemos el artículo 74, dedicado a la creación de un Fondo para el Patrimonio natural y la biodiversidad, cuyo objeto se encamina a la consecución de las metas previstas en la Ley de cuenta y es que en estos casos, se ejemplifica con claridad el rol que los instrumentos tributarios pueden desempeñar.

Insistimos en que la procuración de medios financieros es indispensable y, a la vez, cuantioso el costo de las acciones que las Administraciones deben realizar en caso de ejecutar una auténtica política medioambiental integral, es por eso que los recursos provenientes exclusivamente de determinadas asignaciones presupuestarias pueden resultar malos o insuficientes. El tema ambiental es actualmente un asunto decisivo y

---

<sup>914</sup> “*Artículo 73. Incentivos a las externalidades positivas en el ámbito de los espacios protegidos y de los acuerdos de custodia del territorio. 1. Las Comunidades autónomas regularán los mecanismos y las condiciones para incentivar las externalidades positivas de terrenos que se hallen ubicados en espacios declarados protegidos o en los cuales existan acuerdos de custodia del territorio debidamente formalizados por sus propietarios ante entidades de custodia. Para ello se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes servicios prestados por los ecosistemas: a) La conservación, restauración y mejora del patrimonio natural, de la biodiversidad, geodiversidad y del paisaje en función de las medidas específicamente adoptadas para tal fin, con especial atención a hábitats y especies amenazados. b) la fijación de dióxido de carbono como medida de contribución a la mitigación del cambio climático. c) La conservación de los suelos y del régimen hidrológico como medida de lucha contra la desertificación, en función del grado en que la cubierta vegetal y las prácticas productivas que contribuyan a reducir la pérdida o degradación del suelo y de los recursos hídricos superficiales o subterráneos. d) La recarga de acuíferos y la prevención de riesgos ecológicos.*”

<sup>915</sup> Vid. CASADO OLLERO, Gabriel *Los fines no fiscales de los tributos...*, Op. Cit., p. 455, quien señala que “*la extrafiscalidad es una expresión vaga que apenas significa algo en sí misma, y con la que –por contraposición– pretende designarse todo aquello que se aleja de la función financiera, del fin recaudatorio (fiscal) propio de la imposición*”; SIMÓN ACOSTA, Eugenio. *El Derecho Financiero y la Ciencia Jurídica*, Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, Italia, 1985, p. 151, recuerda que “*en todos estos casos no se excluye el carácter principal de la finalidad recaudatoria del tributo, sino que esos otros fines, que son admisibles en el tributo, son siempre complementarios o secundarios en relación con la finalidad justificadora de la imposición*”; GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Tasas ambientales...*, Op. Cit., p. 631, hablando de la extrafiscalidad en los gravámenes ambientales, la autora reafirma que “*es importante recordar que siempre es una función añadida a la recaudatoria, porque sin esta última no puede haber tributo*”.

crucial para la supervivencia de las sociedades y sus economías, pues la realidad es que el *bien ambiental* constituye la base o soporte del desarrollo normal de los seres humanos y de sus economías. Pues bien, el Fondo mencionado podrá financiar acciones de naturaleza plurianual y actuará como instrumento de cofinanciación destinado a asegurar la cohesión territorial. Según el texto normativo, aquél “...se dotará con las partidas asignadas en los Presupuestos Generales del Estado, incluidas las dotaciones que sean objeto de cofinanciación por aquellos instrumentos financieros comunitarios destinados a los mismos fines y **con otras fuentes de financiación que pueden establecerse en el futuro**<sup>916</sup>”. La parte que resaltamos, al ser de un alcance tan amplio, abre la posibilidad a diversos instrumentos de financiación a futuro, donde bien podrían ocupar un sitio los tributos ambientales habida cuenta su faceta recaudatoria, tantas veces defendida en esta tesis.

### C. Los Parques Nacionales.

La Red de Parques Nacionales se define como un sistema dirigido a integrar la muestra más representativa del conjunto de sistemas españoles, dando lugar a un todo que debe ser la síntesis del mejor patrimonio natural español, para su legado en el mejor estado de conservación posible a las generaciones futuras. Los elementos básicos de la Red, son los espacios declarados Parques Nacionales. Los objetivos de la Red se declaran de interés general del Estado, en el marco de los artículos 45 y 149.1.23 CE, mediante la Ley 5/2007, de 3 de abril, de la Red de Parques Nacionales<sup>917</sup>.

Los Parques Nacionales deben destacar por su alto valor ecológico y cultural<sup>918</sup>, por la belleza de sus paisajes, o por la singularidad de su flora, de su fauna, de su geología o de sus formaciones geomorfológicas, de modo que se puedan considerar como buenos representantes del, o de los sistemas naturales correspondientes. El papel de los Parques Nacionales en el desarrollo sostenible es premisa máxima. Los territorios

---

<sup>916</sup> Artículo 74.1 de la Ley 42/2007 de 13 de diciembre, del Patrimonio Natural y de la Biodiversidad.

<sup>917</sup> Ley 5/2007, de 3 de abril, de la Red de Parques Nacionales. BOE N° 81, de 4 de abril de 2007.

<sup>918</sup> Vid. COMISIÓN EUROPEA. *El patrimonio natural y cultural como factor de desarrollo del turismo sostenible...*, Op. Cit., p. 15-57; SCHMIDT, Hans-Werner. *Tourism and the environment...*, Op. Cit., pp. 5-7.

que merecen la consideración de Parques Nacionales conjugan históricamente elementos de tipo social, ecológico, económico y cultural. La conciencia del legislador a favor de las generaciones venideras plantea un panorama donde en la eliminación de actividades que pongan en peligro los objetivos de la Red, se de preferencia los acuerdos voluntarios para la adquisición de los derechos afectados y que junto a la delimitación del territorio periférico de protección y su régimen jurídico y del área de influencia socioeconómica del Parque, se consideren las medidas específicas que ayuden a promover un desarrollo más sostenible en estos ámbitos. La Red intenta asegurar la viabilidad de la coexistencia entre los Parques y su entorno, demostrando con el desarrollo de “*buenas prácticas*” la aportación de aquéllos para el desarrollo sostenible de su área de influencia.

Los efectos jurídicos de la ley declaratoria de un Parque en lo que atañe a la utilidad pública o interés social de las actuaciones que, para la consecución de los objetivos de los Parques Nacionales, deban acometer las Administraciones Públicas, al derecho de tanteo y retracto, las actividades prohibidas y los plazos para su eliminación en caso de proceder, o excepcionalmente, si no se pudiesen eliminar, las medidas precisas para la corrección de sus efectos. Así pues, los instrumentos tributarios, mecanismos indirectos de protección medioambiental, poca cabida tienen cuando la Ley es determinante en el contenido mínimo que debe tener la declaración de Parque Nacional<sup>919</sup>, entre las que destaca la enumeración de prohibiciones y limitaciones de todos aquéllos usos y actividades que alteren o pongan en peligro la consecución de los objetivos del Parque en el conjunto de la Red<sup>920</sup>.

En este sentido, las actividades nocivas ambientalmente (que en términos generales podrían constituir el objeto imponible de un tributo ecológico), son seleccionadas en la Ley pero directamente se declaran prohibidas<sup>921</sup> en el espacio comprendido por el

---

<sup>919</sup> Artículo 12. “*Contenido mínimo de la declaración de Parque Nacional*”. Ley 5/2007, de 3 de abril, de la Red de Parques Nacionales.

<sup>920</sup> Artículo 12.1.d) de la Ley 5/2007, de 3 de abril, de la Red de Parques Nacionales.

<sup>921</sup> “*Artículo 13. Efectos Jurídicos de la Declaración de Parque Nacional... 3. La prohibición de: a) la pesca deportiva y recreativa y la caza deportiva y comercial, así como la tala con fines comerciales. En el caso de existir dichas actividades en el momento de la declaración, las Administraciones competentes adoptarán las medidas precisas para su eliminación, dentro del plazo que a tal efecto establecerá la Ley declarativa... b) Los aprovechamientos hidroeléctricos y mineros, vías de comunicación, redes energéticas y otras infraestructuras, salvo en circunstancias excepcionales debidamente justificadas por razones de protección ambiental e interés social y siempre que no exista otra solución satisfactoria... c) Las explotaciones de recursos naturales o agrarios distintas de las indicadas en el apartado a) de este artículo, salvo aquéllas que son compatibles con el logro de los objetivos del Parque, se apoyan en*

Parque, de manera que tales presupuestos escapen del ámbito tributario, quedando únicamente en manos del legislador la determinación de la sanción que corresponda por su ejecución<sup>922</sup>. No obstante, tratándose de las áreas de influencia socioeconómica ocurre lo contrario, pues a toda costa el legislador ha querido que las Administraciones promuevan el desarrollo sostenible en dichos espacios, apoyando la puesta en marcha de programas piloto de activación económica sostenible con efectos sociales demostrativos sobre toda la Red de Parques y autorizando la posible asignación múltiple de recursos financieros<sup>923</sup>.

#### D. Los Montes.

La Exposición de Motivos de la Ley 10/2006, de 28 de abril, por la que se modifica la Ley 43/2003, de 21 de noviembre, de Montes<sup>924</sup> apunta que la reforma en materia de montes es una actualización necesaria del régimen jurídico de los espacios forestales<sup>925</sup> acorde a las concepciones de medio ambiente y gestión sostenible

---

*derechos consolidados y constituyen una aportación reconocida de valores culturales o ecológicos que no alteren los procesos naturales. En el caso de existir actividades no exceptuadas en el momento de la declaración, las Administraciones competentes adoptarán las medidas precisas para su eliminación, dentro del plazo que establezca la Ley declarativa. d) El sobrevuelo a menos de 3.000 metros de altura, salvo autorización expresa o por causa de fuerza mayor.*

*4. En la aplicación de las medidas a que se refiere el apartado anterior se dará preferencia a los acuerdos voluntarios para la adquisición de derechos afectados.*

*5. El suelo objeto de la declaración de Parque Nacional no podrá ser susceptible de urbanización ni edificación, sin perjuicio de lo que determine el Plan Rector de Uso y Gestión en cuanto a las instalaciones precisas para garantizar su gestión y contribuir al mejor cumplimiento de los objetivos del Parque Nacional.*

*6. Los Planes hidrológicos de demarcación y las Administraciones competentes en materia hidráulica asegurarán los recursos hídricos adecuados en cantidad y calidad para el mantenimiento de los valores y el logro de los objetivos de la Red de Parques Nacionales.” Ley 5/2007, de 3 de abril, de la Red de Parques Nacionales.*

<sup>922</sup> Vid. CALVO ORTEGA, Rafael. *Tributación medioambiental y principio de justicia tributaria...*, Op. Cit., p. 105, quien distingue con claridad que el hecho generador de un tributo ambiental debe ser un hecho lícito, con independencia que los poderes públicos lo consideren más o menos conveniente, ya que si bien es cierto que un tributo ambiental y una norma sancionadora dictada con el objetivo de proteger el medio ambiente llevan un mismo juego de prevención, la diferencia de principios en la creación de ambas figuras es distinta, así como los efectos jurídicos de cada una.

<sup>923</sup> Artículo 19 de la Ley 5/2007, de 3 de abril, de la Red de Parques Nacionales.

<sup>924</sup> Ley 10/2006, de 28 de abril, por la que se modifica la Ley 43/2003, de 21 de noviembre, de Montes. BOE Nº 102, de 29 de abril de 2006. Como dato adicional, la Ley 43/2003, de 21 de noviembre, de Montes, fue publicada en el BOE Nº 280, de 22 de noviembre.

<sup>925</sup> Vid. AA. VV. VIEJO MONTECINOS, José Luis, editor. *Biodiversidad: aproximación a la diversidad botánica y zoológica en España...*, Op. Cit., pp. 109-150; CAMPRODON I SUBIRACHS, Jordi y PLANA BACH, Eduard. *Conservación de la biodiversidad y gestión forestal...*, Op. Cit., p. 29;

constitucionales. El objeto de la Ley es garantizar la conservación y protección de los montes españoles, promoviendo su restauración, mejora, sostenibilidad y aprovechamiento racional, apoyándose en la solidaridad colectiva y la cohesión territorial<sup>926</sup>.

Todos los principios inspiradores<sup>927</sup> de la legislación, guardan estrechos vínculos con la gestión sostenible de los recursos forestales, el reconocimiento de sus valores intrínsecos, tanto ambientales, como económicos y sociales; y la colaboración entre las Administraciones y sectores implicados, así como su inclusión en las políticas públicas. La novedad, es la inserción de las letras j) y k) al artículo 3º. Ambas fracciones son muy importantes desde la perspectiva defendida en esta tesis doctoral y es que por una parte, el inciso j) eleva a una posición fundamental el principio de **precaución**, aceptando que en virtud del mismo, **ante una amenaza de reducción o pérdida sustancial de la diversidad biológica no debe alegarse la falta de pruebas científicas inequívocas como razón para aplazar las medidas encaminadas a evitar o reducir al mínimo la amenaza**. La postura resaltada refuerza la defendida en esta tesis, respecto a que determinadas manifestaciones de la capacidad para incidir en el medio de los sujetos (como una modalidad de la capacidad contributiva) generan determinados efectos nocivos sobre el medio ambiente pueden aletargarse en el tiempo y ser perceptibles después de un largo periodo, a los que denominamos efectos mediatos o potenciales, más de ninguna manera inexistentes, en otras palabras, que resulta incorrecto negar su existencia atendiendo a que aun no son perceptibles sus secuelas ambientales o impreciso el momento de su aparición, bastando la detección científica de aquellos acontecimientos contaminantes y sus efectos a futuro<sup>928</sup>, los que por otro lado, pueden constituir las actividades contaminantes objeto de diversos gravámenes ambientales<sup>929</sup>, concordantes de fondo y forma, con los principios tributarios constitucionales.

---

GUZMÁN VÁZQUEZ DE PRADA, Luis, DE LA HOZ RODRÍGUEZ, Francisca María, y MARTÍN ZAZO, Isabel. *Evaluación económica del patrimonio natural...*, Op. Cit., p. 6 y ss.

<sup>926</sup> Artículo 1 de la Ley 43/2003, de 21 de noviembre, de Montes. BOE N° 280, de 22 de noviembre. Modificada por la Ley 10/2006, de 28 de abril. BOE N° 102, de 29 de abril de 2006.

<sup>927</sup> Artículo 3, Ley 43/2003, de 21 de noviembre, de Montes. Modificada por la Ley 10/2006, de 28 de abril.

<sup>928</sup> La letra k) recoge el fenómeno del Cambio climático, cuya singularidad coincide con la descrita. "Artículo 3. Principios. Son principios que inspiran esta Ley: ... k) Adaptación de los montes al Cambio Climático, fomentando una gestión encaminada a la resiliencia y resistencia de los montes al mismo."

<sup>929</sup> Vid. MÁRQUEZ MOLERO, Rafael. *La fiscalidad de los montes en España...*, Op. Cit., pp. 249-278.



Destaca la regulación introducida en relación con el Catálogo de Montes de Utilidad Pública, para extender esta protección a toda la masa forestal y aplicar la lógica derivada del artículo 45 CE. El concepto de monte<sup>930</sup>, su clasificación y régimen jurídico<sup>931</sup>, permanecen intocadas por la Ley modificadora, no obstante, surgen las figuras de los “*montes protectores*” y los “*montes con otras figuras de especial protección*”. Su importancia y singularidad, ya se trate de montes públicos o privados, deriva de los valores que incorporan y les hacen acreedores de una regulación y un registro propios que beneficie su salvaguarda por parte de las Administraciones.

La certificación forestal se reconoce como un instrumento voluntario, transparente y no discriminatorio para la gestión forestal sostenible que pretende en último extremo, vincular el comercio de los productos forestales con la gestión sostenible de los montes de los que proceden y conseguir que el usuario final se decante por productos procedentes de montes ordenados y gestionados sosteniblemente. Las Administraciones adquieren obligatoriamente el compromiso de fomentar a nivel interno y entre los particulares en general por medio de campañas de divulgación, el

---

<sup>930</sup> Artículo 5. “Concepto de monte. 1. A efectos de esta Ley, se entiende por monte todo terreno en el que vegetan especies forestales arbóreas, arbustivas, de matorral o herbáceas, sea espontáneamente o procedan de siembra o plantación, que cumplan o puedan cumplir funciones ambientales, protectoras, productoras, culturales, paisajísticas o recreativas.

Tienen también la consideración de monte:

- a) Los terrenos yermos, roquedos y arenales.
- b) Las construcciones e infraestructuras destinadas al servicio del monte en el que se ubican.
- c) Los terrenos agrícolas abandonados que cumplan las condiciones y plazos que determine la Comunidad Autónoma, y siempre que hayan adquirido signos inequívocos de su estado forestal.
- d) Todo terreno que, sin reunir las características descritas anteriormente, se adscriba a la finalidad de ser repoblado o transformado al uso forestal, de conformidad con la normativa aplicable.
- e) Los enclaves forestales en terrenos agrícolas con la superficie mínima determinada por la Comunidad Autónoma.

No tienen la consideración de monte:

- a) Los terrenos dedicados al cultivo agrícola.
- b) Los terrenos urbanos y aquellos otros que excluya la Comunidad Autónoma en su normativa forestal y urbanística.

3. Las Comunidades Autónomas, de acuerdo con las características de su territorio, podrán determinar la dimensión de la unidad administrativa mínima que será considerada monte a los efectos de la aplicación de esta Ley.” Ley 43/2003, de 21 de noviembre, de Montes. BOE N° 280, de 22 de noviembre.

<sup>931</sup> Título II. “Clasificación y Régimen Jurídico de los Montes”. Capítulo I. “Clasificación de los montes” (artículos 11- 13), Capítulo II “Régimen Jurídico de los montes públicos” (artículos 14- 19), Capítulo III “Recuperación posesoria y deslinde de los montes públicos” (artículos 20- 21), Capítulo IV “Régimen de los montes privados” (artículos 22 y 23), Capítulo IV Bis “Régimen de los montes protectores y montes con otras figuras de especial protección” (artículos 24- 24 quáter); y Capítulo V “Derecho de adquisición preferente y unidades mínimas de actuación forestal” (artículos 25- 27). Ley 43/2003, de 21 de noviembre, de Montes. BOE N° 280, de 22 de noviembre, modificada por la Ley 10/2006, de 28 de abril. BOE N° 102, de 29 de abril de 2006.

consumo responsable de productos forestales así como la preferencia de productos provenientes de bosques certificados<sup>932</sup>.

El marcado reconocimiento que la presente normativa hace al rol económico de los bienes de la Naturaleza (sobra decir que actividades como la agricultura, el pasturaje, la industria y la construcción han sido sobrepuestas a la propia función ecológica que por sí mismos proporcionan los bosques y montes) y la preocupación del legislador porque de ninguna manera aquél opaque su propia función ambiental, se refleja también en el intento de amparar en primer lugar la integridad de los recursos forestales atendiendo al papel que desempeñan en el equilibrio de la Biosfera, prohibiendo la modificación del uso forestal de aquellos terrenos incendiados durante un periodo de al menos 30 años, así como la realización de toda actividad incompatible con la regeneración de la cubierta vegetal<sup>933</sup>.

Antes de concluir este apartado, es menester dedicar algunas reflexiones al articulado referente a la gestión y aprovechamiento de los montes<sup>934</sup>, dependiendo de su carácter público o privado. Pues bien, comencemos por señalar que los montes del dominio público forestal son inalienables, imprescriptibles e inembargables y no están sujetos a tributo alguno que grave su titularidad<sup>935</sup>, en este contexto hallamos una restricción para el legislador tributario para constituir como hecho imponible la titularidad de un monte de tales características (que en otras palabras, impide que los entes públicos, únicos posibles titulares de los recursos descritos, sean a su vez sujetos pasivos de obligaciones tributarias por tal concepto), no obstante, es factible que las Administraciones gestoras de los montes demaniales den carácter público a aquellos usos respetuosos con el medio natural, siempre que se realicen sin ánimo de lucro y de acuerdo con la normativa vigente, principalmente con los instrumentos de planificación y gestión respectivos y cuando sean compatibles con los aprovechamientos, autorizaciones o concesiones legalmente establecidos<sup>936</sup>.

---

<sup>932</sup> Artículo 35 bis de la Ley 43/2003, de 21 de noviembre, de Montes... Modificada por la Ley 10/2006, de 28 de abril.

<sup>933</sup> Nuevo artículo 50 de la Ley 43/2003, de 21 de noviembre, de Montes.

<sup>934</sup> Vid. MÁRQUEZ MOLERO, Rafael. *La fiscalidad de los montes en España...*, *Op. Cit.*, pp. 249-278; VAQUERA GARCÍA, Antonio. *Fiscalidad y Medio ambiente...*, *Op. Cit.*, pp. 273-425.

<sup>935</sup> Artículo 14 de la Ley 43/2003, de 21 de noviembre, de Montes.

<sup>936</sup> Artículo 15.1 de Ley 43/2003, de 21 de noviembre, de Montes.

Como es sabido, la constricción de un título administrativo para su utilización implica el establecimiento de ciertas cuotas que no sólo deben enfocarse desde el punto de vista de cualquier tasa o derecho, sino también tener en cuenta el costo que su utilización significa para el equilibrio de los ecosistemas y el beneficio económico para el usuario<sup>937</sup>, ganancia ya de por sí distintiva dada su procedencia y las externalidades que genera. Supuestos como éstos, permiten perfilar ciertos aspectos de la capacidad para incidir en el medio ambiente de los beneficiarios y por tanto, sus implicaciones tributarias.

Siguiendo el criterio de la Ley estudiada, las Administraciones gestoras serán quienes sometan a otorgamiento de autorizaciones aquéllas actividades que de acuerdo con la normativa autonómica, la requieran por su peligrosidad, intensidad o rentabilidad<sup>938</sup>.

La gestión de los montes privados, queda en manos de sus titulares, sin embargo, tampoco está exenta de ciertas restricciones, pues en todo caso ha de ajustarse a los instrumentos de gestión o planificación forestal, cuya supervisión queda a cargo del órgano forestal de la Comunidad Autónoma correspondiente<sup>939</sup>.

El titular del monte será en todo caso el propietario de los recursos y frutos producidos en él, teniendo derecho a su aprovechamiento conforme a la Ley que se analiza y a las normas autonómicas, ahora bien, los aprovechamientos se realizarán siguiendo las prescripciones para la gestión de montes establecidos en los planes de ordenación cuando existan o planes equivalentes vigentes<sup>940</sup>. El órgano forestal autonómico

---

<sup>937</sup> Hace fe de nuestro planteamiento la existencia de conceptos como “*renta forestal*”, en GUZMÁN VÁZQUEZ DE PRADA, Luis, DE LA HOZ RODRÍGUEZ, Francisca María, y MARTÍN ZAZO, Isabel. “Evaluación económica del patrimonio natural de Andalucía”, en el *Quinto Congreso Forestal Español. Montes y Sociedad: saber qué hacer*. Celebrado en Ávila, del 21 al 25 de septiembre de 2009, España, pp. 8 y ss.

<sup>938</sup> Sabemos del nexo inquebrantable entre la economía y el medio ambiente, pero llama aún más la atención el reconocimiento científico a la necesidad de valorar la producción pública del bien *patrimonio natural*, como explica PRADA BLANCO y su equipo de investigadores: “... *En esta situación no debiera extrañar que desde la Economía se pretenda analizar la producción pública del bien patrimonio natural. Desde una perspectiva económica es razonable exigir que se justifique el gasto público en patrimonio natural frente a otras potenciales demandas sociales, es decir, la intervención pública debiera ser socialmente eficiente en el sentido de que el output generado compense al menos los gastos en que es necesario incurrir y se realice a los menores costes posibles. Podríamos incluso dar un paso más valorando las alternativas o programas de intervención cuyos beneficios sobrepasan los costes sociales para jerarquizarlos en función de la relación entre ambas magnitudes...*”. Cfr. AA.VV. PRADA BLANCO, Albino, Director. *Valoración económica del patrimonio natural*. Instituto de Estudios Económicos de Galicia Fundación Pedro Barrié de la Maza, A. Coruña, España, 2001, pp. 14 y 15.

<sup>939</sup> Artículo 23 de la Ley 43/2003, de 21 de noviembre, de Montes.

<sup>940</sup> Artículo 36 de la Ley 43/2003, de 21 de noviembre, de Montes.

tendrá la encomienda de regular los aprovechamientos no maderables mediante instrumentos especiales, así como los maderables y leñosos<sup>941</sup>.

El cuidado y protección que los titulares tengan sobre los montes, sean privados o públicos, es reconocido mediante incentivos económicos diversos, acreditándose sin duda que mientras su consumo puede ser objeto de algún tipo de gravamen, su preservación o dicho de otra forma, la abstención de usarlos, es premiada.

### **E. La Atmósfera, las Aguas y Costas, los Suelos Agrícolas, y el Patrimonio Minero.**

Siguiendo la doctrina constitucional, recuérdese que los elementos que componen el medio ambiente<sup>942</sup> constituyen en su conjunto el “bien constitucional” protegido por las leyes e instituciones políticas del Estado. Algunos de tales componentes han sido recogidos y regulados especialmente a efecto de asegurar su tutela, siendo en algunos casos declarados patrimonio natural propiamente o bien, considerados como tales en el contexto de sus respectivas regulaciones.

Los incisos precedentes, introducen al lector en el marco legal de algunos de los componentes del “*bien ambiental*” y las especificaciones que debemos conocer acerca de su utilización, no obstante, haremos un resumen del entorno jurídico de otros igualmente importantes que conforman el patrimonio natural, en su sentido extenso.

#### **a) La atmósfera.**

La regulación de la calidad del aire y la protección de la atmósfera, mediante la Ley del mismo nombre<sup>943</sup>, tiene su antecedente en la Ley 38/1972, de 22 de diciembre, de la

---

<sup>941</sup> Artículo 37 de la Ley 43/2003, de 21 de noviembre, de Montes.

<sup>942</sup> STC 102/1995, de 26 de junio. BOE 181, de 31 de julio de 1995. Conflictos positivos de competencia. FJ 3 “... *el medio ambiente da lugar a unas competencias, tanto estatales como autonómicas, con un carácter metafóricamente «transversal» por incidir en otras materias incluidas también, cada una a su manera, en el esquema constitucional de competencias (Artículo 148.1.1., 3., 7., 8., 10. y 11. CE.) en cuanto tales materias tienen como objeto los elementos integrantes del medio (las aguas, la atmósfera, la fauna y la flora, los minerales)...”.*

<sup>943</sup> Ley 34/2007, de 15 de noviembre, de calidad del aire y protección de la atmósfera. BOE N° 275, de 16 de noviembre de 2007.

protección de la contaminación atmosférica<sup>944</sup>. En pocas palabras, su predecesora, reconoce al aire como un elemento indispensable para la vida y por tanto, su utilización debe estar sujeta a unas normas que eviten el deterioro de su calidad por abuso o uso indebido del mismo, de tal modo que se preserve su pureza dentro de unos límites que no perturben el normal desarrollo de los seres vivos sobre la tierra ni atenten contra el patrimonio natural y artístico de la Humanidad, que las generaciones presentes tienen el deber de proteger para legar un mundo limpio y habitable a las futuras. El aire, es un bien común limitado y por tanto, su utilización o disfrute deberá supeditarse a los superiores intereses de la comunidad frente a los individuales.

En aquella primera normativa, la saturación de la atmósfera se coloca en un primer plano ante la conciencia de que al agotarse sus posibilidades de asimilación de nuevos contaminantes por haberse emitido otros tantos en cantidades que las superan, los daños se multiplican irreversiblemente, de esta manera, aun cuando la actividad generadora pueda aportar a la comunidad ciertos beneficios económicos, éstos no compensan los perjuicios a la salud pública y por tanto, pueden declararse ilegales dichas actividades causantes, pudiendo incluso, someterse forzosamente a regulaciones más estrictas con el fin de dejar paso a otras que satisficieran mejor los intereses económicos, sociales y comunitarios.

Empeñosamente, el legislador afirmaba que las normas debían surgir de un compromiso entre las exigencias higiénico-sanitarias y los imperativos económicos impuestos por las disponibilidades globales y efectivas de recursos financieros para cada sector y por la competitividad en el mercado internacional, al tiempo, que sean consideradas las posibilidades técnicas de la depuración de las emisiones de sustancias contaminantes a la atmósfera, conforme a los conocimientos científicos del momento. La presencia del ingrediente económico, ante la necesidad de financiar acciones a favor del medio ambiente, es palmario y al tiempo cobra gran importancia desde nuestro punto de vista, si se quiere justificar por una parte la imposición de figuras de tipo tributario ambiental<sup>945</sup>. El cometido del titular de las actividades

---

<sup>944</sup> Ley 38/1972, de 22 de diciembre. Protección de la contaminación atmosférica. BOE N° 309, de 26 de diciembre (Desarrollada por D. 833/1975, de 6 de febrero. BOE N° 96, de 22 de abril, rect. BOE N° 137 de 9 de junio de 1975).

<sup>945</sup> Por su parte, la nueva ley, califica a la atmósfera de “*bien común indispensable para la vida*”, respecto del cual arroja la responsabilidad de su conservación a todas las personas, las que por otra parte, también tienen el derecho de su uso y disfrute. Reitera su condición de recurso vital y dados los daños que de su contaminación pueden derivarse para la salud humana y el medio ambiente, la calidad del aire y la

contaminantes será tomar conciencia de que la reducción de las emisiones a la atmósfera por el funcionamiento de las mismas es un coste de producción o un gasto de mantenimiento al que bajo ningún concepto puede renunciar. La contaminación atmosférica se entendía a efectos de la Ley, como la presencia en el aire de materias o formas de energía que impliquen riesgo, daño o molestia grave para las personas y bienes de cualquier naturaleza<sup>946</sup>.

Su objeto<sup>947</sup>, es definir una nueva norma básica conforme con las exigencias del ordenamiento jurídico y administrativo español, inspirado en los principios, enfoques y directrices que definen y orientan la vigente política ambiental y de protección de la atmósfera en el ámbito de la Unión Europea e internacional. El ordenamiento establece las bases en materia de prevención, vigilancia y reducción de la contaminación atmosférica con el fin de evitar y cuando esto no sea posible, aminorar los daños que de ésta puedan derivarse para las personas, el medio ambiente y demás bienes de cualquier naturaleza.

Es muy importante señalar que el ámbito de aplicación se circunscribe a las fuentes de los contaminantes citados en el anexo I, correspondientes a las **actividades potencialmente contaminadoras**<sup>948</sup> de la atmósfera del Anexo IV de la misma norma. Llama nuestra atención el uso cada vez más frecuente de esta terminología. En el caso de la ley, el sentido de esta expresión se encamina a aquéllas que por su naturaleza, ubicación o por los procesos tecnológicos utilizados constituyan una fuente

---

protección de la atmósfera cobran gran importancia en las políticas ambientales en la actualidad. En el Preámbulo, se reconoce que todas las evaluaciones efectuadas ponen en evidencia que pese a las medidas adoptadas en el pasado, existen niveles de contaminación con efectos adversos muy significativos para la salud humana y el medio ambiente (afirmación que refuerza nuestra postura respecto a los efectos mediatos de las incidencias ambientales, cuya existencia y reconocimiento a efectos tributarios defendemos), y que en caso de no adoptarse las adecuadas, dichas secuelas persistirán en el futuro.

<sup>946</sup> Artículo 1.2 de la Ley 38/1972, de 22 de diciembre. Protección de la contaminación atmosférica.

<sup>947</sup> Artículo 1º. Ley 34/2007, de 15 de noviembre, de calidad del aire y protección de la atmósfera.

<sup>948</sup> Vid. algunas de las aportaciones de la doctrina respecto a la fiscalidad por contaminación atmosférica, BENZ, Sebastian, PERROT, Thomas, VANHULLE, Henk, JONSON, Lars. *La tributación medioambiental en los Estados miembros...*, *Op. Cit.*, pp. 980-993; BUÑUEL GONZÁLEZ, Miguel. *Capítulo XI: Tributos medioambientales frente a permisos...*, *Op. Cit.*, pp. 405-415; DE LUIS CALABUIG, Estanislao, GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles, PEÑA ALONSO, José Luis, ROMANO VELASCO, Joaquín, TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, y VAQUERA GARCIA, Antonio. *Estudio sobre la posibilidad del establecimiento...*, *Op. Cit.* pp. 154-166; CHICO DE LA CÁMARA, Pablo y HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *La fiscalidad de las emisiones atmosféricas en España...*, *Op. Cit.*, pp. 185-248; DURÁN CABRÉ, José María y DE GISPERT BROSA, Cristina. *La tributación ambiental en España...*, *Op. Cit.*, pp. 1367-1410; SERRANO ANTÓN, Fernando. *Medidas tributarias medioambientales: la ecotasa...*, *Op. Cit.*, pp. 793- 810; Id. *La tributación medioambiental en la Unión Europea...*, *Op. Cit.*, pp. 817-861; ZORRILLA SUÁREZ, Manuel María y HERNÁNDEZ RUBIO, Carolina. *Los impuestos sobre la contaminación atmosférica...*, *Op. Cit.*, pp. 559-596.

de contaminación cuyas características pueden requerir que sean sometidas a un régimen de control o seguimiento más estricto<sup>949</sup>, mientras tanto, la **amenaza inminente de daño** cuyo contenido podemos vincular al concepto de **potencialidad** de las incidencias ambientales (efectos mediatos) que sugerimos en este trabajo, es definido como aquella probabilidad suficiente de que se produzcan daños para la salud humana o el medio ambiente en un futuro próximo<sup>950</sup>.

Los principios sobre los que se cimienta la normativa, se muestran en el apartado II del Preámbulo y en el artículo 4º. Se aborda la gestión de la calidad de aire y la protección de la atmósfera a la luz de los principios de cautela y acción preventiva<sup>951</sup>, de corrección de la contaminación en la fuente de la misma y de *quien contamina paga*<sup>952</sup>, desde un planteamiento de corresponsabilidad, con un enfoque integral e integrador.

Su carácter integral se expresa en que esta ley no circunscribe su actuación a una vertiente concreta de la contaminación atmosférica, como lo es la calidad del aire ambiente, sino que abarca los distintos problemas de la misma tales como, la contaminación transfronteriza, el agotamiento de la capa de ozono o el cambio climático<sup>953</sup>. Con ello se pretende abordar la pluralidad de causas y efectos de la contaminación atmosférica con una visión global<sup>954</sup> del problema respecto de las fuentes, difusas o no, los contaminantes y sus impactos en la salud de las personas y el medio ambiente. Mientras el carácter integrador se debe a la naturaleza compleja de

---

<sup>949</sup> Artículo 3 a). Ley 34/2007, de 15 de noviembre, de calidad del aire y protección de la atmósfera.

<sup>950</sup> Artículo 3 c). Ley 34/2007, de 15 de noviembre, de calidad del aire y protección de la atmósfera.

<sup>951</sup> Vid. CIERCO SEIRA, César. *El principio de precaución: reflexiones sobre su contenido y alcance en los derechos comunitario y español...*, Op. Cit., pp. 106 y ss.: “el principio de cautela es, desde luego, un instrumento eficaz y como tal aparece reclamado para hacer frente a la incertidumbre de numerosas categorías de riesgos (vgr., ecológicos, alimentarios, químicos, genéticos, tecnológicos, etc.), tan abundantes, por otra parte, en esta «sociedad del riesgo» que nos envuelve...”.

<sup>952</sup> Vid. *Infra*, el epígrafe 1.a. “El principio europeo quien contamina paga”. También, HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *El principio quien contamina paga desde la perspectiva jurídica...*, Op. Cit., pp. 81-91; Id. *El principio quien contamina paga...* (2008), Op. Cit., pp. 187-212; VAQUERA GARCÍA, Antonio. *Fiscalidad y medio ambiente...*, Op. Cit., pp. 123 y ss.

<sup>953</sup> Vid. BUÑUEL GONZÁLEZ, Miguel. *Capítulo XI: Tributos medioambientales frente a permisos de emisión negociables en la lucha de la Unión Europea contra el cambio climático...*, Op. Cit., pp. 405-415; GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Nuevos instrumentos...*, Op. Cit., p. 7 del artículo.

<sup>954</sup> Respecto a la *globalidad* de la contaminación, Vid. LOPERENA ROTA, Demetrio. *Los principios de Derecho Ambiental...*, Op. Cit., pp. 77- 113; y MARTÍN MATEO, Ramón. *Tratado de Derecho Ambiental (I)...*, Op. Cit., 231 y ss.; Id. *Manual de Derecho Ambiental...*, Op. Cit., pp. 53 y ss. Por su parte, la opinión de la AEMA está encaminada a recoger los aspectos globales de la contaminación, de las formas de mitigarla y de los objetivos de actuación. Vid. AEMA. *Estrategia de la AEMA 2004-2008...*, Op. Cit.; Id. *Estrategia de la AEMA 2009- 2013...*, Op. Cit.; Id. *Señales de la AEMA 2009...*, Op. Cit.; Id. *El medio ambiente en Europa. Estado y perspectivas 2010...*, Op. Cit.

la contaminación atmosférica, para cuyo tratamiento se requieren un concurso de actuaciones que se complementen entre sí.

Destacamos dos aspectos, por una parte, el señalamiento de los titulares de instalaciones en las que se desarrollen actividades potencialmente contaminadoras de la atmósfera, como aquellas personas físicas o jurídicas que exploten o posean la instalación<sup>955</sup> (distinción que no podría ser más adecuada, pues no es la instalación en sí quien incide ambientalmente y quien debe ser sujeto de obligaciones, sino los titulares de las mismas que por medio de aquellas realizan las actividades o por virtud de sus omisiones respecto a los dispositivos o edificaciones que detentan, generan incidencias negativas ambientalmente); y por otra, la enunciación de expresas obligaciones de tipo administrativo (artículo 7), todas ellas, sin perjuicio de aquellas otras puedan establecer las Comunidades Autónomas, dentro de las cuales, podrían encontrar un espacio, las de naturaleza tributaria ambiental, ya que de manera precisa, la ley también contempla en el artículo 25 de la *"Fiscalidad ambiental"*, que las Administraciones Públicas promoverán en el ámbito de sus competencias, el uso de la fiscalidad ecológica y de otros instrumentos de política económica ambiental para contribuir a los objetivos de la Ley.

Cabe mencionar la participación del principio de *quien contamina paga*<sup>956</sup> en su aspecto sancionador.

Los Anexos ofrecen auténticos catálogos de importante utilidad para el legislador tributario, constituyen una referencia respecto a aquellas sustancias cuya calidad las coloca en el grupo de contaminantes (Anexo I. *"Relación de contaminantes atmosféricos"*), asimismo, encontramos un listado de factores a considerar al establecer los tipos impositivos de nuevos gravámenes ecológicos (Anexo II. *"Directrices para la selección de los contaminantes atmosféricos"*. Anexo III. *"Factores a tener en cuenta para el establecimiento de los objetivos de calidad del aire y los umbrales de alerta"*) y por otra parte, el conglomerado de actividades que por su

---

<sup>955</sup> Artículo 3.q) de la Ley 34/2007, de 15 de noviembre, de calidad del aire y protección de la atmósfera.

<sup>956</sup> Vid. *Infra*, el epígrafe 1.a. *"El principio europeo quien contamina paga"*. También, HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *El principio quien contamina paga desde la perspectiva jurídica...*, *Op. Cit.*, pp. 81-91; Id. *El principio quien contamina paga...* (2008), *Op. Cit.*, pp. 187-212; VAQUERA GARCÍA, Antonio. *Fiscalidad y medio ambiente...*, *Op. Cit.*, pp. 123 y ss. Cabe mencionar que además de la faceta adaptada al ámbito tributario, el principio contaminador pagador también tiene una cara a partir de la cual encuentran su justificación una serie de medidas correctivas, las que en este caso, están concebidas en el Capítulo VII de la disposición.



potencialidad contaminadora merecen un tratamiento especial y vigilado (Anexo IV. “Catálogo de actividades potencialmente contaminadoras de la atmósfera”), las que van desde diversas relacionadas con la agricultura, la ganadería, los procesos industriales con o sin combustión, el transporte, la energía geotérmica o el tratamiento de residuos, entre otras muchas.

## **b) La prevención y tratamiento de la contaminación acústica.**

El ruido es concebido en un sentido amplio, abarcando tanto el percibido en forma de sonido como de vibraciones, ambas son incluidas en el concepto de contaminación acústica<sup>957</sup> cuya prevención, vigilancia y reducción son objeto de la Ley 37/2003, de 17 de noviembre, Ley del Ruido<sup>958</sup>. El fundamento constitucional de esta normativa se encuentra en los artículos 43 CE (protección de a salud) y 45 CE (salvaguarda del medio ambiente), así como en derechos fundamentales como los consagrados en el 18.1 CE (la intimidad personal y familiar). Anteriormente a esta Ley, el ruido carecía de una legislación general, únicamente la normativa civil con algunas previsiones relacionadas con la convivencia vecinal y los prejuicios ocasionados o la limitación del ruido en el ambiente laboral, la homologación de productos y ordenanzas municipales concernientes al bienestar ciudadano o al planteamiento urbanístico hacían su aparición.

La Unión Europea tomó conciencia de la necesidad de aclarar y homogeneizar el entorno jurídico del ruido<sup>959</sup>, nace el Libro Verde de la Comisión Europea sobre

---

<sup>957</sup> Vid. ALONSO GARCÍA, María Consuelo. *El régimen jurídico de la contaminación atmosférica y acústica*, Editorial Marcial Pons, Madrid, España, 1995; ALONSO MADRIGAL, Francisco Javier. “Nuevas formas de contaminación y tributación. Contaminación acústica y paisajística en la fiscalidad española”, en *Estudios de Deusto: Revista de la Universidad de Deusto*, Volumen 57, Nº 2, 2009, España, pp. 13-48; Id. “La contaminación acústica en la fiscalidad española”, en ALONSO MADRIGAL, Francisco Javier; GÓMEZ LANZ, Javier; MARTÍNEZ VÁZQUEZ, Francisco; DE MIGUEL PERALES, Carlos; NAVARRO MENDIZÁBAL, Iñigo Alfonso; REY PÉREZ, José Luis; y YANGUAS MONTERO, Guillermina. *Nuevas formas de contaminación atmosférica: un análisis jurídico multidisciplinar*, Editorial Dykinson y Universidad Pontificia Comillas, España, 2010, pp. 259-292; CANO MURCIA, Antonio. *Régimen jurídico de la contaminación acústica: con comentarios a la Ley 37/2003, de 17 de noviembre, del ruido*, Thomson Aranzadi, Navarra, España, 2004, pp. 523 y ss.; ECONOTICIAS (Redacción). “Francia impondrá un impuesto a las aerolíneas para financiar su plan nacional contra el ruido”, en *Econoticias: Información profesional de Medioambiente*, Nº 132, 2003, Editorial La Ley, Madrid, España, p. 17; RODRÍGUEZ CARBAJO, José Ramón. “La contaminación acústica”, en *Actualidad Administrativa*, Nº 13, 2004, España, pp. 1627-1634.

<sup>958</sup> Ley 37/2003, de 17 de noviembre. Ley del Ruido. BOE Nº 276, de 8 de noviembre de 2003.

<sup>959</sup> Previamente a la existencia de la Directiva 2002/49/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 25 de junio de 2002, sobre evaluación y gestión del ruido ambiental, se publicó la Propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo relativa al establecimiento de un marco comunitario para la

“Política Futura de Lucha contra el Ruido”, aceptando que la escasa prioridad dada a esta cuestión se debe a que generalmente se trata de un problema local con formas variadas, lo que disipa la percepción en el territorio de la Unión. Por el camino iniciado nace la Directiva 2002/49/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 25 de junio de 2002, sobre evaluación y gestión del ruido ambiental<sup>960</sup> mejor conocida como la “Directiva sobre Ruido Ambiental”. La Directiva citada apunta rasgos muy importantes, como la definición del *ruido*<sup>961</sup>, sus ámbitos espaciales, la importancia de exponer información adecuada al público sobre sus efectos, mapas y planes de acción para los Estados, etcétera.

No obstante, la Ley de transposición que se estudia, tiene un alcance mayor que la Directiva citada, sus objetivos son más ambiciosos al buscar una auténtica cohesión a nivel estatal de la ordenación de la contaminación acústica. Frente al concepto de la Directiva, la Ley define la “contaminación acústica” como *la presencia en el ambiente de ruidos o vibraciones, cualquiera que sea el emisor acústico que los origine, que impliquen molestia, riesgo o daño para las personas, para el desarrollo de sus actividades o para los bienes de cualquier naturaleza, o que causen efectos significativos sobre el medio ambiente*<sup>962</sup>. El artículo 3 precisa el marco conceptual de la Ley<sup>963</sup>, en él define entre otros lo que ha de entenderse como “actividades”

---

clasificación de las emisiones acústicas de los aviones subsónicos civiles para el cálculo de las tasas sobre el ruido, COM /2001/0074 final, DOCE N° 103E, de 30/04/2002. Los criterios para el establecimiento de las tasas referidas estaban contemplados en el artículo 3° de la Propuesta, que a la letra dice: “Artículo 3. Marco común para el cálculo de las tasas del ruido. Los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias para garantizar que el cálculo de las tasas del ruido en los aeropuertos de su territorio se basan en los siguientes criterios: (1) La tasa del ruido por llegadas y salidas será proporcional al impacto acústico relativo de las llegadas y salidas en la población que reside en las proximidades de los aeropuertos. La tasa del ruido por llegada y salida de un aeropuerto determinado se calculará tal como establece el Anexo de la presente Directiva. (2) El cálculo de las energías del ruido en la llegada y la salida se basará en los niveles de ruido La y Ld. (3) En cuanto a la adaptación de las tasas del ruido dentro de un periodo de tiempo determinado, la relación entre la tasa máxima y la tasa mínima sobre el ruido no será superior a 20. Podrá aplicarse una relación inferior.” La propuesta fue retirada mediante la Comunicación de la Comisión COM/2004/0542 final.

<sup>960</sup> Directiva 2002/49/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 25 de junio de 2002, sobre evaluación y gestión del ruido ambiental. DOCE N° L 189/12, de 18 de julio de 2002.

<sup>961</sup> “Ruido. El sonido exterior no deseado o nocivo, generado por las actividades humanas, incluido el ruido emitido por los medios de transporte, por el tráfico rodado, ferroviario y aéreo y por emplazamientos de actividades industriales como los descritos en el anexo I de la Directiva 96/61/CE del Consejo, de 24 de septiembre de 1996, relativas a la prevención y control integrados de la contaminación”.

<sup>962</sup> Artículo 3.d) de la Ley 37/2003, de 17 de noviembre. Ley del Ruido. BOE N° 276, de 8 de noviembre de 2003.

<sup>963</sup> Artículo 3. “Definiciones. a) **Actividades**: cualquier instalación, establecimiento o actividad, públicos o privados, de naturaleza industrial, comercial, de servicios o de almacenamiento ...e) **Emisor acústico**: cualquier actividad, infraestructura, equipo, maquinaria o comportamiento que genere contaminación

(elemento objetivo); “emisor acústico” (elemento subjetivo); “índice acústico”; “objetivo de calidad acústica”; “planes de acción”; “valor límite de emisión”; “valor límite de inmisión” (ambos valores serán establecidos por el Estado, aun cuando las Comunidades Autónomas y los Ayuntamientos pueden establecer valores más rigurosos); “zonas tranquilas en las aglomeraciones”; y “zonas tranquilas en campo abierto”. Las acepciones descritas constituyen referentes muy importantes al momento de construir hechos imponderables<sup>964</sup> a partir de la polución por ruido.

El Capítulo III de la norma de la “Prevención y corrección de la contaminación acústica” enuncia los instrumentos de los que pueden valerse las Administraciones públicas para hacer posibles los objetivos de la Ley<sup>965</sup>.

### c) Las Aguas.

---

acústica... j) **Índice acústico**: magnitud física para describir la contaminación acústica, que tiene relación con los efectos producidos por ésta. k) **Índice de emisión**: índice acústico relativo a la contaminación acústica generada por un emisor. l) **Índice de inmisión**: Índice acústico relativo a la contaminación acústica existente en un lugar durante un tiempo determinado. m) **Objetivo de calidad acústica**: conjunto de requisitos que, en relación con la contaminación acústica, deben cumplirse en momento dado en un espacio determinado. n) **Planes de acción**: los planes encaminados a afrontar las cuestiones relativas a ruido y a sus efectos, incluida la reducción del ruido si fuera necesario. ñ) **Valor límite de emisión**: valor del índice de emisión que no debe ser sobrepasado, medido con arreglo a unas condiciones establecidas. o) **Valor límite de inmisión**: valor del índice de inmisión que no debe ser sobrepasado en un lugar durante un determinado periodo de tiempo, medido con arreglo a unas condiciones establecidas. q) **Zonas tranquilas en las aglomeraciones**: los espacios en que no se supere un valor, a fijar por el Gobierno, de un determinado índice acústico. r) **Zonas tranquilas en campo abierto**: los espacios no perturbados por ruido procedente del tráfico, las actividades industriales o las actividades deportivo-recreativas.” Cfr. Ley 37/2003, de 17 de noviembre. Ley del Ruido. BOE N° 276, de 8 de noviembre de 2003.

<sup>964</sup> Vid. ALONSO MADRIGAL, Francisco Javier. *Nuevas formas de contaminación y tributación. Contaminación acústica y paisajística...*, Op. Cit., pp. 13-48; Id. *La contaminación acústica en la fiscalidad española...*, Op. Cit., pp. 259-292; CANO MURCIA, Antonio. *Régimen jurídico de la contaminación acústica...*, Op. Cit., pp. 321 y ss.; ECONOTICIAS (Redacción). *Francia impondrá un impuesto a las aerolíneas...*, Op. Cit., p. 17.

<sup>965</sup> Las intervenciones administrativas no suponen en ningún caso la introducción de una nueva figura de autorización administrativa, sino que la evaluación de la repercusión acústica se integra en los procedimientos ya existentes de intervención administrativa, a saber, el otorgamiento de la autorización ambiental integrada, las actuaciones relativas a la evaluación de impacto ambiental y las actuaciones relativas a la licencia municipal regulada por el Decreto 2414/1961, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de Actividades molestas, insalubres, nocivas y peligrosas o la normativa autonómica aplicable en esta materia. Los cambios hacia mejores técnicas disponibles que puedan reducir significativamente los índices de emisión sin imponer costes excesivos pueden dar lugar a revisión de los actos de intervención administrativa previamente acordados sin que de ello se derive indemnización para los afectados. Complementariamente Vid. CANO MURCIA, Antonio. *Régimen jurídico de la contaminación acústica: con comentarios a la Ley 37/2003...*, Op. Cit., pp. 11 y ss.; y RODRÍGUEZ CARBAJO, José Ramón. *La contaminación acústica...*, Op. Cit., pp. 1627-1634.

A efecto de recoger diversas modificaciones legislativas en el tema de aguas, a nivel interno, el Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio, aprueba el texto refundido de la Ley de Aguas<sup>966</sup>, el cual, regula el dominio público hidráulico, el uso del agua y el ejercicio de las competencias atribuidas al Estado en las materias relacionadas con dicho dominio en el marco del artículo 149 CE<sup>967</sup>. Asimismo, demarca las normas básicas de protección de las aguas continentales, costeras y de transición, sin perjuicio de su calificación jurídica y de la legislación específica que les sea aplicable. Las aguas continentales superficiales, así como las subterráneas renovables, integradas todas ellas en el ciclo hidrológico, son consideradas un recurso unitario subordinado al interés general, que forma parte del dominio público estatal como dominio público hidráulico<sup>968</sup>. A todo lo anterior, conviene precisar qué se entiende por dominio público hidráulico<sup>969</sup> y es que salvo excepción legal precisa, están comprendidas: a) las aguas continentales, tanto las superficiales como las subterráneas renovables con independencia del tiempo de renovación, b) los cauces de corrientes naturales, continuas o discontinuas, c) los lechos de los lagos y lagunas y los de los embalses superficiales en cauces públicos, d) los acuíferos, a los efectos de los actos de disposición o de afectación de los recursos hidráulicos, e) las aguas procedentes de la desalación del agua del mar.

Resulta curiosa la potestad exclusiva que otorga a la Administración del Estado para poder modificar artificialmente la fase atmosférica del ciclo hidrológico o en su caso, autorizar a quiénes podrían hacerlo<sup>970</sup>. Si bien la alteración de muchos fenómenos de la naturaleza ha sido inevitable a consecuencia de la actividad humana, cabe preguntarse qué tan benéfico es llevar a cabo cambios “controlados” en los procesos

---

<sup>966</sup> Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio. Aprueba el texto refundido de la Ley de Aguas. BOE Nº 176, de 24 de julio; rect. BOE Nº 287, de 30 de noviembre de 2001.

<sup>967</sup> Vid. entre otros, los estudios realizados por CONDE y CONDE, Mario. *El pretendido uso público de las playas zonas marítimas terrestres de propiedad privada...*, *Op. Cit.* pp. 429-453; DE ASÍS ROIG, Agustín E. *Policía demanial externa y medio ambiente...*, *Op. Cit.*, pp. 35-72; DE MIGUEL RUIZ, Juan Antonio. *Potenciación de los usos de las vías pecuarias...*, *Op. Cit.*, pp. 39-68; FUENTES BODELÓN, Fernando. *Derecho Administrativo de los bienes: dominio público y patrimonio...*, *Op. Cit.*, pp. 230-390; GUAITA MARTORELL, Aurelio. *Derecho Administrativo. Aguas, Montes y Minas...*, *Op. Cit.*, pp. 130 y ss.; LEGUINA VILLA, Jesús. *Propiedad privada y servidumbre de uso público...*, *Op. Cit.*, pp. 59-98; Id. *La defensa del uso público de la zona marítimo terrestre...*, *Op. Cit.*, pp. 45-79; MARTÍN MATEO, Ramón. *Manual de Derecho Ambiental...*, *Op. Cit.*, p. 125; MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, Lorenzo. *Las aguas subterráneas como bienes del dominio público...*, *Op. Cit.*, pp. 32 y 33; MORENO CANOVES, Antonio. *Régimen jurídico del litoral...*, *Op. Cit.*, pp. 68 y ss.; OSORIO PÁRAMO, Fernando. *El régimen de utilización del dominio público...*, *Op. Cit.*, pp. 83-95; PORTO REY, Enrique. *Las normas de protección y utilización del dominio público...*, *Op. Cit.*, pp. 119-136.

<sup>968</sup> Artículo 1. 1, 1.2 y 1.3 del Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio.

<sup>969</sup> Artículo 2 del Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio.

<sup>970</sup> Artículo 3 del Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio.

hidrológicos que espontáneamente va marcando la naturaleza sin ocasionar a su vez nuevos desequilibrios o contrariedades para el medio ambiente en su conjunto a sabiendas que todos sus elementos están vinculados intrínsecamente. Dejamos planteada la cuestión.

También quedan dispuestos los principios rectores de la gestión en materia de aguas que el Estado debe observar al ejercer sus funciones<sup>971</sup>.

El Título IV, dividido en cuatro Capítulos, está dedicado al tratamiento de los diversos modos de utilización del dominio público hidráulico<sup>972</sup> (Servidumbres legales; De los usos comunes y privativos; De las autorizaciones y concesiones; y de las Comunidades de Usuarios respectivamente). La permisión de determinados supuestos conlleva que por el contrario, existan algunos usos prohibidos<sup>973</sup> o bien, límites estrictos a su utilización por motivos medioambientales<sup>974</sup>, concretamente hablamos de

---

<sup>971</sup> Artículo 14 del Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio. Los principios podemos enlistarlos en el siguiente orden: unidad de gestión, tratamiento integral, economía del agua, desconcentración, descentralización, coordinación, eficacia y participación de los usuarios; respeto a la unidad de la cuenca hidrográfica, de los sistemas hidráulicos y del ciclo hidrológico; y compatibilidad de la gestión pública del agua con la ordenación del territorio, la conservación y protección del medio ambiente, y la restauración de la Naturaleza.

<sup>972</sup> Entre otros, Vid. DE ASÍS ROIG, Agustín E. *Policía demanial externa y medio ambiente...*, Op. Cit., pp. 35-72; FUENTES BODELÓN, Fernando. *Derecho Administrativo de los bienes: dominio público y patrimonio...*, Op. Cit., pp. 230-390; LEGUINA VILLA, Jesús. *Propiedad privada y servidumbre de uso público...*, Op. Cit., pp. 60 y ss.; Id. *La defensa del uso público...*, Op. Cit., pp. 45-79; MARTÍN MATEO, Ramón. *Manual de Derecho Ambiental, Aranzadi...*, Op. Cit., p. 183; MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, Lorenzo. *Las aguas subterráneas como bienes del dominio público...*, Op. Cit., pp. 29 y ss; OSORIO PÁRAMO, Fernando. *El régimen de utilización del dominio público...*, Op. Cit., pp. 83-95; PORTO REY, Enrique. *Las normas de protección y utilización del dominio público...*, Op. Cit., pp. 119-136.

<sup>973</sup> “Artículo 97. Actuaciones contaminantes prohibidas.

*Queda prohibida, con carácter general, y sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 100, toda actividad susceptible de provocar la contaminación o degradación del dominio público hidráulico, y, en particular:*

*a) Acumular residuos sólidos, escombros o sustancias, cualquiera que sea su naturaleza y el lugar en que se depositen, que constituyan o puedan constituir un peligro de contaminación de las aguas o de degradación de su entorno.*

*b) Efectuar acciones sobre el medio físico o biológico afecto al agua, que constituyan o puedan constituir una degradación del mismo.*

*c) El ejercicio de actividades dentro de los perímetros de protección, fijados en los Planes Hidrológicos, cuando pudieran constituir un peligro de contaminación o degradación del dominio público hidráulico.”*

Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio.

<sup>974</sup> “Artículo 98. Limitaciones medioambientales a las autorizaciones y concesiones.

*Los Organismos de cuenca, en las concesiones y autorizaciones que otorguen, adoptarán las medidas necesarias para hacer compatible el aprovechamiento con el respeto del medio ambiente y garantizar los caudales ecológicos o demandas ambientales previstas en la planificación hidrológica.*

*En la tramitación de concesiones y autorizaciones que afecten al dominio público hidráulico que pudieran implicar riesgos para el medio ambiente, será preceptiva la presentación de un informe sobre*

aquellas actuaciones contaminantes que degraden el medio hídrico, y por cuya ejecución se prevén diversas infracciones administrativas y sanciones.

Cabe mencionar, que el objetivo de protección ambiental constituye un pilar de la normativa, la redacción del Título V “*De la protección del dominio hidráulico y de la calidad de las aguas continentales*” así lo demuestra. Las directrices están encaminadas a prevenir el deterioro ambiental y la contaminación, así como la recuperación de los sistemas hidráulicos asociados al dominio público acuático<sup>975</sup>. En esa secuencia, la “*contaminación*” es entendida como la acción y efecto de introducir materias o formas de energía, o inducir, condiciones en el agua que directa o indirectamente impliquen una alteración perjudicial de su calidad en relación con los usos posteriores o su función ecológica.

La temática financiera ocupa un importante espacio en la norma, el Título VI presenta las cuatro figuras estatales que nacen a partir de la utilización de los bienes hidráulicos: el canon de utilización de los bienes del dominio público hidráulico<sup>976</sup>; el canon de control de vertidos; el canon de regulación; y la tarifa de utilización del agua<sup>977</sup>. Acerca de sus particularidades, hablaremos en el Capítulo III de este trabajo.

Conviene precisar que el legislador español ha seguido en esta Ley los parámetros acuñados desde la Unión Europea. Sus pautas se concentran en dos instrumentos fundamentales: Directiva 2006/7/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de

---

*los posibles efectos nocivos para el medio, del que se dará traslado al órgano ambiental competente para que se pronuncie sobre las medidas correctoras que, a su juicio, deban introducirse como consecuencia del informe presentado. Sin perjuicio de los supuestos en que resulte obligatorio, conforme a lo previsto en la normativa vigente, en los casos en que el Organismo de cuenca presuma la existencia de un riesgo grave para el medio ambiente, someterá igualmente a la consideración del órgano ambiental competente la conveniencia de iniciar el procedimiento de evaluación de impacto ambiental.”* Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio.

<sup>975</sup> Artículo 92. Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio.

<sup>976</sup> Vid. ALZAGA VILLAAMIL, Óscar. *La Tributación medioambiental y las aguas...*, *Op. Cit.*, pp. 529-557; CARBAJO VASCO, Domingo. “La imposición ecológica en España. El caso de la fiscalidad de las aguas”, en *Revista Impuestos*, Editorial La Ley S.A., N° 21, Año 9, 1 de noviembre de 1993, Madrid, España, pp. 7- 17; PAGÈS GI GALTÉS, Joan. *Fiscalidad de las Aguas...*, *Op. Cit.*, p. 13 y ss.; VÁZQUEZ COBOS, Carlos. *Capítulo IV: La fiscalidad de las aguas en España...*, *Op. Cit.*, pp. 147-184.

<sup>977</sup> El profesor VAQUERA GARCÍA, opinó en su momento que la fiscalidad de las aguas no parece el terreno propicio para introducir una variante ambiental, salvo en el supuesto de las tasas por la obtención de licencias de vertidos y en el de la depuración y tratamiento de las aguas residuales, a cargo de las Comunidades Autónomas y municipios, por lo que asume que el mero consumo de agua no debe orientarse en ese sentido sino en función del ahorro y como medio de financiación de las obras y servicio de suministro. VAQUERA GARCÍA, Antonio. *Fiscalidad y Medio ambiente...* *Op. Cit.*, p. 307.

febrero de 2006<sup>978</sup>, relativa a la gestión de la calidad de las aguas de baño y por la que se deroga la Directiva 76/160/CEE; y la 2000/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de octubre de 2000<sup>979</sup>, por la que se establece un marco comunitario de actuación en el ámbito de la política de aguas<sup>980</sup>.

Por su parte, la otra (Directiva 2000/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de octubre de 2000, por la que se establece un marco comunitario de actuación en el ámbito de la política de aguas) encuadra los objetivos de la Comunidad Europea dirigidos a la protección del recurso hídrico, fundamentalmente para preservar sus características tanto cualitativa como cuantitativamente. Emblemáticamente, el Considerando 1º anuncia que el agua *“no es un bien comercial como los demás, sino un patrimonio que hay que proteger, defender y tratar como tal”*. En efecto, consideramos que el agua, como otros elementos medioambientales, constituye un bien comercializable, un auténtico factor productivo, no obstante, se distingue de los demás en cuanto sus particulares características, fundamentalmente por su vitalidad y su escasez, pues aun siendo un recurso renovable, una vez dañado, alcanzar una recuperación absoluta y devolverlo a su estado anterior resulta altamente complejo, como en el caso de las aguas aptas para la ingesta humana.

---

<sup>978</sup> Directiva 2006/7/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 15 de febrero de 2006, relativa a la gestión de la calidad de las aguas de baño y por la que se deroga la Directiva 76/160/CEE. Diario Oficial de las Comunidades Europeas N° L 64/37, de 4 de marzo de 2006.

<sup>979</sup> Directiva 2000/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de octubre de 2000, por la que se establece un marco comunitario de actuación en el ámbito de la política de aguas. Diario Oficial de las Comunidades Europeas N° L 327, de 22 de diciembre de 2000.

<sup>980</sup> En la primera Directiva (2006/7/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de febrero de 2006), el Considerando 2º anuncia que el agua es un recurso natural escaso, cuya calidad debe ser protegida, defendida, gestionada y tratada como tal. Las aguas superficiales, en particular, son recursos renovables con una capacidad limitada de recuperación ante los impactos negativos de la actividad humana. La política comunitaria sobre el medioambiente no es ajena a esta tarea. Entre los antecedentes que la vieron nacer, está la Decisión 1600/2002/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 22 de julio de 2002, por la que se establece el Sexto Programa de Acción Comunitario en materia de Medio Ambiente, incluye el compromiso de garantizar un nivel elevado de protección de las aguas de baño y la revisión de la Directiva 76/160/CEE del Consejo, de 8 de diciembre de 1975, relativa a la calidad de las aguas de baño. Para aumentar la eficacia y utilizar lo mejor posible los recursos, deberá establecerse una coordinación estrecha entre la Directiva y el resto de la legislación comunitaria en materia de aguas, como la Directiva 91/271/CEE del Consejo, de 21 de mayo de 1991, sobre el tratamiento de las aguas residuales urbanas, la Directiva 91/676/CEE del Consejo, de 12 de diciembre de 1991, relativa a la protección de las aguas contra la contaminación producida por nitratos utilizados en la agricultura, y la Directiva 2000/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de octubre de 2000, por la que se establece un marco comunitario de actuación en el ámbito de la política de aguas. La presencia de organismos microbianos u otros residuos que afecten a la calidad de las aguas de baño y presenten un riesgo para la salud de los bañistas determinan el concepto de contaminación aludido en esta normativa. *Cfr.* Artículo 2.5) Directiva 2006/7/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 15 de febrero de 2006.

La importancia del recurso ambiental, el tipo de uso, las consecuencias nocivas generadas y el beneficio percibido por el usuario, son aspectos reconocidos por el legislador comunitario en esta normativa, lo que sienta un importante precedente para que en su momento, sea el legislador tributario de cada Estado, quien observe indefectiblemente dichas condicionales al construir los diversos hechos imponibles ambientales, ello con un doble propósito, por un lado, alcanzar un mayor grado de efectividad del objetivo ecológico para el cual han sido creados, y por otro, garantizar el derecho de todo contribuyente de participar en los gastos y políticas públicas proporcionalmente a su capacidad contributiva y su capacidad contaminadora, donde el nexo causal le obliga a devolver a la sociedad representada por el sujeto activo (ente encargado de la salvaguarda del ecosistema por mandato legal), el beneficio económico que ha obtenido del medio natural por su actividad generadora, en detrimento de la propia biosfera, sus elementos y del bienestar general.

La aplicación de instrumentos económicos<sup>981</sup> por los Estados Miembros, coadyuvantes a las acciones protectoras plasmadas en la precitada, es una idea impulsada desde el seno comunitario<sup>982</sup>. En la justificación, está el principio de recuperación de costes<sup>983</sup>

---

<sup>981</sup> La negociación de derechos o permisos de agua es otro instrumento de gestión de la demanda al que suele hacerse referencia, en Europa y en el mundo, sin embargo, en la Unión Europea sólo España ha dado pasos legislativos claros para la instauración de este tipo de mecanismos de negociación. En la actualidad, se necesita investigar la posibilidad de utilizar estos mecanismos en la política europea futura de tarificación del agua. Adicionalmente, en la Declaración Ministerial de la Haya, sobre la Seguridad del Agua en el Siglo XXI, de 22 de marzo de 2000, se advierte entre los desafíos del Foro, la importancia de valorar no sólo los parámetros económicos en la tarificación de los servicios relacionados con el agua, sino además, aquellos de carácter ambiental y social, donde se respete la igualdad y las posibilidades económicas de los usuarios: “... *Valorar el agua: manejar el agua en tal forma que refleje sus valores económicos, sociales, ambientales y culturales para todos sus usos, y valorar los servicios hídricos para reflejar el costo de su provisión. Este método debe tener en cuenta la necesidad de equidad y las necesidades básicas de los pobres y vulnerables...*”.

<sup>982</sup> El interés despertado en el seno de la Unión por los recursos hídricos, propicia el reconocimiento de un amplio campo de protección, donde están incluidas cuatro categorías de aguas: las superficiales continentales, las de transición, las costeras y las subterráneas. *Cfr.* Artículo 2º “Objeto” y Artículo 4º “Objetivos Medioambientales” de la Directiva 2000/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de octubre de 2000. Dicho marco asume estratégicamente la prevención del deterioro adicional, la protección y mejora del estado de los ecosistemas acuáticos y con respecto a sus necesidades de agua, de los ecosistemas terrestres y humedales directamente dependientes de los ecosistemas acuáticos; la promoción de un uso sostenible de los recursos hídricos; la reducción progresiva de los vertidos, las emisiones y las pérdidas de sustancias prioritarias y la interrupción o supresión gradual de los vertidos, las emisiones o las pérdidas de sustancias peligrosas prioritarias; la reducción progresiva de la contaminación de las aguas subterráneas; y la contribución a paliar los efectos de las inundaciones y sequías.

<sup>983</sup> Sobre este principio, *Vid.* SIMÓN ACOSTA, Eugenio. *Reflexiones...*, Op. Cit, pp. 253-304; CHECA GONZÁLEZ, Clemente. *Los tributos locales: análisis de las cuestiones sustantivas más controvertidas*, Marcial Pons, Madrid, España, 2000; COBO OLVERA, Tomás. *Tasas y precios públicos de las entidades locales en la jurisprudencia*, Bayer Hermanos S.A., Abella, Madrid, 1998, pp. 301-312; y PAGÉS Y GALTÉS, Joan. “Los principios de equivalencia, de cobertura de costes y del beneficio en las



de los servicios relacionados con el agua, incluidos los costes medioambientales y los relativos a los recursos asociados a los daños y a los efectos adversos sobre el medio acuático. Con especial hincapié, el principio “*quien contamina paga*” debe ser tenido en cuenta en cualquier supuesto. Para estos casos será necesario un análisis económico de los servicios del agua basado en previsiones a largo plazo de la oferta y la demanda de agua en la demarcación respectiva<sup>984</sup>. Los Estados miembros garantizarán de acuerdo a la norma marco la política de precios del agua proporcione incentivos adecuados para que los usuarios utilicen de forma eficiente los recursos y contribuyan a los objetivos de la Directiva. Asimismo, habrán de garantizar una contribución adecuada de los diversos usos del agua, desglosados, al menos en industria, hogares y agricultura, a la recuperación costes de los servicios relacionados con el agua, basada en el análisis económico realizado conforme el Anexo III (que incluye además la previsión de inversiones y el estudio de la combinación más rentable de medidas dentro del programa) y en el principio *quien contamina paga*.

En este contexto, los tributos ambientales también pueden ser enormemente eficaces desde el punto de vista de preservar y mejorar la calidad del agua por cuanto pueden funcionar como incentivo para que los agentes sociales contaminen menos o para que utilicen menos agua en sus procesos promoviendo la eficiencia dinámica<sup>985</sup>. La normativa fija unos límites que definen la cantidad máxima de los distintos tipos de contaminantes permitidos por verter aguas residuales, sin embargo, no ha establecido incentivos para que se contamine por debajo de esos valores tope. Por eso, la fijación de unos precios “por contaminar”<sup>986</sup> mediante gravámenes a la contaminación puede

---

tasas y precios locales”, *Tributos Locales*, Nº 4/2001, pp. 15-29, así como Id. *La memoria económico-financiera de las tasas y precios públicos por servicios y actividades*. Marcial Pons y Escola d'Administració Pública de Catalunya, Madrid-Barcelona, España, 1999, pp. 48-50, donde explica que *cobertura* se refiere al coste global de los servicios, mientras que *equivalencia* hace referencia al coste individualizado de cada servicio. A su juicio, nuestro Derecho Local opta por el primero, y sólo subsidiariamente por el segundo, cuestión que matizaremos más adelante. Entiende este autor –pp. 70 y 79– que la función de la memoria es justificar el grado de *cobertura* del coste de los servicios por los ingresos generados por la tasa, pero nosotros entendemos que a esa función se añade la de justificar las cuantías concretas de las tasas exigibles –*equivalencia*–.

<sup>984</sup> Considerando 38 y Artículo 9º, Directiva 2000/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de octubre de 2000.

<sup>985</sup> En este sentido, Vid. LIENDO LUDUEÑA, Marcelo. *El coste de la calidad del agua en los impuestos medioambientales: el canon de saneamiento de Aragón...* Op. Cit., p. 29; también ALZAGA VILLAAMIL, Óscar. *La Tributación medioambiental y las aguas...*, Op. Cit., pp. 529-557; CARBAJO VASCO, Domingo. *La imposición ecológica en España. El caso de la fiscalidad de las aguas...*, Op. Cit., pp. 7- 17; PAGÈS I GALTÉS, Joan. *Fiscalidad de las Aguas...*, Op. Cit., p. 13 y ss.; VÁZQUEZ COBOS, Carlos. *Capítulo IV: La fiscalidad de las aguas en España...*, Op. Cit., pp. 147-184.

<sup>986</sup> Creemos que la expresión es inadecuada, sin embargo, es usada por LIENDO LUDUEÑA, Marcelo. *El coste de la calidad del agua en los impuestos...*, Op. Cit., p. 29.

reducir o eliminar la diferencia entre los costes privados de la actividad que produce la contaminación y los costes a la sociedad, no obstante, debemos subrayar que **el concepto de gravamen ambiental de ninguna manera puede significar un “precio por contaminar”**, sino más bien, en el caso de las tasas relacionadas con los servicios y explotación de recursos hídricos, se trata de una obligación pecuniaria nacida a consecuencia de la utilización de ciertos bienes de dominio público de los cuales el usuario obtiene un cierto beneficio económico o una satisfacción personal más allá de sus necesidades básicas, en perjuicio de la sociedad y por supuesto, en detrimento del propio medio natural que soporta tal actividad, por lo que el coste de recuperación o administrativo debe asumirlo solamente aquél.

Volviendo al estudio del régimen comunitario de las aguas y sus aspectos financieros, debemos señalar que la intención de la Unión Europea, depositada en el artículo 9º de la Directiva 2000/60/CE, es proyectada a su vez en la Comunicación COM (2000) 477 Final de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, relativa a la Política de tarificación y uso sostenible de los recursos hídricos<sup>987</sup>.

Su resonancia destapa diversos criterios novedosos que incumben profundamente al legislador tributario en el diseño de figuras de índole ambiental, concretamente tratándose de figuras que provienen del uso de servicios o recursos relativos al agua. No obstante, creemos que su oportunidad puede extenderse por completo al rubro de gravámenes de esta naturaleza como sostenemos más adelante<sup>988</sup>. De manera preliminar, nombraremos que los Objetivos de la Comisión<sup>989</sup> se centran en aclarar los aspectos más destacados de la tarificación de las aguas, los argumentos que los justifican y los principios rectores que los habrán de respaldar.

---

<sup>987</sup> Comunicación de la Comisión COM (2000) 477 final, de 26 de julio de 2000, al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social sobre la “Política de tarificación y uso sostenible de los recursos hídricos”. Bruselas, Bélgica.

<sup>988</sup> *Vid. Infra*. Epígrafe 3. del Capítulo III, “*De las tasas ecológicas*”.

<sup>989</sup> Los objetivos de la Directiva, la vinculan estrechamente con otras disposiciones comunitarias cuyas providencias deben ser incluidas en los programas de medidas, el listado se encuentra en el Anexo VI, entre ellas podemos citar las siguientes Directivas: De aguas de baño (76/160/CEE), De aves silvestres (79/409/CEE), De las aguas destinadas al consumo humano (80/778/CEE) modificada por la Directiva 98/83/CE, De los lodos de depuradora (86/278/CEE), Del tratamiento de aguas residuales urbanas (91/271/CEE), De la comercialización de productos fitosanitarios (91/414/CEE), De la prevención y control integrados de la contaminación (96/61/CE, actualmente codificada mediante la Directiva 2008/1/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de enero de 2008 relativa a la prevención y al control integrados de la contaminación (versión codificada), DOUE L 24/8, de 29 de enero de 2008.), entre otras.

El mensaje<sup>990</sup> a transmitir dentro y fuera del seno de la Unión Europea es múltiple. La Comisión defiende: 1) Que la tarificación adecuada del agua puede desempeñar un papel fundamental en el desarrollo de una política de aguas sostenible; 2) Que la eficacia de esta política debe basarse en la evaluación de los costes y beneficios del uso del agua y tener en cuenta tanto los costes financieros que supone la prestación de servicios como los costes ambientales y de recursos<sup>991</sup>; 3) Que una política eficaz de tarificación reduce efectos demostrables en la demanda de agua para distintos usos, lo cual reduce la presión en los recursos hídricos. En el caso de la actividad agrícola, las comunidades podrían adaptarse a algunos de los aumentos de precios derivados de una recuperación más estricta de los costes, no obstante se reconoce que algunos niveles de recuperación de costes distintos por países y sectores económicos como la agricultura y la industria, influyen en la competitividad del mercado interior como en el comercio internacional; 4) Que una política de tarificación adecuada y más favorable con el medio ambiente estaría edificada sobre los principios de: aplicación firme de la recuperación de costes, aplicación más amplia de estructuras de tarificación incentivadoras y el fomento de dispositivos de medición, evaluación e inclusión en lo posible de los costes ambientales, transparencia en el proceso de desarrollo político que permita la participación e información de los consumidores, y finalmente, aplicación progresiva de las tarifas donde se integren mejor unos principios económicos y ambientales sólidos<sup>992</sup>.

---

<sup>990</sup> Preámbulo de la Comunicación COM (2000) 477 final, de 26 de julio de 2000, al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social.

<sup>991</sup> Asimismo, destacamos una de las premisas defendidas a lo largo de nuestro trabajo doctoral y es que la Comisión sostiene que un precio directamente relacionado con las cantidades de agua utilizadas o con la contaminación producida permitirá garantizar que la tarificación constituya para los consumidores una incitación clara que les anime a usar mejor el agua y reducir la contaminación. Actualmente, afirma la Comisión, la integración actual de los objetivos económicos y ambientales en la política de tarificación de las aguas de los Estados Miembros es muy variada y en general ni se recuperan totalmente los costes financieros ni se toman en cuenta los costes ambientales y de recursos, haciendo patente la inadecuación de las políticas implantadas con especial referencia al sector agrícola. Reconoce también que fuera de las fronteras de la Unión algunos países apenas incluyen la eficacia económica y los objetivos ambientales en sus políticas de tarificación del agua, situación que debería ser atendida principalmente si se trata de candidatos a la adhesión pues se trata de un asunto importante en el contexto de la ampliación, asimismo, que es aconsejable su aplicación, aun con mayor razón a los países en desarrollo, donde los principios económicos en las políticas de agua apenas se tienen en consideración.

<sup>992</sup> La tarificación del agua deberá integrarse con otras medidas, al tiempo que deben definirse y aplicarse otras políticas sectoriales, estructurales y de cohesión para garantizar su coherencia y eficacia. La Comisión es consciente de que la tarificación no es el único instrumento que puede resolver la problemática de los recursos hídricos y que el tema genera en su entorno una importante sensibilidad para las partes interesadas y los Estados Miembros dadas las posibles repercusiones económicas que acarrearía su puesta en función, no obstante frente a las ventajas que ofrece para conseguir un uso cada vez más eficaz y menos contaminante de los recursos hídricos, la Institución comunitaria abre las puertas al debate político y al intercambio de opiniones mediante la vertida Comunicación. Disponer de información será fundamental para la elaboración y aplicación de dichas orientaciones. Así pues, la EUROSTAT y la

Finalmente, mencionaremos que la “contaminación” es identificada con la “introducción directa o indirecta, como consecuencia de la actividad humana, de sustancias o calor en la atmósfera, el agua o el suelo, que puedan ser perjudiciales para la salud humana o para la calidad de los ecosistemas acuáticos, o de los ecosistemas terrestres que dependen directamente de ecosistemas acuáticos, y que causen daños a los bienes materiales o deterioren o dificulten el disfrute y otros usos legítimos del medio ambiente”<sup>993</sup>, concepto que sin duda abarca las distintas formas de incidencia ambiental sobre los recursos acuáticos y su interconexión con otros ecosistemas.

#### **d) Las Costas.**

El objeto de la Ley 22/1988, de 28 de julio, de Costas<sup>994</sup>, es la determinación, protección, utilización y policía del dominio público marítimo-terrestre y especialmente de la ribera del mar. Las actuaciones administrativas estarán encaminadas a determinar el dominio público marítimo-terrestre y asegurar su integridad y adecuada conservación, adoptando las medidas de protección y restauración necesarias; a garantizar el uso público del mar, de su ribera y del resto del dominio público marítimo terrestre<sup>995</sup>, con las excepciones que justifique el interés público; a regular la utilización racional de estos bienes en términos acordes con su naturaleza, sus fines y con el respeto al paisaje, el medio ambiente y al patrimonio histórico; y a conseguir y

---

Comisión seguirán realizando esfuerzos para evaluar la disponibilidad, en los Estados miembros y en los países candidatos a la adhesión, de estadísticas sobre los costes de los servicios relacionados con el agua y sobre los precios del agua. *Dicha evaluación se integrará en la determinación de métodos sólidos y rentables para recopilar datos sobre costes, beneficios y precios*, tal como requiere la Directiva marco propuesta sobre política de aguas. Vid. Comunicación de la Comisión COM (2000) 477 final, de 26 de julio de 2000, al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social sobre la “Política de tarificación y uso sostenible de los recursos hídricos”, Bruselas, Bélgica; y Directiva 2000/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de octubre de 2000.

<sup>993</sup> Artículo 2, inciso 33. Directiva 2000/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de octubre de 2000.

<sup>994</sup> Ley 22/1988, de 28 de julio. De Costas. BOE N° 181, de 29 de julio.

<sup>995</sup> Vid. CONDE y CONDE, Mario. *El pretendido uso público de las playas zonas marítimas terrestres...*, *Op. Cit.*, pp. 429-453; DE ASÍS ROIG, Agustín E. *Policía demanial externa y medio ambiente...*, *Op. Cit.*, pp. 35-72; GUAITA MARTORELL, Aurelio. *Derecho Administrativo. Aguas, Montes y Minas...*, *Op. Cit.*, pp. 38 y ss.; LEGUINA VILLA, Jesús. *Propiedad privada y servidumbre de uso público en las riberas del mar...*, *Op. Cit.*, pp. 59-98, sobre una valoración crítica de la Ley de Costas y el descuido legislativo respecto al régimen de dominio público; Id. *La defensa del uso público de la zona marítimo terrestre...*, *Op. Cit.*, pp. 45-79; MARTÍN MATEO, Ramón. *Manual de Derecho Ambiental*, Aranzadi, 3ª edición, Madrid, España, 2003, p. 75; MORENO CANOVES, Antonio. *Régimen jurídico del litoral...*, *Op. Cit.*, pp. 68 y ss.; OSORIO PÁRAMO, Fernando. *El régimen de utilización del dominio público marítimo...*, *Op. Cit.*, pp. 83-95; PORTO REY, Enrique. *Las normas de protección y utilización del dominio público marítimo-terrestre...*, *Op. Cit.*, pp. 119-136.

mantener un adecuado nivel de calidad de las aguas y de la ribera de mar<sup>996</sup>. Recordemos que el numeral 132.2 de la Constitución precisa que los bienes del dominio público estatal son aquellos que determinen las leyes y en todo caso, la zona marítimo terrestre, las playas, el mar territorial y los recursos naturales de la zona económica y la plataforma continental<sup>997</sup>, pues bien, los artículos 3º, 4º y 5º de la Ley desarrollan el precepto constitucional precisando a su vez aquéllos que por el contrario, quedan excluidos.

Aparecen algunas restricciones e incluso algunas prohibiciones de plano<sup>998</sup> al ejercicio del derecho de propiedad para los colindantes de terrenos del dominio público marítimo - terrestre, y otras también para el propio uso del demanio<sup>999</sup>. Precisamente, la utilización de éste y en todo caso, del mar y su ribera se establece **libre, pública y gratuita para los usos comunes** y acordes con la naturaleza de aquél, la ley enuncia: pasear, estar, bañarse, navegar, embarcar y desembarcar, varar, pescar, coger plantas y mariscos y otros actos semejantes que no requieran obras e instalaciones de ningún tipo y que se realicen de acuerdo con las disposiciones normativas aplicables expedidas conforme a la Ley en estudio. Enlazando hilos, destacamos los parámetros adoptados por el legislador para apartar determinados usos, cuya ejecución dependerá en todo caso de un título habilitante o declaratoria administrativa, a saber, una reserva, adscripción, autorización o concesión, hablamos pues de la “*intensidad*”, “*peligrosidad*” y “*rentabilidad*”<sup>1000</sup>.

Calificamos oportuna esta diferenciación de criterios aun cuando no se aclaran sus términos. Sin embargo, el concepto de “*rentabilidad*” recuerda la idea de beneficio

---

<sup>996</sup> Artículos 1 y 2 de la Ley 22/1988, de 28 de julio.

<sup>997</sup> Vid. sobre este tema, entre otros, BORRAJO INIESTA, Ignacio. “La incidencia de la Ley de Costas en el Derecho urbanístico”, *Revista de Administración Pública*, N° 130, enero-abril de 1993, Madrid, España, pp. 131-153; GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. “Las expropiaciones legislativas desde la perspectiva constitucional. En particular, el caso de la Ley de Costas”, *Revista de Administración Pública*, N° 141, septiembre-diciembre de 1996, Madrid, España, pp. 131-152, fundamentalmente por sus aportaciones respecto a la función social de la propiedad; GARCÍA PÉREZ, Marta. “La indeterminación del dominio público marítimo terrestre en la Ley de Costas de 1988. A propósito del deslinde de acantilados”, *Revista de Administración Pública*, N° 169, enero-abril, 2006, Madrid, España, pp. 189-218; GARCÍA-TREVIJANO GARNICA, Ernesto. “El régimen jurídico de las costas españolas: la concurrencia de competencias sobre el litoral. Especial referencia al informe preceptivo y vinculante de la Administración del Estado”, *Revista de Administración Pública*, N° 144, septiembre-diciembre de 1997, Madrid, España, pp. 97-128; MEILÁN GIL, José Luis. “El dominio público natural y la Legislación de Costas”, en *Revista de Administración Pública*, N° 139, enero-abril de 1996, Madrid, España, pp. 7-47.

<sup>998</sup> Artículos 20- 30 de la Ley 22/1988, de 28 de julio.

<sup>999</sup> Título III. Utilización del dominio público marítimo-terrestre, artículos 31-44. Ley 22/1988, de 28 de julio.

<sup>1000</sup> Artículo 31.2. Ley 22/1988, de 28 de julio.

económico y no le falta razón al legislador, porque desde la perspectiva defendida en este trabajo, la ganancia generada hace posible la tributación al conformar el sustrato material de la carga. El gravamen establecido<sup>1001</sup> a cambio del título habilitante, deberá encuadrar sendos parámetros para cumplir los requisitos de legalidad y constitucionalidad, así como (añadiríamos) considerar sin excepción, el tipo de bien utilizado, es decir, un recurso ambiental especialmente regulado dada su importancia en muchos ámbitos: las costas. La “intensidad”<sup>1002</sup> del uso, conlleva equidistantemente un determinado grado de efectos ambientalmente hablando y en esa magnitud debiera considerarse progresivamente por el legislador fiscal que diseñe los instrumentos correspondientes.

En la regulación de las tasas y cánones<sup>1003</sup>, se reconocen varias categorías. Nos referimos a las establecidas por la prestación de servicios y realización de actividades en materia de dominio público marítimo-terrestre, los cánones por la ocupación y

---

<sup>1001</sup> El Título III. “Utilización del dominio público marítimo terrestre”, Capítulos IV y V respectivamente, recogen las especificaciones relativas al otorgamiento de autorizaciones y concesiones administrativas.

<sup>1002</sup> “Intensidad” Del latín *íntenso*. Alude al grado de fuerza con que se manifiesta un agente natural, una magnitud física, una cualidad, una expresión, etc. *Diccionario de la Real Academia Española* Vigésimasegunda edición. Consultado en el sitio [www.rae.es](http://www.rae.es), abril de 2011.

<sup>1003</sup> Amplia referencia a los criterios legales y doctrinales puede encontrarse en AGUALLO AVILÉS, Ángel. *Tasas y precios públicos*, Lex Nova, Valladolid, 1992; BARQUERO ESTEVAN, Juan Manuel, y GARCÍA MARTÍNEZ, Andrés. “Las tarifas y cánones portuarios desde la perspectiva de la reserva de ley”, *Revista Técnica Tributaria* Nº 51/2000, España, pp. 21-53; COLLADO YURRITA, Miguel Ángel. “Tasas y precios públicos en la Ley reguladora de haciendas locales”, *Impuestos* Nº 12/1989, España; CORS MEYA, Xavier. “Delimitación entre tasas y precios públicos”, *Revista Hacienda Autonómica Local*, Nº 57/1989, España; FALCÓN Y TELLA, Ramón. “Algunas observaciones sobre la distinción entre tasas y precios públicos”, *Revista Técnica Tributaria* Nº 29/1985, España; FERREIRO LAPATZA, José Juan. “Tasas y precios públicos: la nueva parafiscalidad”, *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* Nº 64/1989, España; Id: “Tasas y precios. Los precios públicos”, *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español*, IEF.-Marcial Pons, Madrid, España, 1991; GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio: *Concepto actual de tributo...*, *Op. Cit.*; GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Capítulo XV. Tasa en materia medioambiental...*, *Op. Cit.*, pp. 319-327; Id. *Tasas ambientales...*, *Op. Cit.*, pp. 627-659; Id. *Tasas por participación en los procedimientos de autorización...*, *Op. Cit.*, pp. 93-113; LAGO MONTERO, José María y GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Tasas locales: cuantía...*, *Op. Cit.*; LAGO MONTERO, José María, GARCÍA FRÍAS, María Ángeles, ALFONSO GALÁN, Rosa María, GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles, GIL RODRÍGUEZ, Isabel. *Comentario a la Ley de Tasas y Precios Públicos de la Comunidad de Castilla y León...*, *Op. Cit.*; MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier. *Tasas y precios públicos en el Derecho español*, Marcial Pons, Madrid, España, 1995; MARTÍN QUERALT, Juan. “Tasas y precios públicos”, *Revista de Hacienda Autonómica Local*, Nº 57/1989, España, pp. 39-51; NÚÑEZ PÉREZ, Guillermo G. “Algunas reflexiones en torno a la distinción entre tasas y precios públicos en el Derecho español”, *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español*, IEF.-Marcial Pons, Madrid, España, 1991; RAMALLO MASSANET, Juan. “Tasas, precios públicos y precios privados (hacia un concepto constitucional de tributo)”, *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 90/1996, España; SAINZ DE BUJANDA, Fernando. “Luces y sombras en la Ley de Tasas y Precios Públicos”, *La Ley* Nº 43/1989, España; SIMÓN ACOSTA, Eugenio. “Las tasas y precios públicos de las entidades locales”, *La reforma de las haciendas locales*, I, Lex Nova, Valladolid, España, 1991, pp. 134-140 y 157-167.

aprovechamiento del dominio público marítimo-terrestre<sup>1004</sup>, y los cánones por vertidos contaminantes autorizados<sup>1005</sup>. No obstante, procede aclarar que el Real Decreto 735/1993, de 14 de mayo, en su artículo 1º, prevé como hecho imponible de las tasas en materia de dominio público marítimo terrestre, la prestación o realización de ciertos servicios y actividades por parte de la autoridad correspondiente, en este caso el Ministerio de Obras Públicas y Transportes, de naturaleza más bien administrativa, tales como el examen de un proyecto de solicitud de concesión, la práctica de deslindes u otras actuaciones técnicas a petición de los interesados, o la expedición de certificados y copias de documentos relativos al registro de usos regulados en la Ley de Costas. Ante ello, dichas figuras carecen de un vínculo real entre la utilización del patrimonio marítimo terrestre, su afectación ambiental y el beneficio conseguido por los peticionarios, quedando fuera de nuestro estudio al no tratarse de tasas medioambientales en el sentido que hemos planteado a lo largo de este trabajo.

Las *playas*<sup>1006</sup> tienen una acotación específica en la Ley, éstas, por imperativo legal, no pueden ser de uso privado, salvo en caso de reservas demaniales (no obstante habría que reconocer que de facto muchas veces, propietarios de terrenos aledaños hacen uso indebido de sus prerrogativas ocupando exclusivamente dichos espacios). Las instalaciones que en ellas se permitan, serán de libre acceso al público, excepto

---

<sup>1004</sup> BARQUERO ESTEVAN, Juan Manuel, y GARCÍA MARTÍNEZ, Andrés. *Las tarifas y cánones portuarios...*, *Op. Cit.*, pp. 21-53.

<sup>1005</sup> *Vid.* el Título IV “Régimen económico financiero de la utilización del dominio público marítimo-terrestre”, Capítulo II “cánones y tasas”. Ley 22/1988, de 28 de julio. De Costas. También, el Real Decreto 735/1993, de 14 de mayo, por el que se acuerda la aplicación y se desarrolla la regulación de las tasas por prestaciones de servicios y realización de actividades en materia de dominio público marítimo-terrestre. BOE N° 142, de 15 de junio de 1993.

<sup>1006</sup> *Vid.* al respecto, los comentarios de BORRAJO INIESTA, Ignacio. *La incidencia de la Ley de Costas en el Derecho urbanístico...*, *Op. Cit.*, pp. 131-153; CONDE y CONDE, Mario. *El pretendido uso público de las playas zonas marítimas terrestres de propiedad privada...*, *Op. Cit.*, pp. 429-453; GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. *Las expropiaciones legislativas desde la perspectiva constitucional...*, *Op. Cit.*, pp. 131-152, fundamentalmente por sus aportaciones respecto a la función social de la propiedad; GARCÍA PÉREZ, Marta. *La indeterminación del dominio público marítimo terrestre...*, *Op. Cit.*, pp. 189-218; GARCÍA-TREVIJANO GARNICA, Ernesto. *El régimen jurídico de las costas españolas: la concurrencia de competencias sobre el litoral...*, *Op. Cit.*, pp. 97-128; GUAITA MARTORELL, Aurelio. *Derecho Administrativo. Aguas, Montes y Minas...*, *Op. Cit.*, pp. 130 y ss.; LEGUINA VILLA, Jesús. *Propiedad privada y servidumbre de uso público en las riberas del mar...*, *Op. Cit.*, pp. 59-98; *Id.* *La defensa del uso público de la zona marítimo terrestre...*, *Op. Cit.*, pp. 45-79; MEILÁN GIL, José Luis. *El dominio público natural y la Legislación de Costas...*, *Op. Cit.*, pp. 7-47; MORENO CANOVES, Antonio. *Régimen jurídico del litoral...*, *Op. Cit.*, pp. 68 y ss.; OSORIO PÁRAMO, Fernando. *El régimen de utilización del dominio público marítimo terrestre...*, *Op. Cit.*, pp. 83-95; PORTO REY, Enrique. *Las normas de protección y utilización del dominio público marítimo-terrestre...*, *Op. Cit.*, pp. 119-136.

cuando por razones de policía, economía o interés general, debidamente justificadas, se estipule lo contrario<sup>1007</sup>.

#### **e) Los Suelos agrícolas.**

La actividad agrícola es fundamental en la economía de cualquier Nación, su carácter vital le concede un trato privilegiado frente a otras que al igual que ella, dependen de factores de la naturaleza (con su consecuente desgaste y efectos nocivos) para llevar a cabo sus procesos productivos.

Aun cuando el suelo es el sostén de la agricultura, la principal preocupación de los Estados es fomentarla y en años recientes, también lo ha sido mantener en el mejor estado posible las tierras de uso agrario introduciendo normas de “*buena conducta agraria*” que sean compatibles con las exigencias de ecológicas y el equilibrio de los mercados. A nivel comunitario, el Reglamento (CEE) 2078/92 del Consejo, de 30 de junio de 1992, sobre métodos de producción agraria compatibles con las exigencias de la protección del medioambiente y la conservación del espacio natural<sup>1008</sup> marca precedente, pues convergen intensamente las políticas agraria y medioambiental en busca de objetivos comunes. Así, se crea el régimen comunitario de ayudas a los agricultores que actúen de conformidad con la normativa e incluso, aunque pareciera contradictorio, retiren de la producción sus tierras de labor a largo plazo<sup>1009</sup>. La razón que encontramos en el fondo, es la oportunidad de compensar en cierta medida por una parte<sup>1010</sup> y fomentar por la otra, la renuncia voluntaria que los titulares de dichas parcelas realizan en favor del medio ambiente de los posibles beneficios económicos que pudieran generar con su actividad agrícola.

---

<sup>1007</sup> Artículo 33 de la Ley 22/1988, de 28 de julio. De costas.

<sup>1008</sup> Reglamento (CEE) 2078/92 del Consejo, de 30 de junio de 1992, sobre métodos de producción agraria compatibles con las exigencias de la protección del medioambiente y la conservación del espacio natural. Diario Oficial de las Comunidades Europeas, N° L 215/85, de 30 de julio de 1992. A su vez, tómese en cuenta el Reglamento (CE) N° 435/97 de la Comisión, de 6 de marzo de 1997. Por el que se modifica el Reglamento (CE) N° 746/96 por el que se establecen disposiciones de aplicación del Reglamento (CEE) N° 2078/92 del Consejo sobre métodos de producción agraria compatibles con las exigencias de la protección del medio ambiente y la conservación del medio natural. Diario Oficial de las Comunidades Europeas, N° L 67/2, de 7 de marzo de 1997.

<sup>1009</sup> Artículo 1 e) del Reglamento (CEE) 2078/92 del Consejo, de 30 de junio de 1992, sobre métodos de producción agraria compatibles con las exigencias de la protección del medioambiente y la conservación del espacio natural.

<sup>1010</sup> En los Considerandos, se alude a las pérdidas de renta debidas a la reducción de la producción o al aumento de los costes de ésta, y por la contribución que aportan a la mejora del medio ambiente.



Consideramos entonces, que una posición armónica para la tributación ambiental en este rubro, habría de converger con la política económica, la agrícola y la medioambiental, de forma que si bien debe existir un gravamen ajustado al consumo de los recursos naturales en cuanto factores de la producción, atendiendo a que cada actividad estará sujeta a sus propias condiciones de vitalidad con un mínimo exento que operará como límite inferior del tributo, que en el caso que nos ocupa, al tratarse de una función prioritaria en tanto fuente de abastecimiento alimentario, la utilización de los suelos agrícolas gozará de un trato diferenciado positivamente, mediante el reconocimiento de las acciones (cuando son respetuosas con el medio natural y acordes a las disposiciones normativas correspondientes) o de las abstenciones de los titulares de tales tierras, mediante exenciones, tipos reducidos o ayudas financieras (como las promovidas por el Reglamento).

Resulta destacable que un mismo objetivo (el mejor aprovechamiento de las tierras agrícolas) pueda ser abordado desde diferentes perspectivas desde las cuales, la participación del elemento tributario adquiera formas completamente distintas unas de otras, lo que por otra parte prueba las posibilidades fácticas que el instrumento fiscal ofrece en el ámbito de otras políticas públicas. Así pues, conviene dedicar algunas líneas a la STC 37/1987, de 26 de marzo<sup>1011</sup>, aclarando previamente que al margen de la polémica desatada por las referencias en torno a la tributación de la riqueza tanto real como potencial y su congruencia con el principio de capacidad económica del artículo 31.1 CE, aporta también importantes matices al régimen de la propiedad privada de fincas rústicas destinadas al uso agrícola y las posibles incursiones del ámbito tributario en el tópic<sup>1012</sup>.

---

<sup>1011</sup> STC 37/1987, de 26 de marzo. Recurso de Inconstitucionalidad. BOE N° 89, de 14 de abril de 1987.

<sup>1012</sup> Recordemos que aun cuando el recurso de inconstitucionalidad resuelto versaba sobre el estudio de la Ley del Parlamento de Andalucía N° 8/1984, de 3 de julio, de Reforma Agraria, terminó siendo paradigmática en la doctrina de los gravámenes autonómicos con finalidades extrafiscales. En aquel momento, la preocupación del legislador autonómico era fomentar la activación del sector agrario y promover la correcta utilización de las fincas rústicas (objetivo coincidente con el plasmado en el Reglamento (CEE) 2078/92 del Consejo, de 30 de junio de 1992 aunque justificado en motivos diversos, pues la voluntad comunitaria se inspiraba en metas de carácter ambiental, mientras que la Ley andaluza, únicamente en aspectos económicos relacionados con la actividad agrícola), para cuya encomienda utilizó el instrumento fiscal de lo que resultó el denominado impuesto andaluz sobre tierras infrautilizadas cuya base imponible serían las rentas potenciales que debieran obtenerse óptimamente de las tierra agrícolas cuando se verificase una explotación inferior a la señalada en la Ley (FJ 13).

Pues bien, en el esquema relativo al ejercicio de la propiedad privada sobre suelos agrícolas, la famosa sentencia desvela a la “función social”<sup>1013</sup> como un elemento estructural de la definición misma del derecho a la propiedad privada, como un factor determinante de la delimitación legal de su contenido que pone de manifiesto el reconocimiento de la Constitución a un derecho a la propiedad privada configurado y protegido, como un haz de facultades individuales sobre las cosas, y al mismo tiempo, como un conjunto de deberes y obligaciones establecidos, de acuerdo con las Leyes, en atención a valores o intereses de la colectividad, es decir, a la finalidad o utilidad social que cada categoría de bienes objeto de dominio esté llamada a cumplir. Por lo que la fijación del “contenido esencial” de la propiedad privada no puede hacerse desde la exclusiva consideración subjetiva del derecho o de los intereses individuales que a éste subyacen, sino que debe incluir igualmente la necesaria referencia a la función social, entendida como parte integrante del derecho mismo. La utilidad individual y la función social definen para el Máximo intérprete, el contenido del derecho de propiedad sobre cada categoría o tipo de bienes (FJ 2).

De esta manera, en lo que concierne a la restricción o modulación de las facultades de dominio y la imposición de deberes positivos al titular, el Tribunal reconoce que la transformación antes dicha ha afectado de una manera más intensa a la propiedad inmobiliaria, tanto a la que recae sobre suelos susceptibles de aprovechamiento urbanístico como a la propiedad de tierras agrícolas o forestales, lo que es fácilmente explicable, entre otras razones, por el carácter no renovable o naturalmente limitado en su extensión de este tipo de bienes y por la trascendencia económica que ofrece como soporte físico de las actividades productivas<sup>1014</sup>.

A la luz de estas observaciones, no podemos sino concluir que bajo una misma bandera, el instrumento tributario puede adquirir diferentes formas a la hora de asistir a otras políticas públicas y en ese sentido, configurar sus elementos. No obstante, nos

---

<sup>1013</sup> Vid. respecto a la función social de la propiedad, GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. *Las expropiaciones legislativas desde la perspectiva constitucional...*, *Op. Cit.*, pp. 131-152.

<sup>1014</sup> Por lo anterior, no se entiende infringido su contenido esencial, si mediante regulación legal son restringidas las facultades de decisión del propietario con relación al uso, destino y aprovechamiento de los fondos rústicos, se imponga a éste o permita imponerle determinados deberes de explotación y, en su caso, de mejora, orientados a la obtención de una mejor utilización productiva de la tierra, desde el punto de vista de los intereses generales, siempre que quede salvaguardada la rentabilidad del propietario o de la empresa agraria (FJ 2). A lo que debe concluirse, por otro lado, que la libertad de empresa reconocida por el artículo 38 CE tampoco exonera del cumplimiento de la función social de la propiedad, con lo cual, las limitaciones legítimamente derivadas de esta última no infringen en ningún caso tampoco el contenido esencial de la libertad de empresa (FJ 5).

queda claro que en el ámbito ambiental, la coordinación entre las diversas políticas es imprescindible a fin de alcanzar auténticos resultados que salvaguarden el medio natural.

#### **f) El patrimonio minero.**

La importancia económica de la minería es indiscutible, la explotación de los recursos procedentes de minerías y los denominados “áridos”<sup>1015</sup> en la industria de la construcción, han captado la atención a nivel comunitario respecto a la necesidad de reconocer la incidencia ambiental causada a consecuencia de su explotación, sobre todo, por la alteración de ciclos de absorción de agua y otros servicios ecosistémicos. En España, la Ley 22/1973, de 21 de julio, de Minas<sup>1016</sup>, tiene por objeto, establecer el régimen jurídico de la investigación y aprovechamiento de los yacimientos minerales y demás recursos geológicos cualesquiera que fueren su origen y estado físico. Quedan excluidos de este marco, los hidrocarburos por tener su propia reglamentación.

---

<sup>1015</sup> Vid. EUROPEAN ENVIRONMENT AGENCY. *Effectiveness of environment taxes and charges for managing sand, gravel and rock...*, Op. Cit., pp. 40-49. En este informe, se afirma que las tasas ambientales sobre los materiales de construcción pueden constituir un elemento fundamental a la hora de mejorar la sostenibilidad en el sector. Para llegar a dicha conclusión se examinaron los planes fiscales para las actividades extractivas en la República Checa, Italia, Suecia y el Reino Unido, centrandose la atención en que se trata de una industria de 15.200 millones de euros que produce materiales básicos para el sector de la construcción. De acuerdo a la AEMA, la industria de áridos contribuye de forma importante a la economía europea, en la que cada año salen al mercado 3.000 millones de toneladas de arena, grava y roca. Las actividades de minería tienen repercusiones importantes en el medio ambiente, dado que los materiales se extraen directamente de la tierra en excavaciones superficiales, como canteras o fosos. Aún más importante es la extracción de áridos, la cual puede alterar de forma sustancial el paisaje y afectar a las reservas de agua subterránea. También existen repercusiones en cuanto al uso de la energía asociada a la extracción y el transporte de dichos materiales. Si bien en el estudio se reconoce que es posible ampliar a otros sectores la fiscalidad en la esfera de la gestión de recursos naturales, también se desprende del mismo que los cuatro países analizados en el informe han logrado resultados mixtos. Italia y la República Checa presentaban pruebas insuficientes de las mejoras del paisaje derivadas de la implantación de las tasas, mientras que Suecia ha logrado reducir la demanda de grava natural –un recurso inestimable para garantizar la calidad del agua subterránea–. El estudio comentado es resultado de la 16ª conferencia anual de la Asociación Europea de Economistas Ambientales y de Recursos Naturales en Gothenburg (Suecia), en el cual, también se concluyó que las tasas podrían fomentar la innovación y apoyar la investigación y desarrollo, en un intento de equilibrar el crecimiento económico mediante la protección del medio ambiente y la salud. Por otra parte, la adopción de planes fiscales ambientales está ayudando a mejorar la calidad y la fiabilidad de los datos sobre extracciones, los cuales pueden, a su vez, utilizarse para promover cambios en las actividades de gestión de canteras. En el Reino Unido, por ejemplo, la tasa sobre las materias primas de construcción da al sector más confianza a la hora de adquirir materiales, ya que parte de los ingresos fiscales se han destinado a apoyar el desarrollo de normas de calidad para los áridos reciclados. En cualquier caso, las tasas funcionan mejor cuando forman parte de un paquete de políticas, y la coordinación resulta imprescindible para prevenir una extracción excesiva en regiones que tienen planes fiscales inferiores o que carecen de ellos, según subraya el informe.

<sup>1016</sup> Ley 22/1973, de 21 de julio. Minas. BOE N° 176, de 24 de julio de 1973.

Conviene citar que todos los yacimientos de origen natural y demás recursos geológicos existentes en el territorio nacional, mar territorial y plataforma continental, son bienes de dominio público, cuya investigación y aprovechamiento podrá asumir el Estado de manera directa o cederlo siguiendo las formas legales establecidas. Aquellos quienes realicen el aprovechamiento de estos recursos, quedan obligados a realizar trabajos de restauración del espacio natural afectado por las labores mineras conforme lo dispuesto en el Real Decreto 2994/1982, de 15 de octubre, sobre la restauración de espacios naturales afectados por actividades extractivas<sup>1017</sup> y dentro de los límites que permita la existencia de estas actividades, particularmente de aquellas que por su interés para la economía nacional son clasificadas como prioritarias. Independientemente de las obligaciones de restauración, consideramos que las tasas que por concepto de las autorizaciones y concesiones se impongan, deben contener el elemento ambiental, atendiendo a los efectos perjudiciales que tales actividades generan al medio y el beneficio económico que los usuarios obtienen, ello sin mencionar el valor añadido dependiendo del tipo de recurso explotado (renovable o no, etcétera).

Si miramos desde el flanco de la afectación paisajística habría que añadir que las extracciones a cielo abierto suelen producir una acumulación importante de residuos, lavado de minerales cuyos desechos se depositan en los ríos, etcétera, transformando el ecosistema en un medio más bien hostil o desértico si no lo estaba previamente.

## **2. d. Actividad económica contaminante.**

### **2. d. 1) La *contaminación* como criterio calificador.**

Los científicos, tienen a definir la contaminación de manera diferente a los economistas y los juristas. No obstante, en todos los ámbitos existe la conciencia que se trata de un fenómeno perceptible a través de diversas circunstancias físicas y químicas que denotan una alteración en el estado normal de un ecosistema o de la

---

<sup>1017</sup> Real Decreto 2994/1982, de 15 de octubre, sobre la restauración de espacios naturales afectados por actividades extractivas. BOE N° 274, de 15 de noviembre de 1982.

biosfera, a partir de acciones humanas, repercutiendo en una pérdida de bienestar para la sociedad<sup>1018</sup>.

Tal como se ha explicado, en términos de la Ciencia económica, la contaminación es una externalidad y ocurre una vez que uno o más individuos han sufrido una pérdida de bienestar. La eliminación de la misma, no siempre es recomendable de una manera absoluta, ni posible por sí misma, ya que por una parte, el desarrollo de los sectores económicos de cualquier Nación implican necesariamente la generación de una serie de secuelas contaminantes, que en alguna proporción pueden ser absorbidas y “limpiadas” por el propio medio ambiente gracias a su intrínseca capacidad de asimilación; y por otra, porque es posible separar dentro de la actividad económica ciertos flujos residuales que afectan al medio ambiente a través de técnicas de abatimiento o sustitución, en su caso<sup>1019</sup>, con lo cual, la concepción de “contaminación cero” no tiene razón de ser sino más bien debe permanecer dentro de los límites que aseguren la salvaguarda del *bien ambiental* en beneficio de la salud humana y el desarrollo económico sostenible.

No puede confundirse el fenómeno de la contaminación en sí misma y el concepto de actividad económica contaminante a efectos tributarios, pues por principio de cuentas, solo este último es susceptible de conformar el objeto imponible de un gravamen medio ambiental, medible a través de la unidad de contaminación que determine la ley respectiva en cada supuesto. Ambos son conceptos distintos con trascendencias diferentes como exponemos en seguida.

El tributo ambiental impone a los contribuyentes su pago en virtud de la contaminación provocada mediante determinadas actividades realizadas, siempre conectadas a manifestaciones objetivas de fuerza económica. Es así, pues las exigencias de justicia

---

<sup>1018</sup> PIGOU, Arthur Cecil. *The Economics of Welfare...*, *Op. Cit.*; Id. *A study in public finance...*, *Op. Cit.*; PEARCE, David W. *Economía ambiental...*, *Op. Cit.*, p. 56; PEARCE, David W y TURNER, R. Kerry. *Economics of natural resources and the environment...*, *Op. Cit.*, p. 16; IPCC *Cambio Climático 2007. Informe de Síntesis...*, *Op. Cit.*, pp. 16 y ss. Todas las fuentes citadas hacen hincapié en que la pérdida de bienestar de las sociedades es la principal consecuencia de la alteración del medioambiente por la mano del hombre. En el informe de Síntesis del Panel Intergubernamental del Cambio Climático, los impactos del fenómeno ambiental sobre los ecosistemas y sobre el bienestar humano se colocan bajo la categoría de *Impactos no de mercado*, debido a la dificultad de expresarlos en términos monetarios, citando como ejemplos, el riesgo de muerte prematura o un aumento del número de personas amenazadas por el hambre.

<sup>1019</sup> Vid. PEARCE, David W. y TURNER, R. Kerry. *Economics of natural resources and the environment...*, *Op. Cit.*, p. 67-69.

que proyecta dicho principio en el marco del deber de contribuir no pueden ser ignoradas so pena de asumir el riesgo de desnaturalizar el instituto tributario<sup>1020</sup>.

Si bien es cierto que el principio de capacidad contributiva no configura exclusivamente el presupuesto de hecho de los gravámenes de índole ambiental, cumple entre otras funciones la de límite negativo, es decir, impide que tales tributos recaigan sobre situaciones no reveladoras de fuerza económica<sup>1021</sup>. Ciertamente las actividades que provocan una degradación o afectación ambiental no son en sí mismas consideradas riqueza, sin embargo, al ser consecuencia de un proceso productivo, del consumo de determinados bienes o servicios con incidencia ambiental, o del aprovechamiento o utilización de ciertos recursos naturales, se perfila una conexión en el hecho imponible entre la actividad contaminante y la fuerza económica motriz que la soporta<sup>1022</sup>, así pues, su diseño se ajusta a las exigencias del principio de capacidad económica como mínimo lógico exigible, con independencia de las modulaciones que adquiera en cada supuesto concreto.

Creemos que esta configuración no agota las exigencias de justicia impuestas por el principio constitucional en el marco del deber de contribuir, pues cabe aún el riesgo de gravar a un sujeto que a pesar de detentar ciertos elementos objetivos de ímpetu económico, no sea capaz de soportar la carga impuesta, para evitarlo, será imprescindible una mejor delimitación de los presupuestos de hecho, más centrados en actividades, sectores industriales o productos específicos, de manera que resulte factible la utilización de la degradación ambiental producida y los beneficios obtenidos de tal actividad o la satisfacción de hábitos (no básicos) mediante el consumo de bienes y servicios contaminantes, para cuantificar de una manera más adecuada, la potencia económica reflejada con la realización concreta del hecho imponible, así

---

<sup>1020</sup> BORRERO MORO, Cristóbal José. *La proyección del principio de capacidad económica...*, *Op. Cit.*, pp. 230-234.

<sup>1021</sup> Recordemos la línea sentada por el Tribunal Constitucional en su jurisprudencia, *Vid* entre otros: FJ 13, STC 37/1987, de 26 de marzo; FJ 4 a), STC 186/1993, de 7 de junio; FJ 11b), STC 14/1998, de 22 de enero; FJ 4, STC 221/1992, de 11 de diciembre; FJ 9, STC 194/2000, de 19 de julio; FJ 4, STC 276/2000, de 16 de noviembre; FJ 7, STC 96/2002, de 25 de abril; FFJJ 5, 6 y 7, STC 193/2004, de 4 de noviembre; FJ 7, ATC 456/2007, de 12 de diciembre de 2007; la cual encuentra apoyo en la doctrina, entre otros autores encontramos a CALVO ORTEGA, Rafael. *Tributación medioambiental y principio de justicia tributaria...*, *Op. Cit.*, p. 105; CAZORLA PRIETO, Luis María. *Los principios constitucional-financieros en la tributación medioambiental...*, *Op. Cit.*, pp. 53-84; PEÑA AÑONSO, José Luis. *La finalidad extrafiscal y la estructura...*, *Op. Cit.*, p. 492; y MATA SIERRA, María Teresa. *La Tributación medioambiental; perspectivas...*, *Op. Cit.*, pp. 512-514.

<sup>1022</sup> *Vid.* LINARES LLAMAS, Pedro y ROMERO LÓPEZ, Carlos. *Economía y medio ambiente...*, *Op. Cit.*, pp. 1189-1225.

como acudir paralelamente, a la implementación de ciertos beneficios fiscales<sup>1023</sup> que complementen por un lado la incentivación de actividades más favorables con el medio natural y por otro, que de alguna manera concedan un equilibrio en la presión fiscal que alberga cada contribuyente en particular<sup>1024</sup>.

Esta afirmación no es la única connotación de la capacidad contributiva en los gravámenes medioambientales, como se expondrá en el apartado relativo a la cuantificación del tributo, sin embargo, hemos querido anticiparla.

## **2. d. 2) Tipología de la *actividad económica contaminante*. Las diversas manifestaciones de la capacidad para incidir en el medioambiente.**

El amplio número de actividades económicas contaminantes (manifestaciones de la capacidad de incidir el medioambiente) permite según PÉREZ DE AYALA<sup>1025</sup>, una versatilidad de imposición (directa e indirecta) ecológica, de modo que pueden utilizarse alternativamente ambas formas por el legislador, para gravar unos mismos hechos o realidades.

Así pues, consideramos que a partir de tres grandes rubros es factible identificar manifestaciones de dicha capacidad susceptibles de tributación ecológica mediante alguna (s) de las categorías que concede la ley, según sea el caso, aclarando nuevamente que el concepto de actividad económica contaminante<sup>1026</sup> no se constriñe al de la industria sino que se descompone en varias modalidades:

---

<sup>1023</sup> Vid. los trabajos de GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Una contribución al desarrollo sostenible: beneficios...*, *Op. Cit.*, pp. 357-368; y HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Desgravaciones tributarias y protección del medio ambiente...*, *Op. Cit.*, pp. 133-159; Id. *El uso de beneficios fiscales para la protección del medio ambiente...*, *Op. Cit.*, pp. 287-304.

<sup>1024</sup> En el mismo sentido, BORRERO MORO, Cristóbal. *La proyección del principio...*, *Op. Cit.*, pp. 230-234.

<sup>1025</sup> PEREZ DE AYALA, José Luis. *La traslación jurídica de la cuota en los impuestos ambientales...*, *Op. Cit.*, p. 93.

<sup>1026</sup> En el derecho comparado, Francia cuenta con un conjunto de impuestos ambientales entre ellos el Impuesto General sobre las Actividades Contaminantes que grava ciertos productos contaminantes, ciertas emisiones y ciertas instalaciones. Desde nuestro punto de vista es el concepto que más similitud guarda con el planteamiento expuesto en esta tesis doctoral ya que para el legislador francés la actividad económica contaminante se desmenuza en otras subclases estacionales a lo largo de todos los procesos productivos. Por otra parte están las tasas por servicios realizados que permiten financiar las medidas que contribuyen a limitar la contaminación entre ellas la recogida de basuras y la gestión del agua. *Cfr.*

**a) En el nivel de producción de bienes y prestación de servicios<sup>1027</sup>, a consecuencia del incremento patrimonial del sujeto atendiendo a las siguientes circunstancias:**

- ya sea a partir del beneficio particular generado en su favor por la utilización de factores productivos de origen medioambiental en el proceso de producción cuando se trate de bienes del dominio público (la figura ideal es la tasa);
- de la ganancia percibida por los titulares de bienes de interés ambiental a partir de su explotación o de las transacciones comerciales que realice con ellos en régimen de derecho privado, en razón del reconocimiento legal de la valía añadida de tales bienes, ya que por virtud del principio de solidaridad y del interés general, el ente público puede establecer los contornos e incluso limitaciones al ejercicio del derecho de propiedad privada y constituir a sus detentadores o propietarios en guardianes de dichos recursos naturales. Evidentemente deberán establecerse exenciones y estímulos a efecto de reconocer el esfuerzo protector y en su caso, la abstención de aprovecharse de tales medios (el instrumento más adecuado es el impuesto);
- al acrecentamiento patrimonial que implica para los particulares una subida en la valía pecuniaria de ciertos bienes de su propiedad como consecuencia de la realización de determinadas obras de índole ambiental (puede emplearse la categoría de la contribución especial<sup>1028</sup>).

---

Decreto de 20 de mayo de 1953, modificado por los Decretos 93/1412, de 29 de diciembre de 1993, y 94/485, de 9 de junio de 1994. También resulta de aplicación la Ley 92/646, de 13 de julio de 1992. *Vid.* complementariamente BENZ, Sebastián, PERROT, Thomas, VANHULLE, Henk y JONSON, Lars. *La tributación medioambiental en los Estados miembros de la Unión...*, *Op. Cit.*, pp. 979-1020.

<sup>1027</sup> El informe correspondiente a octubre de 2004, presentado por la Agencia de Protección Ambiental de Suecia, describe de manera exhaustiva la vinculación entre el medio ambiente y la economía, al respecto, señala que el sistema económico es un subsistema del medio ambiente, y que las actividades económicas no pueden existir sin los servicios que el medio ambiente provee, mientras por otro lado, el medio bien puede existir aun en ausencia de actividades económicas. Categóricamente, dice el citado estudio, “el sistema económico depende del medioambiente en dos aspectos básicos: ...provee recursos naturales, energía y diversos soportes de vida de los sistemas. Segundo, el sistema económico hace uso de la habilidad ambiental-limitada- para absorber la contaminación y los productos desechos.” La traducción es nuestra. *Vid.* SÖDERHOLM, Patrik. *Extending the environmental tax base. Prerequisites for increased taxation of natural resources and Chemicals compounds...*, *Op. Cit.*, p. 32.

<sup>1028</sup> *Vid.* CALVO VÉRGEZ, Juan. *Las contribuciones especiales como...*, *Op. Cit.*, pp. 430-457; CHICO DE LA CÁMARA, Pablo. *Un apunte sobre la naturaleza jurídica y la valoración constitucional...*, *Op. Cit.*, pp. 237-264; Id. *Análisis comparativo en el sistema italiano y español...*, *Op. Cit.*, pp. 225-254.



Los incrementos patrimoniales mencionados, para ser sometibles a gravamen ambiental, deben derivar de una actividad económica que propicie un detrimento o afectación del acervo de recursos de interés ecológico tanto del dominio público como del privado y por tanto signifiquen para sus titulares, detentadores o explotadores (sujetos beneficiados) un rendimiento económico. Deberá atenderse a las circunstancias de cada supuesto.

En este rubro se incluiría la utilización de espacios naturales para el recreo, el ocio o el turismo al aire libre<sup>1029</sup>, cuando un sujeto aprovecha la titularidad de tales bienes para exigir al resto de particulares, a cambio del acceso a los mismos, un pago por el servicio que presta en sí mismo que tácitamente incluye, además, el correspondiente al disfrute de esas áreas “verdes” mediante actividades turísticas o de ocio dado especial atractivo que para los consumidores de sus servicios constituye precisamente dicha circunstancia. La imposición atendería a la valía incorporada que adquieren algunos recursos naturales y de la cual se valen los titulares de dichos bienes para obtener otros ingresos.

Las ganancias obtenidas a partir del aprovechamiento de bienes del medio ambiente (públicos o privados) generan una riqueza especial y por tanto gravable en la parte que determine la norma conforme los principios de justicia tributaria, de los que los tributos ambientales no son ajenos, entre éstos, la capacidad económica en su modalidad para incidir el medioambiente.

Las manifestaciones citadas estarán siempre exentas de gravamen en la parte que implique la satisfacción de necesidades o requerimientos de vida<sup>1030</sup> y

---

<sup>1029</sup> Vid. las reflexiones de BOKOBO MOICHE, Susana. *La fiscalidad de las prestaciones turísticas...*, *Op. Cit.*, pp. 243-259; DE MITA, Enrico. *L'imposta sullo scalo turistico in Sardegna di aerei e imbarcazioni...*, *Op. Cit.*; FICARI, Valerio. *Sviluppo del turismo, ambiente e tassazione locale...*, *Op. Cit.*, pp. 963 y ss.; PICCIAREDDA, Franco. *Federalismo fiscale e tributi propri della Regione Sardegna ...*, *Op. Cit.*; RUIZ GARIJO, Mercedes. *Fiscalidad de la empresa turística...*, *Op. Cit.*, p. 5.

<sup>1030</sup> Respecto al mínimo vital, mínimo esencial, mínimo existencial, o mínimo de existencia, Vid. GARCÍA FRÍAS, María Ángeles. *El mínimo de existencia en el impuesto...*, *Op. Cit.*, p. 21; CENCERRADO MILLÁN, Emilio. *El mínimo exento en el sistema tributario español...*, *Op. Cit.*, p. 31; CHICO DE LA CÁMARA, Pablo. *La regla de la no confiscatoriedad como límite a la tributación...*, *Op. Cit.*, p. 178, quien habla del respeto al mínimo existencial en los gravámenes ambientales; HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *El principio quien contamina paga... (2008)*, *Op. Cit.*, pp. 205 y 206; LEJEUNE VARCÁRCCEL, Ernesto. *Aproximación al principio constitucional...*, *Op. Cit.*, p. 166, quien deriva el mínimo exento a partir del principio de igualdad; TIPKE, Klaus. *I limiti costituzionali della pressione tributaria...*, *Op. Cit.*, p.12, el autor alemán considera el mínimo exento como una detracción

funcionalidad básicas (en el caso de actividades productivas), una vez superado dicho límite el Estado o sus entes políticos podrán fijar providencias fiscales a fin de mantener la explotación de los recursos bióticos dentro de ciertos parámetros de intensidad y evitar el agotamiento o detrimento irrecuperable de la naturaleza y por otro lado, incentivar la buena actuación de quienes aun teniendo la titularidad de los mismos, se abstienen de aprovechar su situación de ventaja frente al resto de sujetos o bien, realizan una conservación adecuada de los mismos<sup>1031</sup>.

En esta línea discordamos respetuosamente con autores como SOLER ROCH<sup>1032</sup>, quienes opinan que los gravámenes ambientales relacionados con actividades productivas resultan ineficaces en cuanto a que los empresarios contaminadores se ven compensados al deducir de la base imponible del impuesto estatal que grava el beneficio empresarial los importes pagados en concepto de impuestos ecológicos en tanto costes a efectos contables. En este sentido, aunque efectivamente el precepto vigente (artículo 14 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 marzo, Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre sociedades, aplicable a personas físicas y establecimientos permanentes en España) deja fuera de los conceptos *no deducibles* al pago de impuestos ambientales y por tanto los admite tácitamente como gastos a deducir, también es verdad que existe una **laguna importante pero con vía de solución**.

Creemos que sólo haría falta la inclusión expresa del legislador en este apartado respecto a los pagos por tributos ambientales en el contexto de actividades empresariales productivas, y es que no parece que la voluntad del legislativo sea otra que rechazar las conductas antiecológicas cuando por otro lado (y aunque de

---

de la base imponible vinculada a la capacidad económica de los individuos como criterio de reparto justo de la carga tributaria.

<sup>1031</sup> En Finlandia, la simple tenencia de espacios forestales obliga a los propietarios al pago de una cuota básica y una cuota por hectáreas, la primera consistente en el 70 % del precio promedio de un metro cúbico de madera en Finlandia calculado en relación a los tres años precedentes, actualmente 30,78 euros, se aplica al número de hectáreas, que no puede exceder de 1.5, 3, 7 u 11 % de esta media aritmética. El máximo monto a pagar a cada asociación de gestión forestal es la media aritmética multiplicada por 30. La cuota por hectáreas es establecida anualmente, para el siguiente año. Ahora bien, si el área forestal es muy pequeña, no será gravada. Si la gestión del bosque es suficientemente bien organizada, el propietario puede ser exento. Este gravamen, es de índole local y su recaudación se destina a fines de administración de los recursos forestales. La traducción es nuestra. *Cfr.* COLLIANDER, Anders and FINNISH MINISTRY OF FINANCE. "Taxation in Finland 2009", Article 8.19 Forest Management Fee. N° 7/2009, April, 2009, *Ministry of Finance Publications*, Helsinki, Finland, p. 156.

<sup>1032</sup> *Vid.* SOLER ROCH, María Teresa. *El principio de capacidad económica y la tributación medioambiental...*, *Op. Cit.*, p. 95.

naturaleza jurídica distinta) ha calificado como *indeducibles* las sanciones y multas administrativas y penales en donde sabemos se encuentran las derivadas de responsabilidad ambiental (artículo 14.c de la Ley de Impuesto sobre sociedades); ha aprobado sendas deducciones a aquéllos que realicen inversiones medioambientales<sup>1033</sup>; prevé un régimen especial para los titulares de montes vecinales de mano común en el que reduce de la base imponible de sus beneficios las inversiones y gastos en el contexto de conservación, mejora, protección y mantenimiento del monte<sup>1034</sup>; así como un régimen especial para la minería y la investigación y explotación de hidrocarburos en las que por concepto del factor de agotamiento, las sociedades dedicadas a tales gremios pueden reducir sus bases imponibles pero a cambio deben invertir las mismas cantidades en actividades relativas a la investigación y exploración de yacimientos minerales o de hidrocarburos por ejemplo.

Desde nuestra perspectiva, no es inútil la presencia de tributos ambientales en el rubro de las actividades empresariales, si bien existe una laguna legal<sup>1035</sup>, ésta tiene remedio, por otro lado concluimos que el pago de impuestos ambientales no puede ser deducible de la base del impuesto sobre la renta de las personas físicas en actividades empresariales o las sociedades, de lo contrario, así como la

---

<sup>1033</sup> Artículo 39, Capítulo IV “*Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades*”, Título VI “*Deuda tributaria*”, del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades. BOE N° 61, de 11 de marzo de 2004.

<sup>1034</sup> Artículo 123, Capítulo XVI “*Régimen de las Comunidades Titulares de Montes vecinales de mano común*”, Título VII “*Regímenes tributarios especiales*”, del RDL 4/2004 de 5 de marzo por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto de sociedades.

<sup>1035</sup> Convendría seguir el ejemplo de Francia, al establecer un conjunto de normas tendentes a proteger el medioambiente, elevadas mediante “Protocolo” a rango constitucional. Dicho Protocolo medioambiental representa un punto de partida para la adopción de medidas fiscales a favor del medio ambiente. El documento, permite conciliar mediante la puesta en marcha de dispositivos fiscales, ciertos principios constitucionales como la igualdad ante la fiscalidad y las exigencias medioambientales. Los tres principios destacables son que el instrumento fiscal sirve a las políticas medioambientales en una doble vertiente, ya que asegura la financiación de las políticas e influye sobre las elecciones y acciones de los agentes económicos. Es decir, afecta de forma motivadora pero a la vez disuasiva al “penalizar” el uso de productos contaminantes; por otro lado, pretende prevenir los daños medioambientales, para cuyo cumplimiento es necesario utilizar instrumentos jurídicos y económicos que generalmente toman la forma de tributos sobre ciertas actividades perjudiciales para el medioambiente. El artículo 4 del Protocolo establece que “*toda persona debe contribuir a la reparación de los daños que causa al medioambiente en los términos establecidos por ley*”, sin confundirse con el principio contaminador pagador, éste tiende a repercutir el coste de la reparación del daño a la persona responsable independientemente de que se traduzca en un perjuicio financiero o comercial para terceros. Cfr. Ley Constitucional N° 2005-205 de 1 de marzo de 2005 relativa al *Protocolo Medioambiental*; Vid. BENZ, Sebastián, PERROT, Thomas, VANHULLE, Henk y JONSON, Lars. *La tributación medioambiental en los Estados miembros de la Unión...*, Op. Cit., pp. 979-1008.

presencia de la repercusión en ciertos supuestos, evitaría que el sujeto contaminador pagara en realidad.

**b) En cuanto al consumo de tales bienes y servicios<sup>1036</sup>:**

- La magnitud de la capacidad o aptitud para incidir el medio de un sujeto corresponde en este caso a la aptitud económica de consumir determinados bienes o servicios con implicaciones negativas para el medio natural. Para visualizar cuantitativamente su dimensión se habrá de recurrir a la **unidad física de impacto negativo ambiental<sup>1037</sup>** predefinida por el legislador tributario respecto a los componentes del producto, al tipo de uso (caso de los automóviles), o bien, tratándose de servicios, a las secuelas que genera la actividad. Dicha unidad será multiplicada de acuerdo a la “intensidad del consumo” de manera que la capacidad para incidir el medioambiente tendrá una relación proporcional a la nocividad generada por el producto o la actividad en que consista el servicio disfrutado ya que sólo se aplicará sobre hechos generadores efectivamente consumados.
- Bajo este talante, recordamos la recopilación más reciente de la EUROSTAT a cargo de GEORGESCU<sup>1038</sup>, relativa a la clasificación general de los gravámenes ambientales en cuatro rubros: sobre la energía, el transporte, la

---

<sup>1036</sup> La implementación de tributos sobre recursos naturales y componentes químicos, actualmente apoyada por diversos países, no es ilimitada. Su conveniencia está sujeta a las consideraciones propias de cada mercado y es muy dependiente del diseño del hecho imponible a efectos de eficiencia. Así por ejemplo, el informe de la Agencia Sueca de protección ambiental, sugiere que desde el punto de vista de eficiencia económica, los tributos sobre recursos naturales son típicamente motivados por razones fiscales y medioambientales. El motivo fiscal puede ser explicado por el hecho de que la demanda y el suministro de muchos bienes ambientales son inelásticos, lo que crea una base impositiva estable para el Estado. La implementación de esta clase de gravámenes sólo puede estar motivada si: a) existe una falla de mercado, de manera tal que las fuerzas del mercado por sí solas no pueden proveer suficientes recursos y cantidad; y b) otras regulaciones ambientales son menos eficientes para dirigir esta clase de fallas del mercado que las cargas tributarias “verdes”. Un aspecto a resaltar a partir del análisis de la implementación práctica de medidas de esta índole, es que la confluencia de bajos niveles de imposición y una baja elasticidad de los precios de la demanda de recursos naturales, así como la presencia de exenciones sectoriales, explicarían por qué muchos gravámenes han tenido sólo impactos limitados sobre el uso o consumo de recursos. SÖDERHOLM, Patrik. *Extending the environmental tax base...*, *Op. Cit.*, pp. 107-109.

<sup>1037</sup> En un sentido similar, la profesora ALFANO encuentra en la unidad física de impacto negativo ambiental el elemento de conexión entre el tributo y el ambiente, que ya no se ubica exclusivamente en la finalidad de tutela ambiental. Es así porque el tributo debe respetar todas las reglas que presiden la imposición, primera entre todas, aquella relativa a la capacidad contributiva. *Vid.* ALFANO, Roberta. *La fiscalità nella politica...* *Op. Cit.*, p. 68.

<sup>1038</sup> *Vid.* GEORGESCU, Marina Anda; PENDOLOVSKA, Velina; and CABEÇA, Julio Cesar. *Distribution of environmental taxes in Europe by tax payers in 2007...*, *Op. Cit.*, pp. 2-7.

contaminación y los recursos naturales. En tal sentido, ubicamos el consumo de determinados productos elaborados con determinados componentes contaminantes; el consumo de energía; la demanda y consumo de ciertos servicios privados que recaen sobre el aprovechamiento de espacios naturales que inciden o ponen en riesgo su equilibrio ambiental donde el objeto imponible sería la actividad turística o de ocio<sup>1039</sup>; el consumo privado de recursos naturales mediante el disfrute de ciertos servicios públicos<sup>1040</sup> como el agua potable (superior a un uso básico, exento); el consumo directo de recursos

---

<sup>1039</sup> El caso de la imposición por estancias turísticas apela en términos generales a la reconducción del volumen de usuarios por temporadas y a la captación de recursos económicos que requiere el ente público de una localidad turística para hacer frente al gasto desproporcional en servicios públicos que implica para sí la afluencia de visitantes no contribuyentes del gasto público general, que sin embargo sí disfrutan de los citados servicios. Sin embargo, desde nuestro punto de vista la justificación tergiversa dos conceptos: la tasa por prestación de servicios públicos y el impuesto por consumo de un servicio con incidencia ambiental. En el caso del impuesto, la capacidad económica se refleja en el acto mismo de solicitar y disfrutar la estancia (cliente), mientras que por otro lado, el empresario beneficiándose de la infraestructura pública y servicios, presta una actividad económica que le reditúa numerariamente. En este talante, el consumidor de la estancia puede someterse en dado caso a un impuesto por el consumo de un servicio con incidencia ecológica y por el cual demuestra cierta capacidad de pago, mientras el empresario hotelero debe contribuir mediante el pago de las tasas correspondientes a los servicios públicos que recibe su establecimiento dado que es él quien se beneficia económicamente de la infraestructura pública para realizar una actividad que además incide ambientalmente, por tanto, se reconduce mediante el concepto del beneficio una manifestación de capacidad económica. Sobre este aspecto, *Vid. Infra* el apartado 3.b del Capítulo III.

Por otro lado, casos como el impuesto propuesto en las Islas Maldivas a los turistas, próximo a aplicarse, se justifica en la necesidad de recursos para paliar el impacto negativo que el cambio climático ha comenzado a generar y que continuará incrementándose con los años, al archipiélago, altamente susceptible a la subida de los niveles del mar. Tomado de ENVIRONMENTAL NEWS SENIOR REPORTER. “Maldives to Impose Green Tourist Tax” en *Environmental News*, 8 de septiembre de 2009.

<sup>1040</sup> *Vid.* LAGO MONTERO, José María y GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Tasas locales...*, *Op. Cit.*, p. 63, quienes defienden la coherencia del principio de capacidad económica en las tasas, en cuanto a que todos los usuarios de todos los servicios públicos divisibles son llamados a contribuir sin exclusión, de igual manera, mediante tasas a su mantenimiento, merced a la ventaja, coste generado, beneficio o enriquecimiento que la recepción del servicio o el uso del dominio público les reporta, en el mismo sentido, LEJEUNE VALCÁRCEL, Ernesto. *Aproximación al principio...*, *Op. Cit.*; HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán...* *Op. Cit.*; RUIZ GARIJO, Mercedes. *Adecuación de las tasas al principio de capacidad económica...*, *Op. Cit.*; AGUALLO AVILÉS, Angel. *Tasas...*, *Op. Cit.*, pp. 336-367, concluye su análisis sobre la aplicación del principio de capacidad económica a las tasas apuntando que el principio de equivalencia no le es contrario. También MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier. *Tasas...* *Op. Cit.*, pp. 146-151, aprecia que los principios de capacidad económica y de beneficio tienden a identificarse. Y respecto de la operatividad del principio de provocación de costes, entiende con acierto que los prodigios objetivos alcanzados a su través “*se consiguen, de igual modo, si partimos del principio de capacidad económica. Resulta rechazable ampliar en exceso el alcance del principio, hasta llegar a afirmar que el fundamento de la tasa reside en el resarcimiento de un gasto. Una cosa es que la estructura del hecho imponible responda a la necesidad de una actividad administrativa y otra, bien distinta es que el fundamento de la tasa sea el resarcimiento del gasto o coste provocado, pues éste último no figura ínsito en el concepto de tasa*”.

naturales como los denominados “agregados o áridos”<sup>1041</sup> de la construcción, etcétera.

**c) Derivado de las fases anteriores, incluiríamos en este espacio la generación de residuos nocivos a causa de la realización de actividades económicas contaminantes, cuya incidencia al entorno es evidente**<sup>1042</sup>.

- Englobamos las acciones de “desechar, liberar, arrojar, emitir o depositar” cualquier tipo de *desperdicio, sobrante, desecho o broza* en sí mismas al entorno natural sobre cualquiera de sus componentes, a saber, el agua, suelos, subsuelos y atmósfera como resultado de una actividad económica en la que el elemento natural se convierte en receptor y asimilador gratuito de la carga contaminante ahorrando un coste al contaminador (situación que desde nuestro punto de vista resulta asimilable a una *ganancia patrimonial*).
- A partir de éstas, la utilización (en el fondo un acto de consumo) de múltiples servicios públicos relacionados con el tratamiento, reciclado o cualquiera actividad por la que se neutralice o controle la nocividad de los desechos<sup>1043</sup> por parte del prestador del servicio. El contaminador debe pagar el costo integral de dichas gestiones incluido el valor añadido ambiental.
- Cabe entonces la imposición mediante tasas o impuestos ecológicos según sea el caso. Por mencionar algunas hipótesis ejemplares, recuérdense la tasa

---

<sup>1041</sup> La Agencia Europea del Medioambiente reconoce como “agregados” los materiales: arena, grava y roca, así como su relevancia por su contribución al progreso económico y dado el impacto ambiental que generan. Su extracción, no sólo altera el paisaje, también afecta los depósitos subterráneos de agua y los activos culturales de las regiones, de ahí, que sea un factor a incluir en las políticas de los países de la Unión Europea. Como señalamos, actualmente existe un potencial importante respecto a la expansión de tributos en el campo de la gestión de recursos naturales a nivel europeo. Concretamente, las tasas o impuestos sobre agregados, con un diseño adecuado y combinado con otros instrumentos podrían tener efectos positivos sobre el impacto ambiental de los mismos y la construcción. EUROPEAN ENVIRONMENT AGENCY. *Effectiveness of environmental taxes and charges for managing sand...*, *Op. Cit.*, pp. 47-49.

<sup>1042</sup> La EUROSTAT califica el tratamiento de basura dentro del grupo de gravámenes por contaminación (*pollution*). GEORGESCU, Marina Anda; PENDOLOVSKA, Velina; and CABEÇA, Julio Cesar. *Distribution of environmental taxes in Europe by tax payers in 2007...*, *Op. Cit.*, pp. 5-7.

<sup>1043</sup> Vid. Entre otros, sobre este tema GRÁVALOS OLIVELLA, Javier. *La tributación de los residuos peligrosos y radiactivos...*, *Op. Cit.*, pp. 699-733; PUIG VENTOSA, Ignasi. *Fiscalidad ambiental y gestión de residuos...*, *Op. Cit.*, pp. 1303-1328; ROZAS VALDÉS, José Andrés. *Hacienda y residuos...*, *Op. Cit.*, pp. 351-368.

por prestación de servicios de recogida de basuras<sup>1044</sup> o el canon de saneamiento de aguas, así como el impuesto por emisión de gases a la atmósfera<sup>1045</sup> provenientes de una actividad contaminante.

No sobra mencionar que otros autores como VAQUERA GARCÍA<sup>1046</sup> sitúan los indicadores específicos de capacidad económica en cada uno de los sectores que integran el medio ambiente, dejando al margen la noción de capacidad de contaminar genérica, que a su decir, en ningún modo representa un índice de riqueza por sí mismo. Así, se señalan entre otros el campo de la contaminación atmosférica (emisiones al medio por lo que toca al coste social que implica el perjuicio ocasionado a la colectividad; así como el consumo de bienes o sustancias contaminantes); las aguas (además de las emisiones de contaminantes, se incluyen todos los gastos ocasionados por la extracción, conducción, tratamiento y depuración por parte de la Administración Pública, así como el consumo mismo del preciado bien hídrico, dando lugar a tasas y contribuciones especiales); residuos (donde el índice será la misma tenencia tratándose de aquéllos en alto grado de nocividad, dado el elevado costo que su obtención significa sin llegar a supuestos ilícitos, cuyo tratamiento jurídico no corresponde al fiscal; y por otra parte, a los desechos domésticos o industriales cuyo coste de recogida o reciclaje corresponde al emisor. Se sugiere que lo más adecuado en términos prácticos es la imposición de materiales, previa a la generación de los residuos); transporte; y contaminación acústica.

En resumen, la actuación contaminante puede relacionarse con materias imponibles como la propiedad, la producción o el consumo, en este sentido, son reconducibles a los tradicionales índices de capacidad económica (patrimonio, renta y gasto). En

---

<sup>1044</sup> Sobre esta cuestión Vid. LAGO MONTERO, José María. *Tasas de recogida de basuras. Costes trasladables, costes imputables...*, *Op. Cit.*, pp. 11-37; LAGO MONTERO, José María y GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *La tasa de residuos sólidos urbanos...*, pp. 4 y ss.; PUIG VENTOSA, Ignasi. “Las tasas de basuras de pago por generación. El caso de Torrelles de Llobregat”, *Crónica Tributaria* N° 111/2004, España; Id. *Fiscalidad ambiental y gestión de residuos...*, *Op. Cit.*, pp. 1303-1328.

<sup>1045</sup> Al respecto, Vid. BUÑUEL GONZÁLEZ, Miguel. *Capítulo XI: Tributos medioambientales frente a permisos de emisión...*, *Op. Cit.*, pp. 405-415; CHICO DE LA CÁMARA, Pablo y HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *La fiscalidad de las emisiones atmosféricas en España...*, *Op. Cit.*, pp. 185-248; FERNÁNDEZ DE GATTA SÁNCHEZ, Dionisio. *Unión Europea y Cambio Climático: el régimen europeo del comercio de derechos de emisión...*, *Op. Cit.*, pp. 5-25; GONZÁLEZ IGLESIAS, Miguel Ángel. *El cambio climático; la Convención Marco de las Naciones Unidas y el Protocolo de Kyoto...*, *Op. Cit.*, pp. 51-67; GONZÁLEZ MÉNDEZ, Amelia. *La configuración y determinación de la base imponible de los impuestos sobre las emisiones...*, *Op. Cit.*, pp. 9-34; ZORRILLA SUÁREZ, Manuel María y HERNÁNDEZ RUBIO, Carolina. *Los impuestos sobre la contaminación atmosférica...*, *Op. Cit.*, pp. 559-596.

<sup>1046</sup> Vid. VAQUERA GARCÍA, Antonio. *Fiscalidad y medio ambiente...*, *Op. Cit.*, pp. 103-110.

palabras de SOLER ROCH<sup>1047</sup>, *los índices de capacidad económica son en estos casos el marco en el que se desarrolla o manifiesta la actuación o circunstancia que produce al daño medioambiental, en definitiva, se contamina porque se producen, se poseen o se consumen determinados bienes o servicios.*

**Defendemos la factibilidad y oportunidad de admitir nuevas alegaciones que justifican la implantación de elementos de naturaleza ecológica en dichos índices tradicionales, todos ellos, generadores de consecuencias perniciosas al entorno, que capturan y reflejan la capacidad o aptitud que cada uno de dichos sujetos detenta para contaminar o afectar los ecosistemas en los que se desenvuelve, pues se trata de manifestaciones de una *potencia económica cualificada* por las consecuencias ambientales de su empleo o bien, porque tienen su origen en una actividad económica contaminante. Consideramos así:**

- al consumo, utilización y explotación de recursos naturales en cuanto factores productivos de bienes y servicios,
- al consumo de bienes elaborados a partir de sustancias o materiales nocivos ambientalmente,
- al consumo de servicios de ocio, entretenimiento o turismo sobre bienes o recursos naturales, y
- a la renta o el beneficio obtenidos provenientes de actividades económicas contaminantes.

**2. d. 3) La confluencia del objeto imponible y el principio “*quien contamina paga*” en la determinación del sujeto pasivo.**

En su momento, AMATUCCI<sup>1048</sup> y PÉREZ DE AYALA<sup>1049</sup> han reconocido la diversidad que el objeto imponible puede adquirir en los tributos ambientales, y es a partir de sus trabajos que elaboramos un esquema que además expone la importante relación entre

---

<sup>1047</sup> SOLER ROCH, María Teresa. *El principio de capacidad económica y la tributación medioambiental...*, *Op. Cit.*, p. 97.

<sup>1048</sup> Vid. AMATUCCI, Andrea. *L'Ordinamento Giuridico Finanziario...*, *Op. Cit.*, pp. 576- 580.

<sup>1049</sup> Vid. PÉREZ DE AYALA, José Luis. *La traslación jurídica de la cuota...*, *Op. Cit.*, pp. 98 y 99.



el principio *quien contamina paga* y la identificación de los sujetos pasivos de la obligación y la posible repercusión obligatoria de la carga:

- a) Actos concretos de explotación de los recursos que se trata de proteger ambientalmente y que se tipifican en sí mismos como hechos imponibles. En este caso, el sujeto pasivo del impuesto sería el que realiza los actos de explotación de los recursos, que sean tipificados por la ley como hechos imponibles.
- b) El proceso tecnológico utilizado en el proceso productivo de cualquier bien. El sujeto pasivo sería el empresario que emplea la tecnología contaminante.
- c) La fabricación de productos<sup>1050</sup> terminados que incorporan materias primas o productos intermedios obtenidos de reservas de recursos a proteger. Este comportamiento se estaría gravando por un impuesto indirecto, pero pese a ello no debería de ser repercutido obligatoriamente, ya que es el empresario productor (sujeto pasivo del tributo y contribuyente) el que (en cuanto autor del acto antiecológico gravado) debe además de pagar, soportar la carga económica del gravamen.

---

<sup>1050</sup> Sobre los impuestos especiales de fabricación, de interés ambiental *Vid. Infra* los Epígrafes 2.c “*La imposición indirecta en materias vinculadas a la protección del medio natural*”; 2. c.3) “*Consumos específicos. Regimen Comunitario general*”; y 2.c.4) “*El marco comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad*” del Capítulo III. Asimismo, *Vid.* orientativamente a ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César. “Los impuestos de ordenamiento económico”, *Hacienda Pública Española*, Nº 71, 1981, pp.17 y ss.; ALMUDÍ CID, José Manuel. “La tributación sobre las fuentes de energía contaminantes y la problemática aplicación extraterritorial del Protocolo de Kyoto”, en AA.VV. FALCÓN Y TELLA, Ramón. Director. *Estudios sobre fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 2006, pp. 177-199; ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel. *Los impuestos especiales como tributos medioambientales...*, *Op. Cit.*, pp. 651-669; CASANA MERINO, Fernando. *La Directiva 2003/96/CE del Consejo sobre la imposición de los productos energéticos y su incidencia...*, *Op. Cit.*, pp. 37-56; CHECA GONZÁLEZ, Clemente. “Los Impuestos Especiales. Notas sobre su nueva configuración en nuestro sistema tributario”, *Impuestos*, Nº 3, 1986, pp. 188-197; GALÁN SÁNCHEZ, Rosa María. “Los elementos de cuantificación del Impuesto sobre hidrocarburos a la luz de la normativa comunitaria”, en AA.VV. FALCÓN Y TELLA, Ramón. Director. *Estudios sobre fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 2006, pp. 57-76; GARCÍA-HERRERA BLANCO, Cristina. *Incentivos energéticos en el Impuesto sobre la electricidad...*, *Op. Cit.*, pp. 77-91; LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María. “Consideraciones acerca del establecimiento del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos”, *Nueva Fiscalidad*, Nº 1, 2002, pp. 89-111; MARTÍNEZ LAFUENTE, Antonio. “El impuesto sobre el petróleo, sus derivados y similares”, *Hacienda Pública Española*, Nº 61, 1979, pp. 47-60; ORTIZ CALLE, Enrique. “Los límites y posibilidades de una imposición sobre los hidrocarburos orientada a la protección del medio ambiente”, *Revista Noticias de la Unión Europea*, Nº 234, 2004, pp. 59-72.

- d) La venta de tales materias primas o productos intermedios reservados o protegibles. En este caso, sería un impuesto indirecto el que grava las materias primas y productos transformados en el momento de su venta y, por tanto, de su adquisición por el empresario que los vaya a utilizar.
- e) La fabricación de productos terminados (que incorporan estos recursos) y que son a su vez perecederos, o de única o inmediata utilización. En este rubro, la peculiaridad es que no es el consumo del bien el que erosiona el medio ambiente, sino su producción. De ahí que lo complicado sea determinar si procede o no la repercusión obligatoria. Pero dado que el coste social es imputable a la actividad esquiladora de reservas naturales escasas y por lo tanto ecológicamente protegibles que comporta su fabricación, jurídicamente el impuesto no debe pagarlo el fabricante como sujeto pasivo del tributo, sino también soportarlo *ex lege*, y no repercutirlo.
- f) La producción o el intercambio de bienes cuyo uso es idóneo para provocar daños ambientales.
- g) Productos cuya destrucción, una vez usados, origina contaminación<sup>1051</sup> (por ejemplo contenedores de plástico no biodegradables, no fotodegradables o hidrodestructibles, o de polivinilo, que sólo son eliminables por medio de fuego, que a su vez genera más toxicidad al ambiente<sup>1052</sup>).

No lejos de esta clasificación general, coincidimos con las consideraciones de VAQUERA GARCÍA<sup>1053</sup> en cuanto fija la atención en la realización concreta de cada actividad económica contaminante, desde donde el objeto imponible del presupuesto

---

<sup>1051</sup> Sobre este tema en especial *Vid.* GRÁVALOS OLIVELLA, Javier. *La tributación de los residuos peligrosos y radiactivos...*, *Op. Cit.*, pp. 699-733; LAGO MONTERO, José María y GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *La tasa de residuos sólidos urbanos...*, *Op. Cit.*, pp. 2 y ss.; PUIG VENTOSA, Ignasi. *Fiscalidad ambiental y gestión de residuos...*, *Op. Cit.*, pp. 1303-1328; y ROZAS VALDÉS, José Andrés. *Hacienda y residuos...*, *Op. Cit.*, pp. 351-368.

<sup>1052</sup> Para los incisos f) y g), pueden aplicarse las afirmaciones de d), es decir, que como el gravamen se configura como un impuesto indirecto sobre el consumo industrial de materias primas y productos semi transformados derivados de reservas materiales que deben ser ecológicamente protegidas; el hecho imponible que se tipifica como producido en el momento de la salida de fábrica, de la venta de tales materias primas o productos semi transformados, tiene como elemento subjetivo y por tanto sujeto pasivo contribuyente, al fabricante o vendedor.

<sup>1053</sup> *Vid.* VAQUERA GARCIA, Antonio. *Fiscalidad y medio ambiente...*, *Op. Cit.*, pp. 167-172.

de hecho devela algunos indicios del sujeto que debiera asumir la carga económica de la obligación, las notas más distintivas sugieren que:

a) Respecto a la realización de obras públicas o el establecimiento de servicios de infraestructura, el contribuyente, deberá ser el particular beneficiado especialmente por los trabajos en cuestión (contribución especial); b) Los titulares de bienes inmuebles o explotaciones económicas que se aprovechen del establecimiento o de la mejora de las instalaciones asumirán la condición de contribuyentes; c) En cuanto a las tasas por la prestación de diversos servicios administrativos de índole ambiental, el sujeto pasivo contribuyente será quien los solicite; d) Respecto a la fabricación y consumo de productos contaminantes, el régimen aplicable puede ser similar al de los Impuestos Especiales, declarándose contribuyente al fabricante, importador o distribuidor del bien gravado, cuya venta se quiere limitar desde un punto de vista ecológico; e) Cuando en la adquisición y fabricación de bienes contaminantes, lo gravado sea la adquisición de materias primas destinadas a elaborar dichos productos o los contenedores, embalajes, o envases de los mismos, se considera más oportuno gravar sólo el consumo declarándose contribuyente al comprador de los materiales y no a su fabricante, debido a que será su posterior utilización y transformación la que genere un bien perjudicial a la Naturaleza, que por sí dichos materiales no pueden originar, respetándose así el principio de capacidad económica; f) En la utilización de determinados medios de transporte<sup>1054</sup>, caben dos alternativas, incidir sobre los vehículos particulares más dañinos con el medio natural o aumentar la tarifa por la utilización de medios colectivos altamente contaminantes<sup>1055</sup>.

---

<sup>1054</sup> En el mismo sentido, CORNEJO PÉREZ, Alberto. *La reestructuración del impuesto especial sobre determinados medios de transporte...*, *Op. Cit.*, p. 12; DE ROSELLÓ MORENO, Carlos. *Fiscalidad del automóvil. Reforma Fiscal Ecológica e incentivos para la renovación del parque de vehículos*, Cedecs Editorial, S.L., Barcelona, España, 2002; HERMOSILLA MARTÍN, Ramón y RUBIO ESCOBAR, Pedro M. *La tributación medioambiental y los medios de transporte...*, *Op. Cit.*, pp. 735-769; HERRERA MOLINA, Pedro. *Hacia un impuesto ambiental sobre Vehículos a Motor (Propuesta de Directiva...*, *Op. Cit.*, pp. 73- 82; y YEBRA MARTUL-ORTEGA, Perfecto. “Cuestiones en torno al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 80, 1993, pp. 601-638; Id. *La fiscalidad del automóvil en España*, Marcial Pons, Madrid, 1994; Id. “Interpretación de los artículos 12 y 95 del Tratado CEE”, *Noticias CEE*, Nº 108, 1994, pp. 85-88.

<sup>1055</sup> Su propuesta, coincide en gran parte con el anuncio reciente del gobierno holandés, de acomodar una nueva tasa de caminos “verde” (*new green road tax*) como una estrategia de reducción de emisiones de CO<sub>2</sub>, su objetivo bifurcado, es reducir las emisiones del compuesto citado en un 10% y disminuir sustancialmente la congestión alrededor de las ciudades. En la implementación del citado gravamen, será utilizada la tecnología del GPS, conectado a cada vehículo remitirá la información a la administración sobre cuantos kilómetros se recorren, cuándo y dónde. Inicialmente, el precio por Kilómetro recorrido será de 0,03 euros, es decir, 3 céntimos de euro, tarifa que irá aumentando paulatinamente durante el periodo comprendido entre los años 2012-2018. Ésta será aplicada a los vehículos tipo turismo familiar, que emiten mayor cantidad de CO<sub>2</sub>, y camiones. Estarán por el contrario, exentos, aquellos para usuarios

En la primera vertiente, el contribuyente será el propietario del vehículo que vería incrementada la presión fiscal dada la autorización para circular por las vías públicas, reorientándose al mismo tiempo los existentes impuestos sobre matriculación<sup>1056</sup> y local sobre circulación, respectivamente. La segunda opción, obliga al usuario del transporte público al pago del tributo, facilitando la gestión del concesionario.

En síntesis, consideramos que la subjetividad pasiva<sup>1057</sup> del tributo ambiental está vinculada a la realización de un determinado acontecimiento de incidencia ecológica (presupuesto de hecho), de manera que aun cuando el elemento objetivo posee sus propias características, ni uno ni otro pueden entenderse del todo separadamente ya que es imprescindible identificar al sujeto que detenta la capacidad de contaminar y en ese sentido, es capaz de realizar el acto y responder por las obligaciones surgidas, de ahí que en este apartado hagamos alguna reflexión al respecto.

Además, es fundamental resaltar que el sujeto pasivo<sup>1058</sup> de un tributo ambiental, debe recaer en el mismo sujeto que es contaminador, de lo contrario, la figura pierde

---

con alguna minusvalía, motobicis, taxis, coches clásicos y autobuses, mientras los automóviles extranjeros serán tratados con un marco especial. El impuesto sobre la venta de vehículos, desaparecerá en su lugar, a partir del 2012. *Vid.* ENVIRO NEWS' GLOBAL CORRESPONDENT. "Netherlands green road tax- A European First", en *Enviro news' Global Correspondent Electronical Magazine*, 18 de noviembre de 2009.

<sup>1056</sup> El derecho comparado demuestra que las consideraciones ambientales gradúan la imposición sobre la adquisición y uso de vehículos. El gobierno sueco ha determinado la exención de los vehículos "verdes" es decir, ecológicamente más favorables, por un periodo de 5 años, adquiridos a partir del 1º de julio de 2009, la tasa sobre vehículos, actualmente existente, será incrementada en 5 coronas suecas, por cada gramo de CO2 que el coche emite. El gravamen aplicado sobre vehículo pesados y autobuses largos serán inferiores y el impuesto sobre energía aplicado al diesel, se incrementará en 0.40 coronas suecas por litro hasta 2013. El objetivo es reducir a cero, las emisiones de dióxido de carbono para el año 2050. Entre otras medidas adoptadas a mediano y largo plazo, a propuesta de los Ministerios de Finanzas, Medioambiente, y Energía y Comunicaciones, en un trabajo conjunto. MINISTRY OF FINANCE. SWEDEN. "New green cars to be exempted from vehicle tax", *Press Office of Ministry of Finance*, March 10, 2009.

<sup>1057</sup> *Vid.* GIANNINI, Achille Donato. *Instituciones de Derecho Tributario...*, *Op. Cit.*, pp. 108-109, quien señala la relación que debe existir entre el sujeto con el presupuesto del impuesto, al decir que "la expresada relación entre el objeto del impuesto, considerado en sus elementos materiales, y la persona a cuyo cargo se establece la obligación, varía según la naturaleza y el objeto del impuesto, y su determinación constituye una misión propia del Derecho tributario"; LAGO MONTERO, José María. *La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios...*, *Op. Cit.*, pp. 55-122; MENÉNDEZ MORENO, Alejandro, Director. *Derecho Financiero y Tributario...*, *Op. Cit.*, p. 194, quien señala que el aspecto subjetivo del hecho imponible se refiere al protagonista o protagonistas de las situaciones o circunstancias descritas en el aspecto objetivo del mismo; y GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *El impuesto balear...*, *Op. Cit.*, pp. 78 y ss.

<sup>1058</sup> *Vid.* CALVO ORTEGA, Rafael. *Capítulo III. Obligados Tributarios...*, *Op. Cit.*, pp. 144-147; LAGO MONTERO, José María. *La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributario...*, *Op. Cit.*, pp. 53-116; y MAGADÁN DÍAZ, Marta y RIVAS GARCÍA, Jesús. *Estructura de la fiscalidad verde Autonómica...*, *Op. Cit.*, pp. 159-161 y 341.

eficiencia como motivadora de conductas (extrafiscalidad), y por otra parte, se tergiversa el principio quien contamina paga al confundirse con la idea de que “*mediante un pago es permisible contaminar*”.

#### **2. d. 4) Los casos paradigmáticos del consumo de energía y agua.**

Desde un punto de vista tradicional, es decir, por la simple idea de expendio de recursos económicos para la adquisición de bienes o disfrute de cualquier servicio, el consumo de energía, suele ser un parámetro de capacidad contributiva relativamente fácil de distinguir y de gravar en consecuencia, por virtud del desembolso monetario por parte de los consumidores y las circunstancias especiales que invitan al legislador a contemplar su respectiva aptitud contaminadora, atendiendo al nivel de utilización energética, a la calidad (mayor o menor) contaminante de las emisiones que por su consumo se generarán o a la posibilidad de ser sustituidas las fuentes por otras menos agresivas con el medio natural, aquélla puede colocarse dentro de rangos diferentes: en el de un empleo vital o necesario para el normal desarrollo de los sujetos o, en el de un uso irracional que se traduce en derroche y por tanto en una mayor aptitud contaminadora; o bien, en un acto volitivo del consumidor que en conocimiento de las opciones existentes y sus consecuencias, omite elegir de entre diversas fuentes energéticas alguna de menores repercusiones negativas para el ecosistema, las que pudiendo ser aminoradas, no lo son, ubicando nuevamente su capacidad de contaminar en un nivel superior a la de aquél que contrariamente sí ha modificado sus hábitos de vida a favor de la biósfera.

El consumo de energía<sup>1059</sup> representa de hecho en la realidad contemporánea un indicador particularmente eficaz a los fines de la determinación de la capacidad contributiva, pese a que aparentemente la imposición sobre ésta parecería regresiva en atención a que los titulares de ingresos modestos destinan en términos

---

<sup>1059</sup> Vid. *Infra* el epígrafe 2.c “*La imposición indirecta en materias vinculadas a la protección del medio natural*” y sus subepígrafes 2.c.1) “*El poder adquisitivo como índice indirecto de capacidad o aptitud para incidir en el medioambiente*”; 2.c.2) “*El Impuesto sobre el Valor Añadido. Su exclusión como presupuesto de connotaciones ecológicas no lo releva de su papel en el marco del federalismo fiscal ni ante una posible reforma fiscal integrada*”; 2.c.3) “*Consumos específicos. Régimen comunitario general*”; y 2.c.4) “*El marco comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad*”; todos del Capítulo III de esta tesis.

porcentuales una cifra superior a aquélla dispuesta por quienes perciben réditos medios o altos. Sin embargo, si se tiene en cuenta que el costo de la energía viene incorporado en el precio de casi la totalidad de los bienes ofrecidos en el mercado, se puede notar una relación directa entre el ingreso, el consumo energético y los hábitos de vida<sup>1060</sup>.

El ejemplo del “agua”, abarca los tres estadios que sugerimos, como manifestaciones de la aptitud contaminadora de los sujetos que requieren el recurso: consumo del bien tanto para el provecho humano, como para la producción de otras mercancías o servicios (spas, turismo u ocio) y respecto al tratamiento de los residuos derivados de las anteriores.

En el estudio elaborado por GARCÍA VALIÑAS<sup>1061</sup> relativo a la fijación de los precios óptimos del vital líquido, fueron tomadas en cuenta consideraciones de tipo jurídico, económico, ambiental, de equidad y bienestar general, prueba de que el tratamiento de los tributos ambientales exige una colegiación científica interdisciplinaria<sup>1062</sup>. Correlativamente, descubrimos la presencia de diversos objetivos perseguidos mediante la tarificación del agua, de lo que resulta muy complicado congregarlos todos en un mismo mecanismo para su puesta en práctica, por lo que resaltamos la concienciación de los poderes públicos a efecto de promover su integración al discutir la determinación de las tarifas aplicables al suministro de agua en los instrumentos legales correspondientes.

Por un lado, la necesidad de preservar los recursos hídricos determina la puesta en marcha de tarifas que motiven a los usuarios hacia un consumo responsable y controlado de los mismos, por otro, el carácter preferente del agua y su consideración como bien de primera necesidad bajo ciertos supuestos (lo que llamamos “vitalidad”) empuja a la introducción de algún elemento de equidad y respeto al mínimo exento; y finalmente, la creciente importancia concedida a que las tarifas reflejen los costes

---

<sup>1060</sup> Vid. PERRONE CAPANO, Raffaele. *L'imposizione e l'ambiente...*, Op. Cit., p. 502 y ss.

<sup>1061</sup> Vid. GARCÍA VALIÑAS, María Ángeles. “Tarificación Óptima para el servicio de aguas en las ciudades: aplicación a tres municipios españoles”, INV N° 4/03, IEF, Madrid, España, 2003, pp. 12 y ss.

<sup>1062</sup> Vid. las consideraciones respecto a la tarificación del agua de la Comunicación de la Comisión COM (2000) 477 final, de 26 de julio de 2000, al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, “Política de tarificación y uso sostenible de los recursos hídricos”, Bruselas, Bélgica; y de la Directiva 2000/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de octubre de 2000, por la que se establece un marco comunitario de actuación en el ámbito de la política de aguas. Diario Oficial de las Comunidades Europeas N° L 327, de 22 de diciembre de 2000.

sociales de la prestación, incluso exigida por órganos supranacionales (recuérdese la Directiva Marco del Agua que compele a los Estados Miembros a establecer tarifas que dirijan una buena gestión del bien hídrico<sup>1063</sup>), con el fin de satisfacer la suficiencia financiera.

Los resultados de análisis económicos realizados a la fecha demuestran que las demandas son inelásticas respecto al precio, de modo que los comercios e industrias se muestran más sensibles a las variaciones del importe que los hogares, que por otra parte, alcanzan un tope mínimo más o menos homogéneo a partir del cual es factible establecer una tarificación por bloques<sup>1064</sup>.

Una de las conclusiones que más llama nuestra atención, inmediatamente relacionada con la capacidad económica de los usuarios con un alto nivel adquisitivo, es que muchos de ellos están dispuestos a pagar incluso más del doble del precio que venían desembolsando por metro cúbico a cambio de recibir un servicio sin ningún tipo de restricción. La disposición al pago iría en aumento a medida que las restricciones se intensifican. Para las empresas, la disposición al pago sería algo más reducida, valorando en mayor medida la continuidad horaria del suministro<sup>1065</sup>.

---

<sup>1063</sup> Directiva 2000/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, por la que se establece un marco comunitario de actuación en el ámbito de la política de aguas, de 23 de octubre de 2000. DOCE L327/1, de 22 de diciembre de 2000.

<sup>1064</sup> Como sucede en el sistema fiscal francés, donde las medidas con impacto sobre medio ambiente son antiguas sobre todo en los ámbitos del agua, de la energía y de los transportes, aunque su finalidad netamente ambiental se mantiene en un plano secundario en comparación con la recaudatoria o presupuestaria. La puesta en marcha de un auténtico sistema fiscal verde que tenga como fundamento el daño medioambiental, es de creación más reciente. Esto responde al reconocimiento en el plano normativo de diversos principios de protección ecológica y al papel de las políticas públicas principalmente de instrumentos fiscales, en la puesta en marcha de dichos principios. Vid. BENZ, Sebastián, PERROT, Thomas, VANHULLE, Henk y JONSON, Lars. *La tributación medioambiental en los Estados miembros de la Unión...*, Op. Cit., pp. 979-1020; DE LUIS CALABUIG, Estanislao, GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles, PEÑA ALONSO, José Luis, ROMANO VELASCO, Joaquín, TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, y VAQUERA GARCIA, Antonio. *Estudio sobre la posibilidad del establecimiento...*, Op. Cit. pp. 78 y ss. Los estudios elaborados por la AEMA refuerzan esta opinión, Vid. AEMA. *El medio ambiente en Europa. Estado y perspectivas 2010. Síntesis...*, Op. Cit., p. 9 y ss., respecto a la contaminación proveniente del consumo en los hogares y su relativa estabilidad; EUROPEAN ENVIRONMENT AGENCY, *Environmental Taxes: recent developments...*, Op. Cit., pp. 30 y ss.; Id. *Market-based instruments for environmental...*, Op. Cit., p. 46; Id. *Using the market for cost-effective environmental...*, Op. Cit., p. 28; Id. *Europe's Environment. The fourth assessment...*, Op. Cit., p. 56; y MCGLADE, Jacqueline. "Experience with the Use of Economic Instruments in Europe" at *The Brussels Tax Forum: Taxation for Sustainable Development*, European Environment Agency, in Brussels 19 March 2007, pp. 1-5.

<sup>1065</sup> Vid. GARCÍA VALIÑAS, María Ángeles. *Tarificación óptima para el servicio de agua en las ciudades:...* Op. Cit., pp. 139-144.

En ambos ejemplos, ante la imposición de gravámenes más rigurosos con el consumidor menos eficiente, que pese a conocer el precio de un determinado bien o servicio incidente ambientalmente, opta por mantener su nivel o intensidad de consumo, teniendo en sus manos la oportunidad de modificar sus hábitos de vida hacia la fórmula alternativa denominada “ecoconsumo o consumo discriminado”<sup>1066</sup> y no lo hace, demuestra que su capacidad de incidir sobre el medio, coincide directamente con su capacidad de consumir y en tal proporción ha de ser gravado.

### **3. Base gravable medioambiental.**

En términos de derecho positivo español, los principales rasgos definitorios del concepto de base imponible, se desprenden de los artículos 8 y 50.1 de la Ley General Tributaria.

La base imponible debe ser “la expresión cifrada del hecho imponible”<sup>1067</sup>, al cual está lógica e irremisiblemente encadenada<sup>1068</sup>, y no cualquier magnitud arbitrariamente escogida por el legislador<sup>1069</sup>.

Se trata de un concepto complejo que no se define más que por un procedimiento de determinación general, abarcando este procedimiento tanto el principio de legalidad como el de reserva de ley, cuya distinción es básica en la doble consideración de la

---

<sup>1066</sup> Vid. MEDINA CONTRERAS, María Elena. *Comunicación sobre ecoconsumo, una alternativa...*, *Op. Cit.*, pp. 323- 328.

<sup>1067</sup> Vid. GIANNINI, Achille Donato. *I concetti fondamentali del diritto tributario...*, *Op. Cit.*, pp. 153 y 158; Id. *Instituciones de Derecho Tributario...*, *Op. Cit.*, pp. 153-156.

<sup>1068</sup> RAMALLO MASSANET, Juan. *Hecho imponible y cuantificación de la prestación...*, *Op. Cit.*, pp. 622-638.

<sup>1069</sup> Vid. JARACH, Dino. *El hecho imponible...*, *Op. Cit.*, pp. 35 y ss., para quien debe estar vinculada “directamente”; CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías. *Ordenamiento Tributario Español...*, *Op. Cit.*, pp. 449-450, quien considera que “aunque el Derecho positivo conozca varios supuestos en que la base es una magnitud distinta del elemento material del hecho imponible, el concepto de base no puede construirse aceptando ese hecho y construyendo sobre el mismo, porque eso supondría la creación de una dogmática jurídica contraria a la lógica jurídica y a los principios que informan este sector del ordenamiento”. En el mismo sentido, LAGO MONTERO, José María. *El poder tributario...*, *Op. Cit.*, p. 121; GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *El impuesto balear...*, *Op. Cit.*, p. 56.



base imponible, es decir, como desarrollo lógico jurídico del hecho imponible y como resolución cuantitativa de ese mismo hecho imponible<sup>1070</sup>.

Definida legalmente como la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible<sup>1071</sup>, es innegable la existencia de una conexión jurídica esencial entre el hecho imponible y la base imponible, pues la base viene a ser la realización jurídica, de acuerdo con los principios tributarios, de capacidad, generalidad, equidad, del hecho imponible. Una vez determinada la base imponible (jurídica), se cuantifica de un modo directo o indirecto según señale la ley (Arts. 50 a 54 de la Ley General Tributaria).

La cuantificación de la cuota tributaria<sup>1072</sup> no es una cuestión sencilla sobre todo teniendo en cuenta que el objetivo recaudatorio no es el único y determinante en esta

---

<sup>1070</sup> LUEIRO LORES, Manuel. “El principio de equidad en la Ley General Tributaria: la base imponible”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Vol. XLI, Nº 214, julio-agosto de 1991, Editorial de Derecho Financiero y Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, España, pp. 783 y 784.

<sup>1071</sup> Vid. GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio y LEJEUNE VÁLCARCEL, Ernesto. *Derecho Tributario...*, *Op. Cit.*, pp. 268-271. De este último autor, *vid. Algunas reflexiones sobre la noción de base...*, *Op. Cit.*, pp. 1199-1218; asimismo RAMALLO MASSANET, Juan. *Hecho imponible...*, *Op. Cit.*, pp. 614-644; GÉNOVA GALVÁN, Alberto. “El concepto de base imponible”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero* Nº 43/1984, pp. 325-371; y CORS MEYA, Xavier. “La base imponible”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero* Nº 72/1991. Para CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías. *Ordenamiento...*, *Op. Cit.*, pp. 424, “no es fácil encontrar un concepto de base en la doctrina, y menos desde la óptica jurídica. Se repite generalmente que la base es una magnitud a la que se aplica el tipo de gravamen y el resultado es la cuota, es decir, la cantidad de dinero que hay que ingresar en el Tesoro para extinguir la obligación tributaria. Paralelamente, cuando se define el tipo de gravamen se pone de manifiesto su relación con la base, de tal manera que, en rigor, ni se define la base ni el tipo”. Crítica acertadamente la inexistencia de un concepto legal de base imponible RUIZ GARIJO, Mercedes. “Adecuación de las tasas al principio de capacidad económica. (En torno a la Sentencia del TSJ de Andalucía de 18 de enero de 1999)”, *Revista de Información Fiscal*, Nº 36, Noviembre/diciembre de 1999, Editorial Lex Nova, España, pp. 67-80; Id. “El principio de equivalencia en las tasas y la necesaria correspondencia entre el coste del servicio y la cuantía de la tasa”, referencia a la STS de 11 de marzo de 2003, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, Volumen I (Tomo XII), 2003, Thomson Aranzadi, Navarra, España, pp. 2047-2051; Id. *¿Principio de capacidad económica en la cuantificación de la tasa ...*, *Op. Cit.*, pp. 2020-2024.

<sup>1072</sup> Vid. en términos generales, HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Elementos cuantitativos...*, *Op. Cit.*, pp. 269- 271; respecto a los criterios de cuantificación de las tasas, LAGO MONTERO, José María y GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Tasas locales...*, *Op. Cit.*, pp. 61 y ss.; MATEO RODRÍGUEZ, Luis. “Principios rectores de la cuantificación de las tasas y precios públicos en el Derecho español”, en AA.VV. *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español*, IEF y Marcial Pons, Madrid, España, 1991, pp. 275-287; CAAMAÑO ANIDO, Miguel Ángel. “Concurrencia de tasas y capacidad contributiva”, en AA.VV. *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español*, IEF y Marcial Pons, Madrid, España, 1991, pp. 233-245; Id. “Cuantificación de las tasas y costes de los servicios públicos prestados”, *Revista de Hacienda Autónoma y Local* Nº 64/1992, Madrid, España, para quien el principio de capacidad económica no puede estar ausente en las tasas, debiendo incorporarse al seleccionar los presupuestos de hecho legitimantes de las mismas, que deben producir ventaja o beneficio especial a los sujetos pasivos, y también mediante beneficios fiscales; RUIZ GARIJO, Mercedes. *El principio de equivalencia en las tasas...*, *Op. Cit.*, pp. 2047-2051; Id. *¿Principio de capacidad económica en la cuantificación de la tasa por recogida...*, *Op. Cit.*, pp. 2020- 2024.

clase de gravámenes (sino comparte igual posición con su finalidad ambiental propiamente dicha) y que el fin ecológico, obligaría a considerar variables ambientales que lleven consigo los problemas propios de la imprevisión y mutación en el tiempo<sup>1073</sup>.

Recuérdese que existen dos tipos de obligaciones que se diferencian por la prefiguración total o parcial de la prestación, las que en Derecho tributario da lugar a la distinción entre cuotas<sup>1074</sup> tributarias fijas (prestación objeto de las obligaciones en los tributos fijos) y cuotas tributarias variables (prestación objeto de las obligaciones en los tributos variables)<sup>1075</sup>.

Es imprescindible la congruencia entre el hecho imponible y la base<sup>1076</sup>, pues si se paga una deuda tributaria cuya cuantía deriva de la base imponible y cuya existencia deriva a su vez del hecho imponible, aquella base debe referirse a este hecho. Esta exigencia proviene del ordenamiento constitucional en cuanto a que éste prescribe que la distribución de la carga fiscal se haga de acuerdo a la capacidad contributiva. Resulta que tanto el hecho que origina la obligación de pagar como el medio de cuantificación de ese pago, quedarán sujetos al imperativo constitucional<sup>1077</sup>.

La base imponible como magnitud que, por un lado, mide algún elemento del hecho imponible<sup>1078</sup>, y que, por otro, sirve para concretar la cuantía de la cuota tributaria

---

<sup>1073</sup> Vid. VAQUERA GARCÍA, Antonio. *Fiscalidad y medio ambiente...*, Op. Cit., pp. 174 y 175.

<sup>1074</sup> Como mera referencia dogmática, recuérdese que por cuota fija o tributo fijo puede entenderse aquel en que la norma jurídica prevé el montante o cuantía de la prestación. Junto al presupuesto de hecho, se establece como consecuencia jurídica el pago de una concreta cantidad de dinero. Por cuota variable o tributo variable, se entiende aquel que la norma jurídica, no suele establecer un mandato o consecuencia concretamente cuantificada, sino los elementos para llegar a ella y en supuesto en que la prestación se halle cuantificada, no se hace de modo individual de cada hecho imponible, sino que a cada hecho imponible le siguen varias consecuencias jurídicas hipotéticas y alternativas, que dependerán o variarán según algunas circunstancias del citado hecho. Vid. entre otros, los trabajos de

<sup>1075</sup> Vid. RAMALLO MASSANET, Juan. *Hecho imponible y cuantificación...*, Op. Cit., pp. 608-614.

<sup>1076</sup> GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, y LEJEUNE VÁLCARCEL, Ernesto. *Derecho Tributario...*, Op. Cit., pp. 268-271. LEJEUNE VÁLCARCEL, Ernesto, *Algunas reflexiones sobre la noción de base...* Op. Cit., pp. 1.199-1.218; RAMALLO MASSANET, Juan. *Hecho imponible...*, Op. Cit., pp. 614-644; GÉNOVA GALVÁN, Alberto. *El concepto de base imponible...*, Op. Cit., pp. 325-371; y CORS MEYA, Xavier. *La base imponible...*, Op. Cit.; CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías. *Ordenamiento...*, Op. Cit., p. 424; RUIZ GARIJO, Mercedes. *Tasas Locales...*, Op. Cit., p. 137.

<sup>1077</sup> RAMALLO MASSANET, Juan. *Hecho imponible y cuantificación...*, Op. Cit., pp. 608-614, pp. 622-624.

<sup>1078</sup> Al estudiar el concepto de base y sus elementos, LEJEUNE VALCÁRCEL concluye que ambas posturas no se oponen del todo la una con la otra pudiendo coexistir armónicamente, y que la base no es más que la medición concreta del elemento material del hecho imponible, la base se presenta como una exigencia del principio de capacidad económica; mientras tanto, la base es en puridad, una medición de la

mediante la aplicación del tipo de gravamen, adquiere por tanto una relevancia primordial porque al margen de su incidencia netamente fiscal se convierte en el medio de evaluar el esfuerzo ecológico que deben hacer los sujetos contaminadores para detener la incidencia ambiental que provocan con sus actuaciones; por lo que para alcanzar este fin último es preciso que el tributo que se implante consiga el efecto de disminuir los daños causados al ecosistema, de lo contrario, corre el riesgo de ejercer distorsiones inútiles en los procesos de producción y consumo<sup>1079</sup>.

La fórmula de concretar la base debe orientarse hacia las propias magnitudes ecológicas<sup>1080</sup>, aunándose a ello la dependencia directa entre la definición del hecho y de la base imponible<sup>1081</sup>, ambas circunstancias permitirán, y siempre que se cumplan rigurosamente, que este extremo se lleve a cabo y que el tributo ambiental que se

---

riqueza que se quiere gravar del objeto del tributo. Y solo cuando, como ocurrirá en la mayoría de los casos, el objeto del tributo es incorporado al elemento objetivo del hecho imponible, podrá afirmarse que la base es medición del elemento material del mismo. LEJEUNE VALCARCEL, Ernesto. *Algunas reflexiones sobre la noción de base...*, *Op. Cit.*, pp. 1119-1218; complementariamente, CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías. *Ordenamiento...*, *Op. Cit.*, pp. 434 y ss.

<sup>1079</sup> VAQUERA GARCÍA, Antonio. *Fiscalidad y medio ambiente...*, *Op. Cit.*, p. 175.

<sup>1080</sup> Vid. GONZÁLEZ MÉNDEZ, Amelia. *La configuración y determinación de la base imponible de los impuestos sobre las emisiones...*, *Op. Cit.*, pp. 9-34; GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *El impuesto balear...*, *Op. Cit.*, p. 159; Id. *Capítulo XV. Tasa en materia medioambiental...*, *Op. Cit.*, pp. 319-327; Id. *Tasas ambientales...*, *Op. Cit.*, pp. 627-659; Id. *Tasas por participación en los procedimientos de autorización...*, *Op. Cit.*, pp. 93-113; RAMALLO MASSANET, Juan. *Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria...*, *Op. Cit.*, pp. 625-650; VICENTE-ARCHE DOMINGO, Fernando. "Consideraciones sobre el hecho imponible", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, N° 39, 1960, pp. 529-594; y CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías. *Ordenamiento tributario...*, *Op. Cit.*, pp. 449-450, quien incluyó la necesidad de ligazón entre el hecho imponible y la cuantía de la obligación entre los presupuestos metodológicos para el análisis de la base imponible, en el sentido de considerar que si la base no se define como una medición del presupuesto objetivo del hecho imponible, no sólo no se respeta el esquema lógico, sino que además se lesiona el principio de capacidad económica. Señala que "aunque el Derecho positivo conozca varios supuestos en que la base es una magnitud distinta del elemento material del hecho imponible, el concepto de base no puede construirse aceptando ese hecho y construyendo sobre el mismo, porque eso supondría la creación de una dogmática jurídica contraria a la lógica jurídica y a los principios que informan este sector del ordenamiento". Aplicado este razonamiento a los impuestos de protección ambiental, Vid. ADAME MARTÍNEZ, Francisco David. *Tributos propios...*, *Op. Cit.*, pp. 250-251, quien señala que "el legislador a la hora de fijar el método para la determinación de la base imponible no siempre adopta un criterio que mantenga la congruencia con lo expresado en la definición del hecho imponible"; HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *El principio "quien contamina paga" desde la perspectiva jurídica...*, *Op. Cit.*, pp. 88-89; y BAENA AGUILAR, Ángel. "Protección impositiva del medio natural", en *Noticias de la Unión Europea*, N° 122, España, 1995, pp. 16-17, donde señala que "la base imponible debe ser la medida de la contaminación".

<sup>1081</sup> Vid. FALCÓN Y TELLA, Ramón. "Las competencias del Estado, Comunidades Autónomas y Corporaciones locales en materia de tributación medioambiental", en *Conferencias sobre tributos ecológicos en el ámbito municipal*, Ayuntamiento de Madrid, Área de Hacienda y Economía, (Secretaría Técnica), España, 1996, pp. 109-110, quien señala que "hace falta una mínima congruencia entre el mecanismo elegido y la función a que se adscribe".

establezca cumpla con la finalidad que por sí misma le da su calidad y para la que ha sido diseñado<sup>1082</sup>.

### **3. a. Métodos y regímenes de determinación de la base imponible.**

Una cuestión terminológica importante es la distinción entre “determinación” y “estimación”. La primera procedería cuando la Administración disponga de medios ciertos de comprobación que posibiliten una fijación de los hechos tributariamente relevantes con arreglo a criterios de certeza y exactitud. La estimación acontecería cuando la Hacienda no pueda disponer de tales medios por lo que debe acudir a otros indirectos o presuntivos de comprobación<sup>1083</sup>.

La legislación positiva no recoge esta distinción conceptual, sin embargo, el artículo 50.2 de la LGT, se refiere a la determinación dentro de los regímenes de estimación de la base, ya sea directa, objetiva o indirecta.

La precisión terminológica entre métodos, regímenes, medios y procedimientos es clásica en la doctrina<sup>1084</sup>. Los medios tienen un sentido meramente instrumental, el procedimiento es el cauce formal de los actos de la administración y de los administrados necesarios para la exacción y aplicación de un tributo. El concepto de método debe utilizarse exclusivamente en su sentido extrajurídico como procedimiento técnico, al tiempo que el régimen de determinación hará referencia a las normas que regulan como ha de pasarse de la base normativa a la fáctica. Los métodos se pueden

---

<sup>1082</sup> Vid. VAQUERA GARCÍA, Antonio. *Fiscalidad y medio ambiente...*, *Op. Cit.*, p. 175.

<sup>1083</sup> Vid. MOCHÓN LÓPEZ, Luis. “Apuntes a cerca de la naturaleza jurídica de base imponible, con especial referencia a la estimación indirecta”, en *Revista de Información Fiscal*, Nº 52, julio-agosto 2002, Editorial Lex Nova, España, p. 67.

<sup>1084</sup> Vid. CALVO ORTEGA, Rafael. *Curso de Derecho Financiero. I...*, *Op. Cit.*, p. 58; FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Curso de Derecho Financiero Español...*, *Op. Cit.*, pp. 98 y ss.; Id. *Instituciones de Derecho Financiero...*, *Op. Cit.*, p. 68; AA. VV. MARTÍN QUERALT, Juan, TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, y CAYÓN GALIARDO, Antonio, Directores. *Manual de Derecho tributario. Parte Especial*, 8ª edición, Editorial Thomson Aranzadi, Navarra, España, 2011, pp. 276 y ss.; MARTÍN QUERALT, Juan, POVEDA BLANCO, Francisco, y LOZANO SERRANO, Carmelo. *Derecho Tributario...*, *Op. Cit.*, pp. 347 y ss.; PÉREZ ROYO, Fernando. *Derecho financiero y tributario. Parte General...*, *Op. Cit.*, pp. 156 y ss.

agrupar en dos grandes rubros que serían el directo y el indiciario o presuntivo<sup>1085</sup>, aún cuando podrían considerarse algunos entremezclados.

El método directo, es aquel en el cual el paso de la base normativa a la fáctica se efectúa extrayendo los datos necesarios para ello a partir de la realidad del propio contribuyente<sup>1086</sup>. Pasando al régimen de estimación objetiva, puede decirse que éste se caracteriza por aplicar el método de índices o presunciones de forma optativa, es decir, se requiere que concurra la voluntad del legislador quien prevé el régimen en cita, con la voluntad del contribuyente que escoge o no renuncia a él.

En términos de derecho positivo, los citados métodos se definen y caracterizan por lo siguiente:

Las bases imponibles se determinarán con carácter general a través del método de estimación directa<sup>1087</sup>. No obstante, la ley podrá establecer los supuestos en que sea de aplicación el método de estimación objetiva<sup>1088</sup>, que tendrá, en todo caso, carácter voluntario para los obligados tributarios. La estimación indirecta<sup>1089</sup> tendrá carácter subsidiario respecto de los demás métodos de determinación y se aplicará cuando se produzca alguna de las circunstancias previstas en el artículo 53 de esta ley<sup>1090</sup>.

---

<sup>1085</sup> Vid. GÉNOVA GALVÁN, Alberto. *La estimación indirecta...*, *Op. Cit.* El método indiciario o presuntivo se caracteriza y define por la utilización de índices o presunciones para la determinación de la base imponible. La concreción de la base fáctica, se lleva a cabo a través de índices o presunciones y ello puede ser debido a que la base normativa así lo prevea, con carácter alternativo, exclusivo o porque la actitud del contribuyente obligue a acudir a ese método.

<sup>1086</sup> Vid. MOCHÓN LÓPEZ, Luis. *Apuntes acerca de la naturaleza jurídica...*, *Op. Cit.*, p. 78.

<sup>1087</sup> El método de estimación directa podrá utilizarse por el contribuyente y por la Administración tributaria de acuerdo con lo dispuesto en la normativa de cada tributo. A estos efectos, la Administración tributaria utilizará las declaraciones o documentos presentados, los datos consignados en libros y registros comprobados administrativamente y los demás documentos, justificantes y datos que tengan relación con los elementos de la obligación tributaria (artículo 51 LGT).

<sup>1088</sup> El método de estimación objetiva podrá utilizarse para la determinación de la base imponible mediante la aplicación de las magnitudes, índices, módulos o datos previstos en la normativa propia de cada tributo (artículo 52 LGT).

<sup>1089</sup> El método de estimación indirecta se aplicará cuando la Administración tributaria no pueda disponer de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias: a) Falta de presentación de declaraciones o presentación de declaraciones incompletas o inexactas. b) Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora. c) Incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales. d) Desaparición o destrucción, aun por causa de fuerza mayor, de los libros y registros contables o de los justificantes de las operaciones anotadas en los mismos (artículo 53.1 LGT).

<sup>1090</sup> Artículo 50.3 y 50.4 LGT.

En el ámbito de la tributación medioambiental resultan aplicables los tres métodos de estimación que prevé la ley general, sin embargo, éstos se adaptarán al objeto imponible de cada presupuesto de hecho. Por un ejemplo, en los impuestos sobre emisiones atmosféricas contaminantes, el régimen de estimación directa resulta el más sencillo y eficaz para apreciar la dimensión correcta del hecho imponible y para cumplir la finalidad de protección ambiental, sin que sea óbice para que puedan incluirse técnicas de estimación objetiva<sup>1091</sup> también.

La efectividad del principio *quien contamina paga* exige una estrecha relación entre el daño ambiental y la base imponible<sup>1092</sup>. Esta relación, exige que las bases imponibles no tengan carácter monetario sino que se usen parámetros constituidos por unidades de productos contaminantes o susceptibles de producir deterioro ambiental<sup>1093</sup>. Unidades que explicamos a continuación.

### **3. b. La relación entre base imponible y medida del daño y beneficio ambiental.**

#### **3. b. 1) La unidad física de impacto negativo ambiental.**

---

<sup>1091</sup> En un sentido opuesto, el profesor HERRERA MOLINA encuentra ciertos inconvenientes a la aplicación de la técnica de estimación objetiva prevista en algunos tributos ambientales, como el impuesto gallego sobre la contaminación atmosférica. Comenta que dado que el coste de los aparatos de medición recaerá sobre el obligado tributario, éste puede prescindir de tales gastos acogiéndose a modalidades de estimación objetiva. Aunque esto simplificaría las labores de la Administración, en un impuesto incentivador los mecanismos de estimación objetiva pueden resultar “*verdaderamente perversos*”, pues el contribuyente adecuará su conducta a los módulos fijados por la normativa, despreocupándose de las verdaderas emisiones. Esto obliga a fijar signos índices o módulos lo suficientemente flexibles como para reflejar los esfuerzos del contribuyente por reducir sus emisiones. De otro modo, el impuesto dejaría de ser idóneo para conseguir su fin incentivador y se convertiría en un mero instrumento recaudatorio contrario al principio de capacidad económica. Cfr. HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Elementos cuantitativos...*, *Op. Cit.*, pp. 266 y 267.

<sup>1092</sup> Vid. GONZÁLEZ MÉNDEZ, Amelia. *La configuración y determinación de la base imponible de los impuestos sobre las emisiones...*, *Op. Cit.*, pp. 9-34; GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *El impuesto balear...*, *Op. Cit.*, pp. 165 y ss.; HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Elementos cuantitativos...*, *Op. Cit.*, p. 265 y 266; JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, Jorge. *El tributo como instrumento de protección ambiental...*, *Op. Cit.*, p. 185; y VICENTE-ARCHE DOMINGO, Fernando. “Elementos cuantitativos de la obligación tributaria”, en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Nº 60, 1965, España, pp. 945 y ss.

<sup>1093</sup> Vid. OCDE. *La fiscalidad y el medio ambiente. Políticas complementarias*. PICHOT, François, y RAPADO, José Ramón, traductores. OCDE-Ediciones Mundi Prensa, Madrid, España, 1994, p. 58; en igual sentido, HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Elementos cuantitativos...*, *Op. Cit.*, p. 265.

En los tributos ambientales, se trataría de configurar la medida del presupuesto de hecho por referencia directa a la actividad nociva que pretende limitarse (o mantenerse dentro de ciertos límites) y a los efectos contaminantes o degradantes derivados de la misma, así como teniendo en cuenta un sustrato económico consistente en los beneficios generados y/o en la capacidad de pago denotada por o mediante dicha actividad, respectivamente. Recordamos nuestra coincidencia con la profesora ALFANO<sup>1094</sup>, en el sentido de ubicar en la unidad física de impacto negativo ambiental la conexión precisa entre el instrumento tributario y el ambiente que a su vez permite respetar el principio de capacidad contributiva, como se expone en seguida.

Dado que la relación entre hecho imponible y base imponible es expresión del principio *quien contamina paga*, se desprende que las decisiones del agente contaminador respecto a su comportamiento ambiental, tienen que condicionar forzosamente el importe de su cuota tributaria<sup>1095</sup>.

Se considera que la base imponible debe tener en cuenta magnitudes ecológicas y concretamente unidades de contaminación, de modo que la reducción del daño medioambiental por el sujeto pasivo, redunde en una disminución de su carga tributaria.

Así por ejemplo, la dificultad esencial de los impuestos sobre las emisiones atmosféricas o sobre los residuos peligrosos se encuentra precisamente en su medición. En este tipo de impuestos se han arbitrado procedimientos eficientes para cifrar la cantidad de sustancias que contaminen el aire o los suelos, lo cual ha simplificado la gestión de los mismos, no obstante, existen serias dudas respecto a la observancia del principio de capacidad económica en estas figuras ya que en la

---

<sup>1094</sup> Vid. ALFANO, Roberta. *La fiscalità nella politica ambientale... Op. Cit.*, p. 68; también sus trabajos relacionados, Id. "L'applicazione di tributi ambientali nel nuovo contesto della finanza regionale" in *Tributimpresa*, 2004, N° 4, 17-38; Id. "Il tributo regionale sul passaggio del gas metano attraverso il territorio della Regione Sicilia: cronaca di una morte annunciata (nota a Corte di Giustizia, 21 giugno 2007, Causa C – 173/05)" in *Rivista Dir. Trib.*, 2007, N° 11, IV, 328; Id. "Imposta sarda sugli aeromobili: Corte di Giustizia, tributi regionali e vincoli dell'Unione Europea", in *Rivista Innovazione e Diritto* N° 4/2010, Rivista On-line della Università Degli Studi di Napoli Federico II, Facoltà di Giurisprudenza, Napoli, Italia, 2010.

<sup>1095</sup> SEBASTIAN LORENTE, Jesús J. *El impuesto sobre el daño medioambiental causado por las grandes áreas...*, *Op. Cit.*, pp. 107 y 108.

manera como se encuentran estructuradas actualmente, no se vislumbra un soporte económico auténtico de la carga tributaria<sup>1096</sup>.

Como se ha expuesto, la base imponible constituye la medida del hecho imponible y por esa cualidad significa la concreción o cuantificación, en distinto grado o intensidad, de la capacidad económica que denota el presupuesto de hecho del tributo. Es por ello que la base imponible habría de configurarse en función de un parámetro lo más representativo posible del objeto del tributo, como también habría de ser una dimensión de algún componente o material del hecho imponible<sup>1097</sup>.

Hay que mencionar la tendencia doctrinal a sostener que la compatibilidad de los tributos ambientales que recaen sobre emisiones contaminantes<sup>1098</sup> o vertido de residuos, con el principio de capacidad contributiva reside en hacer depender su cuantificación de los materiales utilizados por los agentes contaminantes para que se originen, sin embargo, de nuestra parte consideramos que antes de tratarse de impuestos, la figura aplicable sería la de una tasa por aprovechamiento especial del dominio público ambiental, en este caso, de la atmósfera, elemento que específicamente ofrece diversos servicios ecosistémicos al emisor (en este caso, la recepción de las emisiones ocasionadas por su actividad económica) y es el recurso

---

<sup>1096</sup> En el ordenamiento alemán la ausencia de capacidad contributiva entendida en su acepción cualificada impide la utilización del impuesto pese a la importancia del objetivo extrafiscal perseguido por el legislador. La tutela del derecho a un “*mínimo vital ecológico*” (*ökologisches Existenzminimum*) derecho que la jurisprudencia constitucional alemana deriva de los artículos I.1 y 2.2 de la Constitución federal (*Grundgesetz*) y asume como presupuesto de la tutela de los otros derechos fundamentales, es introducida sin duda entre las finalidades extrafiscales de importancia primaria. Todavía los impuestos sobre las emisiones contaminantes (*Emissionsteuern*) no han sido introducidos en el ordenamiento alemán al estar privadas de un vínculo cierto con la capacidad contributiva del sujeto pasivo. Precisamente, la emisión de sustancias contaminantes no es en sí un hecho que denote capacidad contributiva, entendida como presupuesto unido a una manifestación patrimonial, como sí ocurre en aquellos gravámenes al consumo de bienes contaminantes, presenta este perfil patrimonial conciliando finalidad ambiental y principio de capacidad contributiva. Vid. el trabajo de CIPOLLINA, Silvia. *Osservazioni sulla fiscalità ...*, *Op. Cit.*, p. 580.

<sup>1097</sup> SEBASTIAN LORENTE, Jesús J. *El impuesto sobre el daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta...*, *Op. Cit.*, p. 108.

<sup>1098</sup> Posiblemente una de las cuestiones más complicadas es la correcta elección de la especie tributaria para cada manifestación de fuerza económica que incide en el medioambiente, como demuestra la confusión del legislador en los impuestos sobre emisiones, pues a nuestro parecer las emisiones no son fuerza económica en sí, sino las actividades de las cuales se originan, en ese sentido, coincide la profesora ALFANO: “...*Nelle ipotesi di consumo di prodotti appare agevole evidenziare la forza economica del consumo stesso; maggiori problemi si presentano nel caso di emissioni inquinanti, che non sono di per se stesse suscettibili di valutazione economica e che, per trovare legittimazione, sembrano suggerire un'interpretazione più vasta del principio di capacità contributiva...*”. Vid. ALFANO, Roberta. *La fiscalità nella politica ambientale...*, *Op. Cit.*, p. 80.



que específicamente se ve afectado, lo mismo en el caso de vertidos de residuos y los recursos hidrográficos.

En la actualidad ya no se pone en duda que la base imponible cumple la misión fundamental de medir algún elemento del hecho imponible que denota la capacidad contributiva del sujeto pasivo, esto solo puede cumplirse en los tributos ambientales mediante la configuración tanto del hecho como la base imponible, atendiendo a la actividad nociva que pretende limitarse<sup>1099</sup>.

Metodológicamente, la Unión Europea<sup>1100</sup> define un tributo ambiental como aquel gravamen cuya base imponible es una **unidad física (o aproximada a ella, estimada) de algo sobre lo que existe prueba específica de impacto negativo ambiental**, por ejemplo en los tributos sobre emisiones lo es el CO<sub>2</sub>, el NO<sub>2</sub>, etcétera.

En efecto, tratándose de emisiones o vertidos, la base imponible debe tener en cuenta unidades físicas de las sustancias gravadas o magnitudes de los factores relacionados con las emisiones o vertidos si tuviera que procederse a una estimación.

Tratándose de tasas ambientales por aprovechamiento o utilización de bienes del dominio público ambiental, sugerimos un concepto más adecuado al que denominamos **unidad de factor de producción o de aprovechamiento**, cuando los recursos comunes son empleados por el agente contaminador como factores de sus actividades económicas, el concepto permite determinar en qué proporción deberá retribuir el consumo o la utilización de dichos bienes ambientales y/o diversos servicios ecosistémicos.

Su configuración es independiente de las posibles tasas administrativas requeridas para autorizar la explotación, y en su caso, de las tasas correspondientes a servicios proporcionados por los entes públicos vinculados a aspectos ambientales (en el fondo son actos de consumo, generadores de impacto negativo ecológico medible a través

---

<sup>1099</sup> Vid. GONZÁLEZ MÉNDEZ, Amelia. *La configuración y determinación de la base imponible en los impuestos sobre las emisiones...*, Op. Cit., pp. 21-25; GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Capítulo XV. Tasa en materia medioambiental...*, Op. Cit., pp. 319-327; Id. *Tasas ambientales...*, Op. Cit., pp. 627-659; Id. *Tasas por participación en los procedimientos de autorización...*, Op. Cit., pp. 93-113; LAGO MONTERO, José María y GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Tasas locales...* Op. Cit., p. 64.

<sup>1100</sup> Vid. GEORGESCU, Marina Anda; PENDOLOVSKA, Velina; and CABEÇA, Julio Cesar. *Distribution of environmental taxes in Europe by tax payers in 2007...*, Op. Cit., p. 6.

de unidades físicas), en cuya cuantía igualmente habrá de considerarse el valor del bien afectado.

Sin desvirtuar el concepto rígido de tributo ambiental que proporciona la EUROSTAT, y contrario a lo que algunos autores<sup>1101</sup> opinan, consideramos que en las tasas ambientales la unidad de beneficio coexiste paralelamente a la unidad física de impacto negativo ambiental, por principio porque la tasa ecológica es ante todo eso, una  *tasa* y como tal participa de las características de su naturaleza jurídica, y en segundo lugar, porque no debe desconocerse que la actividad que las origina también provoca un impacto al entorno.

Es posible que ambos conceptos se integren en uno solo cuando se trata de tasas por aprovechamiento o utilización especial del dominio público ambiental, en la que llamamos ***unidad de aprovechamiento o unidad de factor de producción***.

En el supuesto de las tasas por aprovechamiento o utilización de bienes de dominio público es necesario reconocer que a la unidad de factor de producción o de aprovechamiento corresponde un cierto valor de impacto ambiental que es factible utilizar como referencia. Pongamos un ejemplo: hablando de explotación maderera tomamos como unidad física de impacto ambiental la tonelada de madera extraída del bosque evidentemente no porque la madera en sí misma contamine o afecte el medio, sino porque su obtención significa que el explotador además de obtener una ganancia económica con su venta o transformación por cada tonelada de madera extraída, provoca determinados valores de impacto negativo ambiental como: la pérdida de una cantidad determinada de oxígeno producido (la que corresponde a la misma cantidad de CO<sub>2</sub> que deja de asimilar el bosque y por tanto, se acumula en la atmósfera), de determinados litros de agua captados por los árboles deforestados en el proceso de absorción pluvial, etcétera.

En el caso de los impuestos directos cuyo objeto material sea el patrimonio ambiental privado<sup>1102</sup> (propiamente, la ganancia derivada de los mismos), también puede ser

---

<sup>1101</sup> Vid. CIPOLLINA, Andrea. *Osservazioni sulla fiscalità ambientale ...*, Op. Cit., pp. 583 y 584.

<sup>1102</sup> Recordemos que el ejercicio de los derechos de propiedad siempre está sujeto al interés general, y por otro lado, que la protección del bien ambiental ha sido reconocida y antepuesta al interés particular frente a situaciones de riesgo por daño irreversible. En este caso, no es que el titular sea retirado de su derecho a explotar sus bienes pero sí a contribuir por la ganancia especial que obtiene de los mismos debido a que su valor económico se ve incrementado por una valía añadida ambiental. Valía que no le corresponde

empleada la variante que denominamos “**unidad física de aprovechamiento o de factor de producción**”. Recordemos que la sola titularidad de este patrimonio no es causa de gravamen ambiental, por el contrario, la conservación de los bienes dada la abstención de sus titulares de explotarlos económicamente debe ser reconocida positivamente por el legislador, sino más bien es la explotación, aprovechamiento o consumo de los mismos mediante la realización de actividades económicas la que hacen surgir el gravamen. Las actividades económicas referidas amén de ocasionar una incidencia al entorno, colocan a sus titulares en una situación de ventaja<sup>1103</sup> respecto del resto de la población que no puede acceder a tales bienes de valor ambiental aun cuando sí reciben a cambio las externalidades de su explotación privada. La revalorización de dichos elementos patrimoniales los ubica en un estrato especial de importancia económica, por lo que su tratamiento debe ser correctamente modulado por la ley basándose en el interés general y en la protección del bien *medioambiental* que es en primera instancia un concepto unitario y un recurso global común a toda la humanidad.

### 3. b. 2) El criterio de *potencialidad*.

En la primera parte de esta tesis doctoral, expusimos nuestras convicciones respecto a los efectos de la incidencia o afectación al medio ambiente, distinguiéndolos entre dos clases: mediatos e inmediatos<sup>1104</sup>, destacando que dicha característica especial de la capacidad para afectar o incidir el medio ambiente como una modalidad del principio de capacidad económica, deriva en una de sus facetas manifestación “*potencial*”.

---

exclusivamente a él conforme el principio de solidaridad y de igualdad, ya que se trata de bienes interconectados dentro de uno que es común a todos: el *medioambiente*.

<sup>1103</sup> Vid. FEDELE, Andrea. *Appunti dalle Lezioni di Diritto Tributario...*, Op. Cit., pp. 20-59; Id. *Gli incrementi nominali...*, Op. Cit., pp. 57 e ss.

<sup>1104</sup> Hablamos que no podía confundirse la característica mediata de las secuelas nocivas ambientales con la inexistencia de las mismas por el hecho de presentarse a mediano o largo plazos, pues para ello las ciencias y avances tecnológicos serían un apoyo fundamental para el legislador tributario medioambiental, quien debería de considerar los datos e informaciones fehacientes proporcionados por dichas fuentes del conocimiento, a efecto de tenerlos en cuenta para valorar el mayor o menor nivel de incidencia del sujeto pasivo con su actividad económica y en ese sentido establecer los elementos de cuantificación del presupuesto de hecho. Vid. *Supra* Epígrafes 4.c. “*Reflexión sobre la riqueza potencial*”, Capítulo I; y 7.c. “*Los calificativos real y potencial*”, Capítulo I.

Más aún, sostuvimos que las autoridades no pueden escudarse en la imprecisión científica para omitir posibles acciones preventivas en materia ambiental, incluida la instrumentación de figuras tributarias, ya que por virtud del principio de precaución o prevención también ha nacido toda una reglamentación del riesgo basada en el denominado “Análisis del riesgo”, el cual se desenvuelve en tres fases, a saber: valoración (*risk assessment*), gestión (*risk management*), y comunicación (*risk communication*). Como acertadamente comenta TUMAINI<sup>1105</sup>, la certeza científica no existe desde el momento en que es la duda la que alimenta la investigación y por lo tanto, está en la naturaleza misma de la ciencia; de igual manera, el riesgo cero no existe: la intrínseca seguridad no puede ser demostrada a priori por ningún proceso o tecnología.

De hecho, el principio de precaución es de inspiración política y regula el cuándo y el cómo políticos y legisladores deben intervenir en materia ambiental para prevenir los riesgos potenciales derivados de la incertidumbre científica, el principio representa una política de gestión del riesgo<sup>1106</sup> que viene a ser aplicada en circunstancias caracterizadas desde un alto grado de incertidumbre científica y reflejan la necesidad de intervenir en la confrontación de un riesgo potencialmente grave sin atender los resultados de la ciencia.

---

<sup>1105</sup> Vid. TUMAINI, Corrado. “Analisi del rischio e principio di precauzione nella gestione dei siti contaminati”, *Rivista Ambiente e Sviluppo*, rivista mensile, Anno XVII, Ottobre, 2009, N° 10, IPSOA e INDICITALIA Editore, Milano, Italia, pp. 912-919.

<sup>1106</sup> Vid. en el derecho español, a CIERCO SEIRA, César. *El principio de precaución: reflexiones sobre su contenido y alcance en los derechos comunitario y español...*, *Op. Cit.*, pp. 124 y 125, para quien “el principio de cautela es, desde luego, un instrumento eficaz y como tal aparece reclamado para hacer frente a la incertidumbre de numerosas categorías de riesgos (vgr., ecológicos, alimentarios, químicos, genéticos, tecnológicos, etc.), tan abundantes, por otra parte, en esta «sociedad del riesgo» que nos envuelve. En este difícil contexto, el principio de precaución, según ha quedado expuesto, aparece concebido fundamentalmente como un tratamiento de choque (*shock*), enderezado así a ofrecer una respuesta inmediata ante una amenaza de riesgo que, aun de manera incierta o incompleta, cuenta ya con indicios científicos creíbles que alertan de sus graves consecuencias sobre la salud o el medio ambiente.

*Ese formidable vigor y las bondades que atesora este principio no deben convertirse, sin embargo, en razón suficiente para justificar lisa y llanamente una extensión por doquier del mismo y para admitir sobre ello una aplicación indiscriminada. De la misma forma que tampoco la dificultad de contener y fiscalizar su aplicación en concreto por parte de los poderes públicos ha de llevar a abdicar de su control en términos jurídicos. Dificultades las hay, qué duda cabe. Pero, por encima de ellas, es preciso... realizar un esfuerzo para reconducir y encuadrar el principio de precaución —que no deja de ser, también, un principio jurídico— en nuestras categorías e instituciones jurídicas. Así, de este modo, aprovechando la savia de dichas categorías e instituciones, será posible extraer elementos que permitan modular y ajustar su ejercicio a las exigencias del principio de legalidad. El reto que se presenta es ... necesario en aras de que el principio de precaución se instale y desarrolle en un terreno abonado por la prudencia; una prudencia que en algo suministra la presencia como límite infranqueable de la sujeción al imperio de la Ley y el Derecho”.*

La “prevención” como objetivo de la política ambiental europea<sup>1107</sup> e internacional, refleja un reconocimiento anticipado por parte de las autoridades sobre los efectos de la contaminación o incidencias medioambientales que habrán de presentarse en los tiempos venideros, prueba de que la *potencialidad* (efectos mediatos<sup>1108</sup>) implica la generación de efectos reales (más no inexistentes) aún cuando a la fecha no estén delimitados del todo por su expansión en el tiempo.

La fijación de valores óptimos ambientales en las diversas disposiciones jurídicas implica el reconocimiento del tope máximo de sustancias que el propio medio puede soportar y depurar mediante sus ciclos vitales básicos, de manera que de antemano se sabe que más allá de dicha frontera cuantitativa se esperan determinados efectos que no por no ser precisados de forma exacta en la ley significa que sea irreales o deban ser ignorados.

Por otro lado, la autorización previa de ciertas actividades implica la preocupación de los Estados por evitar la incorporación de otras industrias más contaminantes que las ya existentes. La implicación de las nuevas tecnologías y avances científicos como soporte indispensable para la mejor proyección de los efectos nocivos de las actividades económicas contaminantes, mayoritariamente desconocidos o definidos, es decir, potenciales, ya se encuentra reconocido en los textos legales comunitarios por virtud de la Directiva 2008/1/CE del Parlamento Europeo y del Consejo<sup>1109</sup>, así en el Considerando (18), se establece que los valores límites de emisión, los parámetros

---

<sup>1107</sup> Recordemos que el artículo 191.2 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (antes 174 del TCE) dispone que “*la política de la Unión en el ámbito del medioambiente tendrá como objetivo alcanzar un nivel de protección elevado, teniendo presente la diversidad de situaciones existentes en las distintas regiones de la Unión. Se basará en los principios de cautela y de acción preventiva, en el principio de corrección de los atentados al medioambiente, preferentemente en la fuente misma, y el principio de quien contamina paga.*”. Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (Versión consolidada, resultado de las modificaciones introducidas por el Tratado de Lisboa firmado el 13 de diciembre de 2007 en Lisboa y que entró en vigor el 1 de diciembre de 2009). Diario Oficial de la Unión Europea N° C 83/01, de 30 de marzo de 2010.

<sup>1108</sup> Vid. CIERCO SEIRA, César. *El principio de precaución: reflexiones sobre su contenido y alcance en los derechos comunitario y español...*, Op. Cit., pp. 106 y ss. El autor, al identificar los criterios que dibujan el factor de riesgo, se pronuncia respecto a la gravedad del riesgo, atendiendo a la temporalidad de los efectos, así, dice: “... *El prius básico se contrae, pues, a la identificación de un riesgo o amenaza grave para la salud pública o el ambiente. Eso sí, a la hora de apreciar la gravedad de ese riesgo es preciso tener en cuenta dos factores: de un lado, hay que sopesar no sólo los posibles efectos inmediatos que pueda acarrear, sino también los daños que a medio o largo plazo puedan surgir; de otro, es muy importante huir de valoraciones aisladas que no tomen en consideración los efectos acumulativos o interactivos (sinérgicos) que un determinado factor de riesgo puede tener...*”.

<sup>1109</sup> Directiva 2008/1/CE del Parlamento Europeo de Consejo de 15 de enero de 2008, relativa a la prevención y al control integrados de la contaminación. DOUE, N° L 24/8, de 29 de enero de 2008.

y las medidas técnicas equivalentes, deben basarse en las mejores técnicas disponibles, sin prescribir la utilización de una técnica o tecnología específica, y tomando en consideración las características técnicas de la instalación de que se trate, su implantación geográfica y las condiciones locales del medio ambiente. En todos los casos, las condiciones de la autorización deben establecer disposiciones relativas a la minimización de la contaminación a larga distancia o transfronteriza y garantizar un nivel elevado del medio ambiente en su conjunto.

En esta misma Directiva, las listas son indicativas para el legislador tributario a efectos de conocer aquellas actividades nocivas y su grado de incidencia ambiental (Anexos I y III), seguidamente (Anexo IV), se incluye un listado de aspectos que deben tenerse en cuenta con carácter general o en un supuesto particular cuando se determine las mejores técnicas disponibles definidas en el artículo 2.12, teniendo en cuenta los costes y ventajas que pueden derivarse de una acción y los principios de precaución y prevención, parámetros que permitirán elaborar con mayor eficiencia la regulación de las actividades contaminantes desde el punto de vista legal y por tanto como materia de estudio del ámbito tributario ambiental.

Preciso es meditar y tener en cuenta el Informe presentado por el Grupo Intergubernamental de Expertos sobre el Cambio Climático<sup>1110</sup> del 2007. De dicho documento, se extraen datos importantísimos (científicamente relevantes) relativos a los efectos mediatos de la contaminación actual y un análisis de la situación presente engendrada a partir de las actividades contaminantes del pasado<sup>1111</sup>.

---

<sup>1110</sup> El Grupo Intergubernamental de Expertos sobre el Cambio Climático (IPCC) fue establecido conjuntamente en 1988 por la Organización Meteorológica Mundial (OMM) y el programa de Las Naciones Unidas para el Medio Ambiente (PNUMA) con el encargo de analizar la información científica necesaria para abordar el problema del cambio climático y evaluar sus consecuencias medio ambientales y socioeconómicas, y de formular estrategias realistas. Desde aquellas fechas, las evaluaciones del IPCC, publicadas en varios volúmenes, han desempeñado un papel fundamental ayudando a los gobiernos a adoptar y publicar políticas de respuesta al cambio climático y particularmente como un instrumento de asesoramiento fidedigno de la Conferencia de las Partes de la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático (CMCC, constituida en 1992) y de su protocolo de Kioto de 1997.

<sup>1111</sup> Sirva de orientación además, la regulación jurídica del fenómeno ambiental expuesta en AA. VV. *El cambio climático en España. Estado de situación...*, *Op. Cit.*, pp. 12 y ss.; FERNÁNDEZ DE GATTA SÁNCHEZ, Dionisio. *Unión Europea y Cambio Climático...*, *Op. Cit.*, pp. 5-25; GONZÁLEZ IGLESIAS, Miguel Ángel. *El cambio climático; la Convención Marco...*, *Op. Cit.*, pp. 51-67; IPCC *Cambio Climático 2007. Informe de Síntesis...*, *Op. Cit.*, pp. 16 y ss.; SARASÍBAR IRIARTE, Miren. *Régimen Jurídico del Cambio Climático...*, *Op. Cit.*, pp. 13 y ss.

Del informe citado, se desprende que el calentamiento del sistema climático, es inequívoco, como evidencian ya los aumentos observados del promedio mundial de la temperatura del aire y del océano, el deshielo generalizado de nieves y hielos, y el aumento del promedio mundial del nivel del mar<sup>1112</sup>. Con un grado de confianza medio, están empezando a manifestarse otros efectos del cambio climático regional sobre el medio ambiente natural y humano, aunque muchos de ellos son difíciles de identificar a causa de la adaptación y de otros originantes no climáticos<sup>1113</sup>.

La mayor parte del aumento observado del promedio mundial de temperatura desde mediados del Siglo XX se debe muy probablemente al aumento observado de las concentraciones de Gases de Efecto Invernadero antropógenos. Es probable que se haya experimentado un calentamiento antropógeno apreciable en los últimos 50 años<sup>1114</sup>, en promedio por cada continente (exceptuada la región antártica)<sup>1115</sup>.

Existe un alto nivel de coincidencia y abundante evidencia respecto a que con las políticas actuales de mitigación de los efectos del cambio climático y con las prácticas de desarrollo sostenible que aquellas conllevan, las emisiones mundiales de gases de efecto invernadero seguirán aumentando en los próximos decenios<sup>1116</sup>.

Se dispone de una gran diversidad de opciones de adaptación, pero será necesaria una adaptación aún mayor que la actual para reducir la vulnerabilidad al cambio climático<sup>1117</sup>. Hay obstáculos, límites y costos que no han sido suficientemente

---

<sup>1112</sup> IPCC. *Cambio Climático 2007. Informe de Síntesis...*, Op. Cit., p. 2.

<sup>1113</sup> IPCC. *Informe de Síntesis...*, Op. Cit., p. 3.

<sup>1114</sup> SÁNCHEZ FERNÁNDEZ DE GATTA, Dionisio. “Normativa ambiental relativa al sector energético”, en *CEE*, N° 101, 1993, p. 39, quien señala que “el modelo de desarrollo económico implantado por la “revolución industrial” se ha basado en un fuerte consumo energético, potenciado, continuamente, por las innovaciones tecnológicas y por el propio desarrollo industrial. Es más, su importancia es tal que el consumo de energía se ha convertido en una de las variables fundamentales para cuantificar el desarrollo económico. Actualmente, la industrialización y la urbanización, crecientes, del mundo de hoy traen consigo un aumento, continuo, de la demanda de energía”.

<sup>1115</sup> Cfr. IPCC. *Informe de Síntesis...*, Op. Cit., p. 6.

<sup>1116</sup> Cfr. IPCC. *Informe de Síntesis...*, Op. Cit., p. 7.

<sup>1117</sup> Vid. GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Los nuevos instrumentos...*, Op. Cit., pp. 2 y 3 del artículo. La autora se pregunta si realmente existe una relación entre los tributos y el cambio climático, respondiendo afirmativamente, así como proponiendo diversos instrumentos fiscales de combate al citado fenómeno, tales como fiscalidad específica aplicada al consumo de energía, de sobre el carbono e hidrocarburos; en este sentido, Vid. BILBAO ESTRADA, Iñaki. “Impuestos con finalidad verde”, en *Revista Seguridad y medio ambiente*, N° 113, 2009, pp. 52-64, donde explica cómo los impuestos, empleados en una función extrafiscal como un complemento del régimen de comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero, pueden actuar como un poderoso incentivo o desincentivo de las conductas de las personas y los agentes económicos en la lucha contra el calentamiento global del planeta.

analizados. La capacidad adaptativa está íntimamente relacionada con el desarrollo social y económico, aunque se haya desigualmente distribuida tanto entre las sociedades como en el seno de estas<sup>1118</sup>. Existen múltiples opciones para reducir las emisiones mundiales de GEI mediante la cooperación internacional. Hay un nivel de coincidencia alto y abundante evidencia de que el establecimiento de una respuesta mundial al cambio climático, el estímulo de toda una serie de políticas nacionales y la creación de un mercado internacional del carbono y de nuevos mecanismos institucionales al respecto son logros notables de la CMCC y de su Protocolo de Kioto que podrían sentar las bases de los futuros esfuerzos de mitigación. Se ha avanzado también en el tratamiento de la adaptación en el marco de la CMCC y se han sugerido iniciativas internacionales ulteriores<sup>1119</sup>.

La determinación de lo que se entiende por “interferencia antropógena peligrosa con el sistema climático” en relación con el Artículo 2 de la CMCC implica juicios de valor. La ciencia, a ese respecto, puede ayudar a adoptar decisiones con conocimiento de causa, en particular proporcionando criterios para decidir cuáles serán las vulnerabilidades que se podrían considerar “clave”<sup>1120</sup>.

El Informe hace referencia a la capacidad económica y su vinculación con la capacidad de contaminar de cada país, afirmando que las diferencias entre los países en términos de ingresos por habitantes, de emisiones por habitante y de intensidad energética, siguen siendo considerables, en 2004, los países del Anexo I de la CMCC representaban un 20% de la población mundial, producían un 57% del producto interno bruto mundial en términos de paridad de poder adquisitivo, y aportaban un 46% de las emisiones mundiales de gases con efecto invernadero<sup>1121</sup>.

Como última aportación del citado Informe queremos subrayar la definición que elabora el Panel respecto al término “impuesto”. Se distinguen pues, entre los impuestos del carbono, los impuestos de la energía y los impuestos ecológicos o

---

También, BUÑUEL GONZÁLEZ, Miguel. *Tributos medioambientales frente a permisos de emisión...*, *Op. Cit.*, pp. 405-418.

<sup>1118</sup> Cfr. IPCC. *Informe de Síntesis...*, *Op. Cit.*, p. 14.

<sup>1119</sup> Cfr. IPCC. *Informe de Síntesis...*, *Op. Cit.*, p. 16.

<sup>1120</sup> Cfr. IPCC. *Informe de Síntesis...*, *Op. Cit.*, p. 19.

<sup>1121</sup> Cfr. IPCC. *Informe de Síntesis...*, *Op. Cit.*, pp. 35-37.



ecotasas<sup>1122</sup>, todos ellos hacen referencia al establecimiento de una carga fiscal sobre el contenido contaminante del producto consumido y en el último de los descritos, el propósito de influir en el comportamiento humano y específicamente en el económico, a fin de evolucionar siguiendo un decurso ecológicamente benigno<sup>1123</sup>.

En el ámbito español concretamente, fue presentado el informe “*Sobre el cambio climático en España. Estado de situación*”<sup>1124</sup>, en noviembre de 2007 a efecto de informar al presidente del gobierno sobre las circunstancias específicas del clima en España, aceptando los datos del informe IPCC 2007, el cálculo de sus efectos y su programación para el siglo XXI, así como las propuestas de medidas diversas para controvertir y paliar dicha situación. El informe muestra el reconocimiento expreso del fenómeno del cambio climático así como su temporalidad a largo plazo, lo que refuerza la postura que defendemos en este trabajo, respecto a que la potencialidad (efectos mediatos de la contaminación) sean considerados como parámetro de mayor o menor capacidad para incidir o afectar el medio ambiente por parte de los objetos que realizan las actividades contaminantes.

Los efectos relacionados con la salud humana se diversifican conforme el nivel de toxicidad de un determinado ambiente, traspasando las barreras intergeneracionales asimismo, los efectos sobre los materiales y ecosistemas derivados del cambio climático, son reconocidos no solo en el informe del IPCC, la doctrina científica, se ha encargado de difundir otros estudios que analizan por ejemplo el ciclo de vida<sup>1125</sup> de las distintas tecnologías, consistentes en la cuantificación de todos los flujos de materia y energía asociados con un sistema o proceso desde que se comienza hasta que se termina. En el caso de la energía<sup>1126</sup>, por tanto, el ciclo de vida comenzaría en la extracción de combustible e incluiría su transporte y preparación, la construcción, operación y desmantelamiento de las instalaciones de generación, el transporte de la energía y la gestión de residuos producidos<sup>1127</sup>. La concepción de un ejemplo concreto

---

<sup>1122</sup> Vid. GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Los nuevos instrumentos...*, *Op. Cit.*, pp. 2-10 del artículo.

<sup>1123</sup> Cfr. IPCC. *Informe de Síntesis...*, *Op. Cit.*, p. 83.

<sup>1124</sup> IDAE y OECC. *El cambio climático en España. Estado de situación*, Documento resumen, noviembre de 2007, Madrid, España, 2007.

<sup>1125</sup> Vid. LINARES LLAMAS, Pedro. *Externalidades de la energía y su valoración...*, *Op. Cit.*, pp. 64-76.

<sup>1126</sup> Vid. la propuesta de diversos instrumentos tributarios en torno al combate del cambio climático GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Nuevos instrumentos...*, *Op. Cit.*, pp. 12 y ss.

<sup>1127</sup> Existe una numerable bibliografía en torno a la fiscalidad de los residuos, entre otros Vid. GRÁVALOS OLIVELLA, Javier. *La tributación de los residuos peligrosos y radiactivos...*, *Op. Cit.*, pp.

como este, permite visualizar con claridad los efectos mediatos de una misma actividad y sus múltiples repercusiones a lo largo de todo su ciclo.

Podemos afirmar que la *temporalidad* de los efectos de una actuación contaminante o incidente es una cualidad relativa e infinita por sus posibilidades, ya lo dice su acepción filosófica “*Es el tiempo vivido por la conciencia como un presente, que permite enlazar con el pasado y el futuro*”<sup>1128</sup>, de ahí que el legislador tributario no sólo pueda, sino deba en presencia de puntuales fenómenos de contaminación y con el auxilio cognoscitivo de los avances y resultados de estudios científicos elaborados por expertos en materias ambientales, extender sus potestades fiscales para establecer instrumentos que coadyuven en su apremiante no ya solución sino al menos control, al que está obligado como parte del cumplimiento de sus funciones básicas, en este caso, el mantenimiento y salvaguarda del medio ambiente.

### **3. c. Cuantificación de la obligación tributaria ambiental.**

La principal dificultad para cuantificar los tributos ambientales es medir el coste<sup>1129</sup> de reparación de la degradación del medio. Para lo cual es imprescindible también, el establecimiento de valores económicos a los elementos de la naturaleza, cuestión a la que hemos hecho referencia ampliamente en este trabajo<sup>1130</sup>. Por otro lado, avalamos la necesidad de reconocer el equilibrio entre la carga impositiva y el coste que para las empresas implique la reducción de sus imposiciones ya que si el gravamen es muy

---

699-733; LAGO MONTERO, José María. *Tasas de recogida de basuras...*, *Op. Cit.*, pp. 11-37; LAGO MONTERO, José María y GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *La tasa de residuos sólidos urbanos...*, *Op. Cit.*; PUIG VENTOSA, Ignasi. *Fiscalidad ambiental y gestión de residuos...*, *Op. Cit.*, pp. 1303-1328; ROZAS VALDÉS, José Andrés. *Hacienda y residuos...*, *Op. Cit.*, pp. 351- 368; RUIZ GARIJO, Mercedes. *¿Principio de capacidad económica en la cuantificación de la tasa por recogida de basuras...*, *Op. Cit.*, pp. 2020- 2024.

<sup>1128</sup> Vid. el *Diccionario de la Real Academia Española*, Vigésima segunda edición, consultada en [www.rae.es](http://www.rae.es) en abril de 2010.

<sup>1129</sup> En relación a los *costes*, Vid. la exposición sobre los criterios de cuantificación de las tasas que detallan LAGO MONTERO, José María y GUERVÓS, MAÍLLO, María Ángeles. *Tasas Locales...*, *Op. Cit.*, pp. 61 y ss. Los profesores, exponen los principios rectores dividiendo su examen en dos puntos: “a) *La clásica preponderancia de los principios del beneficio y de equivalencia de costes. Su imposible contraposición con el principio de capacidad económica y con los principios rectores de la política económica y social. La naturaleza del servicio o actividad como criterio discriminador. La esencialidad del servicio;* y b) *El valor del aprovechamiento y el coste del servicio como límites a la recaudación posible de cada tasa. Fundamento y operatividad. Igualdad, proporcionalidad e interdicción de la arbitrariedad. La memoria económico financiera. La aplicación jurisprudencial*”.

<sup>1130</sup> Vid. *Supra* el epígrafe 2.b. “*Valoración económica del medio ambiente*”, Capítulo II.

alto, la empresa quizás decida asumir el riesgo del impago o paralizar su actividad; por el contrario, si el gravamen es insuficiente, al ser más barato que el coste de inversiones en tecnologías limpias o la adopción de otra clase de medidas reductoras resultará rentable para el sujeto pasivo pagarlo mientras mantiene el mismo nivel de contaminación o consumo de bienes naturales<sup>1131</sup>. De lo anterior, recalcamos la importancia de la capacidad económica del sujeto pasivo contaminador como límites mínimo y máximo respectivamente, que deben ser salvaguardados por el legislador mediante las figuras del mínimo exento y el de la no confiscatoriedad.

### 3. c. 1) El mínimo vital exento.

Acudiendo al derecho comparado, la doctrina alemana<sup>1132</sup> plantea con claridad el respeto al principio de capacidad económica y su vinculación con lo que ellos denominan “*La prohibición de los llamados impuestos estranguladores*”. La admisibilidad del fin ecológico no es suficiente por sí misma para justificar la excepción al principio de igualdad tributaria, pues el impuesto debe ser idóneo, necesario (no debe existir ningún otro instrumento de eficacia semejante, pero menos gravoso para el ciudadano, y siempre que a este le sea posible abandonar la conducta no querida por la norma y evitar así el gravamen) y proporcionado con relación al fin pretendido (el más débil económicamente no debe ser condicionado con mayor intensidad que el más fuerte).

La protección del medio ambiente no puede justificarlo todo y máxime contra aquello que es muy difícil o casi imposible evitar por ciertos sujetos (lo que denominamos *vitalidad* o *necesidad* de la actividad contaminante). La protección ambiental no se debe hacer extralimitándose en la imposición de ciertos productos o servicios de los

---

<sup>1131</sup> En el mismo sentido, GONZÁLEZ MÉNDEZ, Amelia. *La configuración y determinación...*, *Op. Cit.*, p. 27.

<sup>1132</sup> Vid. GARCÍA FRÍAS, María Ángeles. *El mínimo de existencia en el impuesto...*, *Op. Cit.*, pp. 17-57; y GONZÁLEZ DE LA FUENTE, José Miguel. “Tributos ambientales en Alemania”, *Revista Noticias de la Unión Europea*, Nº 122, Año XI, marzo, 1995, Editorial CISS, S.A, Valencia, España, pp. 76-78.

que una gran cantidad de sujetos, en unas condiciones que no son las más cómodas o favorables, no pueden prescindir<sup>1133</sup>.

El establecimiento del límite mínimo y máximo de la imposición ambiental<sup>1134</sup>, facilita el cumplimiento del principio de capacidad contributiva en esta materia para lo cual habrá de considerarse que debe tratarse de un límite general válido para todos los productos y servicios de cada sector, sin perjuicio de otros posibles parámetros especiales que determinen las circunstancias particulares de cada sujeto pasivo<sup>1135</sup>.

Existen múltiples aportaciones doctrinales<sup>1136</sup> al concepto de mínimo exento, no obstante, todas coinciden en señalar en que el mínimo exento constituye una consecuencia propia de la tributación conforme a la capacidad contributiva, siempre que la misma haya sido entendida como capacidad económica apta para la contribución. Desde esta perspectiva debe afirmarse que no toda aptitud económica constituye capacidad contributiva, sino que ésta comienza donde la riqueza no está ya destinada a las necesidades mínimas de la vida<sup>1137</sup>. El acatamiento del mínimo vital exento condiciona, junto a otros factores, la preservación del principio de justicia tributaria y, en consecuencia, la existencia de un sistema tributario justo<sup>1138</sup>.

---

<sup>1133</sup> Habrán carburantes altamente contaminantes y fácilmente sustituibles. En relación a estos sí cabría una mayor carga fiscal. Pero en relación a los no sustituibles, la presión fiscal no puede suponer aprovecharse de algo de lo que no puede escapar el sujeto. No se puede llegar a aberraciones ilógicas cargando fiscalmente de una forma irracional productos de los que no se puede prescindir en formas de vida que se quieren promocionar o defender su mantenimiento, pensemos en la defensa de zonas agrícolas o rurales que deben soportar un elemento más que esencial como son los carburantes. *Vid.* Sobre el consumo de energía en los hogares MCGLADE, Jacqueline. *Experience with the Use of Economic Instruments in Europe...*, *Op. Cit.*, pp. 1-5.

<sup>1134</sup> En este sentido, HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *El principio quien contamina paga... (2008)*, *Op. Cit.*, p. 195, dice “los tributos ambientales encuentran en la capacidad económica un límite externo que excluye la confiscatoriedad (aun cuando nuestra Constitución la prohíba de modo autónomo) y obliga a garantizar el mínimo de subsistencia”.

<sup>1135</sup> *Vid.* LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María. *Consideraciones acerca del establecimiento del Impuesto sobre las Ventas Minoristas...*, *Op. Cit.*, pp. 89-111; *Id.* *La no confiscatoriedad en la imposición sobre el consumo*, Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 2008, pp. 73-92; *Id.* “La determinación de un límite cuantitativo a la imposición indirecta y la extrafiscalidad”, en *Nueva Fiscalidad*, Nº 1, 2011, España, pp. 9-74.

<sup>1136</sup> *Vid.* GARCÍA FRÍAS, María Ángeles. *El mínimo de existencia en el impuesto...*, *Op. Cit.*, p. 21; LEJEUNE VARCÁRCCEL, Ernesto. *Aproximación al principio constitucional...*, *Op. Cit.*, p. 166, quien deriva el mínimo exento a partir del principio de igualdad; TIPKE, Klaus. *I limiti costituzionali della pressione tributaria...*, *Op. Cit.*, p.12, el autor alemán considera el mínimo exento como una detracción de la base imponible vinculada a la capacidad económica de los individuos como criterio de reparto justo de la carga tributaria.

<sup>1137</sup> *Vid.* CENCERRADO MILLÁN, Emilio. *El mínimo exento en el sistema tributario español...*, *Op. Cit.*, p. 31.

<sup>1138</sup> *Vid.* CALVO ORTEGA, Rafael. *Tributación medioambiental y el principio de justicia tributaria...*, *Op. Cit.*, p. 112. El autor señala al respecto: “Cuando el sistema no respete un mínimo vital suficiente sin

Si la capacidad patrimonial de la persona puede apreciarse en sus distintas modalidades de patrimonio, renta y gasto, se dice que también el mínimo exento debe tener su correlativa plasmación en dichas manifestaciones, de manera que existirá un mínimo exento, es decir, un nivel de riqueza no susceptible de gravamen, tanto como el objeto de tributo sea la renta como cuando lo sea el patrimonio o el gasto. Su determinación cualitativa y cuantitativa, es resultado de una valoración conforme a las circunstancias políticas, económicas y sociales del momento histórico<sup>1139</sup>.

### 3. c. 2) El principio de progresividad.

El principio de progresividad también es una exigencia directa del principio de justicia, como se desprende del artículo 31 CE. Por medio de este principio se pretende potenciar el de la capacidad económica y reforzar el carácter redistributivo del sistema tributario, complementando el principio de igualdad<sup>1140</sup>.

La progresividad del sistema tributario es una manera de ser del sistema, que se articula técnicamente de forma que pueda responder a la consecución de unos fines que no son estrictamente recaudatorios, sino que trasciendan dicho plano para permitir

---

*considerar que el ser humano es un valor superior a la fiscalidad y que la carga tributaria debe distribuirse desigualmente en la medida en que la riqueza y la renta estén repartidas con notoria desigualdad”.*

<sup>1139</sup> Vid. CENCERRADO MILLÁN, Emilio. *El mínimo exento...*, Op. Cit., pp. 104 y 105. Cabe aclarar en este sentido, que no debe confundirse el mínimo exento con la aplicación de un *tipo cero* aun cuando las razones que llevan a establecerlo sean en muchas ocasiones la de salvaguardar la satisfacción de necesidades básicas, como ocurre en el sistema impositivo mexicano y el IVA, que mantiene la *tasa del 0%* para la enajenación de determinados productos básicos, medicamentos y alimentos, así como para la prestación de servicios independientes del ramo agrícola, entre otros. Cfr. Artículo 2º A, fracciones I a IV y subincisos, de la Ley del IVA, DOF de 29/12/1978, última reforma publicada en el DOF de 7/12/2009.

El denominado *tipo cero* se encuentra previsto en el artículo 55.3 LGT y que como ha observado acertadamente ALONSO MURILLO, no puede considerarse un tipo de gravamen en sentido estricto puesto que no establece la parte de la magnitud elegida como base que corresponde al ente público acreedor, aunque desde luego ocupa en la estructura de la norma tributaria la posición que corresponde al tipo, aplicándose matemáticamente a la base, cuyo resultado, lógicamente es cero. Aunque produce los mismos efectos económicos que la exención no los causa en el plano jurídico, ya que cuando procede la aplicación del *tipo cero* del gravamen han de cumplirse todos los deberes formales (lo que no siempre ha de hacerse en las exenciones), e incluso cuando se aplica el tipo cero en el IVA, lo que actualmente no ocurre en España pero sí en otros países como México, se proporciona al sujeto pasivo, al liquidar dicho impuesto, la posibilidad de deducir las cuotas soportadas. En palabras del autor citado, el *tipo cero* es una técnica desgravatoria autónoma. Cfr. ALONSO MURILLO, Felipe. *El tipo cero en el sistema impositivo español*, MacGraw-Hill, Madrid, España, 1998, p. 62 y ss.

<sup>1140</sup> Cfr. CAZORLA PRIETO, Luis María. *Los principios constitucional- financieros en la tributación medioambiental...*, Op. Cit., p. 73.

la consecución de unos fines distintos, como pueden ser la distribución de la renta<sup>1141</sup> o cualquiera de los fines previstos en el propio artículo 40 constitucional.

Por esta razón, actualmente su campo de aplicación se centra en el sistema tributario en general<sup>1142</sup> y no en todos y cada uno de los tributos, porque la estructura de muchos de ellos, principalmente los indirectos resulta impropia para la aplicación de este principio<sup>1143</sup>.

Su presencia encuentra el marco idóneo en la imposición directa, mientras que en la imposición indirecta genera más dificultades debido a la naturaleza de estos impuestos y a la utilización de tipos de gravamen proporcionales. No obstante como ha referido CALVO ORTEGA<sup>1144</sup>, la existencia de varios tipos de gravamen dentro de los impuestos indirectos principalmente en el IVA produce una especie de “*progresividad cualitativa*”. En este sentido, dentro de la imposición ambiental es imprescindible la existencia de un baremo incluyente de dicha *progresividad cualitativa*, es decir, que prevea tipos mayores para aquellos consumos de bienes o servicios con mayor incidencia ambiental. Aunque debe tenerse en cuenta desde ahora, que en caso de alcanzarse una reforma fiscal integral de tintes ambientales, el principio de proporcionalidad adquiriría una mayor funcionalidad sistémica, en el sentido literal que refiere la Constitución.

El principio de progresividad se configura de manera propia en cada figura ambiental. En el supuesto de los cánones<sup>1145</sup> por saneamiento (naturaleza jurídica de tasas) por

---

<sup>1141</sup> MENÉNDEZ MORENO comenta que la verificación o cumplimiento de este principio debe hacerse sobre todo a través de la regulación de los impuestos que graven el conjunto de la renta y el patrimonio de las personas físicas, incluido entre estos últimos el impuesto sobre sucesiones y donaciones. *Cfr.* AA.VV. MENÉNDEZ MORENO, Alejandro, Director. *Derecho Financiero y Tributario...*, *Op. Cit.*, p. 85.

<sup>1142</sup> Como ha declarado el Tribunal Constitucional en la STC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4º “...la *progresividad global del sistema tributario... alienta la aspiración a la redistribución de la renta...*”, y FJ 5º al referirse a la progresividad y su concepto inverso, la regresividad, ésta “*debe apreciarse en términos globales y no en relación a un precepto aislado...*”.

<sup>1143</sup> *Vid.* CALVO ORTEGA, Rafael. *Curso de Derecho Financiero. I...*, *Op. Cit.*, p. 58; FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Curso de Derecho Financiero Español...*, *Op. Cit.*, pp. 98 y ss.; *Id. Instituciones de Derecho Financiero...*, *Op. Cit.*, p. 68; MARTÍN QUERALT, Juan, TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, y CAYÓN GALIARDO, Antonio, Directores. *Manual de Derecho tributario...*, *Op. Cit.*, pp. 276 y ss.; PÉREZ ROYO, Fernando. *Derecho financiero y tributario. Parte General...*, *Op. Cit.*, pp. 156 y ss.

<sup>1144</sup> *Cfr.* CALVO ORTEGA, Rafael. *Curso de Derecho Financiero. I...*, *Op. Cit.*, p. 134.

<sup>1145</sup> *Vid.* SIMÓN ACOSTA, Eugenio. “Consideraciones acerca del canon sobre la producción de energía eléctrica”, en *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 32, p. 604, señala que “*no hay posibilidad de pensar que nos encontremos ante una cuarta categoría de tributos que pueda ponerse al lado de los impuestos, tasas y contribuciones especiales*”. En el mismo sentido, GARCÍA NOVOA, César. “El canon de saneamiento de la Comunidad Autónoma gallega”, en *Revista de Derecho*

ejemplo, se grava la producción de aguas residuales manifestada a través del consumo de agua<sup>1146</sup>, este consumo del agua unido a las variables de tipos de consumo y unidades o parámetros de contaminación, permite modular el principio de progresividad. Así, la base imponible de estas figuras se fija con carácter general al volumen de agua consumido o estimado en metros cúbicos, en función del uso doméstico o industrial al que se aplica, complementado en algunos casos en función de la carga contaminante expresada en unidades de contaminación.

La utilización general de determinados coeficientes en función del uso y de los parámetros de contaminación permite materializar el principio de progresividad, principio que resulta muy adecuado para acomodar la estructura y finalidad de los referidos tributos al de capacidad económica en particular y al de *quien contamina paga*, en particular<sup>1147</sup>.

Los mismos argumentos son trasladables a aquellos impuestos cuyo objeto imponible radique en determinadas actividades generadoras de residuos o desechos, sean sólidos, líquidos o gaseosos.

---

*Financiero y Hacienda Pública*, N.º. 241, 1996, pp. 594-602. Similares problemas ha ocasionado la utilización del término canon en el Derecho comparado, así, por ejemplo, en Italia, MISCALI, M. *Imposizione Tributaria e Territorio*, Cedam, Padova, 1985, p. 205, señala que “la expresión canon es un término polivalente, usado en general para identificar aquellos ingresos de los entes locales derivados de las concesiones de uso de sus propios bienes demaniales. El término se ha empleado además recientemente para indicar los ingresos de algunos servicios públicos gestionados con reserva exclusiva o monopolio directo (canon televisivo, radiofónico, etc.) y dados en concesión a empresas especializadas. El canon viene definido clásicamente como la prestación debida en relación al disfrute de un bien demanial y queda confiada, salvo casos excepcionales, a la discrecionalidad del ente acreedor”. Sin embargo en Alemania se ha creado una cuarta categoría tributaria “los tributos especiales”, con la finalidad de eludir los estrictos criterios de la Norma Fundamental, Vid. HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. “Los cánones de extracción de aguas en la jurisprudencia constitucional alemana”, en *Impuestos*, tomo I, 1997, pp. 1128-1143; GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *El impuesto balear...*, *Op. Cit.*, pp. 74 y ss.

<sup>1146</sup> Vid. ALZAGA VILLAAMIL, Óscar. *La Tributación medioambiental y las aguas...*, *Op. Cit.*, pp. 529-557; CARBAJO VASCO, Domingo. *La imposición ecológica en España. El caso de la fiscalidad de las aguas...*, *Op. Cit.*, pp. 7- 17; Id. *Instrumentos económicos para la protección del medio ambiente...*, *Op. Cit.*, pp. 963- 980; LAGO MONTERO, José María y GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Tasas locales...*, *Op. Cit.*; PAGÈS I GALTÉS, Joan. *La fiscalidad de las aguas...*, *Op. Cit.*, pp. 35 y ss.; ROSEMBUJ, Tulio. *Los tributos y la protección del medio ambiente...*, *Op. Cit.*, p. 208; VAQUERA GARCÍA, Antonio. *Fiscalidad y medio ambiente...*, *Op. Cit.*, pp. 375-376; VÁZQUEZ COBOS, Carlos. *Capítulo IV: La fiscalidad de las aguas en España...*, *Op. Cit.*, pp. 147-184; VERDESOTO GÓMEZ, Marta. “Las tasas por gestión de residuos. Su precedente en la Normativa comunitaria y su reflejo en la Ley Reguladora de Residuos de Cataluña”, *Noticias de la Unión Europea*, N.º. 122, España, 1995, p. 71.

<sup>1147</sup> Vid. CAZORLA PRIETO, Luis María. *Los principios constitucional- financieros...*, *Op. Cit.*, pp. 75-81, el autor se pronuncia por la aplicación ineludible del principio de progresividad en las diferentes categorías tributarias.

La estructura de los elementos cuantificadores de los impuestos sobre emisiones de gases a la atmósfera<sup>1148</sup> responde con nitidez al principio de progresividad, ya que el tipo impositivo se eleva al incrementarse los valores de contaminación. En el supuesto de gravámenes sobre residuos, la base imponible se determina con carácter general por estimación directa, mediante la cantidad de residuos, el peso o el volumen de los productos gravados, y los tipos de gravamen suele diversificarse dependiendo de la clase de residuos, su peligrosidad, mayor o menor riesgo contaminante, etcétera.

El principio de progresividad también asume una función importante para cuantificar las obligaciones tributarias en los impuestos sobre el riesgo ambiental, como el impuesto aragonés sobre el daño causado por instalaciones por cable o el manchego, sobre determinadas actividades que inciden en el medioambiente que veremos más adelante. En estos impuestos, la aplicación de la progresividad no es uniforme, toda vez que se utilizan con alguna excepción, tipos de gravamen proporcionales que se aplican a bases generalistas, como la producción bruta de electricidad, producción o capacidad de las instalaciones, número de instalaciones o metros lineales en las estructuras del transporte. Como cada supuesto es diferente, hay que detenerse individualmente en cada supuesto para analizar la manera en que la progresividad interviene en la cualificación de las deudas tributarias.

En consonancia con CAZORLA PRIETO<sup>1149</sup>, consideramos que la justicia tributaria en los gravámenes ambientales *exige que pague más el sujeto que más contamina, y que cada unidad de contaminación que se añade padezca unos tipos de gravamen progresivamente superiores a los propios de las unidades anteriores. En síntesis, el principio de progresividad debe también ser considerado como un instrumento al servicio de la finalidad extrafiscal de protección al medio ambiente; cuanto mayor sea la capacidad de contaminación, más progresivos tendrán que ser los elementos*

---

<sup>1148</sup> Vid. BUÑUEL GONZÁLEZ, Miguel. *Capítulo XI: Tributos medioambientales frente a permisos de emisión negociables...*, *Op. Cit.*, pp. 405-415; DE LUIS CALABUIG, Estanislao, GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles, PEÑA ALONSO, José Luis, ROMANO VELASCO, Joaquín, TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, y VAQUERA GARCIA, Antonio. *Estudio sobre la posibilidad del establecimiento...*, *Op. Cit.* pp. 154-166, en donde los autores hacen un análisis de las aportaciones más importantes de la experiencia comparada internacional en materia tributaria ambiental; SERRANO ANTÓN, Fernando. *Medidas tributarias medioambientales: la ecotasa...*, *Op. Cit.*, pp. 793- 810; Id. *La tributación medioambiental en la Unión Europea...*, *Op. Cit.*, pp. 817-861; CHICO DE LA CÁMARA, Pablo y HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *La fiscalidad de las emisiones atmosféricas...*, *Op. Cit.*, pp. 185-248; DURÁN CABRÉ, José María y DE GISPERT BROSA, Cristina. *La tributación ambiental en España...*, *Op. Cit.*, pp. 1367-1410; ZORRILLA SUÁREZ, Manuel María y HERNÁNDEZ RUBIO, Carolina. *Los impuestos sobre la contaminación atmosférica...*, *Op. Cit.*, pp. 559-596.

<sup>1149</sup> CAZORLA PRIETO, Luis María. *Los principios constitucional-financieros...*, *Op. Cit.*, p. 81.



*configuradores de la deuda tributaria*. Así pues, podemos decir que el principio de progresividad coadyuva para configurar adecuadamente la capacidad para incidir el medio susceptible de gravamen ambiental, como una modalidad de la capacidad económica.

### 3. c. 3) La no confiscatoriedad.

El artículo 31 de la Carta Magna, concluye al referirse al sistema tributario que en *ningún caso tendrá alcance confiscatorio*. En esencia la no confiscatoriedad no es un principio constitucional en sentido estricto y se presenta como un criterio que delimita el principio de progresividad<sup>1150</sup> y en ese sentido debe vincularse al principio de capacidad económica como principio general que mide la capacidad contributiva de cada obligado tributario para contribuir a los gastos públicos en pos de la medida justa de la tributación en cada caso. La prohibición de la confiscatoriedad en el sistema tributario constituye por otro lado una protección de la propiedad privada<sup>1151</sup> consagrada en el artículo 33 CE frente al tributo.

---

<sup>1150</sup> La opinión doctrinal está dividida, autores como CAZORLA PRIETO, CHICO DE LA CÁMARA, AGULLÓ AGÜERO, CALVO ORTEGA, y PÉREZ ROYO consideran que se trata de una regla y un límite a la progresividad, mientras otros como MENÉNDEZ MORENO lo definen como un principio constitucional en sí mismo, aun cuando “*viene a ser el contrapeso del principio de progresividad o, en otras palabras, el límite a la progresividad del sistema tributario*”; PÉREZ DE AYALA lo refiere como el límite del principio de progresividad y como un complemento técnico del principio de capacidad económica; y MARTÍNEZ LAGO, como una medida de reforzamiento del principio capacidad económica. Cfr. CAZORLA PRIETO, Luis María. “Comentario al artículo 31”, en AA.VV. GARRILLO FALLA, Fernando, Director. *Comentarios a la Constitución*, 3ª edición, Civitas, Madrid, España, 2001, p. 729; Id. *Los principios constitucional- financieros...*, *Op. Cit.*, p. 82; CHICO DE LA CÁMARA, Pablo. *La regla de la no confiscatoriedad como límite...*, *Op. Cit.*, p. 167; AGULLÓ AGÜERO, Antonia, “Una reflexión en torno a la prohibición de confiscatoriedad del sistema tributario”, en *Civitas. Revista Española de Derecho Tributario*, N° 36, 1982, Madrid, España, p. 560; CALVO ORTEGA, Rafael. *Curso de Derecho Financiero...*, *Op. Cit.*, p. 69; PÉREZ ROYO, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario...*, *Op. Cit.*, p. 43; AA. VV. MENÉNDEZ MORENO, Alejandro, Director. *Derecho Financiero y Tributario...*, *Op. Cit.*, p. 86; PÉREZ DE AYALA, José Luis y PÉREZ DE AYALA BECERRIL, Miguel. *Fundamentos de Derecho Tributario...*, *Op. Cit.*, p. 259; y MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel. “Los fines no fiscales de la imposición y la prohibición de la confiscatoriedad” en *Gaceta Fiscal*, N° 81, 1990, Madrid, España, p. 167.

<sup>1151</sup> Vid. CAZORLA PRIETO, Luis María. *Comentario al artículo 31...*, *Op. Cit.*, p. 736. El autor ha afirmado que la limitación de la no confiscatoriedad supone una clara muestra de la relación existente entre la defensa de la propiedad privada y los tributos, entendiendo que la norma constitucional lo que trata de hacer es evitar una posible privación de la propiedad de los particulares por medios indirectos, pero eficaces como son los tributarios; Id. *Los principios constitucional- financieros...*, *Op. Cit.*, p. 82; en la misma dirección se pronuncia CHICO DE LA CÁMARA, Pablo. *La regla de la no confiscatoriedad como límite...*, *Op. Cit.*, p. 167.

Es menester recordar la STC 150/1999<sup>1152</sup>, de 4 de octubre, que retrotrayéndose a la diversa STC 27/1981, afirma que la capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, significa tanto como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra y a ello cabe añadir que **“la prohibición de confiscatoriedad 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”**.

El límite del carácter no confiscatorio del sistema tributario en su aplicación a los tributos ambientales<sup>1153</sup> plantea problemas al tener que articularse sobre la capacidad económica efectiva y no sobre la potencial o presunta, lo que dificulta el establecimiento de un límite genérico para estos tributos, límite que debe relacionarse con el sistema tributario en su conjunto<sup>1154</sup>.

Un instrumento idóneo para garantizar la no confiscatoriedad de los tributos es la fijación de un límite máximo de la deuda tributaria. Lo cual es posible y de hecho ya se aplica en figuras tributarias ambientales como en el impuesto catalán sobre elementos patrimoniales afectos a las actividades de las que pueda derivar la activación de planes de actuación civil. En ese impuesto se consagra un límite máximo de gravamen en función del volumen de facturación del obligado tributario, y para ello se articulan cinco escalones diferentes con cuotas máximas progresivas. Además si las empresas están afectas a un plan especial de protección civil, la recaudación prevista no puede superar los costes del citado plan.

---

<sup>1152</sup> FJ 9, STC 150/1990, de 4 de octubre. Recursos de inconstitucionalidad acumulados. BOE de 6 de noviembre de 1990. El Tribunal aclara que lo que se prohíbe no es la confiscación sino que la imposición tenga un alcance confiscatorio “... de ahí que el sistema fiscal tendría dicho efecto si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes, se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el artículo 33.1 de la Constitución; como sería asimismo, y con mayor razón, evidente el resultado confiscatorio de un Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuya progresividad alcanzara un tipo medio de gravamen del 100 por 100 de la renta”.

<sup>1153</sup> CAZORLA PRIETO, Luis María. *Los principios constitucional-financieros...*, Op. Cit., p. 81-84; CHICO DE LA CÁMARA, Pablo. *La regla de no confiscatoriedad como límite a la tributación medio ambiental...*, Op. Cit., pp. 161-185.

<sup>1154</sup> Cfr. CAZORLA PRIETO, Luis María. *Los principios constitucional- financieros...*, Op. Cit., p. 83.

#### 4. El tipo medioambiental.

##### 4. a. Concepto.

El *tipo* constituye el elemento tributario más dinámico en el orden de la instrumentación del gravamen. Dada la configuración técnica más general de los tributos, el tipo del gravamen viene a ser el elemento que señala las fronteras internas del proceso tributario entre dos magnitudes, el instrumento de cuya aplicación transforma una magnitud mediata (base liquidable o imponible) en otra magnitud menor cuya naturaleza podría calificarse de inmediata<sup>1155</sup>.

El artículo 55.1 de la LGT define el tipo de gravamen diciendo que es “*la cifra, coeficiente o porcentaje que se aplica a la base liquidable para obtener como resultado la cuota íntegra*”. En otros términos, se trata del *elemento de la estructura del tributo que se aplica a la base impositiva para obtener la cuota tributaria*<sup>1156</sup>. El tipo de gravamen, al ser uno de los elementos directamente determinantes de la cuota<sup>1157</sup>, está sometido al principio de legalidad<sup>1158</sup>.

---

<sup>1155</sup> Vid. LUEIRO LORES, Manuel. *El principio de equidad...*, Op. Cit., pp. 792 y 793.

<sup>1156</sup> Cfr. AA. VV. MENÉNDEZ MORENO, Alejandro, Director. *Derecho financiero...*, Op. Cit., p. 216.

<sup>1157</sup> De la noción del tipo de gravamen podría deducirse en concepto de la *cuota tributaria*, preferible a la expresión *cuota íntegra* que señala el artículo 55.1 LGT. Estamos de acuerdo con MENÉNDEZ MORENO quien la define como “*la cantidad de dinero resultante de aplicar el tipo de gravamen a la base positiva en los tributos variables. Y respecto de los tributos fijos... cabe indicar que la cuota será, de acuerdo con lo establecido en el artículo 56.1.a) LGT, la cantidad fija señalada al efecto*”. Cfr. AA. VV. MENÉNDEZ MORENO, Alejandro, Director. *Derecho financiero...*, Op. Cit., p. 219. A pesar de las diversas expresiones relacionadas tales como *cuota líquida, cuota diferencial, cuota íntegra, cuota soportada o cuota devengada*, presentes en distintas disposiciones normativas, en realidad se mantiene la validez de la expresión tradicional citada porque aunque el contexto legal de cada término conlleve ciertas particularidades, la naturaleza del concepto es la misma.

<sup>1158</sup> Vid. AA. VV. MENÉNDEZ MORENO, Alejandro, Director. *Derecho financiero...*, Op. Cit., p. 216.

Hay que precisar que la utilización de la expresión *principio de legalidad* no es uniforme en la doctrina, ya que autores como CHECA GONZÁLEZ, PÉREZ ROYO y ESCRIBANO LÓPEZ optan por la de *principio de reserva de ley* para referirse al mandato constitucional que sobre determinadas materias se concreta en la exigencia de una precisa fuente: la ley. Dicen los autores que se tratará entonces de una regla sobre la fuente a la que hay que acudir para el establecimiento de los tributos. Cfr. CHECA GONZÁLEZ, Clemente. “El principio de reserva de ley en materia tributaria”, en AA. VV. MARTÍNEZ LAFUENTE, Antonio, Coordinador. *Estudios de Derecho y Hacienda: Homenaje a César Albiñana García-Quintana*, Volumen II, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, España, 1987, pp. 783-830; PÉREZ ROYO, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario. Parte General...*, Op. Cit., p. 66; y ESCRIBANO LÓPEZ, Francisco. “El principio de reserva de ley en la tributación medioambiental”, en AA. VV. BECKER, Fernando, CAZORLA, Luis María y MARTÍNEZ-SIMANCAS, Julián, Directores. *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen I, Iberdrola, Thomson-Aranzadi, Navarra, España, 2008, pp. 123-159.

La base y el tipo de gravamen, son los dos instrumentos que la ley utiliza como criterio de determinación de las prestaciones en los tributos variables. Y mientras que la base pone de manifiesto la forma y la intensidad de participación en la actividad o situación tipificada como hecho imponible, del realizador de éste, el tipo de gravamen señala la participación que tiene el acreedor (ente público) en la magnitud elegida como base<sup>1159</sup>, ahí el nexo vinculante entre ambos conceptos.

El tipo de gravamen ambiental<sup>1160</sup>, debe responder a la orientación extrafiscal del tributo, de tal manera que refleje claramente el propósito no recaudatorio de éste<sup>1161</sup>, y se articule de forma que grave menos onerosamente a quienes corrigen la conducta o situación que se pretende desincentivar o eliminar<sup>1162</sup>. A tal efecto son de utilidad técnicas de minoración o incremento de la deuda -recargos o exenciones totales o parciales-, que gradúen ésta en función del comportamiento del sujeto pasivo y de su acomodo al fin pretendido por el tributo<sup>1163</sup>.

---

<sup>1159</sup> En este sentido Vid. AA. VV. CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías. Director, *Ordenamiento tributario español...*, Op. Cit., p. 59; y RAMALLO MASSANET, Juan. *Hecho imponible y cuantificación...*, Op. Cit., pp. 644-648. CALVO ORTEGA por su parte conecta este elemento del tributo con el principio fundamental que lo rige y con las partes de la relación obligacional en que consiste, definiéndolo como “la parte de la capacidad económica manifestada por el sujeto pasivo en cada tributo que se atribuye al acreedor tributario”. Cfr. CALVO ORTEGA, Rafael. *Curso de Derecho Financiero. I...*, Op. Cit., p. 279 y ss. Desde la perspectiva de la base, CORS MEYA considera que el tipo de gravamen ha de ser siempre una parte y no la totalidad de la base, de manera que el ente público no puede detraer toda la capacidad económica que se grava en los tributos y que manifiestan los sujetos pasivos, y ello como exigencia insoslayable del principio de no confiscatoriedad a que hace referencia el artículo 31.1 CE. Cfr. CORS MEYA, Francesc Xavier. *La base imponible...*, Op. Cit., p. 491.

<sup>1160</sup> Vid. GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *El impuesto balear...*, Op. Cit., pp. 145 y 146; y HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Elementos cuantitativos...*, Op. Cit., pp. 267 y 268.

<sup>1161</sup> Vid. LAGO MONTERO, José María. *El poder tributario...*, Op. Cit., pp. 121-122.

<sup>1162</sup> Como enseñara ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César. *Los impuestos de ordenamiento económico...*, Op. Cit., pp. 17-18; Id. “La doctrina del Tribunal Constitucional sobre un impuesto de ordenamiento socioeconómico”, *Crónica Tributaria*, Nº 58, Madrid, España, 1989; Id. “Los tributos con fines no financieros” en AA. VV. *Economía Española, Cultura y Sociedad. Libro Homenaje al profesor J. Velarde Fuentes*, Tomo II, Edeuma, Madrid, España, 1992, es de la esencia de los tributos no fiscales la disminución del gravamen a medida que se consigue el fin perseguido por el tributo de forma que éste llegue a recaudar cero pesetas en el momento en que se logra plenamente el objetivo extrafiscal anhelado. En el mismo sentido y concretando en los denominados impuestos ecológicos, PÉREZ ARRAIZ, Javier. *La extrafiscalidad y el medio ambiente...*, Op. Cit., p. 692, al señalar sobre los mismos que “en sentido estricto, en lo relativo a su finalidad, apuntan a su propia desaparición”.

<sup>1163</sup> Al respecto, Vid. CASADO OLLERO, Gabriel. *Los fines no fiscales de los tributos...*, Op. Cit., p. 463; HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *La exención tributaria*, Ed. Colex, Madrid, 1990; GARCÍA FRÍAS, M.A.: *La financiación territorial mediante recargos: un análisis jurídico...*, Op. Cit.; Id. *Los fines extrafiscales en las tasas...*, Op. Cit., pp. 171-183; LAGO MONTERO, José María. *El poder tributario de las Comunidades Autónomas...*, Op. Cit., p. 122; y GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Los recargos tributarios autonómicos como instrumento de protección ambiental...*, Op. Cit., pp. 119-134.

La selección del tipo de gravamen concreto de cada figura tributaria ambiental<sup>1164</sup>, dependerá de diferentes componentes, desde el grado de información sobre los costes de depuración y de aplicabilidad de cada medida, hasta conceptos de economía de mercados como la inflación y las proyecciones que pueden venir a consecuencia de la imposición sobre el consumo de energías o materias primas diversas.

#### 4. b. Tipos proporcionales variables y tarifas progresivas.

Desde el punto de vista general, se ha apoyado la idea de que los principios constitucionales que afectan esta cuestión son el de progresividad y de no confiscatoriedad, por lo que se constituyen en punto de partida que hay que respetar y tener en cuenta; por medio del establecimiento de un tipo de carácter progresivo se intentaría cumplir con el objetivo de desincentivar las conductas calificadas como contaminantes o de relevante incidencia ambiental. No obstante, autores como VAQUERA GARCÍA<sup>1165</sup> no están de acuerdo con dicha postura, pues a su parecer, en un caso como el descrito no estaría presente un índice directo de capacidad económica.

Precisamente CAZORLA PRIETO<sup>1166</sup> habla de la progresividad y la no confiscatoriedad en los gravámenes ambientales apoyando la presencia obligada de ambos mandatos constitucionales en dichos instrumentos.

Pese a la crítica que merece la aplicación de tipos progresivos en los impuestos indirectos<sup>1167</sup> por el contrario a la idoneidad que técnicamente supone en la imposición directa, consideramos que es admisible:

- a) La implementación de escalas tarifarias que atiendan al volumen de productos o servicios contaminantes para valorar la capacidad de contaminar de los consumidores o usuarios beneficiarios, según se trate de impuestos o tasas.

---

<sup>1164</sup> Vid. *Infra*. Epígrafe 2.e “El tipo en el impuesto ambiental” del Capítulo III.

<sup>1165</sup> Vid. VAQUERA GARCÍA, Antonio. *Fiscalidad y medio ambiente...*, *Op. Cit.*, p. 183.

<sup>1166</sup> Vid. CAZORLA PRIETO, Luis María. *Los principios constitucional- financieros en la tributación medioambiental...*, *Op. Cit.*, pp. 73- 84.

<sup>1167</sup> Vid. AA. VV. MENÉNDEZ MORENO, Alejandro, Director. *Derecho financiero...*, *Op. Cit.*, pp. 217 y 218.

Supuestos como los impuestos sobre emisiones o residuos<sup>1168</sup> son ejemplo claro. Mientras por otro lado, la prestación del servicio de suministro de agua potable o recogida de basuras<sup>1169</sup>, en las tasas resultan medio propicio para la aplicación de tablas tarifarias<sup>1170</sup> progresivas.

- b) La utilización de varios tipos impositivos dentro de los impuestos ambientales al consumo dependiendo de la mayor o menor nocividad del producto o servicio adquiridos, cuyo acceso o consumo serán indicativos de una mayor o menor capacidad de pago. Al respecto es factible la inclusión dentro de los criterios propios del IVA consideraciones de índole ecológica sin perjuicio de la creación de nuevas exacciones. Esta idea deriva de la denominada *progresividad cualitativa*, que en palabras de CALVO ORTEGA<sup>1171</sup> significa que los tipos de gravamen correspondientes a productos de precio más elevado y cuyo consumo implica normalmente una mayor capacidad económica, son en la mayor parte de los casos más altos de los que podríamos denominar de tipo medio.

## **5. Periodo de causación.**

### **5. a. Concepto.**

---

<sup>1168</sup> Vid. LAGO MONTERO, José María y GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *La tasa de residuos sólidos urbanos...*, *Op. Cit.*, pp. 18 y 19.

<sup>1169</sup> Vid. LAGO MONTERO, José María. *Tasas de recogida de basuras. Costes trasladables, costes imputables, capacidad económica y protección...*, *Op. Cit.*, pp. 11-37; LAGO MONTERO, José María y GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *La tasa de residuos sólidos urbanos...*, *Op. Cit.*, p. 18.

<sup>1170</sup> Cfr. SEBASTIÁN LORENTE, Jesús J. *Las tasas medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón...*, *Op. Cit.*, p. 93 y ss. No es fácil, sin embargo, introducir criterios ambientales en otras tasas y precios, en las que el servicio que se presta se retribuye fundamentalmente en función de su coste y complementariamente en función de la capacidad económica previa del usuario. En este sentido las ordenanzas número 23 –escuela municipal de música y danza, sufraga un escaso 21,19%-, 54 –cementerio: nadie puede quedarse sin enterrar y/o inhumar por razones humanitarias, sanitarias y ambientales, de ignoto coste- y 11 –servicios especiales de transporte, sufraga un raquítico 5,39%-, aunque en esta última, desde luego, bien puede tenerse en cuenta el impacto ambiental y el riesgo del convoy que se desplaza y vigila a la hora de tarifar. Así, la reducción prevista para los desplazamientos que se realicen entre las 23 horas y las 7 de la mañana del día siguiente, se pierde si los vehículos transportan residuos o materias cuya naturaleza y olor pueda molestar o comprometer la salubridad o seguridad.

<sup>1171</sup> Vid. CALVO ORTEGA, Rafael. *Curso de Derecho Financiero. I...*, *Op. Cit.*, p. 58.

Este elemento determina el momento en que se entiende actualizado el presupuesto de hecho con la realización del hecho gravable, significa su elemento de temporalidad en la ejecución del mismo<sup>1172</sup>.

El aspecto temporal del hecho imponible de un tributo ambiental y su íntegra realización, es difícil de concretar en términos absolutos, pues por una parte, existen los tributos instantáneos como alguna tasa cuyo objeto constituya una actividad concreta de la administración, o bien algún impuesto que grave el consumo de productos en el momento de la salida de los mismos de la fábrica. Sin embargo, en aquellos supuestos cuyo objeto sea la realización de una actividad contaminante de tracto sucesivo, su temporalidad es mayor atendiendo a que la actividad es gravada teniendo en cuenta los efectos nocivos producidos por ella, es decir, por la afectación ambiental que genera y cuyas secuelas se prolongan en el largo plazo (los que denominamos efectos mediatos). Dado que la ley debe fijar el momento en que se entiende realizado el devengo, en los casos en los que sea difícil determinar el momento concreto (tributos periódicos), el legislador deberá señalar el instante en que se entienda realizado el hecho imponible fijando así el momento en que se ha devengado el tributo.

La Ley General Tributaria establece el concepto de *devengo* como el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal<sup>1173</sup>. La fecha del devengo<sup>1174</sup> determina las

---

<sup>1172</sup> Vid. SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Análisis jurídico del hecho imponible...*, Op. Cit., pp. 408-414, señala que “aunque la regla general es que éste tenga lugar cuando concurre el último de los elementos configuradores del hecho imponible, su determinación no es siempre sencilla, debiendo precisar la ley tributaria el momento exacto del devengo”; Id.: *Lecciones de Derecho Financiero*, 9ª edición, Universidad Complutense de Madrid, Madrid, España, 1991, p. 205, donde afirma que “*devengo del impuesto es, pues, expresión equivalente a la de momento de realización del hecho imponible, lo que es igual al de nacimiento de la obligación*”; ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel. *Devengo del tributo y período impositivo*, Marcial Pons, Madrid, España, 1997, pp. 51-68, apunta que “*al señalarse en la realización del hecho imponible el origen del nacimiento de la obligación tributaria sin concretar más si el momento del devengo debe situarse al inicio de tal realización, o al final, o en un momento situado durante el lapso de tiempo que a veces consume la realización completa del hecho imponible, durante su período impositivo, la LGT, a nuestro modo de ver, deja la puerta abierta a que las leyes reguladoras de los distintos tributos decidan el señalamiento concreto de ese momento, dando lugar a diversas variantes*”.

<sup>1173</sup> Vid. LAGO MONTERO, José María. *La sujeción a los diversos deberes...*, Op. Cit., pp. 15 y ss.

<sup>1174</sup> Vid. GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio y PÉREZ DE AYALA, José Luis. *Derecho Tributario I...*, Op. Cit., p. 194, señalan que “*el elemento temporal del hecho imponible es el que delimita su realización en el tiempo, es decir, es el aspecto del presupuesto que fija el momento en el que se considera realizado el hecho imponible (devengo) y, consiguientemente, desde ese instante surge «el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria» (arts. 64 y 65 L.G.T.)*”.

circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa<sup>1175</sup>. En ese mismo ordenamiento, se prevé la libertad del legislador para disponer en la configuración de cada hipótesis tributaria, de la circunstancia de temporalidad de cada una pudiendo distinguir ahora entre aquellos inmediatos y aquellos de tracto sucesivo<sup>1176</sup>.

De esta manera, en cada presupuesto de hecho ambiental estará definido el elemento temporal que habrá de considerar también la durabilidad de los efectos de actividad económica contaminante, escogida como objeto imponible del tributo.

A sabiendas que la temporalidad de los fenómenos ambientales es elástica (por su continuación en el tiempo), pudiendo incluso reconocerse la proyección de efectos de la contaminación sobre los ecosistemas a nivel mundial para las siguientes décadas e incluso siglos, se convierte en una cualidad circunstancial a tomar en cuenta al establecer el peso de la carga impositiva de los tributos ambientales.

OSCOLATTI<sup>1177</sup>, apreciaba desde los años 70 este fenómeno y admitía que el elemento de la temporalidad de los efectos de la contaminación podía ser tenida en cuenta al fijar el peso de la carga tributaria de los tributos ambientales, en el sentido de que ésta se reduce considerablemente si del análisis estático se pasa a una consideración del tema que tenga en cuenta además los aspectos de largo andar, pues en el largo periodo la imposición sobre la contaminación producida por residuos en lugar de otros instrumentos de control, desarrolla una precisa función de estímulo que debe contribuir en medida notable a mantener en el tiempo la calidad ambiental requerida.

## **5. b. La temporalidad de la norma tributaria ambiental.**

---

<sup>1175</sup> Artículo 21.1 de la LGT.

<sup>1176</sup> Artículo 21.2 de la LGT: “*La ley propia de cada tributo podrá establecer la exigibilidad de la cuota o cantidad a ingresar, o de parte de la misma, en un momento distinto al del devengo del tributo*”.

<sup>1177</sup> OSCOLATTI, Franco. *La tassazione ambientale*, CEDAM, Padova, Italia, 1979, pp. 25 y 26. La traducción es nuestra.



No debemos confundir el momento del devengo, con la vigencia de la norma tributaria ambiental<sup>1178</sup>. En el primer caso, el momento de la causación del tributo suscita el nacimiento de la obligación tributaria y constituye un elemento básico del gravamen, mientras que la temporalidad de la norma y sus efectos (validez en el tiempo) tienen que ver con la determinación de la norma a aplicarse en el momento de efectuarse un determinado hecho en respeto al principio de legalidad y seguridad jurídica en favor de los destinatarios. CALVO ORTEGA<sup>1179</sup>, refiere que la tributación medioambiental es un concepto permanente pero la aplicación de las medidas y el sometimiento de hechos concretos a la imposición debe ser temporal.

En efecto, las normas y técnicas tributarias tienen una duración, establecida desde su creación a fin de cumplir algún objetivo en concreto, o bien, indeterminada hasta en tanto aparezca una nueva disposición de igual rango legal que la modifique o derogue.

El profesor CALVO ORTEGA<sup>1180</sup> sugiere que la tributación al servicio de la política medioambiental debe cesar con la consecución de los objetivos de que se trate. Si por el contrario se configura con carácter permanente por ejemplo un servicio de recogida y tratamiento de residuos, pasaría a tener un servicio de ordenación administrativa sin perjuicio de que pudiera tener al mismo tiempo algunos efectos en defensa del medio ambiente. De lo que considera que mantener la tributación ambiental más allá de la consecución de sus objetivos rompe el equilibrio entre la norma y sus fines.

Estamos sólo parcialmente de acuerdo con el profesor citado, y es que si bien es cierto que un tributo finalista tiene su razón de ser en el cumplimiento de su objetivo, cuando éste desaparece pierde su razón de ser, no obstante, para muchos de los problemas ambientales no se prevén momentos concretos de solución, fenómenos como el cambio climático, la destrucción de la capa superior de ozono o la destrucción de ecosistemas, requieren décadas e incluso siglos para en el mejor de los casos,

---

<sup>1178</sup> Vid. MARTÍN QUERALT, Juan, LOZANO SERRANO, Carmelo; CASADO OLLERO, Gabriel; y TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel. *Curso de Derecho Financiero y Tributario...*, Op. Cit., pp. 313-314, quienes señalan que “*dadas la frecuencia y velocidad del cambio normativo en materia tributaria, la fijación del preciso momento del devengo, con su consecuencia de hacer aplicable la ley vigente en ese instante, deviene un elemento de suma importancia en el desarrollo del sistema tributario, explicando la trascendencia que encierra el aspecto temporal del hecho imponible*”; MARTÍN QUERALT, Juan, POVEDA BLANCO, Francisco, y LOZANO SERRANO, Carmelo. *Derecho Tributario...*, Op. Cit., pp. 34 y ss.

<sup>1179</sup> Vid. CALVO ORTEGA, Rafael. *Tributación medioambiental y principio de justicia tributaria...*, Op. Cit., p. 115.

<sup>1180</sup> *Idem.*

aminorar su detrimento. Asimismo, las incidencias ambientales no son independientes de otras en cuanto a sus efectos, pues las repercusiones de un determinado acto pueden alcanzar otros entornos y ocasionar nuevos problemas, como sucede por ejemplo en el caso de los arrecifes de coral de Australia, concretamente la Gran Barrera de Arrecife (*the Great Barrier Reef*<sup>1181</sup>) cuyos impactos sufridos a consecuencia del cambio climático y el calentamiento de las aguas ya son visibles en la actualidad.

De este modo, no es posible determinar desde el nacimiento de la norma tributaria ambiental su periodo de vigencia atendiendo a la consecución de un fin concreto, pues por un lado sabemos que la norma tributaria ambiental puede cumplir no sólo un objetivo de ordenamiento sino también financiero y por otro lado, porque los principales fenómenos a combatir por las políticas públicas o al menos minimizar, no pueden circunscribirse a un periodo de tiempo concreto, de ahí la necesidad de establecer su permanencia.

Por otro lado, el elemento temporal constituye un atributo de la potencialidad económica, en palabras de FEDELE<sup>1182</sup>, del perfil económico de la capacidad contributiva. En efecto, la potencialidad económica o límite *absoluto* (*assoluto*) de la capacidad contributiva tiene dos especificaciones: la *efectividad* (*l'effettività*) y la *actualidad* (*l'attualità*). La efectividad implica antes que todo la exclusión de la disponibilidad de los medios necesarios para la mera subsistencia del sujeto desde el número de situaciones expresivas de capacidad contributiva. Se trata de un perfil de la capacidad contributiva que deduce pacíficamente de la fórmula la exención de un mínimo vital cuya cantidad queda a discrecionalidad del legislador.

El segundo carácter de la potencialidad económica según FEDELE<sup>1183</sup>, aunque no ajeno del todo a la efectividad, es la *actualidad*, entendida como la subsistencia de

---

<sup>1181</sup> AUSTRALIAN GOVERNMENT. Great Barrier Reef, Marine Park Authority. "Impacts of climate change", obtenido de la página web <http://www.gbrmpa.gov.au>, abril de 2010, acerca de los efectos visibles del cambio climático en los arrecifes australianos, principalmente en los que conforman la denominada "Gran Barrera de Arrecife" en inglés, the Great Barrier Reef, como el blanqueamiento de los corales (*the coral bleaching*), ante el aumento de las temperaturas el coral pierde su color y finalmente muere. Si bien el fenómeno es natural, la presencia del blanqueamiento se ha incrementado en frecuencia y severidad. La pérdida del hábitat que constituye el arrecife ocasiona a su vez impactos sobre el conglomerado de especies que viven y dependen de él.

<sup>1182</sup> Cfr. FEDELE, Andrea. *Appunti dalle lezioni di Diritto Tributario...*, Op. Cit., pp. 26 y 27.

<sup>1183</sup> Cfr. FEDELE, Andrea. *Appunti dalle lezioni di Diritto Tributario...*, Op. Cit., pp. 26 y 27.

medios económicos en el momento en el cual el hecho es asumido por la ley como criterio de repartición de los gastos públicos. Esta característica ha sido especialmente evaluada como parte del debate sobre la legitimidad constitucional del establecimiento retroactivo de normas tributarias, en este sentido, la Corte Costituzionale italiana ha excluido que cada tributo retroactivo deba necesariamente considerarse inconstitucional, sin embargo, se reserva de analizar en concreto dentro de cada forma de tributación retroactiva la *permanencia* (*permanenza*) de la potencialidad económica evidenciada en el hecho imponible<sup>1184</sup>.

### **5. c. Reflexión conclusiva.**

El aspecto temporal, no puede ser ignorado por el legislador tributario si pretende alcanzar un adecuado nivel de eficacia ambiental con la norma y respetar por otra parte el principio de capacidad contaminante de cada sujeto, distinta a la de los demás, con peligro de infringir añadidamente otros principios constitucionales como el de igualdad. La temporalidad se convierte en un parámetro de distinción del nivel de incidencia de cada actuación contaminante, cuyo tratamiento a efectos tributarios merece ser diferenciada, partiendo, de que las actividades que inciden en el medio ambiente causan determinados efectos y éstos algunas veces se prolongan en el tiempo, afectando no sólo el entorno actual sino también el que servirá de hábitat a las generaciones y especies biológicas futuras.

Las generaciones venideras, aun sin contaminar, deberán adaptarse a un medio definitivamente deteriorado y a las limitaciones y costos económicos, sociales, sanitarios, etcétera que ello implica, condiciones que no son sino las que sus precedentes les han heredado. Por lo tanto, lógico es concebir que la intensidad y gravedad de una actividad contaminante de efectos mediatos es mayor respecto a otras llevadas a cabo por sujetos que observan un comportamiento más armonioso con el medio natural cuyas secuelas nocivas no son de larga duración.

La capacidad para incidir en el medioambiente difiere entre los sujetos por los efectos que ocasionan las diversas actividades económicas contaminantes, dichos efectos son

---

<sup>1184</sup> Cfr. La Sentenza della Corte Costituzionale Italiana N° 315/1994.

calificables entre otros aspectos atendiendo a su durabilidad en el tiempo y la dificultad de mermarlos. En su momento hemos hablado acerca de la mediatez e inmediatez de las consecuencias nocivas de las manifestaciones de la capacidad o aptitud de los sujetos para incidir el medioambiente, como un patrón que debe seguir el legislador al clasificar los diversos hechos imponibles ambientales y la carga fiscal a aplicarles. La realización de las actividades económicas incidentes, soportará una determinada carga tributaria dependiendo, entre otros criterios, de la durabilidad de sus efectos, y en ese sentido, será mayor cuanto mayor sea la temporalidad de sus secuelas nocivas.

Así pues, el elemento temporal juega un doble papel a efectos de determinar la capacidad contributiva en los gravámenes ambientales. De un lado, la duración de los efectos de la incidencia ambiental constituye uno de los parámetros para calificar la mayor o menor capacidad de cada sujeto de afectar el medioambiente reflejada a través de sus actos, y en segundo lugar, porque el objeto material del tributo ha de ser coincidente con el momento en que se actualiza el presupuesto de hecho y nace la obligación tributaria. El quebrantamiento de este elemento acarrearía la inconstitucionalidad del tributo, por las mismas razones que si gravara manifestaciones de riqueza inexistentes.

Con las medidas fiscales adecuadamente construidas, comenzando con una correcta estimación de la capacidad de contaminar de los sujetos, se concienciará a los obligados tributarios del verdadero costo ambiental de sus actuaciones, así, se pretende que éstos tomen la iniciativa de un consumo ambiental más equilibrado<sup>1185</sup>, desincentivando en términos generales las conductas menos armónicas con el entorno natural.

---

<sup>1185</sup> Vid. MEDINA CONTRERAS, María Elena. *Comunicación sobre eco consumo...*, *Op. Cit.*, pp. 323-328.

## CAPÍTULO III

### ADAPTACIONES DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA AL PRESUPUESTO DE HECHO MEDIOAMBIENTAL

**Sumario.** 1. El hecho imponible de las distintas categorías tributarias ambientales y la capacidad contributiva. Noción básica; 2. Impuestos medioambientales. 2. a. Concepto. 2. b. Imposición directa. Los índices directos de riqueza. Análisis de algunos presupuestos vigentes. 2. b. 1) Grandes establecimientos comerciales. 2. b. 2) Sobre emisiones contaminantes a la atmósfera, por las instalaciones industriales. 2. b. 3) Impuestos sobre el patrimonio ambiental. Propuesta. 2. b. 4) El caso paradigmático de la Comunidad Autónoma de Aragón. 2. c. La imposición indirecta en materias vinculadas a la protección del medio natural. 2. c. 1) El poder adquisitivo como índice indirecto de capacidad o aptitud para incidir sobre el medioambiente. 2. c. 2) Los impuestos indirectos por antonomasia en el sistema tributario español. 2. c. 3) El Impuesto sobre el Valor Añadido. Su exclusión como presupuesto de connotaciones ecológicas no lo releva de su papel en el marco del federalismo fiscal ni ante una posible *reforma fiscal integrada*. 2. c. 4) Consumos específicos. Régimen comunitario general. 2. c. 5) El marco comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad. 2. c. 6) El impuesto especial sobre determinados medios de transporte de España y la Propuesta de la Unión Europea sobre fiscalidad del automóvil. 2. c. 7) El tráfico privado de *patrimonio ambiental*. 2. c. 8) El Tráfico económico exterior de *bienes ambientales*. 2. d. Los criterios de elección. 2. e. El tipo impositivo ambiental. 2. f. Intervención de los principios de progresividad y no confiscatoriedad. 2. g. Adaptación de la capacidad contributiva a los impuestos “verdes”. Superación del criterio transformador del ATC 71/2008, de 26 de febrero; 3. Tasas ecológicas. 3. a Concepto y Características. 3. b. La prestación de servicios o la realización de actividades ambientales en régimen de derecho público. 3. b. 1) Las tasas por servicios o actividades ambientales y los impuestos. Pautas de distinción. 3. b. 2) La prestación o utilización de servicios públicos esenciales. 3. b. 3) La cuantificación de las tasas por servicios ambientales. 3. c. Algunas tasas por prestación de servicios ambientales vigentes en España. 3. c. 1) Las tasas por prestación de servicios o actividades administrativas ambientales a nivel estatal. 3. c. 2) Las tasas por prestación de servicios o actividades administrativas ambientales en las Comunidades Autónomas. Verbigracia Aragón. 3. c. 3) Las tasas por prestación de servicios o actividades administrativas ambientales en el ámbito de las Corporaciones Locales. 3. d. La utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público. 3. d. 1) El *bien ambiental* como objeto de utilización privativa o aprovechamiento especial. 3. d. 2) Taxonomía vigente. 3. d. 3) Una muestra ejemplar: la tasa por reportajes publicitarios en espacios naturales protegidos y fincas de titularidad pública de la Comunidad Autónoma de Islas Baleares. 3. e. Adaptación de la capacidad contributiva. 3. e. 1) La tasa ecológica como instrumento tributario de ordenamiento y las connotaciones de la capacidad contributiva en su modalidad para incidir el medio ambiente. 3. e. 2) La participación del principio de capacidad contributiva en las tasas por prestación de servicios ambientales. 3. e. 3) La participación del principio de capacidad contributiva en las tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público ambiental. 3. e. 4) El supuesto de la tasación sobre flujos turísticos. 3. f. El mínimo exento en la tasa medioambiental. 3. f. 1) El prototipo de los *derechos por suministro de agua potable* de la Ciudad de México. Examen crítico. 3. f. 2) Propuesta de un mecanismo ideal. Análisis desde el marco jurídico de las garantías individuales y obligaciones previstas en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 4. Contribuciones especiales. 4. a. Concepto. 4. b. Adaptación de la capacidad contributiva. La riqueza gravada en las contribuciones especiales ambientales y el mínimo exento; 5. Derecho comparado. La normativa europea como “*punta de lanza*”. 5. a. Trayectoria y principios de la tributación ambiental en la Unión Europea. 5. b. Perspectivas. La ordenación comunitaria a través del trabajo interpretador del Tribunal de la Unión Europea.



## CAPÍTULO III

### ADAPTACIONES DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA AL PRESUPUESTO DE HECHO MEDIOAMBIENTAL

#### 1. El hecho imponible de las distintas categorías tributarias ambientales<sup>1186</sup> y la capacidad contributiva. Noción básica.

Comenzaremos este apartado por el concepto de *hecho imponible*, ya que como señaló JARACH, “*el estudio de la relación jurídica tributaria material ha de hacerse partiendo del presupuesto de hecho, ya que todos los elementos sustanciales de la expresada relación –es decir, los que explican el nacimiento y el contenido del débito tributario y los que determinan las personas que asumen respecto a él una posición deudora o acreedora- sólo pueden llegar a conocerse científicamente si se arranca del concepto de hecho imponible, y no de otro cualquiera de los que integran la teoría del Derecho tributario material*”<sup>1187</sup>.

---

<sup>1186</sup> El uso del término “*categorías tributarias de protección ambiental*”, en relación a las tres especies de tributos recogidos en el derecho español, lo encontramos en MENÉNDEZ MORENO, Alejandro. *Los tributos como instrumentos de protección...*, Op. Cit., pp. 395-413; ROSEMBUJ, Tulio. *Elementos de Derecho Tributario...*, Op. Cit.; Id. *El Tributo Ambiental. Primeras reflexiones...*, Op. Cit., pp. 3-16; Id. *Medidas tributarias de protección: fundamento y naturaleza...*, Op. Cit., pp. 733-755; Id. *Tributos Ecológicos en el ámbito municipal...*, Op. Cit., pp. 3-18; Id. “Los tributos ambientales”, en AA. VV. YABAR STERLING, Ana, editora. *Fiscalidad ambiental*, Cedecs Editorial, S. L. Barcelona, España, 1998, pp. 43-62; con especial referencia a la razón de ser de las contribuciones especiales ambientales, vid. CALVO VÉRGEZ, Juan. *Las contribuciones especiales como...*, Op. Cit., pp. 430-457; y CHICO DE LA CÁMARA, Pablo. *Un apunte sobre la naturaleza jurídica y la valoración constitucional...*, Op. Cit., pp. 237-264; Id. *Análisis comparativo en el sistema italiano y español...*, Op. Cit., pp. 225- 254; en cuanto a la configuración ambiental de los impuestos, Vid. BAENA AGUILAR, Ángel. *Nuevos impuestos ambientales (1)...*, Op. Cit., pp. 567- 584; Id. *Nuevos impuestos ambientales...*, Op. Cit., pp. 379- 389; Id. *Los impuestos como categoría tributaria...*, Op. Cit. pp. 185 y ss.; SERRANO ANTÓN, Fernando. *Medidas tributarias medioambientales: la ecotasa...*, Op. Cit., pp. 793- 810; Id. *Justificación técnico-jurídica de los impuestos medio- ambientales...*, Op. Cit., pp. 313- 325; Id. *El Impuesto sobre las ventas minoristas...*, Op. Cit., pp. 319- 338; Id. *La tributación medioambiental en la Unión Europea...*, Op. Cit., pp. 817-861; en torno a las tasas, vid. LAGO MONTERO, José María y GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *La tasa de residuos sólidos urbanos...*, Op. Cit., pp. 2 y ss.; GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Capítulo XV. Tasa en materia medioambiental...*, Op. Cit., pp. 319-327; Id. *Tasas ambientales...*, Op. Cit., pp. 627-659; Id. *Tasas por participación en los procedimientos de autorización...*, Op. Cit., pp. 93-113; ROZAS VALDÉS, José Andrés. *Hacienda y residuos...*, Op. Cit., pp. 351- 368; Id. *Tasas y precios públicos...*, Op. Cit. pp. 226-236; SEBASTIÁN LORENTE, Jesús J. *Las tasas medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón...*, Op. Cit., pp. 93-101.

<sup>1187</sup> Cfr. JARACH, Dino. *El hecho imponible...*, Op. Cit., pp. 65-72.

La expresión “*hecho imponible*” alberga un concepto jurídico. En su contenido, se describen acontecimientos o elementos de una realidad económica, física u otros hechos jurídicos ya regulados, cuya realización o detentación resultan indicativas de capacidad económica a criterio del legislador tributario. Esto es, la norma tributaria instituye un determinado presupuesto de hecho al que asocia ciertos efectos y consecuencias de carácter legal, lo tipifica, y con ello instaura una nueva figura cuya naturaleza corresponde al *tributo*, el instituto mediante el cual se contribuye al sostenimiento del gasto público.

La doctrina ha dado distintas definiciones del hecho imponible, así HENSEL entendía que “*con el nombre de presupuesto de hecho indicamos el conjunto de presupuestos abstractos contenidos en las normas de Derecho tributario material, de cuya concreta existencia (realización del presupuesto de hecho) derivan determinadas consecuencias jurídicas*”<sup>1188</sup>.

JARACH definía el hecho imponible como “*el presupuesto de hecho al cual la ley vincula el nacimiento de la relación tributaria*”<sup>1189</sup>.

Para GIANNINI el hecho imponible es “*una situación de hecho a que se vincula el tributo que puede consistir en un estado de cosas o en un acontecimiento puramente material o económico, o bien puede revestir la forma de una relación jurídica*”<sup>1190</sup>.

SAINZ DE BUJANDA lo define como “*un conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en la norma y cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta*”<sup>1191</sup>.

FERREIRO LAPATZA, señala refiriéndose a las expresiones “*presupuesto de hecho*” y “*hecho imponible*”, utilizadas por la doctrina, que “*ambas expresiones son*

---

<sup>1188</sup> Vid. HENSEL, Albert. *Derecho Tributario*, traducido por Andrés Báez Moreno, María Luisa González-Cuéllar Serrano y Enrique Ortiz Calle, Marcial Pons, Madrid, España, 2005, pp. 72-73, para quien “*el presupuesto de hecho del impuesto es, por decirlo así, la imagen abstracta del concreto estado de cosas. Sólo la realización de los hechos o acontecimientos concretos de la vida jurídica o económica, que pueden subsumirse bajo las normas que determinan los presupuestos, crean relaciones obligatorias de naturaleza impositiva, y sólo entonces surge la pretensión tributaria por parte del Estado*”.

<sup>1189</sup> Vid. JARACH, D.: *El hecho imponible...*, *Op. Cit.*, p. 65 y 73-82.

<sup>1190</sup> Vid. GIANNINI, A.D.: *Instituciones de Derecho Tributario...*, *Op. Cit.*, pp. 141-142.

<sup>1191</sup> Vid. SAINZ DE BUJANDA, Fernando. “Análisis jurídico del hecho imponible”, en *Hacienda y Derecho: Estudios de Derecho Financiero*, Volumen IV, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, España, 1973, pp. 262-285.



equivalentes; ambas se refieren a lo mismo, si bien cada una de ellas lo hace desde diferente perspectiva, resaltando distintos matices de aquel hecho al que se refieren. Cuando decimos «presupuesto de hecho del tributo», resaltamos que tal hecho está supuesto o previsto en la norma, dibujado y delimitado por ella: «fijado por la ley», según nos dice el artículo 28 de la L.G.T. Diciendo «hecho imponible» señalamos que este hecho puede y (debe) dar lugar, cuando se realice, a la aplicación del tributo, que es un hecho susceptible de imposición”<sup>1192</sup>.

En efecto, al establecer un mandato, la ley tributaria liga la producción de un determinado efecto jurídico a la realización de un hecho, éste es el supuesto de hecho<sup>1193</sup>. Dicho supuesto fáctico constituye el elemento de la realidad social que conviene tener perfectamente diferenciado de la forma en que él mismo es contemplado por el legislador tributario y transportado a la norma, convirtiéndolo así en un supuesto normativo, esto es, en el hecho jurídico denominado hecho imponible<sup>1194</sup>.

Ciertamente, como destaca la doctrina<sup>1195</sup>, el legislador tiene la posibilidad de definir los hechos imposables tomando los eventos de la realidad de manera íntegra, parcial o modificando alguno de sus aspectos (*autonomía calificadora*<sup>1196</sup>).

---

<sup>1192</sup> Vid. FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Curso de Derecho Financiero...*, Op. Cit., pp. 355-357, quien señala que “presupuesto de hecho del tributo y hecho imponible, señalan a una misma realidad y ambas expresiones pueden, por tanto, así lo hacemos nosotros, utilizarse indistintamente.”; Id. *Instituciones de Derecho Financiero...*, Op. Cit., p. 289.

<sup>1193</sup> Vid. SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Análisis jurídico del hecho imponible...*, Op. Cit., pp. 334 y ss.

<sup>1194</sup> Vid. PÉREZ DE AYALA, José Luis y GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. *Curso de Derecho Tributario...*, Op. Cit., pp. 205 y 206; PÉREZ DE AYALA, José Luis y PÉREZ DE AYALA BECERRIL, Miguel. *Fundamentos de Derecho Tributario...*, Op. Cit., pp. 125 y ss.; GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio y GONZÁLEZ MARTÍNEZ, Teresa. *Derecho Tributario...* (I), Op. Cit., pp. 89 y ss.

<sup>1195</sup> Vid. MARTÍN QUERALT, Juan; LOZANO SERRANO, Carmelo; CASADO OLLERO, Gabriel; y TEJERIZO LÓPEZ, José M. *Curso de Derecho Financiero y Tributario...*, Op. Cit., pp. 266 y 267; MARTÍN QUERALT, Juan, POVEDA BLANCO, Francisco, y LOZANO SERRANO, Carmelo. *Derecho Tributario...*, Op. Cit., pp. 34 y ss.; PÉREZ ROYO, Fernando. *Derecho financiero y tributario. Parte General...*, Op. Cit., p. 67.

<sup>1196</sup> Vinculada al denominado *Principio de calificación* definido en el artículo 13 de la LGT, por el cual las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizados, independientemente de la forma o denominación que le den las partes interesadas, así como de los posibles defectos que puedan afectar su validez. Respecto a la interpretación y calificación de las normas tributarias Vid. las obras de ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César. “La interpretación económica de las leyes tributarias”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Nº 144, 1979; AMATUCCI, Andrea. *L'interpretazione della norma di Diritto Finanziario*, E.Jovene, Napoli, Italia, 1965; Id. “La aplicación analógica de la norma de Derecho financiero”, *Hacienda Pública Española*, Nº 86, 1984; Id. “Teoría de la ley tributaria”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Nº 169, 1984; AMORÓS RICA, Narciso. “Interpretación de las normas tributarias”, *Revista de Derecho Patrimonial*, 1966; ANIBARRO PÉREZ, Susana. *La interpretación razonable de la norma como eximente de la responsabilidad por infracción tributaria*, Lex Nova, 1999; BANACLOCHE PÉREZ,

El Derecho positivo español acoge el concepto de *hecho imponible*<sup>1197</sup>, así como el de *tributo*<sup>1198</sup> y sus tres categorías<sup>1199</sup>.

La idea de tributo se resuelve jurídicamente en una prestación de dar a cargo de un sujeto como consecuencia de la realización de una serie de hechos o actos que se presumen y tipifican legalmente como manifestaciones de una capacidad de

---

Julio. “Las presunciones tributarias”, *Impuestos*, 1988; COMBARROS VILLANUEVA, Victoria Eugenia. “La interpretación económica como criterio de interpretación jurídica”, *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 44, 1984; CHECA GONZÁLEZ, Clemente. *Interpretación y aplicación de las normas tributarias: análisis jurisprudencial*, Lex Nova, Valladolid, 1998; ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto. “Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales: la amenaza del principio de calificación”, *Hacienda Pública Española*, Nº 60, 1979; FALCÓN Y TELLA, Ramón. “Interpretación económica y seguridad jurídica”, *Crónica Tributaria*, Nº 68, 1993; GIANNINI, Massimo Severo. “L’interpretazione e l’integrazione”, *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, V, 1941 (traducido en *Hacienda Pública Española*, Nº 86, 1984); GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. “Comentario a los artículos 24 y 25 LGT”, *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*, I, Edersa, Madrid, 1982; “La admisibilidad de la analogía en los Derechos tributarios italiano y alemán”, *Hacienda Pública Española*, Nº 86, 1984; *La interpretación de las normas tributarias*, Aranzadi, Pamplona, 1997; GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio y PÉREZ DE AYALA, José Luis. “Presunciones y ficciones en materia tributaria”, *Crónica Tributaria*, Nº 61, 1992; GRIZIOTTI, Benvenuto. “L’interpretazione delle leggi finanziarie”, *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1941; Id. “L’interpretazione funzionale delle leggi finanziarie”, *Saggi sul rinnovamento degli studi di Scienza delle finanze e Diritto finanziario*, Giuffrè, Milano, 1953; LASARTE ÁLVAREZ, Javier. “Significado actual versus significado técnico. Un ejemplo de interpretación”, *Crónica Tributaria*, Nº 9, 1974; MARTÍN QUERALT, Juan. “Reforma de la Ley General Tributaria. Interpretación de normas tributarias y Derecho Constitucional”, *Crónica Tributaria*, Nº 64, 1992; MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, Lorenzo. “La interpretación de las normas según la Ley General Tributaria”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Nº 54, 1964; MICHELI, Gian Antonio. “Appunti sull’interpretazione e l’integrazione della legge tributaria”, *Opere minori di Diritto tributario*, II, Giuffrè, NAVAS VÁZQUEZ, Rafael. “La calificación del hecho imponible según el artículo 25 de la Ley General Tributaria”, *Crónica Tributaria*, Nº 50, 1984; Id. “Interpretación y calificación en Derecho Tributario”, *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma (Homenaje a Don Fernando Sainz de Bujanda)*, I, IEF, Madrid, 1991; TIPKE, Klaus. “Límites de la integración en el Derecho Tributario”, *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 34, 1982; VANONI, Ezio. *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, IEF, Madrid, España, 1973.

<sup>1197</sup> Artículo 20 LGT “1. El hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal.

2. La ley podrá completar la delimitación del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción”. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

<sup>1198</sup> La doctrina coincide en que el tributo es una prestación patrimonial obligatoria, generalmente pecuniaria, establecida mediante ley, y que con la misma se procura la cobertura global de los gastos públicos. Recuérdese también el texto del artículo 2.1 de la LGT “Los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos.

Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución.”. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

<sup>1199</sup> Artículo 2.2 LGT “Los tributos, cualquiera que sea su denominación, se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos: ...”. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Del significado de cada especie o categoría nos ocuparemos más adelante, no obstante, en este apartado se abordará el aspecto troncal cuya fisonomía específica en el ámbito de la tributación ambiental determinará la eficiencia y efectividad de los instrumentos.

contribuir<sup>1200</sup>. Tales hechos o actos legalmente tipificados pueden adoptar distinta naturaleza, de ahí las diversas categorías tributarias.

La aplicación de la capacidad contributiva en cada especie tributaria, incluidos los gravámenes ambientales, es precisamente el meollo del asunto y el rompecabezas de la doctrina, el legislador y la jurisprudencia.

Aunque de nuestra parte afirmamos su configuración en todas las categorías tributarias, con matices propios en cada una, podría resumirse que la mayoría de los juristas<sup>1201</sup> consideran que el citado principio participa en el hecho imponible cuando sus características lo permiten, al menos como un mínimo de exigencia lógica<sup>1202</sup> que soporta económicamente la carga fiscal, que deja a salvo un mínimo existencial<sup>1203</sup>, y funge como un límite máximo que impide la confiscatoriedad del patrimonio de los sujetos<sup>1204</sup>, no obstante, algunos otros autores lo descartan en aquellos gravámenes

---

<sup>1200</sup> PEREZ DE AYALA, José Luis y GONZÁLEZ GARCIA, Eusebio. *Derecho Tributario I...*, Op. Cit., p. 189.

<sup>1201</sup> Específicamente respecto a los tributos ambientales, Vid. CALVO ORTEGA, Rafael. *Tributación medioambiental y principio de justicia tributaria...*, Op. Cit., p. 105; CAZORLA PRIETO, Luis María. *Los principios constitucional-financieros en la tributación medioambiental...*, Op. Cit., pp. 53-84; PEÑA AÑONSO, José Luis. *La finalidad extrafiscal y la estructura...*, Op. Cit., p. 492; y MATA SIERRA, María Teresa. *La Tributación medioambiental; perspectivas...*, Op. Cit., pp. 512-514.

<sup>1202</sup> Vid. MARTÍN QUERALT, Juan; LOZANO SERRANO, Carmelo; CASADO OLLERO, Gabriel, y TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel. *Curso de Derecho Financiero y Tributario...*, Op. Cit., p. 83, donde señalan que “ello no supone que la adecuación entre tributo y capacidad económica alcance la misma intensidad en todos los casos, pero sí impide que se graven hechos que en modo alguno puedan reputarse indicativos de capacidad económica”.

<sup>1203</sup> Vid. GARCÍA FRÍAS, María Ángeles. *El mínimo de existencia en el impuesto...*, Op. Cit., p. 21; CENCERRADO MILLÁN, Emilio. *El mínimo exento en el sistema tributario español...*, Op. Cit., p. 31; CHICO DE LA CÁMARA, Pablo. *La regla de la no confiscatoriedad como límite a la tributación...*, Op. Cit., p. 178; HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *El principio quien contamina paga... (2008)*, Op. Cit., pp. 205 y 206; LEJEUNE VARCÁRCCEL, Ernesto. *Aproximación al principio constitucional...*, Op. Cit., p. 166; TIPKE, Klaus. *I limiti costituzionali della pressione tributaria...*, Op. Cit., p.12.

<sup>1204</sup> Vid. GARCÍA FRÍAS, María Ángeles. *El mínimo de existencia...*, Op. Cit., p. 17-57, quien señala que la justificación de ese mínimo exento se encuentra en el desarrollo de dos principios: el de capacidad contributiva y el de no confiscatoriedad. En el mismo sentido, CASADO OLLERO, Gabriel. *Los fines no fiscales...*, Op. Cit., pp. 121-122; PUEBLA AGRAMUNT, Nuria. *Los tributos con fines no fiscales...*, Op. Cit., pp. 102-104; PÉREZ DE AYALA BECERRIL, Miguel. *La doble imposición en los impuestos medioambientales...*, Op. Cit., 12-14.

motivados en razones de extrafiscalidad<sup>1205</sup> y en los retributivos<sup>1206</sup>, aunque en este último caso pueden reconducirlo al principio del beneficio<sup>1207</sup>.

---

<sup>1205</sup> Cfr. GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. *Los tributos extrafiscales...*, *Op. Cit.*, pp. 614 y 615. El Catedrático señalaba que en el caso de los tributos extrafiscales, los principios de capacidad contributiva y progresividad dejan de tener sentido como principios realizadores de la justicia en los mismos, por lo que dicha función debe ser cubierta por el principio de igualdad o el de solidaridad; LEJEUNE VALCÁRCEL, Ernesto. *Aproximación al principio constitucional...*, *Op. Cit.*, pp. 127-129.

<sup>1206</sup> HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *El principio quien contamina paga... (2008)*, *Op. Cit.*, p. 195.

<sup>1207</sup> Con respecto a la aplicación del principio de capacidad contributiva en aquellos gravámenes que no son impuestos, como es el caso de las tasas y las contribuciones especiales, PÉREZ DE AYALA y GONZÁLEZ GARCÍA ponderan que es posible aceptar la identificación del citado principio del beneficio con el de capacidad contributiva en la medida que el artículo 3 de la Ley General Tributaria vincula a dicha capacidad la aplicación equitativa y general de los tributos, que sería, aplicable al orden tributario local. La igualdad es un imperativo constitucional derivado del artículo 9 CE. Ahora bien, en los sistemas tributarios locales, regidos por el principio de beneficio, es decir, el recibido de las actividades, bienes o servicios públicos, la carga fiscal de cada contribuyente debe ser: a) igual, a igualdad de beneficio recibido; b) desigual y adecuado al desigual beneficio recibido; c) general para todos los que reciben el beneficio de la prestación pública. Pero esta "igualdad" y "generalidad" no son las del artículo 3 de la LGT, que se articulan y aplican no teniendo en cuenta la percepción de beneficios y prestaciones públicas por los ciudadanos, sino a la capacidad contributiva que poseen para pagar los tributos respectivamente. Entonces, concluyen los autores, que el artículo 3 de la LGT resulta oscuro pero admite una lectura para su aplicación a los sistemas tributarios locales, así, éstos pueden positivamente establecer gravámenes con equidad y generalidad aplicando el principio del beneficio recibido del ente público; y negativamente, deben definir los tributos que no pueden establecerse o sobre quien no pueden establecerse o en la cuantía en la que no pueden exigirlos las Haciendas públicas, cuando los ciudadanos carecen de capacidad para pagarlos, pese al beneficio que reciben del correspondiente ente público. PÉREZ DE AYALA, José Luis y GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. *Derecho Tributario I...*, *Op. Cit.*, pp. 161-163.

Por otro lado, acerca de la tendencial correlación entre gravamen fiscal y beneficio conexo a las funciones ejercitadas sobre el territorio en modo de favorecer la correspondencia entre responsabilidad financiera y administrativa, se trata de un principio que puede transformar el sistema fiscal. Según CIPOLLINA, en la imposición local, la unidad de beneficio reportada en servicios como higiene urbana, transportes, etcétera, es esencialmente el acto de consumo, aplicable a residentes y no residentes por el periodo de permanencia en el territorio. La correlación entre el gravamen fiscal y el beneficio es todavía *tendencial*. *No se trata de un principio absoluto de aplicación necesaria*. En el caso concreto de los tributos ambientales en su concepto más puro a que se refiere la EUROSTAT, el gravamen no puede ser configurado como contraprestación de un servicio recibido porque lo imponible es la unidad física, su sustitutivo o aproximado, de alguna cosa que probadamente causa efectos negativos al medioambiente cuando es usado. Según el autor italiano, la tipología de gravamen coherente con la *ratio* y la estructura del tributo ambiental en sentido estricto es por tanto el impuesto, que no responde a una lógica *paraconmutativa*. Sin embargo, *el principio de beneficio puede, en cambio, informar los tributos ambientales en sentido amplio*. CIPOLLINA, Silvia. *Osservazioni sulla fiscalità ambientale...*, *Op. Cit.*, pp. 583- 584. La traducción es nuestra.

Avanzando algo que más adelante trataremos, hemos de señalar ya, que diferimos parcialmente de la opinión del profesor CIPOLLINA basándonos en que la regulación de las tasas por prestación de servicios y por aprovechamiento o utilización de los bienes públicos es distinta una de la otra. No obstante, aunque en ambos casos el usuario ha de responder por el coste de los servicios públicos o administrativos que se hubieren ocasionado, tratándose de tasas de índole ambiental el valor añadido ambiental y por tanto el beneficio son diversos en cada especie. Mientras en el caso de las tasas por la prestación de un servicio público el usuario debe cubrir los costes del servicio más un valor añadido ambiental atendiendo al nivel de nocividad que provoca al entorno la actividad que le dio origen, en el aprovechamiento o utilización de los bienes públicos de naturaleza ambiental mediante actividades económicas contaminantes, el beneficio recibido es directamente económico y la actividad administrativa se limita a actos de autorización o evaluación, que evidentemente difieren en costo respecto al de aquellos servicios públicos que requieren una infraestructura pública mayor. En este último supuesto, el usuario

Al respecto debemos decir que la llamada *teoría del beneficio* sugiere medir la cuantía del gravamen de acuerdo con el provecho reportado por los servicios públicos que presta el Estado, por el grado de utilidad positiva de estos servicios<sup>1208</sup>. Si bien es cierto ha sido criticada por la imposibilidad técnica de lograr una cuantificación del beneficio individual recibido por la prestación de servicios públicos y bienes indivisibles, que por definición no resultan valorables por el individuo aunque satisfacen necesidades suyas proporcionándole un provecho, consideramos que el punto puede ser superado en el ámbito de los bienes y servicios de naturaleza ambiental, si el ente público interviene en la fijación del valor económico real (la que denominamos una *revalorización del bien ambiental*) que dichos elementos tienen atendiendo a sus especiales características, de forma que el beneficio será valuable por medios pecuniarios y proporcional a la cantidad del bien utilizado o a la trascendencia ecológica del servicio público que se recibe, amén de los costes administrativos que conllevan en ambos casos.

La conexión entre la capacidad contributiva y el presupuesto de hecho es analizada desde una visión múltiple en la tendencia doctrinal más reciente. Para comenzar, en todos los sistemas tributarios modernos los índices de capacidad contributiva corresponden a situaciones y hechos económicamente relevantes donde la referencia a indicios de *potencialidad económica*<sup>1209</sup> constituye sin duda el contenido mínimo de la fórmula constitucional del concurso al gasto público. Evidentemente, el concurso al

---

deberá absorber el costo no sólo de la actividad administrativa de autorización por ejemplo, sino además, el gravamen correspondiente al beneficio obtenido del aprovechamiento de bienes de dominio público bajo un criterio más elevado que si se tratara de otro tipo de bien del demanio, esto teniendo en cuenta el valor añadido ambiental de los mismos. La unidad física de impacto negativo ambiental no tiene por qué desconocerse en las tasas ambientales, donde la actividad que las origina también provoca un impacto al entorno, es decir, por una parte las tasas por prestación de servicios ambientales son en el fondo actos de consumo productores de unidades de impacto ecológico, mientras por otra, en el supuesto de las tasas por aprovechamiento o utilización de bienes de dominio público, creemos necesario reconocer la que denominamos *unidad de factor de producción o de aprovechamiento* a la que corresponde un cierto valor de impacto ambiental que es factible utilizar como referencia. Por ejemplo, hablando de explotación maderera tomamos como unidad física de impacto ambiental la tonelada de madera, pero no porque la madera en sí contamine o afecte el medio, sino porque con su extracción el explotador además de obtener una ganancia económica con su venta o transformación, por cada tonelada de madera extraída provoca determinados valores de impacto negativo ambiental como: la pérdida de una cantidad determinada de oxígeno producido (la que corresponde a la misma cantidad de CO<sub>2</sub> que deja de asimilar el bosque y por tanto, se acumula en la atmósfera), de determinados litros de agua captados por los árboles deforestados en el proceso de absorción pluvial, etcétera.

<sup>1208</sup> Vid. CABALLERO SANCHEZ, Rafael y GARCÍA DE CASTRO, Miguel. “La capacidad contributiva como criterio constitucional para el reparto de las cargas públicas”, en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Vol. XL, Nº 206, marzo- abril de 1990, Editorial de Derecho Financiero, Editoriales de Derecho Reunidas, S.A., Madrid, España, pp. 334 y 335.

<sup>1209</sup> Vid. FEDELE, Andrea. *Appunti dalle lezioni di Diritto Tributario...*, Op. Cit., pp. 22-24. La traducción es nuestra.

gasto público se diversifica y gradúa en razón de la relativa posición de ventaja de algunos miembros de la sociedad sobre los otros, a tal fin se debe asumir *la moneda*<sup>1210</sup> como el único instrumento de medida de las diversas posiciones de ventaja. No obstante, la relevancia económica puede traducirse no sólo en la inclusión necesaria dentro del presupuesto de los tributos de componentes patrimoniales traducibles en dinero, sino también podría ser suficiente la mera posibilidad de valoración en dinero de al menos parte de los elementos constitutivos del presupuesto<sup>1211</sup>.

El reconocimiento de la *relevancia económica* del criterio de reparto de la carga fiscal permite insertar a los tributos ecológicos en el sistema tributario como tal<sup>1212</sup>. Esto es, asumiendo el aspecto económico como medida de un poder de modificación ambiental, por tanto de las condiciones personales de todos los miembros de la sociedad, también estos institutos podrían mantenerse en el área de la fiscalidad más allá de ser considerados medidas indemnizatorias.

Este esquema se completa con la doble concepción de la capacidad contributiva en sus límites *absoluto* y *relativo*<sup>1213</sup>, ambas avaladas en distintos momentos por la Corte Constitucional italiana y en algún momento complementarias entre sí.

En la formulación del principio como límite *absoluto*, la capacidad contributiva individualiza los caracteres materiales necesarios en los presupuestos sobre los cuales es posible conectar la participación al gasto público, delimitándolos objetivamente. Mientras tanto, en la acepción *relativa* el principio impone que la diversa incidencia de la carga fiscal sobre los sujetos miembros de la colectividad sea racionalmente ligada a situaciones efectivamente diversas respecto a aquellas de los otros sujetos de la colectividad (y todas reconducibles a la capacidad contributiva) coherentemente individualizadas en el ámbito del sistema global de reparto de la carga

---

<sup>1210</sup> La *moneta* en términos de la doctrina italiana es el instrumento (*metro*) único de medición de las situaciones de ventaja a efectos de graduar el reparto del gasto público entre los miembros de una sociedad. Vid. FEDELE, Andrea. *Appunti dalle lezioni di Diritto Tributario...*, Op. Cit., pp. 22-24.

<sup>1211</sup> Cfr. FEDELE, Andrea. *Appunti dalle lezioni di Diritto Tributario...*, Op. Cit., pp. 20 y ss.

<sup>1212</sup> Vid. CIPOLLINA, Silvia. *Osservazioni sulla fiscalità ambientale...*, Op. Cit., p. 572; GALLO, Franco. *Giustizia sociale e giustizia ...*, Op. Cit., pp. 2-5 dell'articolo; Id. *Profili critici della tassazione...*, Op. Cit., p.307; FEDELE, Andrea. *Appunti dalle Lezioni ...*, Op. Cit., pp. 33 y 34; y PICCIAREDDA, Franco. *Federalismo fiscale e tributi propri...*, Op. Cit., p. 2-4.

<sup>1213</sup> Vid. FEDELE, Andrea. *Appunti dalle lezioni di Diritto Tributario...*, Op. Cit., pp. 18- 33. La traducción es nuestra.

fiscal. La noción de capacidad contributiva como límite *relativo* ofrece además un adecuado encuadramiento de numerosas cuestiones debatidas por la doctrina y la jurisprudencia<sup>1214</sup>.

Esta doble formulación del principio de capacidad contributiva, aplicada al sistema italiano, implica que el artículo 53 de su Constitución<sup>1215</sup> no resulta necesariamente violentado por aquellas normas que delimitan tributos individualizando los índices de *potencialidad económica*<sup>1216</sup> en razón de consideraciones ulteriores a la mera valoración de la capacidad patrimonial de los sujetos pasivos y en especial, en función de la incentivación y desincentivación de determinados comportamientos de los sujetos, que es la hipótesis de los tributos de finalidad extrafiscal como los del medioambiente donde las normas tributarias concurren a satisfacer ulteriores y específicas exigencias reconocidas y tuteladas por el ordenamiento jurídico, con las cuales la función fiscal puede ser coordinada<sup>1217</sup>.

En este diverso nivel, la capacidad contributiva se resuelve en criterio de racionalidad (equilibrio) global del sistema fiscal así como de toda la disciplina del *concurso al gasto público*, siguiendo esa dirección se consolida en la aplicación del principio de igualdad del artículo 3 de la Constitución italiana<sup>1218</sup> y de los límites constitucionales a las

---

<sup>1214</sup> Aparentemente, la noción de la capacidad contributiva como límite *relativo* del reparto de las cargas públicas parece ser la posición adoptada a últimas fechas por la jurisprudencia constitucional italiana, en cuyos pronunciamientos aparentemente pone como objeto del propio juicio no tanto la existencia de índices efectivos de potencia económica como la congruencia global, funcional y sistemática de la norma así como la elección del legislador al individualizar y preseleccionar a unos y no a otros índices de capacidad contributiva entre los posibles. En la mayor parte de los casos, ante el amplio margen de discrecionalidad reconocido al legislador tributario termina emitiendo sentencias en sentido negativo. FEDELE, Andrea. *Appunti dalle lezioni di Diritto Tributario...*, Op. Cit., pp. 32 y 33; COCIANI, Simone Francesco. *Attualità e declino...*, Op. Cit., p. 8; FALSITTA, Gaspare. *Corso istituzionale di diritto tributario*, III ed. Padova, Italia, 2009, p. 68 e ss.; ALFANO, Roberta. *La fiscalità nella politica...*, Op. Cit., p. 89.

<sup>1215</sup> Cfr. Artículo 53. “*Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività*”. Costituzione della Repubblica italiana. Gazzetta Ufficiale N° 298, di 27 dicembre 1947 (Italia).

<sup>1216</sup> FEDELE, Andrea. *Appunti dalle lezioni di Diritto Tributario...*, Op. Cit., pp. 18- 33; CIPOLLINA, Silvia. *Osservazioni sulla fiscalità ambientale...*, Op. Cit., p. 572; GALLO, Franco. *Giustizia sociale e giustizia ...*, Op. Cit., pp. 2-5 dell'articolo; Id. *Profili critici della tassazione...*, Op. Cit., p. 307.

<sup>1217</sup> En la misma línea de opinión, CIPOLLINA, Silvia. *Osservazioni sulla fiscalità ambientale...*, Op. Cit., p. 572; GALLO, Franco. *Giustizia sociale e giustizia ...*, Op. Cit., pp. 2-5 dell'articolo; Id. *Profili critici della tassazione...*, Op. Cit., p. 305 y ss.; FEDELE, Andrea. *Appunti dalle Lezioni ...*, Op. Cit., pp. 30-36; y PICCIAREDDA, Franco. *Federalismo fiscale e tributi propri...*, Op. Cit., pp. 2-4.

<sup>1218</sup> El artículo 3° de la Constitución italiana reconoce que todos los ciudadanos tienen la misma dignidad social y son iguales ante la ley, sin distinción de sexo, de raza, de lengua, de religión, de opinión política, de condiciones personales y sociales. Es tarea de la República remover los obstáculos de orden económico y social, que, limitando de hecho la libertad y la igualdad de los ciudadanos, impiden el pleno

opciones del legislador traducibles en la prohibición de discriminaciones fiscales injustificadas<sup>1219</sup>.

Sobre esta perspectiva, resultaría engañoso reseñar normas individuales o principios constitucionales en sí considerados para encauzar los límites del legislador a la elección de presupuestos de hecho. El *juicio de racionalidad*<sup>1220</sup> de cada norma impone de facto una comparación sistemática con todas las demás del ordenamiento: directa e inmediatamente con aquellas que constituyen el propio instituto o gravamen en el cual está inserta, pero también con las otras normas del sector al que pertenece, con aquellas de otros ramos del derecho en cualquier modo conexas o interferentes, y en fin, con el entero sistema de los principios y especies constitucionales, globalmente considerados.

La capacidad contributiva puede asumir significados apenas tenidos en cuenta en la actualidad<sup>1221</sup>, por lo que el artículo 53 de la Constitución italiana no expresaría sólo un valor a tutelar de manera absoluta, sino más bien una finalidad, una función identificable en la racional repartición del gasto público entre los miembros de una sociedad a través de la capacidad contributiva<sup>1222</sup>. La correcta individualización de la *función fiscal* (de contribuir al gasto público) del principio de capacidad económica determina la legitimidad constitucional de las normas tributarias.

---

desarrollo de la persona humana y la efectiva participación de todos los trabajadores en la organización política, económica y social del País. (“*Articolo 3. Tutti i cittadini hanno pari dignità sociale e sono eguali davanti alla legge, senza distinzione di sesso, di razza, di lingua, di religione, di opinioni politiche, di condizioni personali e sociali.*”).

*È compito della Repubblica rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale, che, limitando de facto la libertà e l'egualianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana e l'effettiva partecipazione di tutti i lavoratori all'organizzazione politica, economica e sociale del Paese.*”). Cfr. Artículo 3º Constitución de la República italiana. Gazzetta Ufficiale N° 298, di 27 dicembre 1947.

<sup>1219</sup> Vid. FEDELE, Andrea. *Appunti dalle Lezioni...*, Op. Cit., pp. 30-36. El autor hace una interpretación novedosa de la conformación del principio de capacidad contributiva, en la que se conjugan otros principios constitucionales como la igualdad y la no confiscatoriedad, así como el elemento material fundamental al que denomina “*potenzialità economica*”. Su aportación es sumamente útil porque está motivada en una visión global de todo el sistema fiscal y en su aplicación universal, es decir, a todas las figuras tributarias inclusive aquellas de la fiscalidad ambiental.

<sup>1220</sup> FEDELE, Andrea. *Appunti dalle lezioni di Diritto Tributario...*, Op. Cit., p. 30.

<sup>1221</sup> AMATUCCI, Andrea. *Qualità della vita, interessi diffusi e capacità contributiva...*, Op. Cit., p. 353; ALFANO, Roberta. *La fiscalità nella politica ambientale ...* Op. Cit.; COCIANI, Simone Francesco. *Attualità o declino del principio della capacità ...*, Op. Cit.; DE MITA, Enrico. “Capacità contributiva”, in *Rassegna tributaria*, I, Italia, 1987, pp. 45 e ss.; GAFFURI, Gianfranco. “Il senso della capacità contributiva” in PERRONE, Leonardo e BERLIRI Claudio. *Diritto Tributario e Corte Costituzionale*, Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, Italia, 2006, pp. 25-38.

<sup>1222</sup> Vid. FEDELE, Andrea. *Appunti dalle lezioni di Diritto Tributario...*, Op. Cit., pp. 29-36.



Paralelamente, en la *función de reparto* del gasto público mediante los tributos, el legislador debe tener en cuenta ciertos criterios para establecer la participación de cada uno de los miembros de una sociedad. Tales criterios, índices perfectamente identificables, corresponden a las decisiones de los sujetos en ejercicio de su facultad de elección de medios<sup>1223</sup> para la satisfacción de sus propias necesidades e intereses, ya sea disfrutando directamente de la utilidad proveniente de bienes, o de la actuación de otros sujetos (servicios). La medida en dinero de tales facultades de elección expresa las diversas posiciones de ventaja de cada sujeto en el contexto social, la que a su vez justifica la diversa participación de cada uno en el gasto público<sup>1224</sup>. En esta perspectiva pueden colocarse todas las tradicionales categorías tributarias.

La capacidad contributiva asume así mayor elasticidad incluyendo facultades de determinar el ejercicio de actividades públicas (haciendo salvedades respecto a los derechos esenciales de la persona, como podría ser el caso de algunas tasas) y también, la facultad de disfrutar para el propio interés, bienes de dominio público con la consiguiente modificación de correlativas posibilidades para los otros miembros de la sociedad como ocurre en la fiscalidad ambiental<sup>1225</sup>.

En consonancia con lo descrito, el principio de capacidad contributiva podría desarrollar un papel de *tope máximo o techo del sistema (plafond di sistema*<sup>1226</sup>), esto es, de límite cuantitativo a la estratificación excesiva de los tributos y al aumento de la presión fiscal. *El principio de capacidad contributiva funcionaría como límite de la presión fiscal global.*

Teniendo en cuenta los lineamientos de cada ordenación tributaria, a su vez, dependiente de la organización política de los Estados, el principio de capacidad contributiva podría tener un rol de reforzamiento de la garantía de sostenibilidad “*vertical*” o multinivel del sistema, encontrando un complemento en el principio de racionalidad y coherencia de los tributos en lo individual, y del sistema fiscal en su

---

<sup>1223</sup> Lo que en la doctrina española, ALONSO MADRIGAL denomina *libertad de opción* de los sujetos: “*Esta libertad de opción da a entender que existe cierta voluntariedad en la ejecución de la conducta. Es más, el pago del tributo permite la realización de la conducta, pero podría evitarse el pago si el sujeto decidiese realizar otra actividad que se considere menos dañina desde el punto de vista ambiental...*”. Cfr. ALONSO MADRIGAL, Francisco Javier. *La tributación medioambiental y la energía...*, Op. Cit., pp. 668 y 669.

<sup>1224</sup> Vid. FEDELE, Andrea. *Appunti dalle lezioni di Diritto Tributario...*, Op. Cit., p. 29-36.

<sup>1225</sup> Vid. FEDELE, Andrea. *Appunti dalle lezioni di Diritto Tributario...*, Op. Cit., p. 32.

<sup>1226</sup> Vid. CIPOLLINA, Silvia. *Osservazioni sulla fiscalità ambientale...*, Op. Cit., pp. 582 y 583.

conjunto<sup>1227</sup>. Así entendido, el principio comentado, refuerza la *lógica de coordinación del sistema*<sup>1228</sup> entre los poderes tributarios, donde el Estado como ente organizador y planeador de la economía general tendría el predominio del reparto del gasto público. Las explicaciones precedentes confirman cómo la *tributación ecológica* comparte rasgos con la fiscalidad en un sentido general debido a que no sólo forma parte del sistema fiscal, sino también a que sus *hechos impositivos* se componen de los mismos elementos que el resto de gravámenes y pueden configurarse bajo las mismas categorías tributarias, esto es, en tasas, impuestos y contribuciones especiales ambientales. Su peculiaridad radica en que la selección de presupuestos de hecho que haga el legislador habrá de estar motivada en un doble fin, a saber, financiera y de protección ambiental<sup>1229</sup>.

El presupuesto de hecho ambiental<sup>1230</sup>, cualquiera que sea su modalidad, no escapa al dominio de los principios constitucionales tributarios, entre ellos por supuesto, el de la capacidad contributiva. Téngase presente que, desde nuestro punto de vista, el concepto de tributo ambiental *puro* resulta una utopía, pues como todo instrumento fiscal contiene invariablemente entre sus elementos esenciales el aspecto económico que sustenta la carga financiera e ineludiblemente también habrá de generar efectos económicos con la recaudación (por mínima que sea).

El medioambiente en sí mismo no es susceptible de imposición, tal como hemos descrito, pero sí aquella riqueza denotada o generada a partir de su utilización y como

---

<sup>1227</sup> En este sentido, Vid. CIPOLLINA, Silvia. *Osservazioni sulla fiscalità ambientale...*, Op. Cit., 582-587; FEDELE, Andrea. *Appunti dalle lezioni di Diritto Tributario...*, Op. Cit., pp. 30- 35. GALLO, Franco. *Profilli critici della tassazione ambientale...*, Op. Cit., pp. 303-310.

<sup>1228</sup> Vid. CIPOLLINA, Silvia. *Osservazioni sulla fiscalità ambientale...*, Op. Cit., pp. 567-592; PICCIAREDDA, Franco. *Federalismo fiscale e tributi propri della ...*, Op. Cit., p. 919; STEVANATO, Dario. “Tributi regionali e vincoli comunitari: prove di federalismo fiscale”, *Dialoghi Tributarj*, N° 2/2010, Italia, 2010, pp. 212 e ss.; TREMONTI, Giulio e VITALETTI, Giuseppe. *Il federalismo fiscale. Autonomia municipale...*, Op. Cit., p. 45.

<sup>1229</sup> Un arduo defensor de la *fiscalidad* de los tributos *extrafiscales*, especialmente en los ambientales, es ROSEMBUJ, Tulio. *Medidas tributarias de protección: fundamento y naturaleza...*, Op. Cit., pp. 733-755; Id. *Tributos ambientales...*, Op. Cit., pp. 54-57, quien señala categóricamente que “*la prioridad del tributo ambiental, a mi juicio, consiste en la recaudación, dentro del marco tributario regular y ordinario, y la aplicación o la prevención del riesgo, del daño, de la salud del ciudadano, en breve, del mal ambiental... Pero, la recaudación no excluye que además se elabore el discurso extrafiscal.*”

<sup>1230</sup> Vid. GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. *Concepto actual de Tributo...*, Op. Cit., p. 21, quien sostenía que “*si el tributo tiene como fin primordial cubrir los gastos públicos, y esa cobertura ha de hacerse a partir de elementales principios de justicia, es evidente que una tributación justa ha de apoyarse en la capacidad económica de las personas llamadas a satisfacerlos*”; CASADO OLLERO, Gabriel. *Los fines no fiscales...*, Op. Cit., p. 122; PÉREZ ARRAIZ, Javier. *La extrafiscalidad y el medio ambiente...*, Op. Cit., p. 689; y GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *El impuesto balear...*, Op. Cit., p. 31.

resultado de la realización de acciones o actividades económicas contaminantes, que no son sino las manifestaciones de la capacidad para incidir el medioambiente de los sujetos realizadores.

Siguiendo al profesor PERRONE CAPANO<sup>1231</sup>, podemos decir que aunque las figuras tributarias ambientales comparten los principios y fundamentos de la tributación en general, padecen una importante diferencia con respecto a la misma. Esto es, mientras en el marco general la separación entre impuestos, tasas y contribuciones especiales es suficientemente neta y cada especie tiene un régimen propio claramente diversificado, en la “*tasación ambiental*” aún queda un largo camino hasta hacer ver no sólo los elementos característicos de cada categoría tributaria<sup>1232</sup> sino también demostrar su plena conciliación dentro del engranaje al que pertenecen: el sistema tributario general.

Sin perjuicio de la clasificación elaborada en esta investigación sobre los posibles hechos imponibles medioambientales, partiendo del concepto de *actividad económica contaminante*<sup>1233</sup>, no podemos desconocer la utilidad orientadora de otros catálogos elaborados por la doctrina a partir de los cuales se configuran las distintas especies tributarias existentes.

Es el caso de la clasificación de los tributos medioambientales de acuerdo a su hecho imponible, dependiendo si se trata de la fabricación, extracción o comercialización de bienes contaminantes, o bien, de la emisión de contaminantes<sup>1234</sup>.

#### **1ª.- Los tributos sobre la fabricación, extracción o comercialización de elementos contaminantes.**

---

<sup>1231</sup> PERRONE CAPANO, Raffaele. *L'imposizione e l'ambiente...*, *Op. Cit.*, pp. 480- 486.

<sup>1232</sup> La carencia de un marco definido para cada categoría tributaria ambiental, también la observan CARBAJO VASCO, Domingo y HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Capítulo III. Marco General Jurídico...*, *Op. Cit.*, pp., 71 y ss. Los autores sugieren que ante la crisis de las fronteras entre las categorías tributarias ambientales procede la creación de una cuarta especie: los *tributos medioambientales*; en el mismo sentido, VILLAR EZCURRA, Marta. “La necesidad de revisar las categorías tributarias ante el deslizamiento del Derecho Comunitario: un ejemplo en la Ley de Envases y Residuos de Envases”, en *Quincena Fiscal*, Nº 18, octubre 1997, Madrid, España, p. 16 y ss.

<sup>1233</sup> *Vid. Supra* el epígrafe 2.b. *Actividad económica contaminante*, del Capítulo II de este trabajo.

<sup>1234</sup> Clasificación elaborada por GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles.

A su vez, divididos en tres sectores: a) la fabricación y adquisición de energías contaminantes: dando lugar a un tributo general sobre la energía y varios gravámenes específicos sobre fuentes concretas; b) sector transporte: daría lugar a los impuestos sobre circulación de vehículos siempre que a la par se potencie el uso de transporte público mediante la disminución de las tarifas de utilización; y c) embalajes, envases y contenedores de plástico o sustancias análogas: da lugar a los gravámenes sobre materias primas y sobre los productos desechables en sí.

**2ª.- Aquellos tributos que gravan las emisiones contaminantes (una vez producido el daño ambiental),** en este subgrupo se encuentran:

a) Los vertidos realizados en el medio hidráulico; b) las emisiones contaminantes a la atmósfera; c) las descargas de residuos sólidos en el suelo; y d) el volumen de ruido generado por las distintas maquinarias.

La multiplicidad de hechos es fiel reflejo de la dimensión de la capacidad o aptitud para incidir en el medio que detentan los sujetos. Esta idea nos lleva a insistir que la tributación ambiental puede asumir un papel más allá de la sola destinación parcial de su recaudación para cubrir los costes de la contaminación<sup>1235</sup>, lo que puede alcanzarse a través de la individualización de nuevas manifestaciones de capacidad contributiva idóneas para instituir tributos ambientales de carácter general<sup>1236</sup>.

La condición de todo tributo medioambiental es la capacidad contaminante del sujeto<sup>1237</sup>. De forma que se retrata una nueva funcionalidad de la capacidad contributiva en los gravámenes ambientales, la capacidad contributiva es el

---

<sup>1235</sup> Vid. ROSEMBUIJ, Tulio. *Medidas tributarias de protección...*, Op. Cit., p. 740, el autor redefine los fines del tributo ambiental para alejarlo de su exclusividad extrafiscal, esto es, señala que “*el tributo ambiental no tiene sólo un fin extrafiscal dominante, sino la financiación social del gasto público para hacer frente a la prevención (no regret), corrección y restauración, en su caso, del daño o perjuicio ambiental mediante la equitativa distribución de la carga tributaria. La neutralidad fiscal ambiental, entonces, es una neutralidad de ordenación e intervención, sin perjuicio de que no pueda ni deba omitirse su excepcional función recaudatoria, lo cual supone admitir que los propósitos de la fiscalidad ambiental no son simplemente los de forzar comportamientos favorables sino, además, allegar recursos al sector público para el deber de conservación del bien ambiental*”.

<sup>1236</sup> En el mismo sentido, PERRONE CAPANO, Raffaele. *L'imposizione e l'ambiente...*, Op. Cit., pp. 480- 486; ALFANO, Roberta. *La fiscalità nella politica...*, Op. Cit., pp. 48 y ss.; COCIANI, Simone Francesco. *Attualità e declino...*, Op. Cit., pp. 55 y ss.

<sup>1237</sup> Vid. HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *El principio quien contamina paga... (2008)*, Op. Cit., pp. 187-212; Id. *El principio quien contamina paga desde la perspectiva jurídica...*, Op. Cit., pp. 81 y ss.

fundamento de la disminución de la capacidad de contaminar<sup>1238</sup> del sujeto pasivo, bien a través de la modificación de su comportamiento, bien para la obtención de ingresos públicos dirigidos a la mejora del *bien ambiental*<sup>1239</sup>. Asentimos en cuanto a que por un lado, sólo incurriendo en la esfera patrimonial de los sujetos mediante instrumentos económicos, como las exacciones fiscales, es asequible un cambio en su comportamiento y por otro, en cuanto a que sólo dentro de los límites constitucionales de dicha capacidad contributiva, el legislador podrá ejercer su potestad para configurar los diversos instrumentos ambientales.

Cada expresión de capacidad para incidir en el medio, como una modalidad del principio de capacidad contributiva que a su vez resulta inherente a toda categoría tributaria (aunque no de la misma manera<sup>1240</sup>), dará lugar a una específica figura ambiental, no obstante, para comprender mejor su funcionamiento hará falta echar un vistazo por las características generales de cada una de ellas tomando en cuenta en todo momento que el “*tributo*” es el género y puede adoptar tres formas conceptualmente diferentes aunque comunes en sus caracteres básicos, así pues, se trata de prestaciones patrimoniales de carácter público con finalidad recaudatoria (aunque no exclusiva ni excluyente de otras, como la del artículo 45 CE), a saber, los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales.

Sin lugar a discusión, los gravámenes medioambientales participan de la naturaleza general de los tributos, son prestaciones pecuniarias exigidas por los Estados, e incluso por los entes políticos en que se dividen territorialmente, en ejercicio de su poder tributario<sup>1241</sup>. Asimismo, se trata de instrumentos económicos cuyo objetivo es influir en el comportamiento de los agentes económicos, sobre todo mediante el incremento del precio de bienes y servicios contaminantes.

---

<sup>1238</sup> En el mismo sentido, ROSEMBUJ, Tulio. *Tributos ambientales...*, *Op. Cit.*, p. 58. “*El hecho imponible tomará en cuenta, la capacidad económica de la riqueza imponible en términos de aptitud real o potencial de contaminación y su fundamento es la relación de correspondencia, en razón de los efectos recíprocos entre el sujeto y el obligado tributario- convocado por su idoneidad no ambiental- y el sector público, en razón de la protección del bien ambiental, ex. Art- 45 CE*”

<sup>1239</sup> AMATUCCI, Andrea. *L' Ordinamento GiuridicoFinanziario...*, *Op. Cit.*, pp. 336 y 337.

<sup>1240</sup> En este sentido, también MATA SIERRA, María Teresa. *La tributación medioambiental...*, *Op. Cit.*, pp. 512-517; y PEÑA AÑONSO, José Luis. *La finalidad extrafiscal y la estructura...*, *Op. Cit.*, pp. 479-492.

<sup>1241</sup> En relación al poder tributario que gozan las Comunidades Autónomas y sus tributos propios, LAGO MONTERO destaca el ámbito de la tributación medioambiental. *Vid.* LAGO MONTERO, José María. *El poder tributario...*, *Op. Cit.*, pp. 136-142.

Ahora bien, debido a la enorme disparidad de estos instrumentos a lo largo de orbe, es difícil establecer una clasificación única, no obstante, por sus características pueden identificarse dentro de alguna de las categorías existentes: los impuestos, las tasas (derechos, en el derecho mexicano) y las contribuciones especiales (contribuciones de mejoras, en el ordenamiento positivo mexicano). Esta sistematización es apoyada y desarrollada por CALVO ORTEGA<sup>1242</sup> y otros autores, quienes además examinan dentro de cada categoría<sup>1243</sup>, las subclases correspondientes.

Así pues, la tributación ambiental está constituida por tasas en sus dos tipos, de utilización privativa o aprovechamiento especial de dominio público, y prestación de servicios de distinta naturaleza; por contribuciones especiales en sus dos formas, de obra pública o establecimiento o ampliación de servicio público; y/o por impuestos que graven las actividades económicas, los elementos patrimoniales aislados, los beneficios empresariales o el tráfico empresarial (normalmente la venta de determinados productos) y que englobaría tanto los productos intermedios como los finales.

---

<sup>1242</sup> Vid. CALVO ORTEGA, Rafael. *Tributación medioambiental y principio de justicia tributaria...*, *Op. Cit.*, p. 104.

<sup>1243</sup> De la variedad de instrumentos al servicio de la protección ambiental de que disfrutaban los poderes públicos también han escrito BAENA AGUILAR, Ángel. *Nuevos impuestos ambientales (1)...*, *Op. Cit.*, pp. 567- 584; Id. *Nuevos impuestos ambientales...*, *Op. Cit.*, pp. 379- 389; Id. *Los impuestos como categoría tributaria...*, *Op. Cit.*, pp. 185-225; BUÑUEL GONZÁLEZ, Miguel. *Teoría de la imposición ambiental...*, *Op. Cit.*, pp. 85-100; Id. *Capítulo II. Marco general económico de la Tributación medioambiental...*, *Op. Cit.*, pp. 41- 60; Id. *Capítulo VII. El uso de tributos con fines medioambientales...*, *Op. Cit.*, pp. 279-310; Id. *Capítulo XII: Recomendaciones para el uso de instrumentos fiscales con fines medioambientales: una propuesta preliminar para España...*, *Op. Cit.*, pp. 419-451; CALVO VÉRGEZ, Juan. *Las contribuciones especiales como...*, *Op. Cit.*, pp. 430-457; CARBAJO VASCO, Domingo. *La imposición ecológica en España...*, *Op. Cit.*, pp. 7-17; Id. *Instrumentos económicos para la protección...*, *Op. Cit.*, pp. 963-980; CHICO DE LA CÁMARA, Pablo. *Un apunte sobre la naturaleza jurídica y la valoración constitucional...*, *Op. Cit.*, pp. 237-264; Id. *Análisis comparativo en el sistema italiano y español...*, *Op. Cit.*, pp. 225- 254; DURÁN CABRÉ, José María y DE GISPERT BROSA, Cristina. *La tributación ambiental en España...*, *Op. Cit.*, pp. 1367-1410; GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Los recargos autonómicos como instrumento de protección...*, *Op. Cit.*, pp. 399- 419; *El impuesto balear...*, *Op. Cit.*; Id. *Capítulo XV. Tasa en materia medioambiental...*, *Op. Cit.*, pp. 319-327; Id. *Tasas ambientales...*, *Op. Cit.*, pp. 627-659; Id. *Tasas por participación en los procedimientos de autorización...*, *Op. Cit.*, pp. 93-113; Id. *Nuevos instrumentos fiscales...*, *Op. Cit.*; MATA SIERRA, María Teresa. *La tributación medioambiental...*, *Op. Cit.*, pp. 512-517; MENÉNDEZ MORENO, Alejandro. *Los tributos como instrumentos de protección...*, *Op. Cit.*, pp. 395-413; ROSEMBUJ, Tulio. *Elementos de Derecho Tributario...*, *Op. Cit.*; Id. *El Tributo Ambiental. Primeras reflexiones...*, *Op. Cit.*, pp. 3-16; Id. *Medidas tributarias de protección: fundamento y naturaleza...*, *Op. Cit.*, pp. 733-755; Id. *Tributos ambientales...*, *Op. Cit.*, pp. 43-62; Id. *Tributos Ecológicos en el ámbito municipal...*, *Op. Cit.*, pp. 3-18; Id. *El impuesto como disfrute de bienes colectivos...*, *Op. Cit.*, p. 2 y ss.; ROZAS VALDÉS, José Andrés. *Hacienda y residuos...*, *Op. Cit.*, pp. 351- 368; Id. *Tasas y precios públicos...*, *Op. Cit.* pp. 226-236; VAQUERA GARCÍA, Antonio. *Fiscalidad y Medio ambiente...*, *Op. Cit.*, pp. 273-425.

Empíricamente, dentro del rubro de los impuestos se gravan fundamentalmente las emisiones contaminantes y los bienes y servicios ambientalmente nocivos<sup>1244</sup>, no obstante, teóricamente la lista no puede ser restrictiva ya que la variedad de actividades económicas contaminantes, el verdadero objeto imponible, es vasta como se ha demostrado.

Con las tasas y contribuciones especiales<sup>1245</sup> ocurre algo similar, pues aunque experimentalmente se ha incrementado la implementación de supuestos con visos ambientales, la gama de acciones sobre los que es posible identificar nuevos presupuestos es mucho más amplia en realidad.

Con independencia de su naturaleza jurídica, que siempre será alguna de las contenidas en la trilogía sentada, los tributos ambientales han sido clasificados según los concretos objetivos que persiguen, así, la Agencia Europea de Medioambiente<sup>1246</sup> distingue tres grupos:

---

<sup>1244</sup> Vid. BAENA AGUILAR, Ángel. *Nuevos impuestos ambientales* (1)..., *Op. Cit.*, pp. 567- 584; Id. *Nuevos impuestos ambientales...* (1998), *Op. Cit.*, pp. 379-389; Id. *Los impuestos como categoría tributaria...*, *Op. Cit.*, pp. 185-225; BUÑUEL GONZÁLEZ, Miguel. *Capítulo XI: Tributos medioambientales frente a permisos de emisión...*, *Op. Cit.*, pp. 405-415; CHICO DE LA CÁMARA, Pablo y HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *La fiscalidad de las emisiones atmosféricas en España...*, *Op. Cit.*, pp. 185-248; DURÁN CABRÉ, José María y DE GISPERT BROSA, Cristina. *La tributación ambiental en España...*, *Op. Cit.*, pp. 1367-1410; HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Los tributos con fines ambientales...*, *Op. Cit.*, pp. 687- 703; Id. *Hacia un impuesto ambiental sobre Vehículos a Motor...*, *Op. Cit.*, pp. 73- 82; DE LUIS CALABUIG, Estanislao, GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles, PEÑA ALONSO, José Luis, ROMANO VELASCO, Joaquín, TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, y VAQUERA GARCIA, Antonio. *Estudio sobre la posibilidad del establecimiento...*, *Op. Cit.* pp. 154-166; SERRANO ANTÓN, Fernando. *Medidas tributarias medioambientales: la ecotasa...*, *Op. Cit.*, pp. 793- 810; Id. *La tributación medioambiental en la Unión Europea...*, *Op. Cit.*, pp. 817-861; SERNA RODRÍGUEZ, Almudena y RODRÍGUEZ OLIVARES, Rocío. *El impuesto sobre las ventas minoristas...*, *Op. Cit.*, pp. 93- 106; ZORRILLA SUÁREZ, Manuel María y HERNÁNDEZ RUBIO, Carolina. *Los impuestos sobre la contaminación atmosférica...*, *Op. Cit.*, pp. 559-596.

<sup>1245</sup> Vid. ALZAGA VILLAAMIL, Óscar. *La Tributación medioambiental y las aguas...*, *Op. Cit.*, pp. 529-557; CALVO VÉRGEZ, Juan. *Las contribuciones especiales como...*, *Op. Cit.*, pp. 430-457; CHICO DE LA CÁMARA, Pablo. *Contribuciones especiales sobre vertidos...*, *Op. Cit.*, pp. 51-62; Id. *Análisis comparativo en el sistema italiano y español del uso de contribuciones especiales...*, *Op. Cit.*, pp. 225-254; Id. *Un apunte sobre la naturaleza jurídica y la valoración...*, *Op. Cit.*, pp. 237-264; GRÁVALOS OLIVELLA, Javier. *La tributación de los residuos peligrosos...*, *Op. Cit.*, pp. 699-733; LAGO MONTERO, José María y GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *La tasa de residuos sólidos urbanos...*, *Op. Cit.*, pp. 2 y ss.; GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Los recargos autonómicos como instrumento de protección...*, *Op. Cit.*, pp. 399- 419; *El impuesto balear...*, *Op. Cit.*; Id. *Capítulo XV. Tasa en materia medioambiental...*, *Op. Cit.*, pp. 319-327; Id. *Una contribución al desarrollo sostenible: beneficios...*, *Op. Cit.*, pp. 357-368; Id. *Tasas ambientales...*, *Op. Cit.*, pp. 627-659; Id. *Tasas por participación en los procedimientos de autorización...*, *Op. Cit.*, pp. 93-113; Id. *Nuevos instrumentos fiscales...*, *Op. Cit.*; PAGÈS I GALTÉS, Joan. *La fiscalidad de las aguas...*, *Op. Cit.*, pp. 22 y ss.; ROZAS VALDÉS, José Andrés. *Hacienda y residuos...*, *Op. Cit.*, pp. 351- 368; Id. *Tasas y precios públicos...*, *Op. Cit.* pp. 226-236.

<sup>1246</sup> AEMA. *El tributo ambiental.* ..., *Op. Cit.*, p. 6.

- a) tasas de cobertura de costes (creadas para saldar los costes de los servicios ambientales y de las medidas de control de la contaminación, como el tratamiento de aguas – tasas de usuarios- y que pueden utilizarse para gastos ambientales conexos -tasas identificadas-);
- b) impuestos-incentivo (creados para cambiar el comportamiento de los consumidores y/o productores); y
- c) impuestos ambientales de finalidad fiscal (básicamente configurados para incrementar los ingresos financieros del Estado).

En términos prácticos, la división no es pura, pues como está demostrado un mismo tributo puede albergar diversas intenciones<sup>1247</sup>, sin perder su naturaleza inherente ni abandonar su eficacia ambiental, de ahí el nacimiento del planteamiento del doble dividendo auspiciado por las Reformas Fiscales Verdes modernas.

## **2. Los impuestos medioambientales.**

### **2. a. Concepto.**

Genéricamente, los “*impuestos*” son definidos<sup>1248</sup> como aquellos tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos

---

<sup>1247</sup> De la misma opinión son LAGO MONTERO, José María. *El poder tributario de las Comunidades...*, *Op. Cit.*, p. 113; CASADO OLLERO, Gabriel. *Los fines no fiscales...*, *Op. Cit.*, pp. 455-511; y GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *El impuesto balear...*, *Op. Cit.*, p. 227.

<sup>1248</sup> Artículo 2.2 c) Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Paralelamente, sobre las distintas definiciones de *impuesto* Vid. CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías. *Ordenamiento tributario español...*, *Op. Cit.*, pp. 173-183; y BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, M.T.: *Derecho Financiero...*, *Op. Cit.*, pp. 647-651; SAINZ DE BUJANDA, Fernando: *Lecciones de Derecho Financiero...*, *Op. Cit.*, pp. 149-150; PÉREZ DE AYALA, José Luis y GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio: *Derecho Tributario I...*, *Op. Cit.*, pp. 171-174; MARTÍN QUERALT, Juan, LOZANO SERRANO, Carmelo, CASADO OLLERO, Gabriel y TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel. *Curso de Derecho Financiero y Tributario...*, *Op. Cit.*, pp. 100-102; FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Instituciones de Derecho Financiero...*, *Op. Cit.*, pp. 183-184.



que ponen de manifiesto la capacidad contributiva<sup>1249</sup> del contribuyente. Se trata de figuras requeridas a los sujetos pasivos sin que nazca para éstos alguna prerrogativa de demandar por su parte, y a cambio, cierta prestación o beneficio de la Administración<sup>1250</sup>.

Su vertiente ambiental, no tiene por qué apartarse de la definición precedente, no obstante, habría que especificar que el objeto imponible estará vinculado a aquellas actividades económicas contaminantes que respondan a los criterios de la capacidad para incidir el medio natural en tanto modalidad de la capacidad contributiva del sujeto que la ejecuta, en tal tesitura, desde nuestro enfoque surgen dos posibilidades susceptibles de imposición ambiental:

- a) La actividad económica contaminante por sí (producción o consumo de bienes o servicios y/o actividades residuales), en cuanto generadora de riqueza en favor del sujeto contaminador, o bien, por medio de la cual el sujeto pasivo satisface ciertas necesidades superiores a los mínimos necesarios para el desarrollo normal de cualquier persona (su carácter primario las relevaría de gravamen, por virtud del mínimo exento), lo que la convierte en índice de un poder adquisitivo imponible; tratándose en todos los casos de acciones causantes de incidencias medioambientales en perjuicio del resto de sujetos cohabitantes del ecosistema ajenos a su realización.
- b) La riqueza consistente en bienes ambientales, susceptibles de generar y/o soportar actividades económicas contaminantes, debido al especial valor

---

<sup>1249</sup> Vid. AA. VV. MENÉNDEZ MORENO, Alejandro. Director. *Derecho Financiero y Tributario...*, Op. Cit., p. 155. Al definir el *impuesto*, los autores describen la obligación legal y pecuniaria establecida en favor de un ente público cuyo deudor manifiesta una capacidad económica caracterizada en un doble aspecto, esto es, negativamente, por la ausencia de actuación administrativa y, positivamente, por gravar su renta, su patrimonio o su consumo.

<sup>1250</sup> Sobre este aspecto coincide la doctrina especializada, Vid. GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio y GONZÁLEZ MARTÍNEZ, Teresa. *Derecho Tributario... I...*, Op. Cit., p. 170; FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Instituciones de Derecho Financiero...*, Op. Cit., pp. 229-238; PÉREZ DE AYALA, José Luis y GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. *Curso de Derecho Tributario... (I)...*, Op. Cit., p. 173; PÉREZ DE AYALA, José Luis y PÉREZ DE AYALA BECERRIL, Miguel. *Fundamentos de Derecho Tributario...*, Op. Cit., p. 89; PÉREZ ROYO, Fernando. *Derecho financiero y tributario. Parte General...*, Op. Cit., p. 99; MARTÍN QUERALT, Juan; LOZANO SERRANO, Carmelo; CASADO OLLERO, Gabriel; y TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel. *Curso de Derecho Financiero y Tributario...*, Op. Cit., p. 100; MARTÍN QUERALT, Juan, POVEDA BLANCO, Francisco, y LOZANO SERRANO, Carmelo. *Derecho Tributario...*, Op. Cit., 159.

pecuniario de los mismos<sup>1251</sup>, cabiendo la exención siempre que se demuestre una adecuada gestión y preservación de los mismos por parte de su titular, y que no se aprecien dos requisitos: beneficios económicos (a partir de su utilización), e incidencia ambiental alguna con su realización<sup>1252</sup>. El legislador está obligado a reconocer este esfuerzo, incentivándolo mediante instrumentos complementarios que dispone el sistema fiscal.

Sin pasar por alto la existencia de otras clasificaciones emanadas de la doctrina<sup>1253</sup>, puede decirse que de acuerdo a su objeto imposible, los impuestos ambientales se agrupan actualmente en cuatro grandes rubros, a saber: los que se dirigen a gravar las emisiones contaminantes<sup>1254</sup>, mismos que muchas veces están vinculados al segundo

---

<sup>1251</sup> Un caso ilustrativo, que incluso podría generar al mismo tiempo que impuestos, otros supuestos de tributación mediante “tasas” ecológicas (cuando el aprovechamiento se verifique sobre bienes del dominio público), es el de la industria de extracción de materiales “áridos” destinados a la construcción. Las actividades de minería tienen repercusiones importantes en el medio ambiente, dado que los materiales se extraen directamente de la tierra en excavaciones superficiales, como canteras o fosos. Aún más importante es la extracción de áridos, la cual puede alterar de forma sustancial el paisaje y afectar a las reservas de agua subterránea. También existen repercusiones en cuanto al uso de la energía asociada a la extracción y el transporte de dichos materiales. La industria de áridos contribuye de forma importante a la economía europea, en la que cada año salen al mercado 3.000 millones de toneladas de arena, grava y roca. Datos obtenidos del informe EUROPEAN ENVIRONMENT AGENCY, *Effectiveness of environmental taxes and charges for managing sand, gravel and rock ... Op. Cit.*, pp. 40-49.

<sup>1252</sup> En un sentido similar, ROSEMBUJ, hace referencia al poder de mando sobre bienes de naturaleza ambiental, íntimamente conectado con la capacidad económica, que da lugar al gravamen mediante impuestos: “*El bien colectivo de goce plural justifica y sirve de graduación de la capacidad económica como criterio prevalente en la contribución al gasto público y en conformidad con los principios distributivos constitucionales, sobre la base de la fuerza económica, de valores propios de la sociedad civil o de la economía de la naturaleza.*

*El disfrute, goce o uso del bien colectivo permite graduar y calificar en cada impuesto el poder de disposición y el poder de mando del contribuyente, resida o no en el mercado, demuestre o no fuerza económica en sentido estricto.*

*No hay, obviamente, contraprestación o contrapartida en la satisfacción del impuesto por una ventaja a recibir; si no el cumplimiento de un deber general de contribución al gasto público que orienta la provisión de bienes colectivos a favor del interés general, los valores y principios superiores del ordenamiento jurídico. La capacidad económica es la valoración del legislador de la asistencia de los bienes colectivos a la realización de los hechos impositivos seleccionados en el poder de disposición, el poder mando o el valor sostenible de godimento plurimo”. Vid. ROSEMBUJ, Tulio. *El impuesto como disfrute de bienes colectivos... Op. Cit.*, p. 22.*

<sup>1253</sup> Vid. MARGALLO GONZÁLEZ, Emilio. *La fiscalidad ecológica y el mercado interior...*, *Op. Cit.* pp. 20 y 21; y GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. “Los impuestos propios de las Comunidades Autónomas” en *Anuario 2006, Instituto de Estudios Zamoranos Florián de Ocampo (C.S.I.C.)*, España, 2006, pp. 439-454.

<sup>1254</sup> En el caso español, podemos citar diversos ejemplos como el impuesto gallego regulado por la Ley 12/1995, de 29 de diciembre. El objetivo de este impuesto, según la Ley, es conseguir que las empresas afectadas adopten las medidas precisas para disminuir sus emisiones contaminantes. Por otra parte, todos los ingresos están afectados a la financiación de actividades de protección medioambiental. El hecho imponible lo constituye la emisión a la atmósfera de sustancias contaminantes (compuestos oxigenados de azufre o nitrógeno) y se presume que se realiza el hecho imponible en tanto las instalaciones emisoras no cesen en su actividad. La base imponible se determina en función de las cantidades emitidas medidas en toneladas; la base se cuantifica por estimación directa cuando las empresas tengan instalados sistemas

grupo, esto es, a aquéllos sobre instalaciones contaminantes<sup>1255</sup>; en tercer lugar, se encuentran aquéllos que gravan las grandes superficies destinadas a establecimientos comerciales<sup>1256</sup>; y, finalmente, los impuestos sobre la producción y consumo de bienes y servicios<sup>1257</sup>.

Conviene mencionar que a ojos de la Unión Europea<sup>1258</sup>, cuyos Estados miembros en conjunto son los máximos exponentes del desarrollo de políticas tributarias ambientales, los impuestos ambientales han sido diseñados fundamentalmente para

---

de medida de la cantidad de sustancias contaminantes emitidas o bien por estimación objetiva de acuerdo con indicadores vinculados a la actividad de que se trate. Por otra parte, se encuentran: la Comunidad de Castilla La Mancha grava, a través del Impuesto sobre determinadas actividades que incidan en el medio ambiente (Ley 16/2005, de 29 de diciembre) las actividades cuyas instalaciones emiten a la atmósfera dióxido de azufre, dióxido de nitrógeno o cualquier otro compuesto oxigenado del azufre o del nitrógeno. Se configura de forma similar al impuesto gallego. La base también se determina en función de las toneladas métricas emitidas durante el período impositivo. Este Impuesto está recurrido ante el TC por el Gobierno de la Nación. La Comunidad de Andalucía, en la Ley 18/2003, ha establecido un impuesto sobre la emisión de gases a la atmósfera por el que grava la emisión de dióxido de carbono, óxidos de nitrógeno y óxidos de azufre. La configuración es, también, similar al impuesto gallego. Por último, se puede aludir a la Ley 1/1995, de 8 de marzo, de la Comunidad de Murcia por la que se estableció un canon por emisión de gases contaminantes a la atmósfera, reemplazado por el impuesto sobre la emisión de gases a la atmósfera regulado por la Ley 9/2005, de 29 de diciembre. Vid. CHICO DE LA CÁMARA, Pablo y HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *La fiscalidad de las emisiones atmosféricas en España...*, Op. Cit., pp. 185-248; GONZÁLEZ MÉNDEZ, Amelia. *La configuración y determinación de la base imponible de los impuestos sobre las emisiones...*, Op. Cit., pp. 9-34; SERRANO ANTÓN, Fernando. *Medidas tributarias medioambientales: la ecotasa...*, Op. Cit., pp. 793- 810; y GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Los impuestos propios...*, Op. Cit., p. 450.

<sup>1255</sup> Vid. GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *El impuesto balear...*, Op. Cit., pp. 19-163, en relación a la naturaleza, estructura y caracteres de un impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente; CREMADES, SCHULZ, Miguel T. *Los impuestos sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente...*, Op. Cit., pp. 695 y 696, para quien un tributo de esta naturaleza se adaptaría al principio de capacidad económica si se establece una “relación entre la capacidad económica especial manifestada a través de las externalidades negativas y la base del impuesto”; y FERNÁNDEZ ORTE, Jaime. “La prohibición de doble imposición y el impuesto extremeño sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, Nº 16/2007, Navarra, España, pp. 27-44.

<sup>1256</sup> Vid. JIMÉNEZ GARCÍA, Andrés. *Regulación de los impuestos sobre grandes superficies...*, Op. Cit., pp. 771-785.

<sup>1257</sup> Recuérdese por ejemplo, la imposición energética por motivos ambientales. Vid. ALONSO MADRIGAL, Francisco Javier. “La tributación medioambiental y la energía”, en AA.VV. BECKER, fernando, CAZORLA, Luis María, y MARTÍNEZ-SIMANCAS, Julián, Directores. *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen I, Iberdrola y Thomson-Aranzadi, Navarra, España, 2008, p. 648, para quien el papel incentivador de conductas que conlleva la imposición sobre el consumo de bienes y servicios es indiferente a los criterios de demanda elástica e inelástica. Expone que cuando se trata de bienes o productos de demanda inelástica también es posible impulsar un cambio de conductas siempre que se consideren los efectos a largo plazo. Menciona que en el caso de los productos energéticos, un mayor precio de la gasolina podría convertir en rentable y más interesante para la industria del automóvil la fabricación de modelos de bajo consumo debido precisamente a la demanda creciente de los mismos, al tiempo que la modificación de las conductas provocada por los impuestos fomentaría la protección del medio ambiente.

<sup>1258</sup> Mediante la Agencia Europea de Medioambiente, la Unión Europea ha elaborado sendos informes que analizan la utilización y eficacia de instrumentos de mercado en las políticas ambientales de los Estados miembros, entre los que se encuentran los denominados “environmental taxes”. EUROPEAN ENVIRONMENT AGENCY. *Market- based instruments for environmental policy...*, Op. Cit., p. 6.

modificar los precios y en consecuencia, el comportamiento<sup>1259</sup> de productores y consumidores en beneficio del equilibrio ecológico, a la par que permiten un incremento en los ingresos de las arcas públicas<sup>1260</sup>.

Llegados a este punto y a modo de introducir el epígrafe siguiente cabe apuntar que tradicionalmente, de entre la multiplicidad de impuestos y la necesidad de ordenarlos, la clasificación que los divide en directos e indirectos<sup>1261</sup> es por mucho la que más ha persistido en el tiempo y se mantiene en la práctica totalidad de las legislaciones contemporáneas a pesar del surtido de críticas a que ha sido sometida.

Se consideran como elementos centrales de la distinción, la frecuencia y el modo como se contempla la capacidad contributiva de los sujetos pasivos<sup>1262</sup>.

---

<sup>1259</sup> Autores como ZORRILLA SUÁREZ, Manuel María y HERNÁNDEZ RUBIO, Carolina. *Los impuestos sobre la contaminación...*, *Op. Cit.*, p. 591, destacan la *eficiencia dinámica* y *estática* de los instrumentos fiscales ambientales. En este sentido, exponen por una parte que el impuesto proporciona incentivos para que los agentes contaminantes cambien sus comportamientos en el sentido de reducir los niveles de emisión de contaminantes y así evitar el pago del gravamen (*eficiencia dinámica*); y por otra, (*eficiencia estática*) que el impuesto permite corregir la distorsión de los precios fijados por el libre mercado, incorporando a los precios los costes de la contaminación y otros costes ambientales, lo cual “permite alcanzar una determinada calidad ambiental con el mismo coste global”.

<sup>1260</sup> Coincidiendo en opinión, ZORRILLA SUÁREZ, Manuel María y HERNÁNDEZ RUBIO, Carolina. *Los impuestos sobre la contaminación...*, *Op. Cit.*, p. 591, resaltan que la implementación de impuestos ambientales supone una ventaja importante al constituir una nueva fuente de ingresos para la Administración Pública, utilizable para mejorar el gasto en medio ambiente o bien, para reducir impuestos distorsionantes como el impuesto sobre la renta y las cotizaciones sociales. En esta tesitura, aunque coincidimos con los autores citados, debemos recordar que cuando la pretensión pecuniaria adquiere una dimensión desproporcionada respecto al objetivo ambiental, el propio impuesto ecológico pierde su razón de ser en tanto tributo de finalidad extrafiscal. En el mismo sentido, AA. VV. MENÉNDEZ MORENO, Alejandro. Director. *Derecho Financiero y Tributario...*, *Op. Cit.*, p. 152.

<sup>1261</sup> Vid. SAINZ DE BUJANDA, Fernando. “Impuestos directos e impuestos indirectos. Análisis jurídico de una vieja distinción”, en *Hacienda y Derecho* (Tomo II), Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1962, p. 429. Igualmente, Vid. CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías. *Ordenamiento Tributario...*, *Op. Cit.*, 194-195, quien siguiendo a Sainz de Bujanda, señala que “se puede hablar de impuestos directos, cuando el método seguido por la norma jurídica tributaria consiste en establecer la obligación de pago del impuesto a cargo de una determinada persona sin conceder a ésta facultades legales para resarcirse, a cargo de otra persona, que no forma parte del círculo de personas obligadas en la relación jurídico-tributaria, de la suma pagada al ente público acreedor. Por el contrario, son impuestos indirectos aquellos en los que la norma jurídica tributaria concede facultades al sujeto pasivo para obtener de otra persona que no forma parte del círculo de obligados en la relación jurídica tributaria el reembolso del impuesto pagado al ente público acreedor”.

<sup>1262</sup> Podrían resumirse dichos criterios en: a) el carácter más o menos duradero de la capacidad contributiva; b) la forma mediata e inmediata de manifestarse la capacidad contributiva y c) la relación existente entre el elemento objetivo o material del hecho imponible y la riqueza gravable. Vid. BERLIRI, Antonio. *Principios de Derecho Tributario...*, *Op. Cit.*, pp. 389-392.

La consideración dominante en las legislaciones coetáneas es la que determina que los impuestos directos<sup>1263</sup> son aquéllos que gravan la renta y el patrimonio (manifestaciones directas de la capacidad contributiva), mientras que serán indirectos aquéllos que recaen sobre la circulación de bienes o el gasto de la riqueza, es decir, esta segunda especie se agrupa bajo un único concepto, que es el de gravar una manifestación indirecta de capacidad contributiva del sujeto pasivo<sup>1264</sup>.

Los mecanismos fiscales ambientales sobre todo difundidos y coordinados con el sistema de políticas públicas resultan significativos en cuanto pueden alcanzar efectos relevantes tanto directa como indirectamente<sup>1265</sup>.

En los párrafos subsiguientes analizaremos los diversos impuestos ambientales fijándonos en su relación con la capacidad contributiva, de manera directa o indirecta<sup>1266</sup>.

## **2. b. Imposición directa. Los índices directos de riqueza. Análisis de algunos presupuestos vigentes.**

---

<sup>1263</sup> Vid. PÉREZ DE AYALA, José Luis. “La distinción entre los impuestos directos en virtud de sus diversos efectos de «percusión» y «sustitución»”, en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Nº 200, España, 1989, pp. 285-295, donde señala las diferentes perspectivas de los juristas y los economistas sobre la consideración de un impuesto como directo o como indirecto, “así, los juristas se han fijado en la existencia o no de normas que autorizan, o incluso imponen, la traslación legal para calificar, respectivamente, a los impuestos de indirectos o directos. Por su parte, los economistas han proclamado desde antiguo que no basta con que un impuesto se construya con el objetivo de ser trasladado en el precio de venta de un producto para que económicamente sea indirecto. Será, en tal caso, por razón del procedimiento de aplicación (gravar al comprador por lo que gasta y no por lo que gana) técnicamente, indirecto. Pero lo importante para el economista no es lo que el técnico o experto fiscal pretende que ocurra, sino lo que ocurre en realidad en el mercado. Y si el mercado no permite la traslación del impuesto en el precio, por mucho que la pretenda quien la construye (el técnico) y quien lo establece (el legislador), tal impuesto no será económicamente indirecto (porque lo acabará pagando el vendedor y no el comprador). Solo será económicamente indirecto si efectivamente se cobra añadido o incluido en los precios de mercado, es decir, si es efectivamente susceptible de ser trasladado en el precio”. No obstante, véase en contra de la utilización del reiterado criterio de la traslación, ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA, César. *Derecho Financiero y Tributario*, Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1979, pp. 418-419.

<sup>1264</sup> Vid. GIANNINI, Achile Donato. *Instituciones de Derecho...*, Op. Cit., pp. 451 y 452.

<sup>1265</sup> Sobre los criterios para establecer la referida clasificación y en particular, sobre su significado jurídico, Vid. BERLIRI, Antonio. *Principios de Derecho Tributario...*, Op. Cit., pp. 389-412.

<sup>1266</sup> MARGALLO GONZÁLEZ, Emilio. *La fiscalidad ecológica...*, Op. Cit., pp. 29 y 30, “un tributo ecológico podrá recaer sobre índices directos o indirectos de riqueza”.

Una vez justificada la secuencia de esta exposición, podemos señalar que los impuestos medioambientales directos<sup>1267</sup> gravan básicamente la obtención de renta o la titularidad de un patrimonio que sean el resultado de la realización de una actividad contaminante o bien, que faciliten y/o soporten su ejecución. En su contra, pesa la opinión doctrinal respecto a su idoneidad bajo el argumento de que se basan en índices objetivos<sup>1268</sup> que no permiten medir el daño ambiental causado por sus titulares<sup>1269</sup> y tampoco responden al principio *quien contamina paga*. La oposición mencionada no es del todo acertada en cuanto a que hablamos de un cierto patrimonio de alto valor pecuniario, que pertenece a un todo: el “*bien ambiental*”<sup>1270</sup>, de manera que cualquier acto jurídico realizado en ejercicio del derecho de propiedad implicaría un movimiento de riqueza, pero no una cualquiera, sino una especialmente cualificada por su valor “*medioambiental*”.

Respecto a que la imposición directa no se adecua al principio *quien contamina paga* no estamos de acuerdo, pues es precisamente el tránsito jurídico económico de esta clase de patrimonio lo que implica una incidencia en los elementos integrantes del medio ambiente al ser éstos el objeto material del acto jurídico, salvo en casos precisos donde tal transmisión o uso se realizan en perfecta armonía con su conservación y las partes implicadas no obtienen ningún beneficio al concederlo, ni denotan capacidad de pago para recibirlo, y por tanto, no estarían sujetos a gravamen alguno.

Dentro de la tributación ambiental, consideramos que es posible avistar manifestaciones directas de capacidad contributiva siempre que se respeten ciertas condiciones<sup>1271</sup>. Para contemplar la imposición patrimonial desde la perspectiva de la

---

<sup>1267</sup> Vid. GIANNINI, Achile Donato. *Instituciones de Derecho Tributario...*, Op. Cit., pp. 324-325, donde señala que “*los impuestos directos son aquellos que gravan una manifestación inmediata de capacidad contributiva, es decir, el patrimonio o la renta de las personas sujetas a la potestad financiera del Estado*”.

<sup>1268</sup> Acerca del carácter *directo* de los impuestos sobre instalaciones contaminantes y sus elementos objetivos, Vid. GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *El impuesto balear...*, Op. Cit., pp. 92-100.

<sup>1269</sup> CREMADES SCHULZ, Miguel T. *Los impuestos sobre instalaciones...*, Op. Cit., pp. 695 y 696.

<sup>1270</sup> Cabe hacer una aclaración respecto a figuras impositivas que gravan ciertas instalaciones como bienes patrimoniales, dada su incidencia ambiental. En tal supuesto, aun cuando los susodichos elementos materiales no forman parte del *bien medioambiente*, permiten o soportan la realización de una actividad económica contaminante. De esta manera, no se contrapone nuestra afirmación a la inclusión de los mismos dentro de la variedad de impuestos directos medioambientales.

<sup>1271</sup> Vid. AGULLÓ AGÜERO, Antonia. “Estructura sobre imposición de la renta y el patrimonio y el principio de capacidad contributiva”, *Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 37, enero-marzo 1983,

capacidad contributiva es exigencia obligatoria tener en cuenta que el patrimonio aunque constituye un índice de capacidad económica indiscutiblemente, la titularidad de riqueza no basta para propugnar automáticamente su imposición ya que la capacidad absoluta de gravamen debe ser valorada por el legislador a la luz de la justicia tributaria y de acuerdo a la significación del principio de capacidad contributiva dada por cada sistema tributario. Con mayor razón, para que el legislador acapare fiscalmente los bienes de valía ambiental debe tener en cuenta, al configurar los supuestos de hecho, un complejo de máximas constitucionales, a saber, no sólo las que propugnan la protección del *bien ambiental*, sino también los principios de justicia tributaria y aquéllos rectores de la política económica y social que juntamente modulan un nuevo matiz de la capacidad contributiva: el principio de capacidad o aptitud para incidir el medioambiente.

Dentro del término *patrimonio ambiental a efectos tributarios* damos cabida a aquellos bienes con valor ecosistémico añadido y a aquellos otros que adquieren una trascendencia ambiental debido a su destino o misión como soporte de actividades económicas contaminantes o de incidencia ecológica. Su elección como objeto material de tributación ambiental está supeditada a la incidencia real o potencial que con su intercambio, especulación comercial, explotación, construcción o colocación causen o puedan causar al entorno.

**El patrimonio sólo puede ser objeto de gravamen cuando constituya el medio material para la causación de impacto ambiental a través de alguna actividad económica contaminante.**

Por ejemplo, en la colocación o construcción de determinadas estructuras industriales con miras a ejecutar determinada actividad económica de producción, dicho patrimonio sería objeto de imposición ambiental en el momento en que se convierta en el instrumento material para causar una afectación ecológica, lo que ocurriría una vez puesta en marcha la actividad para la cual ha sido ideada dicha infraestructura, o bien, cuando aun sin haber sido iniciada la mentada operación, la simple colocación y construcción de las instalaciones generen por sí mismas un impacto negativo<sup>1272</sup> en el

---

Madrid, España, pp. 57 y 58; GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *El impuesto balear...*, Op. Cit., p. 92, respecto al IBIMA como impuesto directo.

<sup>1272</sup> Respecto a la afectación ambiental causada por la instalación de dispositivos industriales o tecnológicos, coincidimos con GUERVÓS MAÍLLO respecto a la libertad de selección que detenta el

entorno donde se instalan (afectación paisajística, cambio de uso de suelo de rural a industrial con la consiguiente pérdida de servicios ecosistémicos, etcétera).

En todos los supuestos mencionados existe un patrimonio cuyo valor económico<sup>1273</sup> es indudable, sin embargo, a efectos de tributación ecológica, sólo será susceptible de imposición cuando dichos bienes soporten o sean idóneos para sustentar una actividad económica contaminante<sup>1274</sup> en cualquiera de sus representaciones.

La simple tenencia de un patrimonio de tipo *natural* no es susceptible de gravamen, sino los actos jurídicos y actividades económicas contaminantes mediante los que sean utilizados, de esta manera la movilidad de dichos recursos quedará al libre albedrío de los titulares siempre dentro del marco permitido y tolerado por la ley respectiva, pero a sabiendas del verdadero valor dinerario de los bienes con los que se negocia. La estimación correcta de su valía, hará que los movimientos comerciales se desarrollen con mayor cautela y concienciación por parte de los titulares y/o usuarios, no sólo por sus implicaciones para el medioambiente, sino por la verdadera magnitud monetaria del bien traficado y las obligaciones fiscales que se originan en consecuencia. Las tareas de reeducación ambiental de los ciudadanos por parte de las autoridades públicas son una medida complementaria fundamental para la eficiencia de estas medidas tributarias.

En otras palabras, consideramos que **la tenencia o la titularidad de un patrimonio consistente en bienes ambientales privados, derechos que conceden su explotación -propiedad inmaterial-, y/o instalaciones industriales contaminantes o que inciden ecológicamente<sup>1275</sup>, cuyas características permitan al detentador o propietario generar contaminación o incidencias al entorno natural, resultan un**

---

legislador al diseñar el hecho imponible, quien debe partir del grado y tipo de incidencia provocado por las mismas. *Vid.* GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *El impuesto balear...*, *Op. Cit.*, pp. 114 y 115.

<sup>1273</sup> LINARES LLAMAS, Pedro y ROMERO LÓPEZ, Carlos. *Economía y medio ambiente...*, *Op. Cit.*, pp. 1190 y ss.

<sup>1274</sup> Sobre la vinculación entre el elemento patrimonial, indicador de capacidad económica, representado por aquellas instalaciones colocadas o edificadas para la ejecución de determinadas actividades económicas fijadas por el legislador, y su carácter perjudicial para el medio ambiente *Vid.* GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *El impuesto balear...*, *Op. Cit.*, pp. 98 y 99.

<sup>1275</sup> Consideramos *instalaciones contaminantes o que inciden ambientalmente* a las construcciones, edificaciones, dispositivos, estructuras e infraestructuras que mediante su utilización, colocación o abandono propician alguna forma de incidencia ambiental.



**índice potencial de causación de daño ambiental**<sup>1276</sup>, por lo cual, dicho patrimonio será susceptible de imposición (como objeto material del tributo) sólo cuando se traduzca en el soporte de algún tipo de actividad económica contaminante.

Transponiendo la explicación en términos de **manifestaciones de capacidad para incidir el medio natural, la titularidad o tenencia de los bienes citados arrojarían un supuesto de imposición ambiental cuando tales bienes sean el conducto o la vía económica mediante los cuales se pueda desarrollar o se ejecute efectivamente alguna actividad económica**<sup>1277</sup> **causante de repercusiones ambientalmente negativas.**

En nuestra concepción, las actividades económicas contaminantes se desarrollan a lo largo de las distintas fases cíclicas de todo sistema económico (producción, consumo y desechos), de ahí que se puedan representar mediante actos de distinta naturaleza. En este sentido, por ejemplo, la realización de actos jurídicos cuyo objeto del negocio consiste en bienes patrimoniales, incluidas aquéllas de carácter ambiental, está sometida al régimen del Derecho civil, sin embargo podría ser objeto de gravamen ecológico en cuanto la riqueza generada de las transacciones se deba al valor añadido de dichos elementos patrimoniales. El legislador puede aumentar la carga tributaria por motivos ambientales modificando los impuestos ya existentes, o bien, crear nuevas figuras tributarias cuya materia imponible sea la ganancia derivada del valor añadido

---

<sup>1276</sup> Bajo este criterio MARGALLO GONZÁLEZ distingue el daño potencial y la contaminación efectivamente producida, alegando que ésta no tiene por qué ser la misma en el caso de que dos empresas tengan el mismo patrimonio, en tanto el principio contaminador pagador obliga a gravar la actividad económica contaminante y no índices directos de riqueza, pues de lo contrario, no existiría ningún incentivo para contaminar menos. MARGALLO GONZÁLEZ, Emilio. *La fiscalidad ecológica...*, Op. Cit., p. 29.

<sup>1277</sup> Vid. ROSEMBUJ, Tulio. *Los tributos y la protección del medio ambiente...*, Op. Cit., pp. 227-228, quien señala que “*la incorporación del objeto en el hecho imponible es doblemente significativa: las instalaciones son, en sí mismas, expresión de capacidades de contaminación, que justifica su gravamen; pero, simultáneamente, son indicadores de capacidad económica de los titulares de las actividades, por lo que deben someterse a tributación en base al principio de quien contamina paga. Es un impuesto incentivo, tratando de disuadir comportamientos que se reputan inconvenientes desde la perspectiva ambiental; pero, sin prescindir de la capacidad económica de los contribuyentes*”; también, Vid. ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel. *Los impuestos autonómicos de carácter...*, Op. Cit., pp. 91-93; BAENA AGUILAR, Ángel. *Protección impositiva del medio natural...*, Op. Cit., p. 17; CARBAJO VASCO, Domingo. *La imposición ecológica en España...*, Op. Cit., pp. 13; ADAME MARTÍNEZ, Francisco David. "El impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente", en *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, N° 79, 1993, pp. 433 y ss.

ambiental<sup>1278</sup> de los bienes objeto de transacción. En este último supuesto posiblemente se enfrentaría a un rechazo mayor por parte del público receptor. En cualquier caso, el aumento de la carga fiscal, debe estar planeado conjuntamente con beneficios fiscales<sup>1279</sup> a efecto de evitar una superimposición que termine ahogando al contribuyente.

## **2. b. 1) Grandes establecimientos comerciales.**

Sin ignorar la existencia de diversos impuestos autonómicos de similares características en España<sup>1280</sup> sobre grandes áreas de venta o establecimientos comerciales<sup>1281</sup>, hemos determinado por motivos metodológicos la elección de uno sólo de ellos para efectuar un análisis detallado de su estructura y sus vínculos con la capacidad contributiva, y aplicar las conclusiones resultantes analógicamente al resto siempre que su composición lo permita. Sin más dilación, examinaremos a continuación el impuesto de la Comunidad Autónoma del Principado de Asturias sobre grandes establecimientos comerciales<sup>1282</sup>.

---

<sup>1278</sup> La apreciación de un valor añadido ambiental a efectos tributarios, denominado *valor de sostenibilidad* lo encontramos también en ROSEMBUJ, Tulio. *El impuesto como disfrute de bienes...*, *Op. Cit.*, p. 10.

<sup>1279</sup> Vid. HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *El uso de beneficios fiscales para la protección del medioambiente...*, *Op. Cit.*, pp. 287-304; y GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Una contribución al desarrollo sostenible: beneficios...*, *Op. Cit.*, pp. 357-368.

<sup>1280</sup> En este rubro se encuentran el Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales de Cataluña, Ley 16/2000, de 21 de diciembre; el Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales de Navarra, Ley Foral 23/2001, de 27 de noviembre; el Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales de Asturias, Ley 15/2002, de 27 de diciembre; y el Impuesto sobre el daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta, de Aragón, Decreto Legislativo 1/2007, de 18 de septiembre por el que se aprueba el Texto refundido de la legislación sobre los Impuestos medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón.

<sup>1281</sup> Vid. JIMÉNEZ GARCÍA, Andrés. *Regulación de los impuestos sobre grandes superficies en las distintas Comunidades Autónomas...*, *Op. Cit.*, pp. 771-792; SEBASTIÁN LORENTE, Jesús J. *Las tasas medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón...*, *Op. Cit.*, pp. 93-101; Id. *El impuesto sobre el daño medioambiental causado por las grandes áreas...*, *Op. Cit.*, pp. 103- 117; y SESMA SÁNCHEZ, Begoña y CORDERO GONZÁLEZ, Eva María. “El Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales del Principado de Asturias”, *Revista de Información Fiscal*, Nº 72, noviembre- diciembre de 2005, Editorial Lex Nova, España, pp. 83-128.

<sup>1282</sup> Creado mediante la Ley 15/2002, de 27 de diciembre, de Medidas Presupuestarias, Administrativas y Fiscales de la Comunidad Autónoma del Principado de Asturias. BOE Nº 38, de 13 de febrero de 2003.

Vigente actualmente, aunque no exento de controversia<sup>1283</sup>, el impuesto asturiano tiene como objeto<sup>1284</sup> gravar *la singular capacidad contributiva que concurre en determinados establecimientos comerciales como consecuencia de estar implantados como grandes superficies, en la medida en que esta circunstancia contribuye de una manera decisiva a tener una posición dominante en el sector y genera externalidades negativas en el territorio y el medioambiente, cuyo coste no asumen*. Quedan sometidos los establecimientos comerciales, ya sean individuales o colectivos, con una superficie útil de exposición y venta al público igual o superior a 4000 m<sup>2</sup>.

Los sujetos pasivos, son los titulares de dichos establecimientos, ya sean personas físicas, jurídicas o alguno de los entes a que se refiere el artículo 35.4 de la LGT. Sin embargo, hasta su reciente modificación por la Ley 6/2004, de 28 de diciembre<sup>1285</sup>, no estaba claro qué debía entenderse por “titular” del gran establecimiento. A estos efectos, se esclareció que sería la persona física, jurídica o entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, propietaria del local o locales que integran el gran establecimiento que explote los mismos, bien mediante la realización de actividades comerciales de forma directa, bien poniendo el o los locales a disposición de terceros para el ejercicio de tales actividades. En caso de ser varios los propietarios de la totalidad de los locales integrantes del establecimiento, su conjunto tendrá la consideración de unidad económica, a los efectos del artículo 35.4 de la LGT.

La modificación normativa ha tratado de enmendar la vaguedad de la disposición. Aunque en términos genéricos pueda considerarse también como titular del gran centro comercial a quien sólo es propietario del local, su calificación como sujeto pasivo no resulta acorde con la definición del hecho imponible recogida en la Ley. Hay que ver que la actividad comercial contaminante podría no realizarla en sí el propietario del local, es decir, que no fuera el titular de la capacidad contributiva que se pretende gravar, de ahí que sea muy importante el tratamiento correcto de los

---

<sup>1283</sup> A la fecha, se encuentra pendiente de resolución el Recurso de inconstitucionalidad N° 1819-2003 promovido por el Presidente de Gobierno contra los artículos 11 y 21 y disposición adicional primera de la Ley del Principado de Asturias 15/2002, de 27 de diciembre, de Medidas Presupuestarias, Administrativas y Fiscales, el cual fue admitido a trámite mediante providencia de 8 de abril de 2003. BOE N° 97, de 23 de abril de 2003.

<sup>1284</sup> Disposición Uno. Artículo 21 de la Ley 15/2002, de 27 de diciembre, de Medidas Presupuestarias, Administrativas y Fiscales del Principado de Asturias.

<sup>1285</sup> Ley 6/2004 de 28 de diciembre, de Acompañamiento a los Presupuestos Generales para 2005. Comunidad del Principado de Asturias. BOE N° 32 de 7 de febrero.

elementos del impuesto, de lo contrario, se generan situaciones de ilegalidad e incertidumbre jurídica en perjuicio de los contribuyentes. Considérese que el beneficiario y causante del daño no es el propietario en todos los casos, sino el que realiza la actividad comercial, que puede o no coincidir con el dueño del local.

Al margen de la discusión sobre su verdadera naturaleza medioambiental debido a la base imponible elegida por el legislador (la superficie de aparcamiento), hay que reconocer que la redacción del objeto del impuesto asturiano cuidó de evitar confusión por sobreposición con las materias imposables ya gravadas en los impuestos sobre bienes inmuebles y sobre actividades económicas. No obstante, no justifica sus criterios de imposición con sus objetivos, no hay una correspondencia con su finalidad ambiental pese a la expresa afectación de los ingresos recaudados a la elaboración y ejecución de programas dictados en desarrollo de las directrices sectoriales de equipamiento comercial e introducción de mejoras ambientales y redes de infraestructuras<sup>1286</sup>.

En cuanto al principio de capacidad económica, habría que decir que aunque el impuesto se basa en la idea de gravar la manifestación de capacidad contributiva de los titulares del gran establecimiento comercial, entendemos que por los beneficios de implantarse en una determinada área no obstante el legislador sólo dispuso que “en la medida en que su actividad genera externalidades cuyo coste no asumen” (planteamiento defendido en esta tesis por considerar dichos beneficios un índice de riqueza susceptible de tributación ambiental), su base imponible (la superficie de aparcamiento) no permite identificar una auténtica vinculación entre la capacidad contributiva y el daño ambiental que se produce. Por otra parte, el que se presuma un ingreso exclusivamente de una extensión de suelo no asegura el respeto a la capacidad de incidir en el medio, modalidad del principio de capacidad contributiva.

Quizá un dato significativo son las bonificaciones<sup>1287</sup> del 10 % para aquellos establecimientos situados fuera de núcleos urbanos que cuenten con al menos dos medios de transporte público de distinta naturaleza, y para aquellos otros que lleven a

---

<sup>1286</sup> Disposición Dos. Artículo 21 de la Ley 15/2002, de 27 de diciembre, de Medidas Presupuestarias, Administrativas y Fiscales. Comunidad Autónoma del Principado de Asturias. BOE N° 38, de 13 de febrero de 2003.

<sup>1287</sup> Disposición Once. Ley 15/2002, de 27 de diciembre, de Medidas Presupuestarias, Administrativas y Fiscales. Comunidad Autónoma del Principado de Asturias.

cabo proyectos de protección medioambiental por el importe de los mismos con el límite del 10% de la cuota.

En el segundo caso, entendemos que el legislador ha querido incentivar la realización de inversiones en favor del medio natural, sin embargo, cuando establece un trato diferenciado favorable a aquellos agentes establecidos fuera de las ciudades, que por lógica al no hacerlo en las urbes, trasladarán la incidencia al medio rural, nos parece infundado y ajeno a su objetivo pretendidamente ambiental<sup>1288</sup>, pues el daño es el mismo<sup>1289</sup> e incluso mayor si atendemos a que los espacios afectados podrían ser de tinte campestre, bienes que también merecen toda la protección legal y posiblemente superior si se considera que por el cambio de uso del terreno (de rural a superficie industrial o comercial) se pierden proporcionalmente importantes servicios ecosistémicos<sup>1290</sup> como absorción de agua de lluvia, depuración del aire de la ciudad contigua, equilibrio de temperaturas estacionalmente, afectación directa sobre especies

---

<sup>1288</sup> El penúltimo párrafo del Preámbulo de la Ley creadora dispone: “*El tributo tiene carácter extrafiscal, ya que su creación no obedece a un propósito exclusivamente recaudatorio, consustancial a cualquier figura impositiva, sino además, y principalmente, al de desplazar sobre los establecimientos implantados como grandes superficies las incidencias negativas que su actividad genera en el territorio, en el medio y en la trama del comercio urbano*”.

<sup>1289</sup> Recordemos la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea N° 169/08, de 17 de noviembre de 2009, relativa a la cuestión prejudicial elevada por la *Corte Costituzionale* italiana en la causa incoada por el Consejo de Ministros en contra de la Región de Cerdeña por el impuesto “*sullo scalo turistico degli aeromobili adibiti al trasporto privato di persone nonché delle unità da diporto*”, en la que se desentrañan algunos caracteres de la capacidad de contaminar. Pues bien, aun cuando ésta es inherente a las personas, al buen entender del Tribunal europeo, resulta intrascendente el origen o residencia de los sujetos contaminadores ya que la contaminación, el fenómeno a atender, está directamente vinculada al ámbito territorial donde se genera. Complementariamente, el tratamiento diferenciado entre personas que realizan una misma actividad económica, con independencia de su procedencia, residencia o establecimiento no está justificada por razones medioambientales dado que todos contaminan igual. Desprendemos entonces que la obligación tributaria surgiría y se sujetaría a la soberanía fiscal imperante en el territorio donde se ha verificado el hecho contaminador y al que se ha ocasionado el daño. En consecuencia, resulta claro que en el impuesto asturiano estudiado, la contaminación y el perjuicio medioambiental que se generarían por la misma actividad económica, es decir, el establecimiento de una superficie comercial de iguales dimensiones, sería el mismo independientemente del sujeto causante, no obstante, consideramos que para apreciar la correcta dimensión de la incidencia ambiental, y debido a que es el *suelo* el elemento del medioambiente afectado, es necesario atender a las características específicas del terreno donde se establece el área comercial, es decir, la incidencia medioambiental puede variar entre unos y otros supuestos aun cuando las áreas ocupadas tengan las mismas proporciones debido a que el *suelo* presenta características propias y un valor ecosistémico (traducible en el *valor añadido ambiental*) diferente según su ubicación. Por lo anterior, la selección de los beneficiarios de la bonificación resulta arbitraria e incoherente con el pretendido objetivo ambiental del impuesto analizado.

<sup>1290</sup> *Vid.* el trabajo de la AGENCIA EUROPEA DEL MEDIO AMBIENTE. *El medio ambiente en Europa...*, *Op. Cit.*, pp. 47-68. El estudio citado expone con amplitud de qué manera la pérdida de biodiversidad degrada el capital natural y los servicios ecosistémicos. Asimismo, explica cómo la conversión del suelo impulsa la pérdida de biodiversidad y la degradación de las funciones del suelo.

de la biodiversidad<sup>1291</sup> por la transformación abrupta de su hábitat a consecuencia de la acción humana<sup>1292</sup>, etcétera.

No es momento de sumergirnos en la controversia teleológica de este impuesto, la que desde nuestra percepción se resolvería mediante algunas adecuaciones de técnica legislativa que faciliten la correspondencia entre su actual configuración, su anunciada finalidad ecológica y los principios constitucionales, sino de ejemplificar un supuesto de gravamen sobre elementos patrimoniales (índice directo de riqueza) teniendo en cuenta la incidencia ambiental generada mediante la utilización de los mismos<sup>1293</sup> en diversas actividades económicas.

En este sentido, juzgamos que para la graduación de la incidencia deben tenerse en cuenta las consecuencias puntuales de la inserción de un establecimiento comercial en cada espacio en particular, tales como la pérdida proporcional de servicios ecosistémicos de la superficie ocupada; y en lo que respecta a la capacidad o aptitud de incidir en el medioambiente del sujeto (titular o simple detentador) que se sirve del terreno (índice directo de riqueza), ésta corresponde al valor económico del espacio explotado sumado a su valía ecosistémica previamente reconocida por el legislador.

A nuestro parecer, la consideración simultánea de ambas variables conciliaría perfectamente el principio de capacidad contributiva en la estructura de un impuesto como el analizado.

---

<sup>1291</sup> Acerca de la incidencia sobre la biodiversidad a partir de la intervención humana en el medio, Vid. CALVO SENDÍN, José F., ESTEVE SELMA, Miguel A., LÓPEZ BERMÚDEZ, Francisco. *Biodiversidad: contribución a su conocimiento y conservación...*, Op. Cit., pp. 23 y ss.; CAMPRODON I SUBIRACHS, Jordi y PLANA BACH, Eduard. *Conservación de la biodiversidad y gestión forestal...*, Op. Cit., pp. 25-46; GONZÁLEZ SANSÓN, Gaspar. *Biodiversidad marina y desarrollo...*, Op. Cit., pp. 12-75; VALERO GUTIÉRREZ DEL OLMO, Enrique. *Ecosistemas, biodiversidad y los espacios protegidos...*, Op. Cit., pp. 1-50; AA. VV. VIEJO MONTECINOS, José Luis, editor. *Biodiversidad...*, Op. Cit., pp. 109-155.

<sup>1292</sup> El cambio climático es el fenómeno más ejemplificativo de la conversión paulatina del medioambiente y sus elementos, detonado a partir de la acción humana. De entre la amplia bibliografía, Vid. AA. VV. *El cambio climático en España. Estado de situación. ...*, Op. Cit., pp. 12 y ss.; FERNÁNDEZ DE GATTA SÁNCHEZ, Dionisio. *Unión Europea y Cambio Climático...*, Op. Cit., pp. 5-25; GONZÁLEZ IGLESIAS, Miguel Ángel. *El cambio climático; la Convención Marco...*, Op. Cit., pp. 51-67; IPCC *Cambio Climático 2007. Informe...*, Op. Cit., pp. 16 y ss.; SARASÍBAR IRIARTE, Miren. *Régimen Jurídico del Cambio Climático...*, Op. Cit., pp. 13 y ss.

<sup>1293</sup> Si bien el uso de elementos patrimoniales de valor ambiental es un precio necesario en las economías contemporáneas, no menos cierto es que dicha utilización debe observar parámetros de sostenibilidad. AEMA. *Uso y gestión sostenible de los recursos naturales...*, Op. Cit., pp. 15-60; CAMP, William G. y DAUGHERTY, Thomas B. *Manejo de nuestros recursos naturales...*, Op. Cit., pp. 210 y ss.; RIERA, Pere, GARCÍA, Dolores, KRÍSTOM, Bengt, y BRÄNNLUND, Runar. *Manual de Economía Ambiental y de los recursos naturales...*, Op. Cit., pp. 230 y ss.

## 2. b. 2) Sobre emisiones contaminantes a la atmósfera, por las instalaciones industriales.

Existe una conexión entre los impuestos sobre emisiones contaminantes y aquellos que recaen sobre las instalaciones que inciden en el medio cuando el legislador vincula el hecho imponible con la fuente de la emanación.

Hablamos de otra modalidad de impuestos directos que, sin embargo, son establecidos en función del volumen de emisiones descargadas al medio a través de las instalaciones contaminantes. Corresponden al tipo de gravámenes por unidad de contaminación defendidos por el economista PIGOU<sup>1294</sup>. Para su correcta aplicación se requiere una medición constante de las emisiones, no obstante, para superar las limitaciones a la gestión de dichos instrumentos, se opta en algunas ocasiones también por métodos de estimación indirecta. De cara a la eficacia del impuesto, el punto de la cadena de producción en el cual se sitúa es muy importante de identificar, de manera que se abarque la mayor cantidad de emisiones posibles y se genere el menor coste de gestión para la Administración.

Así pues, esta variante de imposición recae sobre aquellas actividades ejecutadas mediante instalaciones contaminantes (elementos patrimoniales) a partir de la cantidad de emisiones reales<sup>1295</sup> o sobre la extracción o fabricación de materiales contaminantes.

En España, destacamos el impuesto autonómico de Murcia porque refleja perfectamente el conjunto de caracteres mencionados, el cual, por otra parte, perfecciona sus elementos aprendiendo del impuesto sobre la contaminación atmosférica de Galicia<sup>1296</sup>, así como de su análogo en Castilla la Mancha<sup>1297</sup>, ambas figuras serán comentadas sucintamente con el fin de completar la exposición pero

---

<sup>1294</sup> PIGOU, Arthur Cecil. *The Economics of Welfare...*, *Op. Cit.*; Id. *A study in public finance...*, *Op. Cit.*

<sup>1295</sup> Recuérdese que su medición requiere necesariamente de los mecanismos tecnológicos capaces de ofrecer datos precisos, no obstante, el método estimativo objetivo resulta una alternativa recurrida.

<sup>1296</sup> Ley 12/1995, de 29 de diciembre del Impuesto sobre la Contaminación Atmosférica. BOE N° 113, de de mayo de 1996. Su última reforma relativa a la actualización de tarifas impositivas, se verificó mediante Ley 16/2008, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Galicia para el año 2009. BOE N° 64, de 16 de marzo de 2009, Sec. I.

<sup>1297</sup> Ley 16/2005, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre Determinadas Actividades que Inciden en el Medio ambiente y del tipo autonómico del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos. Comunidad Autónoma de Castilla- La Mancha. BOE N° 46, de 23 de febrero de 2006.

aclarando que su estructura coincide sólo parcialmente con el modelo a explicar. Finalmente, dejamos a salvo el impuesto sobre el daño medioambiental causado por la emisión de contaminantes a la atmósfera de Aragón<sup>1298</sup> cuyo tratamiento específico se abordará en el epígrafe 2.b.4) de este Capítulo III.

El impuesto de Murcia sobre la emisión de gases a la atmósfera<sup>1299</sup> grava aquellas instalaciones industriales contaminantes, establecidas en la Directiva 96/61/CE, transpuesta por la Ley 16/2002, de 1 de julio, de Prevención y Control integrados de la Contaminación, transcritas en el anexo 1 de la ley<sup>1300</sup>. Constituye el hecho imponible todas las emisiones a la atmósfera de los distintos contaminantes que se relacionan en la Decisión 2000/479/CE de 17 de julio (DOCE L 192, 28/07/2000) relativa al registro europeo de emisión de contaminantes (EPER), y que se transcriben en el anexo 2 de la norma autonómica<sup>1301</sup>. Llama la atención el perfeccionamiento del elemento subjetivo respecto al impuesto gallego de similares características<sup>1302</sup>, pues en el presente, el principal obligado es el que explota las instalaciones mediante el desarrollo de las actividades emisoras de gases contaminantes, contemplando como solidarios al propietario de la instalación desde la que se realice la emisión en caso de que no coincida con la persona que explote aquella<sup>1303</sup>.

El impuesto sobre la contaminación atmosférica gallego es creado con el objetivo de regular la utilización de los recursos naturales de Galicia y de forma específica, la

---

<sup>1298</sup> Actualmente, resultan aplicables las disposiciones del Anexo III de la Ley 13/2009, de 30 de diciembre, de Medidas Tributarias de la Comunidad Autónoma de Aragón. BOE N° 36, de 10 de febrero de 2010.

<sup>1299</sup> Ley 9/2005, de 29 de diciembre, de medidas tributarias en materia de tributos cedidos y tributos propios año 2006. Comunidad Autónoma de la Región de Murcia. BOE N° 134, de 6 de junio de 2006.

<sup>1300</sup> Vid. Artículo 41 de la Ley 9/2005.

<sup>1301</sup> Vid. Artículo 42 de la Ley 9/2005.

<sup>1302</sup> De conformidad con el artículo 7 de la Ley 12/1995, de 29 de diciembre del Impuesto sobre la contaminación atmosférica de Galicia, los sujetos pasivos, serán las personas o entidades que sean titulares de las instalaciones o actividades que emitan las emisiones contaminantes gravadas. Obsérvese que el legislador en el fondo cierra cualquier posibilidad de evadir el cumplimiento de la obligación, llamando tanto a los titulares de las instalaciones, como a los titulares de la actividad si fueran distintos.

<sup>1303</sup> Vid. Artículos 44 y 45 de la Ley 9/2005. La concurrencia de dos o más personas o entidades en la explotación de una misma instalación a que se refiere el apartado anterior, determinará que queden solidariamente obligados frente a la Hacienda de la Comunidad Autónoma, de la Región de Murcia, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 35.6 de la Ley General Tributaria, pudiendo dirigirse la acción administrativa de cobro contra cualquiera de ellos por la totalidad de la cuota. Constituye la base imponible la cuantía de carga contaminante de las emisiones gravadas que se realicen desde una misma instalación industrial durante el periodo impositivo. Dicha cuantía de la carga contaminante viene determinada por la suma de las unidades contaminantes de todas las sustancias emitidas desde una misma instalación industrial (artículo 46 de la ley murciana).



emisión de sustancias contaminantes<sup>1304</sup>. Recae sobre las emisiones cuyos focos se encuentren ubicados en el territorio de la Comunidad Autónoma<sup>1305</sup>, en este sentido, constituye el hecho imponible<sup>1306</sup> la emisión a la atmósfera de: a) dióxido de azufre o cualquier otro compuesto oxigenado de azufre; y b) dióxido de nitrógeno o cualquier otro compuesto oxigenado de nitrógeno.

Por su parte, el impuesto sobre actividades que inciden en el medio ambiente de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha es un tributo propio<sup>1307</sup> que grava la contaminación y los riesgos que sobre el medio ambiente ocasiona la realización de determinadas actividades, con el fin de contribuir a compensar a la sociedad el coste que soporta y a frenar el deterioro del entorno natural<sup>1308</sup>. Constituye el hecho imponible del impuesto la contaminación y los riesgos que en el medio ambiente son ocasionados por la realización en el territorio de Castilla- La Mancha de cualquiera de las actividades siguientes: a) Actividades cuyas instalaciones emiten a la atmósfera dióxido de azufre, dióxido de nitrógeno o cualquier otro compuesto oxigenado del azufre o del nitrógeno<sup>1309</sup>; b) Producción termonuclear de energía eléctrica; y c) Almacenamiento de residuos radiactivo<sup>1310</sup>. A diferencia del impuesto de Galicia y guardando más semejanza con el impuesto de la Región de Murcia, el legislador manchego distingue que el obligado principal es el titular de las actividades económicas contaminantes<sup>1311</sup>, lo que desde nuestro punto de vista concuerda con la diferenciación que debe prevalecer respecto al verdadero sujeto contaminador, el que

---

<sup>1304</sup> Artículo 1º de la Ley 12/1995.

<sup>1305</sup> Artículo 3º de la Ley 12/1995. Correlativamente, la base imponible será el resultante de la suma de todas las emisiones de un mismo foco emisor y se expresarán en toneladas, por un periodo de causación correspondiente al año de calendario. Artículo 8 de la Ley 12/1995.

<sup>1306</sup> Habría que comentar que existe presunción del hecho en tanto las instalaciones emisoras no cesen en su actividad y tal circunstancia sea puesta en conocimiento de la Administración (artículo 6º de la Ley 12/1995).

<sup>1307</sup> Vid. el análisis del mismo en GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Los impuestos propios de las Comunidades Autónomas...*, Op. Cit., p. 450; y ZORRILLA SUÁREZ, Manuel María y HERNÁNDEZ RUBIO, Carolina. *Los impuestos sobre la contaminación atmosférica...*, Op. Cit., pp. 580-583.

<sup>1308</sup> Artículo 1º de la Ley 16/2005.

<sup>1309</sup> Por lo que toca a la estimación de la base imponible se acuden a los métodos directo y objetivo, este segundo, de manera subsidiaria. La base será el resultado de sumar las cantidades emitidas por todos los focos de emisión de la instalación en el mismo periodo impositivo, ya sea el año natural o bien, parcialmente a partir del inicio de las actividades si no coincidieran. Vid. Artículo 10 de la Ley 16/2005.

<sup>1310</sup> Artículo 2.1 de la Ley 16/2005.

<sup>1311</sup> El artículo 4º de la Ley 16/2005 de Castilla la Mancha determina como sujetos pasivos del impuesto a las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la LGT que realicen cualquiera de las actividades señaladas en la norma, asimismo, obliga a responder solidariamente de la deuda tributaria, además de a los establecidos en el artículo 42 de la LGT, a los propietarios de las instalaciones en las que se realizan las actividades contaminantes reseñadas en la Ley.

a su vez detenta la capacidad de incidir el medio, mientras que los titulares de las instalaciones sólo serán obligados solidarios cuando así proceda conforme a derecho. En los tres modelos citados, el legislador respeta un mínimo de emisiones exento de pago y permite determinadas deducciones o reducciones a la base imponible cuando se verifiquen actitudes correctoras o reductoras de la incidencia ambiental. En el caso murciano, el artículo 47 de la Ley creadora, permite a los sujetos pasivos una reducción de 3 unidades contaminantes en concepto de mínimo exento. Al respecto, el impuesto gallego ha evolucionado desde su creación para reducir el umbral mínimo de los tramos de base de la tarifa impositiva, pasando de 1000 toneladas a 100<sup>1312</sup>. Por último, el impuesto manchego tiene tres diferentes tipos impositivos dependiendo de la actividad que emita los gases o genere los residuos, y su peligrosidad<sup>1313</sup>. Los tres arquetipos autonómicos coinciden en la afectación de los ingresos recaudados a programas autonómicos específicos de protección ambiental.

La precisa configuración jurídica del hecho imponible respeta las prescripciones jurídicas del principio de capacidad contributiva como límite mínimo exigible en toda imposición. El hecho imponible refleja la aptitud económica del sujeto para soportar el gravamen, como consecuencia de la posesión de los elementos patrimoniales que conforman la actividad económica, en cuyo seno se ubica el foco emisor. El presupuesto de hecho, tipifica sólo aquellas actividades económicas que perjudican al ecosistema con sus emisiones gaseosas. Así, la finalidad extrafiscal con base a la que se creó el presupuesto de hecho actúa como elemento calificador del mismo, al determinar la sujeción o no sujeción del conjunto de actividades económicas.

El objeto del tributo está constituido por la realización de actividades industriales. Éstas constituyen no sólo una fuente de riqueza, sino un patrimonio concreto. Estas

---

<sup>1312</sup> Ley 16/2008, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Galicia para el año 2009. BOE N° 64, 16 de marzo de 2009 Sec. I.

<sup>1313</sup> En el caso de actividades emisoras de compuestos oxigenados del azufre o del nitrógeno, si la base imponible es menor o igual a 500 toneladas anuales: el tipo será de cero euros por tonelada; en el caso de centrales nucleares de producción de energía eléctrica, el tipo será de 1,50 euros por megavatio hora producido; y en el caso de almacenamiento de residuos radiactivos los tipos aplicables serán los siguientes: para residuos radiactivos de alta actividad, 5 euros por kilogramo; y para residuos radiactivos de media y baja actividad, 1.000 euros por metro cúbico. En esta última hipótesis, la peligrosidad del residuo, uno de los criterios que en nuestra opinión definen el nivel de incidencia ambiental repercute en la cuantía del tipo de gravamen. *Vid.* Artículo 8, Ley 16/2005, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre Determinadas Actividades que Inciden en el Medio ambiente y del tipo autonómico del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos, Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha. BOE 46, de 23 de febrero de 2006.

actividades se caracterizan por estar conectadas con situaciones degradantes del medio<sup>1314</sup>.

De manera que no sólo desde el marco tradicional del principio de capacidad contributiva se respetaron sus lineamientos, sino también, desde la capacidad o aptitud para incidir en el medio, pues las actividades económicas industriales pagarán sólo en tanto contaminen y en esa proporción.

Recuérdese que a pesar de que la actividad económica contaminante debe ser el objeto del tributo ambiental, no puede negarse que sólo un índice de riqueza puede soportar la carga tributaria siempre que sea susceptible de imposición por superar el límite inferior vital (mínimo exento<sup>1315</sup>), que no agote la capacidad de producir o consumir del sujeto contaminador (en cumplimiento a la prohibición de no confiscatoriedad<sup>1316</sup>), y que derive de una actividad económica contaminante o sea el instrumento que permita y soporte su realización (bienes patrimoniales), siempre que sus efectos ambientales nocivos estén dentro de los parámetros permitidos legalmente (por contra, estaríamos frente a infracciones o delitos punibles).

## **2. b. 3) Impuestos sobre el patrimonio ambiental. Propuesta.**

Sin perjuicio de las consideraciones relativas a la posible imposición sobre la titularidad de bienes patrimoniales dotados de un cierto valor económico como construcciones, edificaciones, dispositivos, estructuras e infraestructuras que mediante

---

<sup>1314</sup> Vid. BORRERO MORO, Cristóbal José. “El Impuesto gallego sobre la contaminación atmosférica”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Vol. XLVII, N° 248, abril- junio de 1998, Editorial de Derecho Financiero y Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, España, pp. 312 y 313.

<sup>1315</sup> Vid. GARCÍA FRÍAS, María Ángeles. *El mínimo de existencia en el impuesto...*, *Op. Cit.*, p. 21; CENCERRADO MILLÁN, Emilio. *El mínimo exento en el sistema tributario español...*, *Op. Cit.*, p. 31; HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *El principio quien contamina paga... (2008)*, *Op. Cit.*, pp. 205 y 206, quien propone que pueden crearse nuevos tributos ambientales sobre actividades contaminantes o que supongan un riesgo de contaminar en los cuales se adopten debidas medidas de compensación que garanticen el equilibrio del sistema y se garantice en todo caso el *mínimo existencial*; LEJEUNE VARCÁRCCEL, Ernesto. *Aproximación al principio constitucional...*, *Op. Cit.*, p. 166, quien deriva el mínimo exento a partir del principio de igualdad; TIPKE, Klaus. *I limiti costituzionali della pressione...*, *Op. Cit.*, p.12, quien considera el mínimo exento como una detracción de la base imponible vinculada a la capacidad económica de los individuos como criterio de reparto justo de la carga tributaria.

<sup>1316</sup> Cfr. CHICO DE LA CÁMARA, Pablo. *La regla de la no confiscatoriedad como límite...*, *Op. Cit.*, p. 178, quien habla del respeto al mínimo existencial en los gravámenes ambientales.

su utilización, explotación, colocación e incluso acción de abandono propician alguna forma de incidencia ambiental (*instalaciones contaminantes o que inciden ambientalmente*), en este epígrafe analizaremos de qué manera la titularidad de *bienes de índole ambiental identificables por su valía ecosistémica añadida* está sujeta a un régimen especial, no exento de las restricciones y consideraciones generales del derecho de propiedad por virtud del interés general.

Su especialidad repercute desde el punto de vista tributario porque su tratamiento debe estar diferenciado respecto a la titularidad de otras clases de masas patrimoniales<sup>1317</sup>. El titular (detentador, propietario o poseedor) acapara un patrimonio especial cuyo valor se ve incrementado por la valía correspondiente a su condición *ecológica*. Su posición casi estratégica debe reconocerse por el Estado como medida de adecuada gestión y salvaguarda del bien tutelado constitucionalmente, unitario y vital: el medioambiente.

En este orden de ideas, la tenencia de bienes de significación ambiental sugiere índices especiales de riqueza susceptibles de imposición por sí mismos, con independencia de la utilización económica que se les dé a los mismos donde asoma otro posible indicio<sup>1318</sup>. No obstante, reconociendo la actitud positiva en términos ambientales que puede desarrollar el titular del bien, cabría la no sujeción a gravamen, la exención, e incluso algún beneficio fiscal en otros impuestos (deducciones en el impuesto sobre la renta, personal o societario por los gastos que le ha implicado el cuidado ejemplar de los bienes) siempre y cuando quede denotada su adecuada gestión y protección, de manera que incluso ante una misma masa patrimonial, cabría un trato diferenciado entre los diversos titulares, dado que la capacidad para incidir el medio de un sujeto (modalidad de la capacidad contributiva) se ve modulada por

---

<sup>1317</sup> En un sentido similar, reproducimos las palabras de la profesora GUERVÓS MAÍLLO, quien anima a estudiar, entre otros aspectos, “*el diseño de tributos medioambientales que graven la ocupación del suelo por usos privados, modulando el mismo en función del impacto o daño medioambiental ocasionado por esta ocupación sobre la calidad ambiental del territorio en que se sitúen (valores geomorfológicos, florísticos, faunísticos, etc.), y teniendo también en cuenta la proximidad a espacios naturales protegidos y/o al litoral, el tipo de suelo y la reversibilidad del mismo*”. Vid. GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Una contribución al desarrollo sostenible...*, Op. Cit., p. 366.

<sup>1318</sup> Recordemos la tasa sobre manejo de bosques “*The forest management fee*” actualmente vigente en Finlandia (artículo 8.19), que obliga a cada propietario de extensiones de bosque a pagar una cuota básica y una cuota de acuerdo al número de hectáreas de terreno que posean. Se encuentran exentos de pago, los terrenos “pequeños” y aquellos donde su manejo se encuentre suficientemente bien organizado. Se trata de un tributo local, de temporalidad anual. Vid. MINISTRY OF FINANCE. *Taxation in Finland 2009...*, Op. Cit., p. 156.

distintos parámetros (atenuantes o agravantes) denotados en su actuación contaminante.

Debe plantearse seriamente la necesidad de establecer un régimen fiscal específico para la circulación mercantil de esta clase de bienes, en el que se capture el valor real de los mismos (*revalorización del bien ambiental*) por dos razones: la primera porque mediante la imposición se estimularía a los agentes involucrados a ejecutar cada acto con mayor conciencia y responsabilidad respecto a la importancia social del objeto de transacción, y la segunda, porque el instrumento fiscal provee el vínculo legal que obliga a sus titulares a devolver a la sociedad, en términos de solidaridad, parte de la ganancia obtenida de la especulación sobre dichos bienes cuya valía ecosistémica individualmente considerada no les pertenece del todo.

La funcionalidad de nuestro planteamiento es amplia. Imaginemos otro supuesto, el de la provocación de incendios forestales motivados por el interés económico de los titulares de tierras rústicas en aprovecharlas para un uso agrícola o pastoril pero para lo cual deben retirar árboles y plantas de la superficie. Si mediante una regulación adecuada se establecieran baremos de mínimos y máximos que faciliten la revalorización de los espacios forestales incrementando su valor económico de manera legal y organizada, por un lado se evitarían abusos o especulaciones arbitrarias entre agentes, y por otro lado, es posible elucidar que frente al incremento de su valor económico<sup>1319</sup> precisamente a causa de su valía ambiental como espacio forestal, la provocación de incendios disminuiría pues se generaría incluso para esos mismos sujetos un mayor interés en su conservación. Ahora bien, la realización de operaciones comerciales cuyo objeto constituya un inmueble de estas características no estaría al margen de la fiscalidad ambiental<sup>1320</sup>, ya que el instrumento tributario

---

<sup>1319</sup> Vid. AA.VV. PRADA BLANCO, Albino, Director. *Valoración económica del patrimonio natural...*, Op. Cit., p. 3 y ss.; AZQUETA OYARZUN, Diego. *Valoración económica de la calidad ambiental...*, Op. Cit.; LINARES LLAMAS, Pedro. *Externalidades de la Energía...*, Op. Cit., pp. 63-83; LINARES LLAMAS, Pedro y ROMERO LÓPEZ, Carlos. *Economía y medio ambiente...*, Op. Cit., pp. 1189-1225; PULIDO SAN ROMÁN, Antonio. *Relaciones entre economía y medio ambiente...*, Op. Cit., pp. 1075-1087.

<sup>1320</sup> Un proyecto político real dirigido al mismo ideal es el impulsado por la Consejería de Medio Ambiente de la Junta de Andalucía, denominado "*Valoración de la renta y el capital de los montes de Andalucía (RECAMAN)*". Sus objetivos consisten en calcular la renta y el capital de los montes de Andalucía, calcular las variaciones del valor del capital privado y social motivadas por cambios simulados de usos de la tierra en los montes de Andalucía, desarrollar una aplicación informatizada del sistema de cuentas agroforestales comerciales y ambientales integradas (CAF) en los montes de Andalucía. Una de las motivaciones del proyecto es capturar aquellos beneficios particulares que, sin embargo, no se ven reflejados en la contabilidad nacional. Vid. GUZMÁN VÁZQUEZ DE PRADA, Luis,

obligaría al titular a devolver a la sociedad parte de la ganancia obtenida de su transacción y que no le pertenece absolutamente, pues el criterio que coloca a dicho patrimonio en una situación privilegiada económicamente es precisamente la valía ecosistémica añadida derivada de su pertenencia a un bien común denominado *medioambiente*. Siguiendo un esquema coherente y equilibrado, el legislador tributario también deberá apreciar las actitudes “positivas” ambientalmente reconociendo a través de incentivos fiscales el sacrificio hecho por el titular pues al evitar su explotación, conserva un bien común: *el ambiental*.

Más allá del planteamiento expuesto, debemos reconocer que en términos prácticos, en la mayoría de los países de la OCDE<sup>1321</sup> y de la UE, la utilización de la fiscalidad directa en materia ambiental es limitada. Los campos de aplicación de tales prácticas prácticamente conciernen a inversiones en tecnología para reducir la contaminación y para el reciclaje. En este sentido, el impuesto sobre la renta de las sociedades admite ciertos incentivos a la inversión en tecnologías más limpias<sup>1322</sup>, a través de la implementación de beneficios fiscales, tanto en el régimen estatal<sup>1323</sup> como autonómico<sup>1324</sup>.

---

DE LA HOZ RODRÍGUEZ, Francisca María, y MARTÍN ZAZO, Isabel. *Evaluación económica del patrimonio natural de Andalucía...*, *Op. Cit.*, pp. 8 y 9.

<sup>1321</sup> Vid. OCDE. *La fiscalidad y el medio ambiente...*, *Op. Cit.*, pp. 29 y ss.

<sup>1322</sup> Vid. MAGADÁN DÍAZ, Marta. *La fiscalidad aplicada al medioambiente...*, *Op. Cit.*, pp. 1241-1255.

<sup>1323</sup> Existe la deducción por inversiones destinadas a la protección del medio ambiente, a que se refiere el Real Decreto 283/2001, de 16 de marzo por el que se modifican determinados artículos del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades en materia de deducción por inversiones destinadas a la protección del medio ambiente. BOE N° 66 de 17 de marzo de 2001. Los artículos 40 y 41 del Título I BIS de la ley, prevén dos figuras:

*“Artículo 40. Ámbito de aplicación: instalaciones destinadas a la protección del medio ambiente.*

*De acuerdo con lo establecido en el apartado 4 del artículo 35 de la Ley del Impuesto, los sujetos pasivos podrán deducir de la cuota íntegra el 10 por 100 del importe de las inversiones realizadas en elementos patrimoniales del inmovilizado material destinados a la protección del medio ambiente consistentes en instalaciones que tengan por objeto alguna de las siguientes finalidades:*

- a) Evitar o reducir la contaminación atmosférica procedente de las instalaciones industriales.*
- b) Evitar o reducir la carga contaminante que se vierta a las aguas superficiales, subterráneas y marinas.*
- c) Favorecer la reducción, recuperación o tratamiento correctos desde el punto de vista medioambiental de residuos industriales.”*

*“Artículo 41. Ámbito de aplicación: vehículos industriales o comerciales de transporte por carretera.*

*1. La deducción a que se refiere el artículo anterior se aplicará también en el supuesto de adquisición de vehículos industriales o comerciales de transporte por carretera nuevos y que, tratándose de vehículos con motor diesel o con motor de encendido por chispa alimentado con gas natural o gas licuado del petróleo, cumplan los requisitos sobre emisión de gases, partículas contaminantes y humos establecidos en la Directiva 88/77/CEE...”*

<sup>1324</sup> Vid. HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *El uso de beneficios fiscales...*, *Op. Cit.*, pp. 287-300; GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Una contribución al desarrollo sostenible: beneficios...*, *Op. Cit.*, pp. 357- 368.

## 2. b. 4) El caso paradigmático de la Comunidad Autónoma de Aragón.

### A. Los antecedentes.

Por virtud de la Ley 13/2005, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas en materia de Tributos Cedidos y Tributos Propios de la Comunidad Autónoma de Aragón<sup>1325</sup>, se aprueba la creación de diversos impuestos propios de tildes ecológicas, a saber, el impuesto sobre el daño medioambiental causado por la instalación de transportes por cable; el impuesto sobre el daño medioambiental causado por la emisión de contaminantes de la atmósfera; y el impuesto sobre el daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta. En un esfuerzo por evitar cualquier solapamiento con materias imponibles del Estado o de los entes locales y por justificar constitucionalmente su cabida en el ordenamiento jurídico, el legislador autonómico elabora toda una novedosa teoría de adaptación del principio de capacidad contributiva a estas figuras, entre otros aspectos relevantes, asimismo, aborda clara y tajantemente diversos aspectos retratados y defendidos empíricamente en esta tesis, aclarando que también desde nuestra consideración, sus declaraciones son perfeccionables, consecuencia normal del tiempo de maduración que toda doctrina incipiente necesita, no obstante avistan por primera vez la influencia real de los acontecimientos y requerimientos de la vida contemporánea, que motivan la actualización de los regímenes jurídicos y donde estos gravámenes evolucionan en paralelo al tiempo que recalcan sus propios matices.

Asimismo, la disposición comentada demuestra desde el Preámbulo una pretensión innovadora, acorde a la teoría del “Doble dividendo”<sup>1326</sup> que sugiere la redistribución de la carga tributaria desde los impuestos sobre la renta y el trabajo hacia nuevas

---

<sup>1325</sup> Publicada en BOA N° 154, de 31 de diciembre de 2005.

<sup>1326</sup> Recuérdense aspectos básicos relativos a la concepción de las *reformas fiscales verdes* y el alcance de la teoría del *Doble dividendo*, abordados por RODRÍGUEZ MÉNDEZ, Miguel Enrique. *Reforma fiscal verde y doble dividendo...*, *Op. Cit.*, pp. 15 y ss.; GAGO RODRÍGUEZ, Alberto, LABANDEIRA VILLOT, Xavier y RODRÍGUEZ MÉNDEZ, Miguel. *La práctica de la imposición ambiental...*, *Op. Cit.*, pp. 103-149; Id. *Evidencia empírica internacional...*, *Op. Cit.*, pp. 372-404; GIMÉNEZ, Eduardo L. y RODRÍGUEZ, Miguel. *Pigou's Dividend Versus Ramsey's Dividend...*, *Op. Cit.*; y a nivel europeo, por la EUROPEAN ENVIRONMENT AGENCY, *Environmental Taxes: recent developments...* *Op. Cit.*, pp. 15-17; Id. *Market-based instruments for environmental policy...*, *Op. Cit.*, pp. 18 y ss.; Id. *Using the market for cost-effective environmental policy...*, *Op. Cit.*, 12 y ss.; Id. *Effectiveness of environment taxes and charges...*, *Op. Cit.*, pp. 57 y ss.

exacciones de calidad ambiental. Pese a que el alcance de la norma es autonómico, refleja la oportunidad de enfocar las políticas públicas desde una postura inexplorada hoy en día, y fundamentalmente integral, que bien podría extenderse a otros niveles de gobierno.

En palabras del órgano parlamentario aragonés la norma *“tiene dos elementos esenciales íntimamente ligados y que constituyen la clave interna de comprensión global de las medidas adoptadas: por un lado, el alivio de la carga impositiva que determinados colectivos – familia numerosa, jóvenes, mayores, discapacitados– soportan en distintas figuras impositivas y, por otro, el uso de la política tributaria para la protección del medio natural y territorial vía deducciones en la imposición personal, establecimiento de impuestos medioambientales, tasas de carácter ecológico en defensa del medio natural, forestal, agrícola, de los montes y de las vías pecuarias, así como medidas actualizadoras del canon para el saneamiento y depuración de las aguas... el diseño de las medidas garantiza, desde una perspectiva general que la carga tributaria soportada por los ciudadanos aragoneses siga manteniéndose en términos similares respecto de años anteriores e, incluso, en supuestos concretos, en niveles sensiblemente inferiores.”*

Los empeños del legislativo autonómico permanecen sustancialmente aun después de ulteriores modificaciones<sup>1327</sup>, ya que éstas sólo han derogado parte del articulado originario para unificarlo en un único documento de regulación o bien, efectuado ciertas precisiones terminológicas en pos de facilitar su aplicación.

Es en la Exposición de motivos donde se sustenta una defensa férrea de los preceptos impositivos recién creados (y diríamos también, anticipada, dados los recursos planteados actualmente pendientes de resolución ante el Tribunal Constitucional<sup>1328</sup>), empleando los propios argumentos de la doctrina jurisprudencial constitucional,

---

<sup>1327</sup> Hablamos del Decreto Legislativo 1/2007, de 18 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Legislación sobre los impuestos medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón, BOA Nº 117, de 3 de octubre de 2007; la Ley 8/2007, de 29 de diciembre, de Medidas Tributarias de la Comunidad de Aragón, BOE Nº 46, 22 de febrero de 2008; y la Ley 13/2009, de 30 de diciembre, de Medidas Tributarias de la Comunidad Autónoma de Aragón, BOE Nº 36, de 10 de febrero de 2010.

<sup>1328</sup> Recursos de inconstitucionalidad Nº 3095-2006 y Nº 3701-2006, promovidos por más de cincuenta Diputados del Grupo Parlamentario Popular del Congreso de los Diputados, y por el Presidente de Gobierno, respectivamente, en relación con determinados preceptos de la Ley 13/2005, de 30 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas en materia de tributos cedidos y tributos propios de la Comunidad Autónoma de Aragón. Autos de admisión publicados en el BOE Nº 125, de 26 mayo de 2006.



principalmente de la sentada respecto al principio de capacidad contributiva, y trasladando los razonamientos de la Ciencia Económica<sup>1329</sup> al caso.

Encontramos referencias múltiples a conceptos respaldados desde nuestra panorámica, que explican el principio de capacidad contributiva en los gravámenes con objetivos ecológicos, comenzando con una afirmación tajante:

*“... los impuestos medioambientales responden a este principio de capacidad contributiva, y ello es así en un doble sentido: en primer lugar, porque en las conductas contaminantes hay una efectiva capacidad contributiva, que se refleja en los ahorros que provocan los déficits de capitalización necesaria para atenuar la producción cuando el bien público perturbado no se repone a su estado natural, con el agravante de que ese reflejo de capacidad de pago añadida no puede ser bien captado por los impuestos generales sobre la renta, que sólo apreciarán los menores costes de producción industrial o de servicios, pero no los mayores gastos necesarios para la provisión de ciertos bienes públicos que provocan las externalidades derivadas de las conductas perturbadoras del medio natural, y en segundo lugar, porque la dimensión económica del hecho imponible en estas categorías tributarias se alcanza, únicamente, mediante la combinación de postulados propios del principio de capacidad contributiva con la máxima, de inspiración y tradición euro comunitaria, del conocido «quien contamina, paga», lo cual conduce hacia la equivalencia fiscal para someter a tributación sólo a quienes, como postula el Tribunal Constitucional, muestran capacidad de afectar como modalidad de capacidad de pago mediante conductas que lesionan el medio natural...”*

---

<sup>1329</sup> En el Preámbulo de la Ley 13/2005, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas en Materia de Tributos Cedidos y Tributos Propios de la Comunidad Autónoma de Aragón, apartado II, de las “Medidas Fiscales en materia de Tributos Propios: Impuestos Medioambientales” se confirma la intencionalidad del legislador de acaparar las teorías económicas de las externalidades para la creación de sus impuestos ambientales, en la misma tesitura que PIGOU: “... en definitiva, se busca la corrección de las deseconomías externas o externalidades, puesto que los costes sociales y ambientales que los individuos o las empresas que ejercen determinadas actividades contaminantes imponen o trasladan a la sociedad en general no son internalizados por sus causantes ni por el normal funcionamiento del mercado...”. Vid. también PIGOU, Arthur Cecil. *The Economics of Welfare...*, Op. Cit.; Id. *A study in public finance...*, Op. Cit.

La calidad “*híbrida*” a que se refiere la Exposición de motivos, aunque mediante una redacción un tanto confusa, indica la doble funcionalidad de los tributos “verdes”, es decir, como instrumentos recaudatorios sometidos a los principios constitucionales tributarios y por otra parte, partícipes de políticas públicas, como la medioambiental.

Al margen de la patente intención de evitar cualquier confrontamiento con los límites competenciales<sup>1330</sup> establecidos en la LOFCA (artículo 6º, apartados 2 y 3), el legislador aragonés describe que no existe una perturbación de la norma estatal porque el hecho imponible de los nuevos impuestos, en general, es el daño medioambiental causado por diversas actividades contaminantes que no asumen ni internalizan en sus procesos productivos los costes derivados de su necesaria corrección o reparación, no obstante, nos gustaría comentar que al momento de buscar un nexo con el soporte material de las actividades gravadas, desdeña prácticamente todas las opciones, que correctamente configuradas, pueden serlo perfectamente. Así desecha el ejercicio de la propia actividad, la titularidad o el uso de los elementos o activos patrimoniales afectos a dicha actividad, o la sujeción a gravamen de otras magnitudes fiscales como la producción, el consumo o los beneficios obtenidos por aquéllas, las que desde nuestra consideración no se empalman con otras materias imponibles prohibidas para las Comunidades Autónomas al detentar una característica especial, que las hace inconfundibles: su procedencia y las secuelas que las acciones ocasionan sobre el medio natural.

Así las cosas, por otro lado es insuficiente que deje recaer en la base imponible la función de ponderar la capacidad contributiva de los sujetos pasivos<sup>1331</sup>. Aunque lo cierto es que el gravamen será proporcional a la contaminación o incidencia ambiental generadas no menos lo es que no se grava la contaminación en sí (ésta no es un índice de riqueza), sino aquellos índices tradicionales vinculados directamente al daño

---

<sup>1330</sup> Vid. LAGO MONTERO, José María. *El poder tributario de las Comunidades Autónomas...*; *Op. Cit.*, pp. 35-63, sobre el poder tributario autonómico en el plano normativo y sus diversos límites; ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel. *El poder tributario de las Comunidades Autónomas...*, *Op. Cit.*, pp. 207-251; y RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro. *Los límites constitucionales del poder tributario...*, *Op. Cit.*, p. 1283 y ss.; Id. *Los principios de imposición...*, *Op. Cit.*, pp. 618 y ss.

<sup>1331</sup> Extracto de la Exposición de Motivos de la Ley 13/2005, de 30 de diciembre: “... *ya nadie cuestiona que la base imponible debe cumplir no sólo la función de determinar el importe de la cuota tributaria del impuesto, sino también la trascendental misión de medición de los elementos del hecho imponible que lo definen y que exteriorizan, al mismo tiempo, la capacidad contributiva del sujeto pasivo. Y esto es lo que los impuestos medioambientales encarnan con la novedosa regulación de las unidades contaminantes de determinación y medida del daño medioambiental, cuyo objetivo es la cuantificación básica por referencia a los valores, magnitudes o elementos en general que integran el volumen o carga contaminante de la actividad...*”.

ambiental que generan. Menos mal que se reconoce la buena actitud de los sujetos pasivos<sup>1332</sup>, autorizando deducciones a la cuota tributaria, de todas aquellas inversiones efectuadas por los sujetos pasivos destinadas a la cesación, disminución o reparación de sus efectos contaminantes.

En términos generales, la Ley no tiene desperdicio y sobre todo, el esfuerzo reformador del legislador merece un reconocimiento, aun cuando la norma adolece de diversos defectos que podrían acarrearle una declaratoria de inconstitucionalidad (como desdoblaremos en seguida), sus razonamientos trabajan sobre terreno poco explorado, a pesar de aprovechar la experiencia de otras Comunidades Autónomas en el tema, e inherentemente sientan un importante precedente.

Fue a través del Decreto Legislativo 1/2007, de 18 de septiembre, del Gobierno de Aragón<sup>1333</sup>, como se aprobó el texto refundido de la legislación estudiada. En él se declara que el objeto principal es *gravar el daño ambiental causado en los recursos naturales y territoriales de la Comunidad Autónoma por determinadas actividades contaminantes como son las instalaciones de transporte por cable, la emisión de sustancias contaminantes a la atmósfera, o el establecimiento comercial con grandes áreas de venta.*

Y por vez primera, se prescribe en un texto legal, la doble tipología de las incidencias ambientales, en la misma tesitura propuesta en la presente tesis, cuando al referirse a las actividades contaminantes se dice que éstas “... **producen de forma mediata o inmediata pero efectivamente, el menoscabo o deterioro del medio ambiente en términos de explotación selectiva, lesiva, degradatoria, abusiva y expoliante de sus recursos, y cuyo coste genera una carga desproporcionada para la sociedad e**

---

<sup>1332</sup> Acerca de la necesidad y oportunidad de reconocer fiscalmente aquellas conductas positivas para el medioambiente Vid. BOKOBO MOICHE, Susana. *Gravámenes e incentivos fiscales...*, Op. Cit., pp. 127-151; GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Una contribución al desarrollo sostenible...*, Op. Cit., pp. 366 y 367; HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Desgravaciones tributarias...*, Op. Cit., p. 135; Id. *El uso de beneficios fiscales...*, Op. Cit., pp. 287-303; y VAQUERA GARCÍA, Antonio. *Fiscalidad y medio ambiente...*, Op. Cit., pp. 144-152.

<sup>1333</sup> Decreto Legislativo 1/2007, de 18 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Legislación sobre los impuestos medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón. BOA Nº 117, de 3de octubre de 2007.

*hipoteca el futuro desarrollo, sostenido y equilibrado, de la comunidad.*<sup>1334</sup>” De ahí que sus consignas cobren mayor interés para nuestra investigación.

## **B. El Anexo III de la Ley 13/2009, de 30 de diciembre, de Medidas Tributarias de la Comunidad de Aragón. Sucinto análisis crítico a la normativa vigente.**

El texto vigente de la legislación sobre impuestos medioambientales de la Comunidad aragonesa se presenta codificado en el Anexo III de la Ley 13/2009, de 30 de diciembre, de Medidas Tributarias de la Comunidad Autónoma de Aragón<sup>1335</sup> (en lo sucesivo Anexo III, Ley 13/2009), tiene prácticamente el mismo contenido del Decreto codificador 1/2007, de 18 de septiembre, salvo algunas modificaciones menores relativas a precisar los conceptos de transporte de personas por cable del artículo 8 y de los criterios del método de estimación objetiva, que añade el apartado 4 del artículo 32.

A decir de la Ley 13/2009, la finalidad de los impuestos comprendidos<sup>1336</sup> consiste en gravar (y aquí nótese la influencia de la jurisprudencia constitucional<sup>1337</sup>) *la concreta capacidad contributiva que se manifiesta, como riqueza real o potencial, susceptible de imposición*, en el daño causado en el medio ambiente por determinados elementos, conductas y actividades contaminantes que se realizan o desarrollan mediante la explotación selectiva, la degradación o la lesión de los recursos naturales y que provocan un grave deterioro en el medio natural, territorial, paisajístico de la Comunidad Autónoma de Aragón.

---

<sup>1334</sup> Primer párrafo de la parte introductoria del Decreto Legislativo 1/2007, de 18 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Legislación sobre impuestos medioambientales de la Comunidad de Aragón.

<sup>1335</sup> Ley 13/2009, de 30 de diciembre, de Medidas Tributarias de la Comunidad Autónoma de Aragón. BOE Nº 36, de 10 de febrero de 2010.

<sup>1336</sup> Artículo 2, Anexo III, Ley 13/2009.

<sup>1337</sup> STC 37/1987, de 26 de marzo; STC 14/1998, de 22 de enero; STC 289/2000, de 30 de noviembre, entre otras. *Vid. Supra* los apartados 4.c), 6, y 7 e incisos, del Capítulo I de esta tesis. Igualmente, ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto. *La jurisprudencia del Tribunal Constitucional...*, *Op. Cit.*, pp. 229-242; HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *V. Anexo de Actualización...*, *Op. Cit.*, pp. 401-415; Id. *STC 289/2000, de 30.11.2000...*, *Op. Cit.*; Id. *STC 289/2000, de 30 de noviembre (2002)...*, *Op. Cit.*, pp. 166-168; Id. *STC 179/2006, de 13 de junio: Inconstitucionalidad parcial...*, *Op. Cit.*, p. 2; MANZANO SILVA, María Elena. *El impuesto extremeño sobre instalaciones...*, *Op. Cit.*, pp. 47-60; Id. *Tributación Medioambiental en Extremadura...*, *Op. Cit.*, pp. 1179-1197; MATA SIERRA, María Teresa. *La tributación medioambiental...*, *Op. Cit.*, pp. 512-517; y PEÑA AÑONSO, José Luis. *La finalidad extrafiscal y la estructura...*, *Op. Cit.*, pp. 479-492.

Los tres tributos reglados son:

1. El “Impuesto sobre el daño ambiental causado por la instalación de transportes por cable”;
2. el “impuesto sobre el daño medioambiental causado por la emisión de contaminantes a la atmósfera”; y
3. el “impuesto sobre el daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta”.

De acuerdo al texto legal<sup>1338</sup>, su naturaleza jurídica corresponde a la de tributos propios<sup>1339</sup>, reales<sup>1340</sup>, de carácter afectado y finalidad extrafiscal.

Diferimos desde este momento con la calificación que hace el legislador de impuestos *reales*<sup>1341</sup> porque un impuesto real es aquél que grava determinado hecho sin tomar en cuenta la calidad personal del sujeto que es titular del bien, lo que no sucede en los gravámenes en cuestión cuya intención medioambiental dicta que el sujeto pasivo debe ser el sujeto “contaminador”, cualidad inherente al mismo que justifica en primer

---

<sup>1338</sup> Artículo 3º, Anexo III, Ley 13/2009.

<sup>1339</sup> Vid. SIMÓN ACOSTA, Eugenio. *La autonomía financiera de las regiones*, Cáceres: Aula de Cultura de la Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Cáceres, España, 1978, p. 28, se plantea qué son tributos propios de los territorios autónomos señalando que “*son aquéllos en los que la región tiene atribuido el poder normativo, además del poder de gestionar y recaudar y la titularidad del crédito*”; DE LA CRUZ RODRÍGUEZ, Baltasar. “¿Qué futuro tienen los impuestos propios de las Comunidades Autónomas?”, en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Volumen 46, Nº. 239, España, 1996, p. 52, define a los tributos propios autonómicos “*aquellos que son elaborados y aprobados por sus Órganos legislativos en el ejercicio de la cuota de poder tributario con el que están investidos*”; LAGO MONTERO, *El poder tributario...*, Op. Cit., pp. 115-142, para quien el tributo autonómico cumple tres características: es el tributo creado por ley autonómica, gestionado por administración autonómica y destinado su producto al presupuesto autonómico, en el conjunto del sistema de financiación autonómica, asimismo, la clasificación de los tributos autonómicos debe partir, a su juicio, de la tripartición derivada del artículo 26 de la LGT, esto es, los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales. El supuesto de los impuestos pueden dividirse en función de la materia imponible que han tomado como objeto. En este sentido, los impuestos autonómicos se clasifican, atendiendo a la riqueza sectorial gravada, en impuestos sobre el juego, sobre explotaciones agrarias e impuestos ambientales que gravan patrimonios o consumos contaminantes; GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *El impuesto balear...*, Op. Cit., pp. 42-81; Id. *Los impuestos propios...*, Op. Cit., pp. 421-457, quien adicionalmente incluye en nuevas categorías a los impuestos sobre grandes establecimientos comerciales, los impuestos sobre entidades de crédito, y los gravámenes sobre el turismo. Relativo a la materia ambiental exclusivamente, Vid. DE LA HUCHA CELADOR, Fernando. *El poder tributario de las Comunidades Autónomas en materia medioambiental...*, Op. Cit., pp. 285-325; y MATA SIERRA, María Teresa. *La tributación medioambiental...*, Op. Cit., pp. 503-508.

<sup>1340</sup> Vid. JARACH, Dino. *Curso superior de Derecho Tributario...*, Op. Cit., p. 168, señala que “*son impuestos reales aquellos en que se prescinde de las condiciones personales del contribuyente y del total de su patrimonio o renta, aplicándose el impuesto sólo sobre una manifestación objetiva y aislada de riqueza o capacidad contributiva*”.

<sup>1341</sup> A una conjetura similar llega GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *El impuesto balear...*, Op. Cit., pp. 86 y 87.

término el nacimiento de la obligación tributaria ambiental a su cargo. Por otra parte, basta recordar que el principio *quien contamina paga* no constituye una mera recomendación económica sobre cuestiones de política legislativa, sino un auténtico mandato jurídico<sup>1342</sup> respaldado por los Tratados comunitarios, por la misma razón y como prueba de nuestro razonamiento, en el ámbito estrictamente fiscal, este principio se opone a que los beneficios fiscales sean otorgados a los sujetos contaminadores, tanto en tributos ordinarios, como medioambientales.

Con todo esto, concluimos que no se trata de impuestos reales cuyo hecho imponible desdeña las cualidades del sujeto pasivo (contaminador), titular del bien o realizador de la actividad mediante la explotación de los bienes, sino por el contrario, atiende a sus características dotando a las figuras analizadas de una naturaleza personal<sup>1343</sup>.

A efectos del texto Refundido, se definen cuatro conceptos imprescindibles: el “efecto contaminante”; las “actividades contaminantes”; la “explotación, instalación o establecimiento contaminante”; y las “unidades contaminantes”.

Por “efecto contaminante”<sup>1344</sup>, se comprende el daño ambiental, causado directa y efectivamente (se omitió precisar alguna consideración respecto a su temporalidad, mediata o inmediata, tal como sí se delimitó en el contexto del Decreto Legislativo 1/2007) por la realización y el desarrollo de determinadas actividades contaminantes a través (acertadamente detalla varias hipótesis) de la explotación selectiva, la degradación o la lesión de los recursos naturales y territoriales en la Comunidad aragonesa.

Las “actividades contaminantes”<sup>1345</sup>, son aquellas de finalidad o contenido económico (nos parece ideal la aclaración hecha respecto a la calidad económica de los actos), desarrolladas en el ámbito territorial de la Comunidad Autónoma, que provocan una grave contaminación del medio ambiente y que se rigen materialmente por su legislación sectorial específica.

---

<sup>1342</sup> Vid. HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *El principio quien contamina paga...*, Op. Cit., pp. 211 y 212.

<sup>1343</sup> Vid. FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Curso de Derecho Financiero...*, Op. Cit., pp. 186 y 187, quien define los impuestos personales como “aquellos que gravan una manifestación de la riqueza que no puede ser pensada sin ponerla en relación con una determinada persona”.

<sup>1344</sup> Artículo 6.1, Anexo III, Ley 13/2009.

<sup>1345</sup> Artículo 6.2, Anexo III, Ley 13/2009.

“Explotación, instalación o establecimiento contaminante”<sup>1346</sup>, son el conjunto de elementos, construcciones, edificaciones, maquinaria u otros activos de cualquier naturaleza, ubicados en el ámbito territorial de la Comunidad Autónoma que generen, emiten o producen un efecto contaminante en el medio ambiente (la pluralidad de acciones es correlativa a la diversidad de afectaciones).

Las “Unidades contaminantes”<sup>1347</sup>, son las variables de determinación y medida del daño ambiental, expresadas en diversos valores, parámetros, magnitudes o variables en función de la estimación por carga contaminante que provoca la explotación selectiva, abusiva, degradatoria o lesiva en el medio ambiente, y cuya referencia se utiliza como elemento cuantificador del impuesto.

Por lo que toca al “**impuesto sobre el daño ambiental causado por la instalación de transportes por cable**”<sup>1348</sup>, su objeto consiste en gravar la concreta capacidad contributiva que se manifiesta en determinadas actividades desarrolladas mediante la utilización de las instalaciones o elementos de dichos sistemas de transporte de personas, mercancías, bienes, como consecuencia de su incidencia negativa en el entorno natural, territorial y paisajístico de la Comunidad Autónoma de Aragón afectados al transporte de personas en las instalaciones de teleféricos y remontapendientes, así como de transporte de mercancías o materiales en las instalaciones de remonte utilizadas en el medio forestal<sup>1349</sup>.

Un punto desacertado es la elección del hecho imponible, constituido por *el daño medioambiental*<sup>1350</sup> *causado directamente por las instalaciones de transporte mediante líneas o tendidos de cable*. Adicionalmente, cuando las instalaciones de transporte se destinan a pistas de esquí alpino, el daño se considera *agravado por el impacto negativo añadido por dicha actividad*. Asimismo, se *entenderá producido el daño*

---

<sup>1346</sup> Artículo 6.3, Anexo III, Ley 13/2009.

<sup>1347</sup> Artículo 6.4, Anexo III, Ley 13/2009.

<sup>1348</sup> Capítulo II, artículos 7 a 12 del Anexo III, Ley 13/2009.

<sup>1349</sup> Artículo 7, Anexo III, Ley 13/2009.

<sup>1350</sup> Una crítica similar respecto al Impuesto de Aragón sobre el daño medioambiental causado por la instalación de transportes por cable, la formulan HERMOSILLA MARTÍN y RUBIO ESCOBAR, quienes afirman que “...*La doctrina ha criticado la atribución de una naturaleza ambiental a este impuesto, en la medida que confunde la denominada capacidad de contaminar con el daño medioambiental, pues este último concepto corresponde, más que al ámbito del sistema tributario, al contenido de la legislación sancionadora y sobre responsabilidad por los perjuicios causados en el medioambiente, que actualmente tienen su regulación en la Ley 26/2007, de 23 de octubre, de Responsabilidad Medioambiental.*” Cfr. HERMOSILLA MARTÍN, Ramón, y RUBIO ESCOBAR, Pedro M. *La tributación medioambiental y los medios de transporte...*, *Op. Cit.*, pp. 756-758.

*medioambiental aun cuando las instalaciones o elementos del transporte descrito se encuentren en desuso o no hayan entrado en funcionamiento*<sup>1351</sup>.

El desatino proviene de la incorrecta concepción terminológica por parte del legislador, ya que el “daño” por su propia naturaleza y sobre todo en el ámbito de la tributación medioambiental, es una *consecuencia, un efecto de*<sup>1352</sup>. En su lugar, el hecho imponible debía ser la actividad generadora, es decir, el uso de las instalaciones referidas.

Ahora bien, mayor escozor causa el último párrafo del citado precepto 9.2, y es que su redacción nos parece inadecuada del todo. En primer término, resulta incoherente con el resto del artículo, ya que si el hecho imponible lo constituye el “daño” pero no se utilizan las instalaciones ¿en qué momento se produce el mismo?, otra situación sería que el legislador preocupado por la afectación paisajística determinara como supuesto de causación la mera tenencia o edificación de las instalaciones o un abandono asimilable a la acción de generar residuos y focos de contaminación (lo que no ocurre en el presente), sin embargo, esas serían otras premisas, otros hechos imponibles, o bien, supuestos ajenos a las normas tributarias en cuanto acciones punibles si éstas fuesen prohibidas.

Por otra parte, el susodicho párrafo 9.2, se contradice con los numerales 2º y 7º del Anexo de mérito, pues si las instalaciones están en desuso o inactivas, no hay operación, conducta o actividad, valga la redundancia (si acaso una “abstención”, cuyo supuesto al no estar prescrito con claridad en la Ley creadora, siguiendo los principios de estricto derecho y reserva de ley, no puede ser aplicado) y por tanto, tampoco una riqueza derivada de ellas que suponga para el legislador una “concreta capacidad contributiva manifestada”. Repetimos, si la redacción incluyera el presupuesto de la “omisión”, una hipótesis discutible pero admisible a ojos de la doctrina constitucional, en cuanto a que los hechos negativos pueden ser susceptibles de imposición<sup>1353</sup>, quizá nuestra opinión variaría.

---

<sup>1351</sup> Artículo 9.2, Anexo III, Ley 13/2009.

<sup>1352</sup> “Daño: m. Efecto de dañar”. *Diccionario de la Real Academia Española*. Vigésima segunda edición, versión electrónica [www.rae.es](http://www.rae.es), consultado en agosto de 2010.

<sup>1353</sup> STC 37/1987, de 26 de marzo, BOE N° 89, de 14 de abril de 1987. FJ 13. “... *no resulta difícil concluir que el Impuesto sobre Tierras Infrutilizadas no lesiona el principio de capacidad contributiva sólo porque recaiga sobre la utilización insuficiente o la obtención de rendimientos inferiores al óptimo legalmente señalado para las fincas rústicas, pues este hecho de significado social y económicamente*”



Mientras tanto, el artículo 10 define a los sujetos pasivos del impuesto y menciona con toda nitidez que éstos serán quienes *realicen las actividades de explotación de las instalaciones o elementos afectos al transporte* realizado mediante líneas o tendidos de cable. Aquí regresamos a la pregunta con relación a la incongruente redacción del artículo 9.2 acerca de ¿qué ocurre si las instalaciones aun no se utilizan o están en desuso?, desde nuestra perspectiva, se crea una situación de inseguridad jurídica para los contribuyentes quienes de acuerdo al artículo 10, se constituyen como sujetos obligados **al ejecutar las actividades de explotación mediante diversas instalaciones o elementos, no obstante, por virtud del numeral 9.2 in fine actualizan el presupuesto de hecho con el consiguiente nacimiento de obligaciones tributarias a su cargo, sin que medie acción o actividad alguna de su parte.** Obvio es que aquéllos que sientan vulneradas sus garantías podrían impugnar con toda razón la aplicación de dicha norma en su perjuicio.

Ahora entramos al análisis del **“impuesto sobre el daño medioambiental causado por la emisión de contaminantes a la atmósfera”**<sup>1354</sup>.

La citación del objeto del impuesto se decanta nuevamente por enfocar sus términos a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, así lo define como *“gravar la concreta capacidad contributiva, que se manifiesta en la realización de determinadas actividades que emiten grandes cantidades de sustancias contaminantes a la atmósfera, como consecuencia de su incidencia negativa en el entorno natural”* de la Comunidad aragonesa<sup>1355</sup>.

Encargado de la terminología fundamental de la disposición normativa, el artículo 14 define a la “contaminación atmosférica” (*la presencia en el aire de materias o formas de energía que impliquen riesgo, daño o molestia grave para la salud humana y el medio ambiente*), a la “instalación” (*cualquier unidad técnica fija donde sea objeto de explotación una o varias actividades contaminantes, mediante elementos de cualquier naturaleza, que causan la emisión, directa o indirectamente, de sustancias*

---

*negativo -que el legislador andaluz pretende combatir o corregir, entre otras medidas, a través del instrumento fiscal- es por sí mismo revelador de la titularidad de una riqueza real o potencial o, como señala el Letrado del Estado, de una renta virtual cuya dimensión mayor o menor determina la mayor o menor cuantía del impuesto. Este hecho excluye también por sí solo el pretendido carácter confiscatorio del tributo...”*

<sup>1354</sup> Capítulo III, artículos 13 a 20 del Anexo III de la Ley 13/2009.

<sup>1355</sup> Artículo 13, Anexo III de la Ley 13/2009.

*contaminantes a la atmósfera*), y al “titular de la actividad contaminante” (*la persona física o jurídica que explote la instalación o que ostente, directamente o por delegación, un poder económico determinante respecto a aquélla*). Éste último concepto abarca los dos posibles obligados tributarios<sup>1356</sup>, es decir, tanto quien realiza la actividad que causa el daño medioambiental como quien explota la instalación en que se desarrollan las actividades en calidad de obligados principales, y como solidarios, el propietario de las instalaciones cuando no exista coincidencia con la persona que las explota.

Repitiendo el error de técnica legislativa, el hecho imponible<sup>1357</sup> lo constituye el “*daño medioambiental causado por las instalaciones contaminantes ubicadas en el ámbito territorial de la Comunidad Autónoma de Aragón*”, mediante la emisión de óxidos de azufre, óxidos de nitrógeno y dióxido de carbono. Nos parece que el legislador confunde nuevamente dos conceptos: el de la causa (actividad contaminante) y el del efecto (el daño ambiental causado por la misma) con la agravante de que la redacción incluso da pie a entender que el daño es causado por una “instalación” como si se tratara de un ente autónomo capaz de actuar, cuando realmente sólo es un medio, un instrumento empleado por un sujeto para llevar a cabo sus acciones, quien realmente es el realizador del daño.

La base imponible<sup>1358</sup>, la constituyen las cantidades de sustancias contaminantes emitidas a la atmósfera, por una misma instalación durante un periodo impositivo, que en términos generales será el año de calendario. Aunque el concepto de emisión contaminante es útil para determinar la base, lamentablemente no convalida la inadecuada concepción del resto de elementos configurativos del impuesto.

Como tercer y último gravamen del grupo nacido de la mano de las Cortes aragonesas, la Ley 13/2009, de 30 de diciembre, configura la regulación unificada del **“impuesto sobre el daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta”**<sup>1359</sup>.

---

<sup>1356</sup> Artículo 17, Anexo III, Ley 13/2009.

<sup>1357</sup> Artículo 15, Anexo III, Ley 13/2009.

<sup>1358</sup> Artículo 18, Anexo III, Ley 13/2009.

<sup>1359</sup> Capítulo IV, numerales 21 a 28 del Anexo III, Ley 13/2009.

Su objeto<sup>1360</sup> consiste en “gravar la concreta capacidad contributiva manifestada en la actividad y el tráfico desarrollados en establecimientos comerciales que, por su efecto de atracción al consumo, provoca un desplazamiento masivo de vehículos, y en consecuencia, una incidencia negativa en el entorno natural y territorial de la Comunidad Autónoma de Aragón”.

De nueva cuenta, el daño ambiental (en realidad una secuela de la actividad contaminante o incidente), constituye el hecho imponible del impuesto<sup>1361</sup>, lo que contradice desde nuestra opinión el propio concepto jurídico de hecho imponible, el cual implicaría un presupuesto de actuación (un hacer) por parte de un sujeto (no la consecuencia de su actuación en sí), que al actualizarse en el plano fáctico, conllevaría el nacimiento de la obligación tributaria.

GARCÍA GÓMEZ<sup>1362</sup>, argumenta antagónicamente que el legislador aragonés actuó hábilmente al definir el objeto del impuesto o la finalidad de la imposición, e incluso también en la propia descripción del hecho imponible. Primero, dice el profesor de la Universidad de Zaragoza, porque el objeto del gravamen busca la capacidad contributiva manifestada en la actividad y el tráfico desarrollados en establecimientos comerciales por provocar un desplazamiento masivo de vehículos hacia las mismas y, segundo, porque a diferencia del resto de los tributos autonómicos sobre grandes superficies, el de la Comunidad Autónoma de Aragón es el único que sitúa el hecho imponible en el daño ambiental causado por la utilización de instalaciones y elementos afectos a la actividad y al tráfico desarrollados en los establecimientos comerciales que dispongan de una gran área de venta y aparcamiento para sus clientes, siendo su diseño único. A su parecer, la solución técnica arbitrada por la Ley aragonesa se adapta así mejor a la propia estructura del impuesto y a la finalidad extrafiscal que justifica su implantación, en lugar de recurrir a un hecho imponible basado en la utilización de la gran superficie con fines comerciales o en la propia actividad comercial, como se describe en el resto de los tributos autonómicos de su especie (Cataluña, Navarra y Asturias), por estas razones considera que en términos

---

<sup>1360</sup> Artículo 21, Anexo III, Ley 13/2009. En general, la legislación es compartida con la normativa autonómica dictada en materia de comercio en lo correspondiente a la ordenación comercial y a efectos del Texto Refundido, se entiende que un establecimiento comercial dispone de una gran área de venta cuando su superficie de venta al público sea superior a 500 m<sup>2</sup>. Artículo 22, Anexo III, Ley 13/2009.

<sup>1361</sup> Artículo 23, Anexo III, Ley 13/2009.

<sup>1362</sup> GARCÍA GÓMEZ, Antonio J. “El Impuesto aragonés sobre el daño ambiental causado por las grandes áreas de venta: un análisis constitucional”, *Revista Noticias de la Unión Europea*, Nº 289, Año XXV, Febrero de 2009, Wolters Kluwer, España, pp. 24-26.

constitucionales existe una riqueza real o potencial sometida a gravamen que se pone de manifiesto con la explotación de la superficie comercial y que supone la capacidad para provocar los efectos o externalidades negativas sobre el entorno, a saber, los desplazamientos masivos de tráfico hacia las grandes áreas de venta. Esta circunstancia, señala, desencadena las actuaciones de gasto por parte de la Administración para ordenar dichos efectos o externalidades y cuyo coste no es asumido por los agentes que han puesto en marcha este proceso.

Debemos decir al respecto, que coincidimos con el autor citado sólo en cuanto la existencia de una manifestación de riqueza, en este caso real, susceptible de imposición cuya explotación suscita efectos negativos al ambiente, pero inadecuadamente adoptada en el presupuesto. Ya de por sí, **la redacción del hecho imponible confunde conceptos** (daño ambiental causado por instalaciones y elementos a su vez afectos a la actividad y al tráfico, no por las actividades en sí, etcétera) que **después resultan incoherentes con el verdadero objeto material del tributo** (la superficie total del establecimiento comercial con una grande área de venta), con el **objeto del impuesto** del artículo 21 (gravar la concreta capacidad económica manifestada en “la actividad” y el tráfico desarrollados en establecimientos comerciales que por efecto de atracción del consumo provoca un desplazamiento masivo de vehículos a su vez causantes de incidencia ambiental), y con **los sujetos pasivos** (los titulares de la actividad y el tráfico comercial que propicien el daño ambiental). ¿Cómo puede entenderse que el objeto material sea uno, el objeto-fin del impuesto sea otro y que los sujetos pasivos sean quienes no realizan “la actividad” y el tráfico?

En efecto, existe una confusión total por parte del legislador aragonés. Si desglosamos sus elementos vemos que el objeto material es en realidad la tenencia de un inmueble determinado, la causa de la incidencia ambiental (es decir, la actividad generadora) es la movilidad masiva de automóviles que por cierto no es realizada por los empresarios-sujetos pasivos designados así sólo por ser los titulares de “la actividad” (cuyo concepto impreciso además se desprende únicamente mediante deducción negativa partiendo de los supuestos de no sujeción del artículo 26), sino en todo caso es efectuada por los clientes que son quienes se desplazan a dicha área de venta en sus vehículos para consumir y quienes de seguir la descripción del objeto-fin del tributo,

manifestarían una capacidad económica “en el tráfico” pero por la tenencia de sus vehículos.

La capacidad económica pretendidamente gravada, según el artículo 21, corresponde a los “titulares de la actividad y del tráfico desarrollados en establecimientos comerciales”, sin embargo, aunque tales titulares sí realizan una actividad comercial evidentemente no desarrollan ellos mismos el tráfico, ni mantienen con sus recursos económicos la actividad consistente en el tráfico, lo que significa que no son titulares de alguna forma de riqueza que soporte el tráfico. La incoherencia se ve con claridad.

Ahora bien, el legislador aragonés pudo evitar estas incongruencias manteniendo el mismo objeto material y alcanzando un propósito ambiental (por ejemplo, evitar la sobreexplotación de espacios con la consiguiente pérdida de sus valiosos *servicios ecosistémicos* indispensables para la vida de todos, para destinarlos a usos comerciales cuyo beneficio económico sólo recibe quien explota el bien inmueble), de haberse ceñido a gravar **la verdadera manifestación de riqueza generadora de efectos nocivos ambientales**, a nuestro parecer, de haber elegido como hecho imponible por ejemplo **la explotación comercial efectiva y permanente de una determinada superficie para venta, habilitada con un espacio especialmente amplio destinado al aparcamiento de vehículos** dada la incidencia ambiental perpetrada sobre uno de los elementos de la biósfera, que podrían ser el paisaje (si las instalaciones modificaron abruptamente un entorno), la tierra (si por cambio de uso, un inmueble antes rural o de campo cuyas funciones ambientales de manera natural se perdieron con su nuevo destino a fines de explotación comercial), etcétera. Nuestra idea de añadir “*el espacio especialmente amplio destinado al aparcamiento de vehículos*” sería un calificativo meramente presuntivo de mayor incidencia ecológica, ya que adicionalmente la afluencia masiva de vehículos produciría un daño atmosférico debido a sus emisiones contaminantes, no obstante, somos conscientes que la tenencia y uso de vehículos constituye otro hecho de incidencia ambiental motivo de un diverso gravamen<sup>1363</sup>, por lo que aceptamos que en el caso que nos ocupa es prescindible.

---

<sup>1363</sup> Vid. HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Hacia un impuesto ambiental sobre Vehículos a Motor...*, *Op. Cit.*, pp. 73-82; HERMOSILLA, MARTÍN, Ramón, y RUBIO ESCOBAR, Pedro M. *La tributación medioambiental y los medios de transporte...*, *Op. Cit.*, pp. 748-769, para quien la reforma del Impuesto especial sobre determinados medios de transporte, mediante la Ley de calidad del aire y protección de la atmósfera, aproxima en gran medida la tributación sobre los medios de transporte al concepto y presupuestos propios de la tributación medioambiental, pues la nueva regulación y cuantificación de sus

Por otro lado, si bien es cierto que la afluencia masiva de vehículos a la zona comercial provoca costes mayores por servicios públicos o administrativos, el mecanismo para exigir su retribución es la tasa, no el impuesto, por eso es que también discordamos con la idea de justificar el pago del presente *impuesto por el daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta* en los costes que puede generar para la Administración. En este caso, las tasas por servicios de incidencia ambiental o por aprovechamiento de bienes públicos de valía ambiental<sup>1364</sup> se construyen bajo sus propias reglas como describiremos en el epígrafe 3 de este Capítulo.

Aunque hay mucho que elogiar en el trabajo de las Cortes aragonesas, los defectos de técnica legislativa no pueden eximirse de un comentario constructivo, a favor de normas tributarias acordes con los principios constitucionales.

A nuestro juicio, las materias impositivas de los impuestos ambientales aquí referidos y otros de la misma línea, son distintas de las consagradas en otros presupuestos como el de actividades económicas, el IBI o el de la renta sobre sociedades, siempre que se tengan en cuenta los siguientes criterios:

---

tipos impositivos en función de las emisiones de CO<sub>2</sub> por km viene a exteriorizar un tributo que grava, en gran medida, la capacidad de contaminar del sujeto pasivo exteriorizada por la adquisición/matriculación de vehículos contaminantes; DE ROSELLÓ MORENO, Carlos. *Fiscalidad del automóvil...*, *Op. Cit.*, pp. 25-58; CORNEJO PÉREZ, Alberto. *La reestructuración del impuesto especial sobre determinados medios de transporte...*, *Op. Cit.*, pp. 9-16; y YEBRA MARTUL-ORTEGA, Perfecto. *La fiscalidad del automóvil en España...*, *Op. Cit.*, pp. 60-128.

<sup>1364</sup> En este mismo sentido, se pronuncian GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles, PEÑA ALONSO, José Luis, ROMANO VELASCO, Joaquín, TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, y VAQUERA GARCIA, Antonio. *Estudio sobre la posibilidad del establecimiento de tributos para la protección y mejora del medio ambiente...*, *Op. Cit.*, p. 42: “Finalmente, debemos destacar la importancia de los factores ambientales **bióticos** de Castilla y León, con ricos ecosistemas que albergan una fauna y vegetación endémica, y que reúne las reservas mundiales más importantes de algunas especies. Con frecuencia, estas especies se encuentran protegidas a través de alguna regulación, que se acompañan respaldadas frecuentemente con alguna figura fiscal, principalmente subvenciones.

En este sentido no debe descartarse las posibilidades de articular también alguna figura tributaria como apoyo a la protección de las especies bióticas, como los impuestos sobre aprovechamientos cinegéticos, que tiene un antecedente en el establecido en la Comunidad Autónoma de Extremadura, cuyo hecho imponible está constituido “por el aprovechamiento cinegético privativo autorizado administrativamente para terrenos pertenecientes a Extremadura”, por lo que técnicamente más que un impuesto se le debería calificar como una tasa por la autorización, sin que de esta figura pueda deducirse el nivel de protección realmente ejercido sobre estas especies cinegéticas.

Como conclusión, la protección de los factores ambientales mediante el establecimiento de tributos ecológicos debe ser tomada en cuenta por la importancia concedida al sistema de mercado, si bien, en la medida en que estos instrumentos no garantizan por si solos tal protección, dados los consabidos fenómenos de traslación de las cargas en unos casos, o de la capacidad económica para afrontar el pago de la destrucción del capital natural en otros, se deben articular en el marco de una estrategia más amplia.”.

- el adjetivo “contaminador” de la actividad a partir de la cual procede la utilidad económica (lo hace distinta del IAE)
- la calidad “ambiental” del bien inmueble, que incrementa su valor patrimonial y que por esa razón el ejercicio del derecho de propiedad sobre los mismos debe estar normado bajo reglas distintas a las de cualquier otro tipo de bien inmueble, vigilantes en todo momento del interés general de protección y equilibrio ambiental (es el criterio diferenciador respecto al IBI);
- la riqueza (ganancia) susceptible de imposición generada a partir del consumo, explotación o aprovechamiento de recursos naturales por el desarrollo de actividades económicas contaminantes. Este supuesto se diferencia del presupuesto general de las tasas por aprovechamiento o utilización del demanio precisamente porque en el presente, hacemos referencia a la explotación de recursos tutelados por particulares. Piénsese en las múltiples actividades de derecho privado basadas en el consumo o explotación de elementos de valor ambiental, venta de madera procedente de espacios forestales de titularidad privada, explotación de fuentes naturales nacidas en bienes de propiedad privada para establecimiento de locales de ocio como balnearios, etcétera.

Un dato positivo es la inclusión de supuestos de no sujeción y exenciones<sup>1365</sup>, no obstante la redacción de las hipótesis de exención merece un comentario crítico en el sentido de que se exenta del impuesto a *“los daños causados por los establecimientos comerciales cuya actividad principal se dedique a la venta exclusiva de...”*, y es así por la misma razón que el hecho imponible no debiera consistir en el daño ambiental, es decir, porque no puede exentarse una consecuencia (un suceso secundario, derivado de otro), sino un acontecimiento realizado (acción principal) pues la “exención” define el *efecto de ciertos supuestos de hecho incluidos en el ámbito del hecho imponible cuya realización, pese a ello, no da lugar al surgimiento de la obligación tributaria de pago, constituyendo una excepción a los efectos normales de la realización de aquél*<sup>1366</sup>. Sin embargo, contempla una exención de tipo general para los tres

---

<sup>1365</sup> Artículos 24 y 26, respectivamente, Anexo III, Ley 13/2009.

<sup>1366</sup> A la par de la definición del artículo 22 de la LGT en la que *“son supuestos de exención aquellos en que, a pesar de realizarse el hecho imponible, la ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal”*, y de la descripción del artículo 20.2 de la LGT según la cual *“la ley podrá completar la delimitación del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción”*, la doctrina coincide en que la diferencia entre la *exención* y el supuesto de *no sujeción*, radica en que las exenciones tributarias se describen, atendiendo a los efectos que producen, como aquellas situaciones en que la deuda

impuestos<sup>1367</sup> respecto al Estado, la Comunidad Autónoma de Aragón, las Corporaciones Locales y organismos o entidades públicas dependientes de sus respectivas administraciones<sup>1368</sup>, cuando realicen directamente actividades que puedan dañar al medio ambiente, **siempre y cuando**, se encuentren afectas a un servicio público o en ejercicio de las funciones públicas.

La distinción intenta evitar obstrucciones al ejercicio de las políticas gubernamentales y a la persecución del bien común, aunque debiera permitir salvedades excepcionales, como en este caso, ante la ponderación de objetivos fundamentales.

En cuanto a la concepción del elemento subjetivo, los sujetos pasivos<sup>1369</sup> son identificados convenientemente con los titulares de la actividad y el tráfico comercial, que propicien el daño al medio natural. Esta definición por sí sola es acorde con el principio contaminador pagador, sin embargo, dadas las contradicciones expuestas en párrafos precedentes merece algunas modificaciones estructurales.

La cuota y el tipo de gravamen<sup>1370</sup> son modulados por el criterio del tipo de suelo que se afecta (urbanizable o no), correspondiendo la más alta, a la categoría de suelo no

---

tributaria no es legalmente exigible a pesar de haberse realizado el hecho imponible, mientras que los supuestos de no sujeción son situaciones que delimitan negativamente el hecho imponible, esto es, aunque están próximas al mismo, están fuera de él. *Vid.* FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Instituciones de Derecho Financiero...*, *Op. Cit.*, p. 286; PÉREZ DE AYALA, José Luis y PÉREZ DE AYALA BECERRIL, Miguel. *Fundamentos de Derecho Tributario...*, *Op. Cit.*, pp. 120 y ss.; PÉREZ ROYO, Fernando. *Derecho financiero y tributario...*, *Op. Cit.*, p. 312; MARTÍN QUERALT, Juan; LOZANO SERRANO, Carmelo; CASADO OLLERO, Gabriel; y TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel. *Curso de Derecho Financiero y Tributario...*, *Op. Cit.*, pp. 270 y 271; MARTÍN QUERALT, Juan, POVEDA BLANCO, Francisco, y LOZANO SERRANO, Carmelo. *Derecho Tributario...*, *Op. Cit.*, p. 156; AA.VV. MENÉNDEZ MORENO, Alejandro, Director. *Derecho Financiero y Tributario...*, *Op. Cit.*, pp. 196-201; HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *La exención tributaria...*, *Op. Cit.*, pp. 236-279.

<sup>1367</sup> Artículo 30, Anexo III, Ley 13/2009.

<sup>1368</sup> Se trata de una exención de carácter subjetivo, donde los objetivos medioambientales se desvanecen. Respecto al carácter subjetivo, *Vid.* GIANNINI, Achille Donato. *Instituciones de Derecho Tributario...*, *Op. Cit.*, pp. 110-113, quien señala que las “*exenciones subjetivas están determinadas por una particular consideración del sujeto impositivo y, en consecuencia, sólo pueden aplicarse a él y no a otras personas que estén o que entren en relación con el presupuesto de hecho*”; JARACH, Dino. *El hecho imponible...*, *Op. Cit.*, p. 197, define las exenciones tributarias subjetivas como “*excepciones a la obligación fiscal aunque se verifique para el sujeto el hecho imponible*”; SAINZ DE BUJANDA, Fernando. “Teoría jurídica de la exención tributaria”, en *Hacienda y Derecho*, Vol. III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, España, 1963, pp. 450-454, quien las define como aquéllas que disponen que “*ciertas personas, o categorías de personas, no vengán obligadas a contribuir, a pesar de encontrarse con el supuesto fáctico de la imposición en la relación definida por la ley para que esa obligación pudiera producirse a cargo de ellas*”.

<sup>1369</sup> Artículo 25, Anexo III, Ley 13/2009.

<sup>1370</sup> Artículo 28, Anexo III, Ley 13/2009.



urbanizable especial, con el tipo 1,5, criterio muy positivo acorde a la evaluación de los diferentes grados de incidencia ambiental dependiendo del tipo de suelo afectado.

Las personas físicas, las personas jurídicas y aquellos entes carentes de personalidad jurídica que constituyan una unidad económica o un patrimonio separado, susceptibles de imposición, son dispuestos como posibles sujetos pasivos del impuesto<sup>1371</sup>. La contemplación de todas las alternativas subjetivas refleja posiblemente una intención recaudatoria a cualquier costa, desde nuestro parecer, los patrimonios independientes no debieran pertenecer a este conglomerado preciso debido a que no tienen una capacidad de actuar propia y para el caso, generadora de actividades contaminantes, que debe ser la ligazón indispensable en la generaciones tributarias en materia de protección ambiental.

## **2. c. La imposición indirecta en materias vinculadas a la protección del medio natural.**

Existen distinciones entre la imposición directa e indirecta, ¿cuáles son? La calificación de impuestos directos e indirectos es tan universalmente conocida como diversamente interpretada<sup>1372</sup>.

---

<sup>1371</sup> Artículo 29, Anexo III, Ley 13/2009.

<sup>1372</sup> Sobre los criterios para establecer la referida clasificación y en particular, sobre su significado jurídico, Vid. BERLIRI, Antonio. *Principios de Derecho Tributario...*, Op. Cit., pp. 389-412, quien opina que en la delimitación entre impuestos directos e indirectos debe mantenerse a su vez una distinción clara entre los criterios del Derecho Financiero y los criterios de la Teoría de la Hacienda Pública. Para el autor, “*el impuesto, como instrumento jurídico, es una cosa netamente distinta del impuesto como fenómeno económico o financiero*”; por su parte, SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Lecciones de Derecho Financiero...*, Op. Cit., p. 177, prefiere hablar desde un punto de vista jurídico de “*métodos impositivos directos*” y “*métodos impositivos indirectos*”, en ese sentido, señala que nos encontramos ante los métodos impositivos directos “*cuando la norma jurídica tributaria establece la obligación del pago del impuesto a cargo de una determinada persona, sin conceder a ésta un derecho legal a resarcirse, a cargo de otra persona que no forme parte del círculo de personas obligadas en la relación jurídica tributaria, de la suma pagada por la primera al ente público acreedor*”, en cambio, se emplean los métodos impositivos indirectos “*cuando la norma jurídica tributaria concede facultades al sujeto pasivo del impuesto para obtener de otra persona, que no forme parte del círculo de obligados en la relación jurídica tributaria, el reembolso del impuesto pagado al ente público acreedor. De tal suerte que la exacción que se produce en forma directa cuando el ente público obtiene las cuotas impositivas de aquellas personas a las que la ley quiere efectivamente someter a gravamen; la exacción se produce, en cambio, en forma indirecta, cuando el ente público obtiene las cuotas impositivas de personas distintas de aquéllas a las que la ley quiere gravar, haciendo que los contribuyentes exijan a estas últimas el reintegro de las cuotas satisfechas por ellos al fisco*”; Id. *Impuestos directos e impuestos indirectos. Análisis jurídico...*, Op. Cit., p. 429; y CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías. *Ordenamiento Tributario Español...*, Op. Cit., pp. 194-195, quien siguiendo a SAINZ DE BUJANDA, expone que “*se puede hablar de impuestos directos, cuando el método seguido*

De acuerdo con CASADO OLLERO<sup>1373</sup>, existen dos tipos de criterios diferenciales entre ellos: los administrativos o formales, fundados en el método de exacción<sup>1374</sup> y percepción del tributo, y los criterios que atienden a la naturaleza de la materia imponible gravada por el impuesto.

Conforme al primero de ellos, el elemento diferencial radica en la admisibilidad o no de la repercusión<sup>1375</sup> legal de la cuota tributaria. Y en virtud de esta primera fuente de diferenciación, que no puede tenerse por definitiva, podría afirmarse que la naturaleza que ofrece la imposición indirecta en orden a los principios materiales de justicia, responde a la aparición de una doble categoría jurídica-subjetiva provocada por el fenómeno de la traslación tributaria: la del sujeto que ejercita la repercusión legal y la del sujeto repercutido<sup>1376</sup>. Al respecto puntualizamos:

- La repercusión legal del tributo es un fenómeno netamente jurídico que no debe confundirse con el de la traslación económica, que opera al margen de los cauces normativos<sup>1377</sup> y que, por otra parte, es un mecanismo que por la propia naturaleza de la imposición, se promueve en todo tipo de impuesto con independencia de su naturaleza directa o indirecta.

---

*por la norma jurídica tributaria consiste en establecer la obligación de pago del impuesto a cargo de una determinada persona sin conceder a ésta facultades legales para resarcirse, a cargo de otra persona, que no forma parte del círculo de personas obligadas en la relación jurídico-tributaria, de la suma pagada al ente público acreedor. Por el contrario, son impuestos indirectos aquellos en los que la norma jurídica tributaria concede facultades al sujeto pasivo para obtener de otra persona que no forma parte del círculo de obligados en la relación jurídica tributaria el reembolso del impuesto pagado al ente público acreedor”.*

<sup>1373</sup> Vid. CASADO OLLERO, Gabriel. *El principio de capacidad y el control... (I)*, Op. Cit., pp. 541-574.

<sup>1374</sup> Vid. SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Impuestos directos e indirectos... (I)*, Op. Cit., p. 448, quien en definitiva concluye que la única posibilidad racional de empleo de los vocablos directo o indirecto, con referencia a los impuestos, parece circunscribirse al método de exacción del tributo.

<sup>1375</sup> Sobre la repercusión, Vid. GONZÁLEZ SANCHEZ, Manuel. *Los sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido...*, Op. Cit.; ELIZALDE y AYMERICH, Pedro de. *Repercusión tributaria y función arbitral...*, Op. Cit., pp. 143 y ss; BOLLO AROCENA, María del Carmen. *La repercusión en el derecho tributario...*, Op. Cit.; SIMÓN ACOSTA, Eugenio. *Reflexiones sobre el Derecho Tributario material y formal...*, Op. Cit., pp. 677 y ss; ARIAS ABELLÁN, María Dolores. *La indisponibilidad de la obligación tributaria...*, Op. Cit., pp. 676 y ss; SARTORIO ALBALAT, Susana. *La repercusión de las cuotas tributarias...*, Op. Cit., pp. 267 y ss.

<sup>1376</sup> Vid. CASADO OLLERO, Gabriel. *El principio de capacidad y el control... (I)*, Op. Cit., pp. 541-574.

<sup>1377</sup> Vid. LOPEZ ESPADADOR, Carlos María. *La no confiscatoriedad en la imposición sobre el consumo...*, Op. Cit., pp. 51 y 52, el profesor hace hincapié en que en aquellos impuestos en los que el sujeto pasivo es un sujeto distinto del consumidor final del bien o servicio, es necesario distinguir entre los casos de traslación jurídica y los de traslación económica. En los casos de traslación jurídica, la Ley obligaría al sujeto pasivo a cobrar al destinatario de la operación junto al precio del producto el impuesto devengado, como sucede en el IVA en las operaciones interiores, sin embargo, cuando la traslación de la carga tributaria se produce por el juego normal del mercado sin obligar a ellos formalmente la Ley, podríamos hablar de una simple traslación económica.

- El fenómeno de la repercusión legal no se produce en todos los impuestos indirectos como por ejemplo en el de Transmisiones Patrimoniales, que en alguna ocasión ha sido catalogado de directo precisamente por su falta de traslación jurídica. Es decir, existen impuestos legalmente definidos como indirectos pese a no darse en ellos el fenómeno de la traslación legal de la cuota.
- La singularidad que los impuestos indirectos ofrecen en virtud de este criterio de diferenciación, respecto de los principios constitucionales tributarios, radica precisamente en la necesidad de determinar el sujeto al que debe referirse la capacidad contributiva gravada por el tributo: el sujeto facultado o compelido para repercutir, o bien el sujeto repercutido. MANZONI<sup>1378</sup> opina que para el cumplimiento del mandato constitucional no basta que el presupuesto de hecho del tributo sea índice o manifestación de capacidad contributiva, sino que además es necesario que la capacidad contributiva manifestada por el presupuesto haga referencia precisamente al sujeto a cuyo cargo recae la prestación pecuniaria; puesto que como añade el autor *“nadie puede ser sometido a imposición sino con referencia y en los límites de su propia capacidad”* o lo que es igual *“nadie puede estar sujeto a imposición en base a la capacidad contributiva de otros”*.

En cualquier caso, hay que reconocer que la materia imponible tampoco brinda un neto criterio de diferenciación entre ambas categorías de impuestos. En primer lugar porque no todos los tributos que gravan una manifestación indirecta de riqueza, como es el consumo, deben necesariamente tener naturaleza indirecta, pues conocida es la posibilidad de estructurar un impuesto directo y progresivo sobre el consumo total de un sujeto<sup>1379</sup>.

Además, sucede que la definición de lo que debe entenderse por índices directos o indirectos de capacidad es sumamente aleatoria y variable; depende de cuál sea la

---

<sup>1378</sup> MANZONI, Ignazio. *Il principio della capacità contributiva...*, Op. Cit., p. 34 y 35.

<sup>1379</sup> En este sentido, MOSCHETTI, Francesco. *El principio de capacidad contributiva...*, Op. Cit., p. 79; Id. *Capitolo VII. La capacità contributiva...*, Op. Cit., pp. 223-271; Id. *Orientaciones generales de la capacidad contributiva...*, Op. Cit., pp. 513-562; LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María. *La no confiscatoriedad en la imposición sobre el consumo...*, Op. Cit., pp. 40 y 41, al referirse a una capacidad de consumo global, cuyo límite máximo de imposición también debe respetarse en virtud de los principios de capacidad contributiva y de no confiscatoriedad, respectivamente.

idea que en cada época se tenga del propio concepto de capacidad contributiva y particularmente de cuáles sean las valoraciones sociales imperantes para definir las manifestaciones mediatas e inmediatas de aquélla capacidad. Existen teorías que considerando al consumo, o mejor aún, la renta consumida<sup>1380</sup> como el índice más adecuado de capacidad contributiva, abogan por un sistema de imposición proyectado en función de los empleos de la renta y no en función de su ingreso y cuantía, pues según se afirma sólo puede repartirse la carga tributaria en función del poder de consumo que cada contribuyente se reserve; no del que transfiera a otros a través del ahorro y la inversión.

A nadie sorprenden los reparos y las objeciones con que no sólo la doctrina científica sino incluso la jurisprudencia y en ocasiones, el propio legislador<sup>1381</sup>, suelen referirse a la actuación del principio de capacidad en el ámbito impositivo indirecto<sup>1382</sup>.

Ninguno de los criterios explicados puede considerarse absoluto o definitivo para configurar la imposición indirecta. Ello obedece a que en el plano jurídico la distinción entre impuestos directos e indirectos no es una distinción meramente científica, sino

---

<sup>1380</sup> Vid. EINAUDI, Luigi. *Intorno al concetto di reddito imponibile e di un sistema d'imposte sul reddito consumato*, Reale Accademia delle Scienze di Torino, Vincenzo Bona, Torino, Italia, 1912, pp. 1-11, quien distinguía entre la renta obtenida y la renta consumida. Señalaba que la primera estaba constituida por la masa neta de riqueza adquirida por un sujeto en un determinado periodo impositivo y consumible sin que varíe con ello la masa de riqueza poseída al inicio del tal periodo. Por otra parte, la renta consumida está representada por la masa efectivamente consumida durante un determinado periodo impositivo con independencia de que aumente, disminuya o permanezca inmutada la masa de riqueza poseída al inicio del mismo periodo; en la doctrina española, PÉREZ DE AYALA, José Luis. "Nuevos argumentos para la rehabilitación de la renta consumida como índice de capacidad contributiva", en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Nº 128, Madrid, España, 1977, pp. 395-403. El autor presenta la renta consumida como índice directo de capacidad contributiva para configurar un impuesto que responda a los esquemas de los impuestos directos, y cuando habla de consumo, no lo ve como una cantidad gastada en adquisición, sino como una cantidad obtenida y no ahorrada.

<sup>1381</sup> ALBIÑANA GARCÍA- QUINTANA, César. "Hecho Imponible. Lugar de Realización. Devengo" en *El IVA en el sistema tributario español*, Vol. I. Ministerio de Economía y Ciencia, Madrid, España, 1987, pp. 18-20, aludiendo al impuesto sobre actos jurídicos documentados ha comentado que el legislador, un tanto arbitrariamente, ha estimado que determinadas categorías jurídicas quedan sometidas a gravamen aunque no exterioricen, materialicen o documenten capacidades contributivas o económicas y respecto de los impuestos sobre transmisiones onerosas de bienes añade que no se ha logrado explicar convincentemente qué capacidad contributiva o de pago pretenden gravar.

<sup>1382</sup> Se concibe mayor relevancia a la imposición sobre la renta y el patrimonio, imposición directa, que a la imposición sobre el consumo y el tráfico patrimonial, que constituyen la imposición indirecta, porque la directa refleja mejor la capacidad económica. Vid. AA. VV. MENÉNDEZ MORENO, Alejandro, Director. *Derecho Financiero y Tributario...*, Op. Cit., pp. 79-81; FERREIRO LAPATZA, José Juan, MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier, y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús. *Curso de Derecho Tributario. Sistema Tributario Español*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, 6ª edición, Madrid, España, 2011, pp. 19 y ss., en cuya perspectiva, es el impuesto sobre la renta el principal tributo a través del cual se logra la justicia tributaria; MARTÍN QUERALT, Juan, TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, y CAYÓN GALIARDO, Antonio. *Manual de Derecho Tributario. Parte Especial...*, Op. Cit., pp. 657 y ss.

por el contrario, es una distinción legal, de ahí que el estudioso debe situarse directamente en el plano normativo y averiguar cuál es, en concreto, el criterio asumido por el legislador, así como rastrear en los Preámbulos y Exposiciones de Motivos de las diversas leyes tributarias, el criterio preferentemente utilizado para clasificar a unos y otros impuestos.

## 2. c. 1) El poder adquisitivo como índice indirecto de capacidad o aptitud para incidir en el medio ambiente.

Centrando nuestra atención en el poder adquisitivo y su íntima relación con la capacidad contributiva, se ha dicho que ésta debe ser en principio, deducida de la potencia económica del sujeto y, por tanto, de su poder general sobre bienes y servicios<sup>1383</sup>.

Como además no existe un índice único de tal fuerza económica general, el sistema impositivo debe estructurarse de forma que recoja todas las manifestaciones de aquélla<sup>1384</sup>, respetando los principios de justicia tributaria derivados de la Norma constitucional y el de coherencia del sistema<sup>1385</sup>.

---

<sup>1383</sup> La doctrina italiana es precursora de esta premisa. Vid. FEDELE, Andrea. *Appunti dalle Lezioni di Diritto Tributario...*, Op. Cit., pp. 20-59; Id. *Gli incrementi «nominali» ...*, Op. Cit., pp. 57 e ss.

<sup>1384</sup> Existe una convergencia de autores y jurisprudencia que estima como ostentaciones del conjunto de la capacidad contributiva a la renta global, el patrimonio global y el gasto total, pudiendo añadir los incrementos de patrimonio (sucesiones, donaciones, premios, etc.) y los incrementos de valor del patrimonio cuando no hayan sido gravados por Impuesto sobre la renta. Vid. MOSCHETTI, Francesco. *El principio de capacidad contributiva...*, Op. Cit., p. 46; Id. *Capitolo VII. La capacità contributiva...*, Op. Cit., pp. 223- 271; Id. *Orientaciones generales de la capacidad contributiva...*, Op. Cit., pp. 513-562; adicionalmente, otros autores se pronuncian por nuevas manifestaciones de la capacidad contributiva que deben ser reconocidas, Vid. AMATUCCI, Andrea. *Qualità della vita, interessi diffusi e capacità contributiva...*, Op. Cit., p. 353; CIPOLLINA, Silvia. *Osservazioni sulla fiscalità...*, Op. Cit., p. 5; y ALFANO, Roberta. *La fiscalità nella politica ambientale ...* Op. Cit., p. 80.

<sup>1385</sup> Vid. CIPOLLINA, Silvia. *Osservazioni sulla fiscalità...*, Op. Cit., p. 5 e 6; COCIANI, Simone Francesco. *Attualità o declino del principio della capacità ...*, Op. Cit., pp. 18 e 19; DE MITA, Enrico. *Capacità contributiva...*, Op. Cit., pp. 45 e ss.; FEDELE, Andrea. *Appunti dalle Lezioni...*, Op. Cit., p. 45; GAFFURI, Gianfranco. *Il senso della capacità contributiva...*, Op. Cit., pp. 25-38; GALLO, Franco. *Giustizia sociale e giustizia fiscale tra decentramento e globalizzazione...*, Op. Cit., p. 7; Id. *Profili critici della tassazione ambientale...*, Op. Cit. p. 303.

En su totalidad, las expresiones que indican capacidad de gasto significan por consiguiente “capacidad de concurrir a los gastos públicos” del sujeto<sup>1386</sup>. Recordando las palabras de MOSCHETTI<sup>1387</sup>, “*el gasto global (por encima de los consumos de primera necesidad) manifiesta directamente una capacidad contributiva, y no indirectamente o por presunciones: en efecto, quien tiene la posibilidad de contribuir a su propio bienestar personal demuestra poder contribuir a las necesidades colectivas, prescindiendo de una referencia indirecta a la fuente de gasto*”.

Así, la referencia al gasto nos encamina hacia la idea de consumo. ¿Qué es el consumo? Es la utilización de bienes y servicios para nuestra satisfacción personal y la de aquellas otras personas dependientes económicamente o destinatarios de regalos o donaciones que hacemos<sup>1388</sup>. El consumo pues, se coloca entre los dos mercados, de bienes y servicios ofrecidos por las empresas y los profesionales, y el de los factores de producción. Los impuestos indirectos gravan el gasto de la renta, esto es, el consumo<sup>1389</sup>.

Los consumidores<sup>1390</sup> por su parte, son los individuos, las familias, las agrupaciones, etcétera, que siendo unidades económicas no producen bienes o servicios sino que los adquieren. Estas unidades de consumo se contraponen a las unidades de

---

<sup>1386</sup> Vid. MOSQUETTI, Francesco. *Orientaciones generales de la capacidad contributiva...*, *Op. Cit.*, pp. 538 y 539.

<sup>1387</sup> Vid. MOSQUETTI, Francesco. *El principio de capacidad contributiva...*, *Op. Cit.* pp. 262 y 263; en el mismo sentido, LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María. *La no confiscatoriedad...*, *Op. Cit.*, pp. 77 y 78, quien al razonar sobre la cuantía de un límite en relación a la imposición sobre el consumo, es necesario partir de que éste debe ser, en principio, un límite general, es decir, en relación o válido para la generalidad de los productos y servicios, sin perjuicio de otros posibles límites especiales, en función de la toma en consideración de ciertas circunstancias personales o excepcionales. Así, tratándose de bienes o servicios de primera necesidad, o sea, bienes y servicios sin los cuales no se puede sobrevivir, es lógico que el límite se encuentre por debajo de un límite general.

<sup>1388</sup> Vid. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César. *Hecho Imponible. Lugar de Realización. Devengo...*, *Op. Cit.*, pp. 18-20.

<sup>1389</sup> Cfr. GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. “Capítulo V. Aspectos fiscales del consumo”, en PEDRAZ FUENTES, Víctor, y FERNÁNDEZ DE GATTA SÁNCHEZ, Dionisio. *Manual básico de protección de los consumidores y usuarios*, Editado por Caja Duero, Salamanca, España, 2006, p. 158, aunque cabe puntualizar que la imposición indirecta no sólo abarca el consumo en un sentido estricto, sino el tráfico de bienes y servicios, se produzca éste en el ámbito de una actividad empresarial como entre particulares, y el comercio exterior. Cuando hablamos del tráfico patrimonial privado, entre particulares, civil o no empresarial, la imposición se lleva a cabo mediante el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, al hablar de gravar el consumo propiamente se encuentran el IVA y los impuestos especiales, mientras que en la tercera categoría, el comercio exterior, están los impuestos aduaneros, todos expuestos someramente en el epígrafe 2.c.2) de este Capítulo III.

<sup>1390</sup> Vid. GUILLÉN CARAMÉS, Javier. *El estatuto jurídico del consumidor (política comunitaria, bases constitucionales y actividad de la administración)*, Editorial Civitas, Madrid, España, 2002, pp. 26 y ss.

producción en cada caso concreto, toda vez que simultáneamente puede un consumidor de determinado bien, ser el productor de diversos bienes o prestador de servicios a otros consumidores.

Todo proceso de producción económica exige la aplicación de recursos o factores productivos, cuyos costes han de incorporarse al de los bienes y servicios finales<sup>1391</sup>.

El consumo familiar<sup>1392</sup> coincide o suele coincidir con la renta disponible que se dedica al consumo o gasto. La renta personal disponible condiciona la cuantía y la elección del consumo a realizar. Así pues, habrá impuestos que recaigan sobre el consumo<sup>1393</sup>, mismos que constituyen gravámenes sobre la renta consumida o gastada. A este supuesto se refería la LGT de 1963<sup>1394</sup> en su artículo 26. 1), c) al mencionar “la adquisición o gasto de la renta”.

Anteriormente referimos que la capacidad contributiva se constituye como un *límite* constitucional para el legislador<sup>1395</sup>, de manera que éste al dictar las leyes fiscales respectivas debe supeditarse a los lineamientos y topes que tal principio establece a fin de evitar que el resultado legislativo sea inconstitucional.

---

<sup>1391</sup> La muestra más clara la encontramos en el IVA, que grava todas las operaciones empresariales y profesionales, además de las importaciones, es un gravamen sobre el consumo, de carácter multifásico y sujeta en cada momento el valor que se incorpora o añade en cada fase de producción. Vid. AA. VV. ESCUELA DE HACIENDA PÚBLICA, *Impuesto sobre el valor añadido*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, España, 1993, pp. 26 y ss.; y GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Capítulo V. Aspectos fiscales...*, *Op. Cit.*, pp. 171-189.

<sup>1392</sup> Vid. AA. VV. MENÉNDEZ MORENO, Alejandro, Director. *Derecho Financiero y Tributario...*, *Op. Cit.*, 157 y 158, para los autores, el consumo resulta la manifestación de riqueza más cuestionable desde el punto de vista de las exigencias del principio de capacidad contributiva, sobre todo en determinados supuestos en que dicho gasto se refiere a bienes que resultan necesarios para la subsistencia de los adquirentes o de los miembros de su medio familiar, no es tan cuestionable, evidentemente, cuando se trata de la adquisición de bienes considerados de lujo, pese a lo cual han tenido y siguen teniendo en la actualidad estos impuestos sobre el consumo un peso de primer orden en la financiación de los entes públicos.

<sup>1393</sup> MENÉNDEZ MORENO sugiere que por su objeto, los impuestos pueden gravar la renta, el patrimonio o el consumo, esto es, las manifestaciones de riqueza o capacidad económica. AA.VV. MENÉNDEZ MORENO, Alejandro, Director. *Derecho Financiero y Tributario...*, *Op. Cit.*, pp. 156-158.

<sup>1394</sup> Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria. BOE de 31/12/1963.

<sup>1395</sup> PÉREZ ROYO condensa las funciones del principio de capacidad contributiva a nivel constitucional en tres, a saber: de fundamento de la imposición o de la tributación; de límite para el legislador en el desarrollo de su poder tributario; y de programa u orientación para el mismo legislador en cuanto al uso de ese poder. En plano consecuente, el principio de capacidad contributiva es acogido como un límite material de tributación, como una exigencia de personalización económica del tributo y así se encuentra de manera directa o indirecta en la mayoría de los textos constitucionales. Vid. PÉREZ ROYO, Fernando. *Derecho financiero y tributario...*, *Op. Cit.*, pp. 35- 37.

En concordancia, la capacidad contributiva sería trasgredida cuando el impuesto (directo o indirecto) omitiera respetar la exención del mínimo<sup>1396</sup>, e inconstitucionales aquellos impuestos indirectos que no discriminen a favor de consumos esenciales para la persona<sup>1397</sup>.

La capacidad contributiva como *criterio de contribución*<sup>1398</sup> y como *fuentes*<sup>1399</sup>, también constriñe los límites de la imposición indirecta<sup>1400</sup>, pues el Constituyente, al ordenar la capacidad contributiva como criterio de contribución se limitó a imponer un mandato aplicable a todos los tipos tributarios configurando así un criterio general susceptible de excepciones<sup>1401</sup>. Recuérdese que en las figuras con estructura retributiva o conmutativa, el criterio constitucional de contribución no es imperativamente el de capacidad contributiva, su articulación se inspira en el principio de igualdad y la pauta para controlar su cumplimiento y sobre todo para justificar las desviaciones del mismo, no es como regla general la capacidad contributiva, sino otros factores tales como el

---

<sup>1396</sup> Vid. GARCÍA FRÍAS, María Ángeles. *El mínimo de existencia...*, pp. 17-22; CASADO OLLERO, Gabriel. *Los fines no fiscales...*, *Op. Cit.*, pp. 121 y 122; NIETO MONTERO, Juan José. *El principio de capacidad contributiva...*, *Op. Cit.*, pp. 928-930; PUEBLA AGRAMUNT, Nuria. *Los tributos con fines no fiscales...*, *Op. Cit.*, pp. 102-104; PÉREZ DE AYALA BECERRIL, Miguel. *La doble imposición...*, *Op. Cit.*, pp. 12-14.

<sup>1397</sup> MOSCHETTI avista y explica que la posesión de una renta no superior a lo que es estrictamente necesario para la existencia, o el consumo de un bien de primera necesidad, en lugar de demostrar capacidad para contribuir, manifiestan un estado de necesidad, la aptitud para contribuir a los gastos públicos comienza sólo después de que hayan sido satisfechas las necesidades personales y familiares y agrega: “esto no sólo corresponde a un evidente criterio lógico sino que se armoniza con el carácter solidario del deber: la contribución a los gastos públicos, precisamente por su carácter solidario, debe ser realizada por los que tienen, incluso en lugar de los que no tienen”. Vid. MOSCHETTI, Francesco. *El principio de capacidad contributiva...*, *Op. Cit.*, p. 259.

<sup>1398</sup> CASADO OLLERO expone que el artículo 31 CE limita la capacidad como *criterio* únicamente a los tributos que hacen posible la contribución a los gastos públicos, mismos que deberán lógicamente articularse en un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad. Asimismo, que resulta notorio que la capacidad contributiva en la CE se formula como criterio para ordenar, dentro del sistema, aquéllos tributos que hacen posible la contribución a los gastos públicos como deber de solidaridad social. Vid. CASADO OLLERO, Gabriel. *El principio de capacidad... (II)*, *Op. Cit.*, pp. 185-235.

<sup>1399</sup> Las exigencias de la capacidad económica como *fuentes* constituyen denominador común de todas las categorías tributarias, esto significa que al defender un concepto unitario de “tributo”, debe aceptarse también que los requisitos mínimos demandados por la capacidad contributiva como fuente de imposición, sean aplicables sin fisuras a todas las especies del sistema: impuestos (directos, indirectos, financieros, finalistas, etc.), tasas o contribuciones especiales. Vid. CASADO OLLERO, Gabriel. *El principio de capacidad... (II)*, *Op. Cit.*, pp. 185-235.

<sup>1400</sup> El que la capacidad contributiva se constituya como fuente de la imposición no es óbice para apuntar que el consumo no siempre es financiado por la renta en sentido estricto, ya que en ocasiones puede acudir al endeudamiento con el fin de adquirir productos o servicios o bien, se enajenan bienes del patrimonio familiar para hacer frente al gasto de la respectiva economía doméstica, o se aplican subsidios o transferencias del respectivo Presupuesto Público, en resumen, puede decirse que un impuesto sobre el consumo gravará éste incluso independientemente de la fuente que lo sufrague.

<sup>1401</sup> Vid. CASADO OLLERO, Gabriel. *El principio de capacidad... (II)*, *Op. Cit.*, pp. 185-235.



beneficio obtenido, el coste del servicio prestado, etcétera, sin embargo, el papel de la capacidad contributiva del sujeto como fuente es invariable<sup>1402</sup>.

En el ámbito de la tributación medioambiental, suele ensalzarse la efectividad y eficiencia en la gestión de la imposición indirecta porque el impuesto indirecto sobre la entrega de productos<sup>1403</sup> o la prestación de servicios con cierta incidencia ambiental, se refleja fehacientemente en el precio<sup>1404</sup> de los mismos, trasladando al consumidor

---

<sup>1402</sup> Como hemos expuesto, la circunscripción del ámbito aplicativo del criterio de contribución cardinalmente a los impuestos, no impide que otras figuras tributarias en la medida que lo permita su naturaleza y objeto imponible, puedan también ser estructuradas conforme a dicho criterio. Así lo entendió el legislador ordinario con anterioridad a la Constitución de 1978, al declarar por ejemplo que para la fijación de las tasas cuyas características lo permitan, se tendrá en cuenta la capacidad contributiva de las personas que deban satisfacerlas. *Vid.* Ley 41/1975, de 19 de noviembre, de Bases del Estatuto del Régimen Local, base 22, 5, reproducida más tarde en el artículo 11 del Decreto 3250/1976, de 30 de diciembre. En la doctrina, LAGO MONTERO defiende que los principios de beneficio y equivalencia de costes no se contraponen al principio de capacidad económica. *Cfr.* LAGO MONTERO, José María. *La cuantificación de las tasas autonómicas...*, *Op. Cit.*, pp. 127-129; igualmente en LAGO MONTERO, José María y GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Tasas locales...*, *Op. Cit.*, pp. 61 y ss.; MATEO RODRÍGUEZ, Luis. *Principios rectores de la cuantificación de las tasas...*, *Op. Cit.*, pp. 275-287; CAAMAÑO ANIDO, Miguel Ángel. *Concurrencia de tasas y capacidad contributiva...*, *Op. Cit.*, pp. 233-245, para quien el principio de capacidad económica no puede estar ausente en las tasas, debiendo incorporarse al seleccionar los presupuestos de hecho legitimantes de las mismas, que deben producir ventaja o beneficio especial a los sujetos pasivos, y también mediante beneficios fiscales; RUIZ GARIJO, Mercedes. *El principio de equivalencia en las tasas...*, *Op. Cit.*, pp. 2047-2051; Id. *¿Principio de capacidad económica en la cuantificación de la tasa por recogida...*, *Op. Cit.*, pp. 2020-2024.

<sup>1403</sup> En el caso belga, existen impuestos federales y regionales todos ellos vinculados al consumo de productos contaminantes y recursos naturales. Podemos citar los casos de las cámaras de usar y tirar, las pilas y los envases de determinados tipos de pegamentos, disolventes y tinta para uso profesional. Se conceden exenciones si se ponen en marcha sistemas organizados de recogida y reciclado que permitan al consumidor devolver los productos, y si los productos se reciclan efectivamente en una cierta medida. También el canon sobre envases de bebidas que se recaudan en el momento en que el producto pasa al consumo, es decir, cuando el producto objeto del impuesto es entregado al minorista por sociedades que están obligadas a registrarse en el Ministerio de Hacienda, salvo el que productor, importador o adquirente intracomunitario ya hubiera cumplido en una fase anterior del ciclo de distribución con las obligaciones que normalmente se imponen a las sociedades obligadas a registrarse. La tarifa del canon consiste en un importe fijo por hectolitro por importe envasado en envases individuales. Respecto de los ecoimpuestos sobre cámaras y pilas no recargables la tarifa es un importe fijo por unidad y finalmente, en cuanto a los envases de determinados tipos de pegamentos, disolventes y tintas para uso personal la tarifa del ecoimpuesto depende del volumen del envase. En los impuestos regionales podemos mencionar el impuesto de tráfico, el impuesto de tráfico adicional, el impuesto de circulación de vehículo nuevo o usado por primera vez por su último dueño sobre la contaminación del agua, sobre la extracción de aguas superficiales, sobre la extracción de aguas subterráneas, sobre los residuos, sobre el estiércol, sobre la explotación de redes de distribución de electricidad o gas natural, sobre la licencia medioambiental para las empresas, entre otros. *Vid.* BENZ, Sebastián, PERROT, Thomas, VANHULLE, Henk y JONSON, Lars. *La tributación medioambiental en los Estados miembros de la Unión...*, *Op. Cit.*, pp. 979-1020; DE LUIS CALABUIG, Estanislao, GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles, PEÑA ALONSO, José Luis, ROMANO VELASCO, Joaquín, TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, y VAQUERA GARCIA, Antonio. *Estudio sobre la posibilidad del establecimiento...*, *Op. Cit.* pp. 154-166; y SERRANO ANTÓN, Fernando. *La tributación medioambiental en la Unión Europea...*, *Op. Cit.*, pp. 817-861.

<sup>1404</sup> *Vid.* el comentario de GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Capítulo V. Aspectos fiscales...*, *Op. Cit.*, pp. 189-192, quien explica que el consumo de los bienes gravados por los impuestos especiales (en este caso, nos incumben el impuesto sobre hidrocarburos, el impuesto sobre la electricidad, el que recae sobre

final la carga tributaria en proporción al consumo realizado (tanto por el tipo de bien o servicio ambientalmente incidentes que han sido consumidos, como por la medida de tal consumo).

Acerca de los impuestos sobre la producción de bienes y servicios contaminantes, éstos se establecen en función de la contaminación que generan su producción o consumo, sin que deban excluir la ponderación de la capacidad contributiva de los sujetos pasivos<sup>1405</sup>. Suponen una alternativa útil, pueden gravar las materias primas y los bienes intermedios, los productos acabados e incluso los servicios proporcionados entre particulares cuando las actividades reflejen capacidad de pago<sup>1406</sup> e incidan

---

las ventas minoristas de determinados hidrocarburos, y el impuesto especial sobre determinados medios de transporte), se debe a que aquél genera ciertos costes sociales no tenidos en cuenta a la hora de fijar los precios privados, de modo que dichos dispendios deben ser sufragados por los consumidores mediante una imposición específica, cumpliendo además de su función recaudatoria, una finalidad extrafiscal como instrumento de políticas públicas, entre ellas, las relativas a la protección del medioambiente. Igualmente, *Vid.* ALONSO MADRIGAL, Francisco Javier. *La tributación medioambiental y la energía...*, *Op. Cit.*, p. 648, quien apoya las ventajas de la imposición sobre el consumo debido a que los sujetos modifican su conducta reaccionando a la modificación de los precios; también, YABAR STERLING, Ana. *Justificación teórico-económica...*, *Op. Cit.*, pp. 177 y ss.; HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Hacia un impuesto ambiental sobre Vehículos...*, *Op. Cit.*, pp. 73- 82; y SERNA RODRÍGUEZ, Almudena y RODRÍGUEZ OLIVARES, Rocío. *El impuesto sobre las ventas minoristas...*, *Op. Cit.*, pp. 93-98.

<sup>1405</sup> Este criterio impera en otros sistemas fiscales, como el alemán, donde a pesar de la importancia del objetivo extrafiscal perseguido por el legislador para proteger el medioambiente, es la presencia de un vínculo con la capacidad contributiva (entendida en su acepción cualificada) la pieza imprescindible para la puesta en marcha de determinados tributos ambientales. La tutela del derecho a un “*mínimo vital o de existencia ecológico*”, en alemán *ökologisches Existenzminimum* (derecho que la jurisprudencia constitucional alemana deriva de los artículos 1.1 y 2.2 de la Constitución federal (*Grundgesetz*) y asume como presupuesto de la tutela de los otros derechos fundamentales), se introduce sin duda entre las finalidades extrafiscales de importancia primaria. Sin embargo, impuestos como los denominados *sobre las emisiones contaminantes (Emissionsteuern)* no han sido introducidos en el ordenamiento alemán al estar privadas de un vínculo cierto con la capacidad contributiva del sujeto pasivo. Precisamente, la emisión de sustancias contaminantes no es en sí un hecho que denote capacidad contributiva, entendida como presupuesto unido a una manifestación patrimonial, como sí ocurre en cambio en aquellos gravámenes sobre el consumo de bienes contaminantes que presentan este perfil patrimonial conciliando finalidad ambiental y principio de capacidad contributiva. *Vid.* GLERIA, Luca. “Le imposte ambientali: profili costituzionali nell’ordinamento tedesco”, in *Rivista di Diritto Tributario*, N° 7-8/2003, Giuffrè Editore, Milano, Italia, pp. 597-660; y CIPOLLINA, Silvia. *Osservazioni sulla fiscalità ambientale...*, *Op. Cit.*, p. 580.

<sup>1406</sup> La doctrina italiana juega un papel trascendente en el tratamiento y comprensión del principio de capacidad contributiva en el marco de los tributos ambientales. La postura más reciente fuerza la presencia de una potencia económica que soporte el gravamen es vista como exigencia lógica indispensable y más aún, defiende la funcionalidad de la capacidad contributiva en el marco del federalismo fiscal, es decir, como una plataforma o techo del sistema que por un lado obliga a la coordinación de presupuestos en todos los niveles y por otro, evita una sobreimposición de la riqueza de los contribuyentes. *Vid.* CIPOLLINA, Silvia. *Osservazioni sulla fiscalità ambientale...*, *Op. Cit.*, pp.582 y 583; GALLO, Franco. *Profili critici della tassazione ambientale...*, *Op. Cit.*, pp. 303- 310. Esta explicación se vincula con el límite *relativo* que desempeña la capacidad contributiva a nivel del reparto del gasto público entre todos los miembros capaces de una colectividad y que constriñe al legislador tributario al momento de elegir los presupuestos de hecho. *Vid.* FEDELE, Andrea. *Appunti dalle*

ambientalmente, como la caza deportiva mediante la suscripción a clubes y asociaciones privadas<sup>1407</sup>.

Esta clase de figuras ha acaparado mayor atención en los Estados de la Unión Europea<sup>1408</sup>, incluye tanto a los impuestos típicamente medioambientales, introducidos para conseguir un objetivo de reducción de la contaminación concreto<sup>1409</sup>, como

---

*Lezioni...*, *Op. Cit.*, pp. 30- 33; BATISTONI FERRARA, Franco. *I tributi ambientali nell'ordinamento italiano...*, *Op. Cit.*, p. 5.

<sup>1407</sup> Respecto a la imposición sobre el consumo de *servicios de incidencia ambiental*, la Sentencia de la Corte Suprema di Cassazione de Italia N° 11075, de 12 de mayo de 2006, determina que el ejercicio de actividades deportivas costosas como la caza es seguramente índice de la posesión de una apreciable capacidad contributiva ya sea a través del pago de cuotas asociativas necesarias para el funcionamiento del órgano gestor (la asociación). Sin contar que la Jurisprudencia de los Jueces de las leyes ha afirmado respecto a tal tipo de impuestos que tratándose de una imposición extraordinaria y circunscrita a un solo año, de naturaleza real, no implica un vicio de ilegitimidad constitucional la previsión de una alícuota proporcional en lugar de progresiva, ya que es el ordenamiento tributario en su conjunto y no al tributo en particular que se refiere el mandato del artículo 53 de la Constitución italiana respecto al principio de progresividad. Si se entiende en el sentido de que la alícuota aumenta con el incremento de la renta, presupone un reporte directo entre imposición y renta individual del contribuyente revisable sólo en los impuestos personales. (Motivo della decisione 2.3.1 “... Sotto questo profilo, infatti, l'esercizio di attività sportive costose (quale è la caccia esercitata attraverso strutture aziendali perseguenti la tutela del territorio e delle specie animali selvatiche che ivi si riproducono) è sicuramente indice del possesso di una apprezzabile capacità contributiva, sia pure espressa attraverso il pagamento di quote associative necessario al funzionamento dell'organismo gestore (l'associazione)”).

<sup>1408</sup> En Alemania, por ejemplo, fue introducido el impuesto sobre la electricidad como gravamen al consumo mediante la Ley de inicio de la Reforma Tributaria Ecológica de 24 de marzo de 1999, al mismo tiempo que el impuesto sobre los hidrocarburos fue escalonado con arreglo a criterios económicos favoreciendo determinadas utilidades de los mismos respecto de otras. La citada Ley obedecía al planteamiento de encarecer el consumo de energía gravando por primera vez la electricidad e incrementando los tipos impositivos aplicables a los hidrocarburos. Con el encarecimiento del consumo de energía se pretendía crear estímulos para el mejor aprovechamiento energético, intensificar el uso de las energías renovables, y desarrollar productos y procedimientos de producción que permitiesen ahorrar energía y economizar recursos naturales. Ésta reforma tributaria constituye un pilar de la contribución alemana a la protección del clima y entorno natural. Una segunda Ley, de continuación de la Reforma Tributaria Ecológica, de 16 de diciembre de 1999, introdujo una exención temporal del impuesto sobre los hidrocarburos para centrales de ciclo combinado con elevado grado de eficiencia y algunas correcciones de la primera Ley. En una tercera fase, se dictó la Ley de avance en la Reforma Tributaria Ecológica, de 23 de diciembre de 2002 que dispuso un incremento escalonado atendiendo a los efectos sobre el medioambiente del impuesto sobre los hidrocarburos. En 2006, se traspuso al Derecho nacional la Directiva europea sobre fiscalidad de la energía (D. 2003/96/CE del Consejo de 27 de octubre de 2003). *Vid.* BENZ, Sebastian, PERROT, Thomas, VANHULLE, Henk, JONSON, Lars. *La tributación medioambiental en los Estados miembros de la Unión Europea...*, *Op. Cit.*, pp. 980-986; DE LUIS CALABUIG, Estanislao, GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles, PEÑA ALONSO, José Luis, ROMANO VELASCO, Joaquín, TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, y VAQUERA GARCIA, Antonio. *Estudio sobre la posibilidad del establecimiento...*, *Op. Cit.* pp. 154-166; SERRANO ANTÓN, Fernando. *La tributación medioambiental en la Unión Europea...*, *Op. Cit.*, pp. 817-861.

<sup>1409</sup> En Suecia, además de los diversos impuestos medioambientales sobre los combustibles, la electricidad, el dióxido de carbono y el azufre, existen otros instrumentos que se orientan a sectores específicos, tal es el caso del impuesto sobre los vehículos y la congestión para la zona central de Estocolmo. *Vid.* BENZ, Sebastián, PERROT, Thomas, VANHULLE, Henk y JONSON, Lars. *La tributación medioambiental en los Estados miembros de la Unión...*, *Op. Cit.*, pp. 979-1020; BUÑUEL GONZÁLEZ, Miguel. *Teoría de la imposición ambiental...*, *Op. Cit.*, pp. 85-100; *Capítulo II. Marco general económico de la Tributación medioambiental...*, *Op. Cit.*, pp. 41- 60; *Capítulo VII. El uso de*

aquéllos ya existentes<sup>1410</sup> a los que se les da un carácter ambiental. Se proyecta entonces una diferenciación fiscal entre productos y servicios según su grado de contaminación o afectación ambiental, para lo cual resulta necesaria la existencia de bienes y servicios alternativos de menor incidencia ambiental que sirvan de parámetro inferior y a los que los usuarios puedan acceder en su libre elección, fomentando de esta manera que los bienes y servicios menos dañinos sean preferidos sobre aquellos que, por el contrario, tienen una incidencia negativa superior paralelamente reflejada en el precio de los mismos.

En efecto, la imposición indirecta ambiental repercute de hecho sobre el sistema de precios y empuja a los sujetos contaminadores productores y/ o consumidores, a tenerla en cuenta en su diario desenvolvimiento, ya que les motiva a replantearse métodos y técnicas productivas, así como costumbres y hábitos de vida, respectivamente, para hacerlos compatibles con los objetivos de protección ecológica<sup>1411</sup>. La imposición persigue un reordenamiento de las conductas “contaminadoras”, pues el elemento económico que implica un cargo extra para el bolsillo de los sujetos tiende a empujarlos a redefinir su comportamiento. Para que

---

*tributos con fines medioambientales en el ámbito internacional...*, Op. Cit., pp. 279-310; DE LUIS CALABUIG, Estanislao, GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles, PEÑA ALONSO, José Luis, ROMANO VELASCO, Joaquín, TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, y VAQUERA GARCIA, Antonio. *Estudio sobre la posibilidad del establecimiento...*, Op. Cit. pp. 150 y ss; GAGO RODRÍGUEZ, Alberto, LABANDEIRA VILLOT, Xavier y RODRIGUEZ MÉNDEZ, Miguel. *La práctica de la imposición ambiental...*, Op. Cit., pp. 103-149; Id. *Evidencia empírica internacional...*, Op. Cit., pp. 372-404; y SERRANO ANTÓN, Fernando. *La tributación medioambiental en la Unión Europea...*, Op. Cit., pp. 817-861.

<sup>1410</sup> En el sistema fiscal francés, por ejemplo, las medidas con impacto sobre medio ambiente son antiguas sobre todo en los ámbitos del agua, de la energía y de los transportes, aunque su finalidad netamente ambiental se mantiene en un plano secundario en comparación con la recaudatoria o presupuestaria. La puesta en marcha de un auténtico sistema fiscal verde que tenga como fundamento el daño medioambiental, es de creación más reciente. Esto responde al reconocimiento en el plano normativo de diversos principios de protección ecológica y al papel de las políticas públicas principalmente de instrumentos fiscales, en la puesta en marcha de dichos principios. La importancia que proporciona el instrumento fiscal se tiene en cuenta dentro de las reflexiones actuales para redefinir la política medio ambiental francesa. El peso de la fiscalidad ecológica francesa represente alrededor de un 2,3% del PIB del país. BENZ, Sebastián, PERROT, Thomas, VANHULLE, Henk y JONSON, Lars. *La tributación medioambiental en los Estados miembros de la Unión...*, Op. Cit., pp. 979-1020; EUROPEAN ENVIRONMENT AGENCY, *Environmental Taxes: recent developments...*, Op. Cit., pp. 30 y ss.; Id. *Market-based instruments for environmental...*, Op. Cit., p. 46; Id. *Using the market for cost-effective environmental...*, Op. Cit., p. 28; Id. *Europe's Environment. The fourth assessment...*, Op. Cit., p. 56; DE LUIS CALABUIG, Estanislao, GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles, PEÑA ALONSO, José Luis, ROMANO VELASCO, Joaquín, TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, y VAQUERA GARCIA, Antonio. *Estudio sobre la posibilidad del establecimiento...*, Op. Cit. pp. 78 y ss.

<sup>1411</sup> Vid. PERRONE CAPANO, Raffaele. *L'imposizione e l'ambiente...*, Op. Cit., p. 483.

dicho sistema de precios sea eficiente debe contar con una diferenciación de tarifas<sup>1412</sup> atendiendo a la intensidad en que el bien o servicio perjudique el medio ambiente.

Ante la crítica que prevé colateralmente, la aparición de un incremento inflacionario desencadenado por la imposición indirecta ambiental, algunos autores<sup>1413</sup> defienden que esta circunstancia puede ser cierta pero en un periodo inicial de prudente aplicación de la normativa y de los tributos, para lo cual, deben implantarse de una manera gradual en el tiempo, siguiendo las diferentes circunstancias y los efectos de los vínculos ecológicos introducidos en el sistema económico de los operadores públicos. Debe tomarse en cuenta también que la oposición a un nuevo tributo es siempre más radical que el suscitado por el aumento de las cuotas de tributos ya existentes.

Apreciamos, como VAQUERA GARCÍA<sup>1414</sup>, la ventaja y oportunidad de aplicar la imposición ambiental sobre consumos específicos. No obstante, el autor da un paso más y propone un único impuesto sobre la fabricación o adquisición de carácter monofásico, denominado “*Impuesto Sobre la Fabricación de Bienes Contaminantes*”, asumiendo la finalidad de incentivo y concienciación ambientales. El aspecto material del hecho imponible y el devengo se regirían de un modo idéntico al de los impuestos

---

<sup>1412</sup>En el rubro de los impuestos ambientales, Vid. HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Elementos cuantitativos...*, Op. Cit., pp. 269-271; adicionalmente, son aprovechables las observaciones generales de LAGO MONTERO y GUERVÓS MAÍLLO para las tasas ambientales. Los autores refieren que es la intensidad del uso el criterio común determinante de su posible cuantía, sea por la utilización del dominio público sea por la recepción de un servicio esencial o no esencial, criterio en el que confluyen pacíficamente la función fiscal y la ambiental. Para tales efectos, distinguen varias tarifas: *Tarifa ordinaria* para el uso ordinario; *Tarifa reducida* para el usuario poco intensivo o de escasa capacidad económica; y *Tarifa incrementada* para el usuario más intensivo y contaminador. Cfr. LAGO MONTERO, José María y GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *La tasa de residuos sólidos...*, Op. Cit., pp. 18 y 19; Id. *Tasas locales: cuantía...*, Op. Cit., p. 85 y ss.

<sup>1413</sup>Sobre la tasación ambiental y las implicaciones macroeconómicas, Vid. OSCULATI, Franco. *La tassazione ambientale*, CEDAM, Padova, Italia, 1979, p. 34. La traducción es nuestra.

<sup>1414</sup>Vid. VAQUERA GARCÍA, Antonio. *Fiscalidad y medio ambiente...*, Op. Cit., pp. 307-333. El autor comienza distinguiendo la tributación a lo largo de diversas fases de un sistema productivo, así, la fabricación, producción, distribución, extracción, importación o adquisición de determinados bienes que desde siempre han constituido uno de los pilares del sistema fiscal en prácticamente la totalidad de los Estados Modernos, donde se encuentran vigentes exacciones que recaen sobre dichas actividades, aplicándose algunas veces la repercusión que lleva al consumidor final a soportar la carga tributaria en la práctica. Explica las amplias posibilidades desde el punto de vista ecológico, de aplicar estas figuras examinando las ventajas e inconvenientes de su adaptación a la protección de la naturaleza. Adicionalmente, propone la estructuración de un tributo independiente y separado que incida sobre la fabricación o adquisición de determinados bienes poco respetuosos con el entorno natural, acompañado de la publicidad correspondiente que a su parecer llevara a una concienciación adecuada. Posición que nos parece acertada tomando en cuenta que se aprovecha un esquema existente, sin modificar repentinamente los mecanismos a los que el público consumidor está adaptado y permite su introducción paulatinamente en beneficio de la política ambiental.

especiales y el sujeto activo de la obligación tributaria sería el Estado; el fabricante asumiría la condición de sujeto pasivo, con la condición legal de repercutir la carga tributaria del consumidor y con el deber de presentación periódica de declaraciones acerca de las cantidades elaboradas de los productos gravados.

Llama nuestra atención que el elenco de objetos, materiales y sustancias<sup>1415</sup> sobre las que puede recaer dicho tributo único debe atender dos circunstancias: la peligrosidad ambiental en su elaboración o por el empleo al que se destine; y la posibilidad en que pueda ser medida en magnitudes ecológicas la base imponible sobre la que se haga girar el gravamen. Consideramos que más que la “*peligrosidad*”, es oportuno hablar de “*incidencia*”<sup>1416</sup> porque puede confundirse esta idea con la ventura que da lugar a restricciones directas o prohibiciones de uso, medidas ajenas a los tributos.

A nivel estatal, la imposición indirecta en España congrega al Impuesto sobre el Valor Añadido, al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, a los Impuestos Especiales, y a los Impuestos aduaneros. Todos ellos contemplan como hecho imponible alguna acción que, a los ojos del derecho fiscal, denota poder adquisitivo y por tanto capacidad contributiva por parte de los sujetos, convirtiéndolos así en el elemento subjetivo (directo o indirecto) de la obligación tributaria prevista en las leyes correspondientes. A continuación, analizaremos su adaptación a propósitos de protección ambiental y cómo se produce (o debe producirse) el acomodo de la *capacidad o aptitud para incidir en el medioambiente* en sus respectivas estructuras<sup>1417</sup>.

---

<sup>1415</sup> En nuestra opinión, no es posible elaborar una enumeración cerrada de los supuestos susceptibles de imposición ambiental pues en todo caso corresponde a las autoridades competentes catalogar los productos y servicios a gravar, previo asesoramiento de los técnicos y científicos correspondientes quienes determinen la incidencia ambiental que causan.

<sup>1416</sup> O como hace el Tribunal Constitucional al referirse a la imposición sobre el riesgo. En este sentido, Vid. HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, CHICO DE LA CÁMARA, Pablo y GRAU RUIZ, María Amparo. *Tributos sobre el riesgo...*, *Op. Cit.*, pp. 339- 354; ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel. *Tasas sobre molestias y riesgos permitidos...*, *Op. Cit.*, p. 6; CIERCO SEIRA, César. *El principio de precaución: reflexiones sobre su contenido y alcance en los derechos comunitario y español...*, *Op. Cit.*, pp. 106 y ss.: “*el principio de cautela es, desde luego, un instrumento eficaz y como tal aparece reclamado para hacer frente a la incertidumbre de numerosas categorías de riesgos (vgr., ecológicos, alimentarios, químicos, genéticos, tecnológicos, etc.), tan abundantes, por otra parte, en esta «sociedad del riesgo» que nos envuelve...*”.

<sup>1417</sup> El marco de la imposición indirecta en España no se cierra con las figuras citadas. Existen otras de carácter municipal que simplemente citamos, a saber, el Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras, y el Impuesto sobre gastos suntuarios en su modalidad de aprovechamiento de cotos de caza y pesca. Vid. CHECA GONZÁLEZ, Clemente, y MERINO JARA, Isaac. “El Impuesto municipal sobre aprovechamientos de cotos privados de caza y pesca”, en AA. VV. GALÁN RUIZ, Javier, PRIETO MARTÍN, Carlos, y HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, Coordinadores. *Tributos locales y*

**2. c. 2) El Impuesto sobre el Valor Añadido. Su exclusión como presupuesto de connotaciones ecológicas no lo releva de su papel en el marco del federalismo fiscal ni ante una posible reforma fiscal integrada.**

Como primera precisión, debemos asentar que este apartado no está dedicado al estudio general de un gravamen tan complejo como es el Impuesto sobre el Valor Añadido, harían falta páginas y tiempo para desmenuzar sus elementos estructurales, sino únicamente a analizar la inminente influencia y participación que éste tendría ante una reforma fiscal integral de tendencia ambiental. Así pues, con el propósito de obviar aspectos nada vinculados al tema de esta tesis, sólo resumimos algunas de las características de este impuesto al consumo por antonomasia<sup>1418</sup>.

---

*autonómicos*, Editorial Aranzadi, España, 2006, pp. 335-342. Como un dato relevante desde el punto de vista de la política medioambiental, debemos decir que el denominado ICIO no está exento de controversia debido a que el Tribunal Supremo, en su Sentencia de 14 de mayo de 2010, admitió en la conformación de la base imponible del gravamen el coste de las instalaciones de los parques eólicos. Para una mayor referencia de la fiscalidad municipal, *Vid.* ROSEMBUJ, Tulio. *Tributos ecológicos en el ámbito municipal...*, *Op. Cit.*, pp. 3-18; GARCÍA MONCÓ, Alfonso M. *La tributación medioambiental en el ámbito municipal...*, *Op. Cit.*, pp. 363-380; GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Aspectos fiscales del consumo...*, *Op. Cit.*, p. 158. Acerca de la polémica doctrinal suscitada a partir de la Sentencia del Tribunal Supremo mencionada, *Vid.* ADAME MARTÍNEZ, Francisco. “La base imponible del ICIO en huertos solares y parques eólicos”, en *Tributos Locales*, Nº 93, 2010, España, pp. 11-37; CHECA GONZÁLEZ, Clemente. “Integra la base imponible del ICIO el coste de los equipos necesarios para la captación de la energía eólica”, en *Quincena Fiscal*, Nº 17, 2010, Madrid, España, pp. 107-116; GARCÍA DE PABLOS, Jesús Félix. “La base imponible de los parques eólicos en el Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras”, en *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación: Comentarios, casos prácticos*, Nº 333, 2010, España, pp. 79-88; LÓPEZ SÁNCHEZ, Francisco Manuel. “La doctrina legal fijada por la Sentencia del Tribunal Supremo (Sección Segunda de la Sala Tercera) de 14 de mayo de 2010 sobre la inclusión del coste de las instalaciones de los parques eólicos en la base imponible del Impuesto de construcciones, instalaciones y obras y su aplicación al caso de las instalaciones de los parques fotovoltaicos y huertos solares”, en *Tributos Locales*, Nº 101, 2011, España, pp. 143-166; LORIDO GONZÁLEZ, Emilio, y BEJARANO VELARDE, Bienvenido. “A vueltas con el Impuesto de construcciones, instalaciones y obras por la construcción o instalación de plantas fotovoltaicas, termosolares y parques eólicos. La doctrina del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura”, en *Revista de Derecho de Extremadura*, Nº 5, 2009, España, pp. 410-421; ORTEGA MONTORO, Rodrigo. “Los parques solares y eólicos ante el impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras. La determinación de la base imponible”, en *Quincena Fiscal*, Nº 9, 2010, España, pp. 33-45; PÉREZ DE AYALA, María Ángeles. “La doctrina del Tribunal Supremo sobre la base del ICIO en la construcción de los parques eólicos”, en *Estrategia financiera*, Nº 276, 2010, España, pp. 70-74. En relación al marco legal municipal, *Cfr.* el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, artículos 100 a 103, Disposición Adicional Primera, y Disposición Transitoria Sexta.

<sup>1418</sup> *Vid.* BERLIRI, Antonio. *L'imposta sul valore aggiunto. Studi e scritti vari*, Giuffrè, Milano, Italia, 1971, p. 14-16; Id. “Problematica giuridica dell'IVA”, *Aspetti giuridici ed economici dell'IVA*, Giuffrè, Milano, Italia, 1973, pp. 26-47.

En la actualidad, este gravamen se encuentra regulado en la Ley 37/1992<sup>1419</sup>, de 28 de diciembre, que entró en vigor el 1 de enero de 1993, la cual ha sufrido múltiples modificaciones. De entre las últimas reformas legislativas podemos destacar las que se contienen en la Ley 62/2003<sup>1420</sup>, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas del orden social (artículo 7 fundamentalmente).

El IVA es un impuesto que grava todas las operaciones empresariales y profesionales, además de las importaciones. Es un tributo que grava el consumo, de carácter multifásico que sujeta en cada momento el valor que se incorpora o añade en cada fase de producción<sup>1421</sup>.

El concepto de “valor añadido” es simple y deriva de la suma de las remuneraciones de los distintos factores productivos que han prestado su colaboración en el proceso de producción de un bien o de prestación de un servicio<sup>1422</sup>.

---

<sup>1419</sup> Ley 37/1992, de 28 de diciembre. Del Impuesto sobre el Valor Añadido. BOE N° 312, de 29 de 12 de 1992- Sección I, pp. 44247- 44305, asimismo, por el Real Decreto 1624/1992 del 29 de diciembre por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

<sup>1420</sup> Ley 62/2003, de 30 de diciembre. De medidas fiscales, administrativas y del orden social, BOE N° 313, de 31 de diciembre de 2003- Sección I, pp. 46874- 46992.

<sup>1421</sup> El impuesto ha de ir marcando todas y cada una de las fases de la producción (incluida la circulación o comercialización) de los bienes y la prestación de los servicios, y, naturalmente en cada una de ellas se ha de encontrar un hecho imponible. Cada uno de éstos irá reflejando los costes parciales hasta llegar al precio del bien terminado, que ha de coincidir con el importe del consumo que constituye el objeto imponible del IVA. El juego del impuesto soportado deducible y el impuesto repercutido con su diferencia en cada fase a favor de la Hacienda Pública permite que la cantidad a pagar por el consumidor sea igual a la suma de las cantidades pagadas por los sujetos pasivos en las correspondientes etapas. *Vid.* sobre este tema, CASADO OLLERO, Gabriel. *La estructura jurídica y el procedimiento de aplicación del IVA*, IEF, Madrid, España, 1979; Id. “Consideraciones sobre la estructura jurídica del IVA en el ordenamiento italiano”, en *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, N° 24, 1979, Madrid, España, pp. 125-154; Id. “La supresión de las fronteras fiscales en la CEE y el futuro de la armonización IVA”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, N° 50, 1986, Madrid, España, pp. 165-208; CHECA GONZÁLEZ, Clemente. “El sistema IVA: notas sobre su estructura jurídica”, *Hacienda Pública Española*, N° 86, 1984, Madrid, España, p. 99; Id. “El derecho a la deducción del IVA en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de Luxemburgo”, en *Impuestos*, Año 22, N° 2, 2006, Madrid, España, pp. 204-236; BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN, Julio. “El aspecto material del hecho imponible en el IVA. Entregas de bienes y prestaciones de servicios (arts. 1, 3, 4, 5 y 7)”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Volumen 32, N° 157 (II), 1982, Madrid, España, pp. 275-290; Id. “El sujeto pasivo en el IVA”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, N° 40, 1983, Madrid, España, pp. 549-562; y PÉREZ DE AYALA, José Luis. “Razones de técnica fiscal para la implantación del IVA en España”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Volumen 32, N° 157 (II), 1982, Madrid, España, pp. 233-254.

<sup>1422</sup> TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel. “Capítulo VIII: Impuesto sobre el Valor Añadido” en AA. VV. MARTÍN QUERALT, Juan, TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, y CAYÓN GALIARDO, Antonio, Directores. *Manual de Derecho Tributario. Parte Especial*, 8ª edición, Editorial Thomson Aranzadi, Navarra, España, 2011, pp. 584-608.



Antes que los anteriores ordenamientos (consecuencia de transposiciones múltiples), no debe olvidarse la sujeción del IVA al acervo jurídico comunitario, ya que por un lado la creación del *mercado interior*<sup>1423</sup> implica la supresión de los obstáculos a la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales (incluyendo aquéllos de aptitud fiscal), exigiendo una regulación nueva y específica de este importante gravamen dadas sus implicaciones en las operaciones intracomunitarias<sup>1424</sup>, a fin de lograr una mínima armonización de los tipos impositivos del mismo y una adecuada cooperación administrativa entre los Estados Miembros<sup>1425</sup>; y por otro, porque se trata de un gravamen que en parte funge como ingreso propio en el Presupuesto de la UE.

A pesar de que el IVA propiamente ha sido descartado como instrumento de políticas ambientales<sup>1426</sup> debido a que puede ser objeto de deducciones empresariales (lo que evita que parte de los sujetos contaminadores asuma realmente la carga fiscal al recuperar de alguna manera sus cuotas y que los consumidores domésticos no tengan esa prerrogativa haciendo que la posible funcionalidad ambiental se pierda ya que carecería de un estímulo conductual general o el que pudiera haber sería desequilibrado), la importancia de este tributo general no se constriñe en su marco individual sino respecto a todo el sistema<sup>1427</sup>. En estas circunstancias, su trascendencia no se ve demeritada frente a una posible reforma fiscal integral ni dentro del sistema tributario global en el cual se integran cada día más tributos ambientales. Ante una posible reestructuración de los sistemas fiscales será

---

<sup>1423</sup> Actualmente, en el artículo 3.3 (antiguo artículo 2 del TUE) del Tratado de la Unión Europea después de Lisboa, DOUE C83/01, de 30 de marzo de 2010.

<sup>1424</sup> Vid. CASADO OLLERO, Gabriel. *La supresión de las fronteras fiscales...*, Op. Cit., pp. 165-208; HERRERO DE LA ESCOSURA, Patricia. *El IVA en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*, Editorial Marcial Pons- Universidad de Oviedo, Madrid, España, 1996, pp. 161-192.

<sup>1425</sup> La normativa comunitaria vigente es fruto de una evolución legal paulatina de la que hoy en día resultan: la Directiva 2008/8/CE, de 12 de febrero de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios; la Directiva 2008/9/CE, de 12 de febrero de 2008, por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido, prevista en la Directiva 2006/112/CE, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro; y la Directiva 2008/117/CE, de 16 de diciembre de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, a fin de combatir el fraude fiscal vinculado a las operaciones intracomunitarias. En España, han sido transpuestas mediante la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se trasponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria. BOE N° 53, de 2 de marzo de 2010.

<sup>1426</sup> GEORGESCU, Marina Anda; PENDOLOVSKA, Velina; and CABEÇA, Julio Cesar. *Distribution of environmental taxes in Europe ...*, Op. Cit., p. 7.

<sup>1427</sup> Un análisis global de este tema puede consultarse en ALVAREZ ARROYO, Francisco. "La nueva imposición sobre hidrocarburos y su adecuación a la normativa comunitaria", en *Revista Nueva Fiscalidad*, N° 4, 2002, España.

necesario modificar el peso de la carga impositiva de algunos instrumentos para desplazarla hacia otros, evitando en este caso una sobreimposición del consumo donde cada día adquiere más tesón la imposición sobre el uso o adquisición de productos y servicios con incidencia ambiental.

Sin perjuicio de lo anterior, avalamos la viabilidad de aplicar el IVA sobre la entrega de bienes y la prestación de servicios de incidencia ecológica mediante la aplicación diferenciada de los tipos, dependiendo de su nivel de nocividad, **siempre y cuando** el legislador tenga en cuenta el equilibrio de la carga global del consumo como hemos expuesto. Alcanzar dicho equilibrio no es tarea fácil, hay que tener presente la coexistencia de diversos tributos sobre una misma materia como ocurre con los servicios de suministro de energía eléctrica o la distribución del agua, donde ambos están gravados por el IVA<sup>1428</sup> y adicionalmente por otros gravámenes como el impuesto sobre la electricidad y la tasa o cánon del agua, respectivamente, inspirados en objetivos ambientales. Lo mismo sucede con otros servicios como los turísticos<sup>1429</sup>, que en algunos sitios soportan paralelamente impuestos o tasas ecológicas<sup>1430</sup> motivados en la probada incidencia que los viajeros y visitantes ocasionan al entorno<sup>1431</sup>. En cualquier caso, al establecer la carga económica del IVA que

---

<sup>1428</sup> Vid. CASADO OLLERO, Gabriel. *La estructura jurídica y el procedimiento de aplicación...*, *Op. Cit.*, p. 12; Id. *Consideraciones sobre la estructura jurídica del IVA...*, *Op. Cit.*, pp. 125-154; CHECA GONZÁLEZ, Clemente. *El sistema IVA...*, *Op. Cit.*, p. 99; BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN, Julio. *El aspecto material del hecho imponible en el IVA...*, *Op. Cit.*, pp. 275-290; y GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Aspectos fiscales del consumo...*, *Op. Cit.*, pp. 174 y 175.

<sup>1429</sup> Vid. sobre este tema, TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel. “El turismo y el Impuesto sobre el Valor Añadido”, en *Revista Nueva Fiscalidad*, Nº 1, 2002, España, pp. 37-70.

<sup>1430</sup> Respecto a la fiscalidad sobre el turismo y el debate acerca de la correcta clasificación de las figuras surgidas, en impuestos o tasas, Vid. *Infra* el epígrafe 3.e.4) *El supuesto de la tasación sobre flujos turísticos*.

<sup>1431</sup> Vid. SCHMIDT, Hans-Werner. *Tourism and the environment...*, *Op. Cit.*, pp. 5-7. Adicionalmente, debemos señalar que la Comisión Europea ha reconocido el crecimiento progresivo de la actividad turística, la cual se convierte en una rama de la economía cada vez más importante, y cuya evolución demuestra una diversificación de preferencias y destinos de los turistas hacia entornos naturales, más allá de los clásicos *sol y playa*, en donde la afluencia de visitantes provoca y provocará sin duda efectos económicos y ambientales al medio que deben analizarse con toda atención. Menciona que las atracciones culturales y naturales son en su mayoría un recurso público del que sin embargo, los empresarios obtienen ciertos beneficios económicos: “La mayoría de las atracciones culturales y naturales son un recurso público: Para contemplar la naturaleza o la mayor parte de las manifestaciones culturales (por ejemplo, visitar las reservas naturales, los paisajes, la arquitectura de un pueblo, etcétera), pocas veces hay que pagar. En cambio, las empresas privadas suelen cosechar beneficios económicos creando un producto derivado de un recurso público. Sin embargo, no existe ningún mecanismo automático que garantice que parte de estos beneficios se reinviertan en el mantenimiento y el fortalecimiento del patrimonio natural y cultural. Esto sucede incluso en la administración local, ya que los ingresos fiscales adicionales que genera el turismo no siempre se asignan de forma prioritaria a la conservación de los recursos culturales o del patrimonio.” Cfr. COMISIÓN EUROPEA. *El patrimonio natural y cultural como factor de desarrollo del turismo sostenible...*, *Op. Cit.*, p. 30.

hipotéticamente pudiera motivarse en objetivos medioambientales, o indirectamente, verse modificada por una cuestión de reacomodo del impuesto ante una posible reforma fiscal ambiental del sistema, el legislador deberá atender a la *coordinación* y respetar la capacidad contributiva como límite relativo de la tributación.

La *coordinación* entre las diversas cargas fiscales existentes y entre los entes políticos con poder tributario que conforman un sistema, constituyen el punto central de la nueva concepción referida al papel efectivo de la capacidad contributiva dentro del federalismo fiscal. Recordemos que surge con fuerza el reconocimiento de su faceta como medio para alcanzar una adecuada repartición del gasto público en cuanto funge como *techo del sistema*<sup>1432</sup>. El planteamiento descrito permite la inclusión armónica de los tributos medioambientales en el sistema fiscal general y el cumplimiento de las máximas constitucionales, entre éstas evidentemente, la capacidad contributiva.

### 2. c. 3) Consumos específicos. Régimen comunitario general.

Los impuestos sobre consumos específicos son figuras cuya existencia se remonta a los albores de los sistemas tributarios<sup>1433</sup>, en los que llegaron a constituir una de las

---

<sup>1432</sup> Trayendo a cuenta, nuevamente, las aportaciones de la doctrina italiana, recuérdese que ésta juega un papel trascendente en el tratamiento y comprensión del principio de capacidad contributiva en el marco de los tributos ambientales. Las ideas más recientes fuerzan la presencia de una potencia económica que soporte el gravamen, convirtiéndose en una exigencia lógica indispensable y, más aún, defienden la funcionalidad de la capacidad contributiva en el marco del federalismo fiscal, esto es, como una plataforma o techo del sistema que por un lado obliga a la coordinación de presupuestos en todos los niveles y, por otro, evita una sobreimposición de la riqueza de los contribuyentes. Vid. CIPOLLINA, Silvia. *Osservazioni sulla fiscalità ambientale...*, Op. Cit., pp.582 y 583; GALLO, Franco. *Profili critici della tassazione ambientale...*, Op. Cit., pp. 303- 310, vinculada con el *límite relativo* de la capacidad contributiva en el reparto del gasto público entre todos los miembros de una colectividad y que a su vez, impele al legislador al definir los hechos imposables. Vid. FEDELE, Andrea. *Appunti dalle Lezioni...*, Op. Cit., pp. 30- 33; BATISTONI FERRARA, Franco. *I tributi ambientali nell'ordinamento italiano...*, Op. Cit., p. 5. La presencia de la capacidad contributiva en los tributos ambientales es asumida por la gran mayoría de los juristas italianos en todas las categorías tributarias en cuanto a que los presupuestos contaminantes se identifican con manifestaciones de fuerza económica, algunas de ellas nuevas y aun sin reconocer legalmente. Vid. BASILAVECCHIA, Massimo. *L'evoluzione della politica fiscale dell'Unione europea...*, Op. Cit., p. 361; COCIANI, Simone Francesco. *Attualità o declino del principio della capacità contributiva...*Op. Cit., p. 816; ALFANO, Roberta. *Imposta sarda sugli aeromobili...*, Op. Cit., p. 7.

<sup>1433</sup> Como referencia histórica de estas figuras Vid. GARCÍA TRIVIÑO, Rafael Mouliiaa. “El ámbito del impuesto sobre hidrocarburos. Criterios de clasificación arancelaria” en AA.VV. *Impuestos Especiales*,

más importantes fuentes de ingresos impositivos debido a que la sencillez que comportaba su establecimiento y gestión los hacía asumibles por las administraciones fiscales<sup>1434</sup>.

Los impuestos especiales, denominados “accisas”<sup>1435</sup> en el Derecho comunitario, actualmente tienen una regulación armonizada en la Unión Europea en lo que respecta a los impuestos de fabricación, de ahí que puedan existir en el derecho interno de los Estados miembros algunas figuras tributarias de igual naturaleza que, sin contravenir las normas del mercado interior, graven diversos consumos específicos, verbigracia el referente a la matriculación de determinados medios de transporte recogido en el Derecho español.

La adaptación de la imposición sobre consumos especiales a la nueva configuración de la Unión Europea se produce, tal como sucede con el IVA, con el fin de que no se produzcan distorsiones a la competencia, se controlen sus efectos frente a otras políticas de la Unión y sea posible que la recaudación de los impuestos se haga por los Estados donde se produzca el consumo. Así pues, existe un acervo de Directivas<sup>1436</sup> comunitarias que han sido emitidas en el proceso de integración

---

Ministerio de Economía y Hacienda, Escuela de la Hacienda Pública, Colección Manuales, Madrid, España, 1988, pp. 437- 470; y ARANA MENDIGUREN, Rafael, “Elementos estructurales del impuesto y prohibiciones de uso”, en AA.VV. *Impuestos Especiales*, Ministerio de Economía y Hacienda, Escuela de la Hacienda Pública, Colección Manuales, Madrid, España, 1988, pp. 471-556.

<sup>1434</sup> Vid. BARRIO BONDIA, José. “Concepto de impuestos especiales”, en AA. VV. *Impuestos Especiales*, Ministerio de Economía y Hacienda, Escuela de la Hacienda Pública, Colección Manuales, Madrid, España, 1988, pp. 5-11.

<sup>1435</sup> Las *accisas* son definidas por el Comité Fiscal y Financiero de las Comunidades Europeas, como *toda imposición indirecta que grave, directa o indirectamente, el consumo de productos con exclusión de la TVA – IVA en España- y de los gravámenes establecidos por las instituciones de las Comunidades*. Respecto al mismo concepto Vid. SOLANA VILLAMOR, Francisco. “Capítulo II. La imposición sobre consumos específicos en la CEE (accisas)”, en AA. VV. *Impuestos Especiales*, Ministerio de Economía y Hacienda, Escuela de la Hacienda Pública, Colección Manuales, Madrid, España, 1988, pp. 23- 65.

<sup>1436</sup> Directivas que por cuestión de economía sólo son citadas, sin embargo, para su consulta puede acudir a la página de Internet [www.europa.eu.int/eur-lex/es](http://www.europa.eu.int/eur-lex/es) o directamente al acervo del Diario Oficial de la Unión Europea (antes Diario Oficial de las Comunidades Europeas) con los siguientes datos: Directiva 72/464/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1972 relativa a los Impuestos distintos de los Impuestos sobre el Volumen de negocios que gravan el consumo de labores del tabaco, DOCE N° L303 de 31/12/1972; Directiva 79/32/CEE del Consejo, de 18 de diciembre de 1978, relativa a los impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores del tabaco, DOCE N° L010 de 16/01/1979; Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25/02/1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales, DOCE N° L76 de 26/03/1992; Directiva 92/78/CEE del Consejo de 19/10/1992, por la que se modifican las Directivas 72/464/CEE y 79/32/CEE relativas a los impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de las labores del tabaco, DOCE N° L316 de 31/10/1992; Directiva 92/79/CEE del Consejo de 19/10/1992, relativa a la aproximación de los impuestos sobre los cigarrillos, DOCE N° L316 de 31/10/1992; Directiva 92/80/CEE del Consejo de 19/10/1992, relativa a la

económica a fin de regular homogéneamente esta categoría de tributos, y de las cuales han resultado múltiples adecuaciones al derecho interno de los Estados miembros.

Los impuestos especiales gravan el consumo de determinados productos en paralelo a otro gravamen indirecto de carácter general, el IVA, por lo que es preciso aclarar que la existencia de esta doble imposición indirecta sobre una mercancía<sup>1437</sup> está motivada en un fundamento extrafiscal: el costo social que genera la consumición de los productos gravados, que debe repararse precisamente mediante el establecimiento de una imposición precisa y selectiva sobre tales productos, éste argumento es válido en gran medida en algunos instrumentos de carácter ecológico.

En el caso español, la imposición de consumos específicos a nivel estatal está regulada por la Ley 38/1992, de 28 de diciembre<sup>1438</sup>, sobre Impuestos Especiales<sup>1439</sup>; la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden

---

aproximación de los impuestos sobre el tabaco elaborado, excluidos los cigarrillos, DOCE N° L316 de 31/10/1992; Directiva 92/81/CEE del Consejo de 19/10/1992, relativa a la armonización del impuesto especial sobre los hidrocarburos, DOCE N° L316 de 31/10/1992 ; Directiva 92/82/CEE del Consejo de 19/10/1992, relativa a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre los hidrocarburos, DOCE N° L316 de 31/10/1992; Directiva 92/83/CEE del Consejo, de 19/10/1992, relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y bebidas alcohólicas, DOCE N° L316 de 31/10/1992; Directiva 92/84/CEE del Consejo de 19/10/1992, relativa a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas, DOCE N° L316 de 31/10/1992; Directiva 2003/96/CE, de 27/10/2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, DOUE N° L283/51, de 31/10/2003, modificada por las Directivas 2004/74/CE, DOUE N° L195, de 2/06/2004, y la Directiva 2004/75/CE, DOUE N° L195, de 2/06/2004; Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16/12/2008 relativa al régimen general de los impuestos especiales y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE, DOUE N° L9 de 14/1/2009, modificada a su vez por la Directiva 2010/12/UE del Consejo, de 16/02/2010, DOUE N° L50 de 27/02/2010.

<sup>1437</sup> PÉREZ DE AYALA BECERRIL considera que siguiendo el razonamiento a través de la capacidad contributiva gravada, esta doble imposición existente en diversos tributos de corte ambiental no siempre debe ser abolida, sino sólo desde el momento a partir del que se llegue a un agotamiento de esa capacidad contributiva del sujeto pasivo. Cfr. PÉREZ DE AYALA BECERRIL, Miguel. *La doble imposición en los impuestos medioambientales...*, *Op. Cit.*, pp. 343 y ss.

<sup>1438</sup> Ley 38/1992, de 28 de diciembre. De Impuestos Especiales. BOE N° 312, de 29/12/1992- Sección I, pp. 44305- 44331.

<sup>1439</sup> Un análisis exhaustivo de éstos es el elaborado por GONZÁLEZ-JARABA, Manuel. *Los impuestos especiales de ámbito comunitario. (Alcohol y bebidas alcohólicas, hidrocarburos y labores del tabaco)*, Editorial La Ley, Madrid, España 2005, pp. 7-58 y 273-355.

Social<sup>1440</sup>; y la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social<sup>1441</sup>.

La Ley 38/1992, de 28 de diciembre relata en el punto 1º de su Exposición de Motivos, la necesidad e importancia del establecimiento de este tipo de gravámenes, que junto al IVA (general) constituyen figuras básicas de la imposición indirecta y se configuran como impuestos sobre consumos específicos (especiales), gravando la compra de determinados bienes. *Esa carga se justifica entre otras razones, en que el consumo de los productos objeto de éstos genera unos costes sociales<sup>1442</sup> no tenidos en cuenta a la hora de fijar sus precios privados, que deben ser sufragados por los consumidores mediante una imposición específica que grave selectivamente estos consumos, cumpliendo además de su función recaudatoria, una finalidad extrafiscal como instrumento de las políticas sanitarias, energéticas, de transportes, de medio ambiente, etcétera.*

Conforme al artículo 1º de la norma citada<sup>1443</sup>, los impuestos especiales son tributos de naturaleza indirecta que recaen sobre consumos específicos y gravan, en fase única, la fabricación, importación y, en su caso, introducción, en el ámbito territorial interno de determinados bienes, así como la matriculación de determinados medios de transporte y la puesta a consumo de carbón. Tienen esta consideración, los Impuestos Especiales de Fabricación<sup>1444</sup>, el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de

---

<sup>1440</sup> Artículo 12 de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, por el que se crea el impuesto sobre las Primas de Seguros. BOE Nº 315, de 31 de diciembre de 1996. Ha sufrido diversas modificaciones legislativas hasta la fecha.

<sup>1441</sup> Artículo 9 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, por el que se crea el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos. Actualmente cedido en su totalidad a las Comunidades Autónomas. BOE Nº 313, Año CCCXLI, de 31 de diciembre de 2001. Ha sufrido diversas modificaciones legislativas hasta la fecha.

<sup>1442</sup> Junto a los costes de la contaminación atmosférica que genera el consumo de hidrocarburos o de la electricidad, de cuyo tratamiento nos encargamos en los apartados sucesivos, pueden citarse otros como aquellos derivados de la atención sanitaria prestada a enfermos por el uso excesivo de tabaco o alcohol.

<sup>1443</sup> Artículo 1º de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales. BOE Nº 312, de 29 de diciembre de 1992. El texto del artículo fue modificado por la Ley 22/2005, de 18 de noviembre, por la que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas comunitarias en materia de fiscalidad de productos energéticos y electricidad y del régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de estados miembros diferentes, y se regula el régimen fiscal de las aportaciones transfronterizas a fondos de pensiones en el ámbito de la Unión Europea. BOE Nº 277, de 19 de noviembre de 2005.

<sup>1444</sup> Los impuestos especiales de fabricación (Título I) se subdividen en:

- Impuestos sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas: a) el impuesto sobre la cerveza; b) el impuesto sobre el vino y bebidas fermentadas; c) el impuesto sobre productos intermedios y; d) el impuesto sobre el alcohol y bebidas derivadas (artículo 2.1).
- Impuestos sobre hidrocarburos (artículo 2.2.)
- Impuestos sobre las labores del tabaco (artículo 2.3)

Transporte (que no pertenece al conjunto de impuestos armonizados a nivel europeo), y el Impuesto Especial sobre el Carbón.

Paralelamente, están los impuestos especiales sobre las primas de seguros<sup>1445</sup>, y sobre la venta minorista de determinados hidrocarburos<sup>1446</sup>. Como un dato particular, el primero de ellos tiene como hecho imponible la realización de las operaciones de seguro y capitalización basadas en técnica actuariales que se entienden realizadas en el ámbito de aplicación de impuesto, concertadas por entidades aseguradoras que operen en España, incluso en régimen de libre prestación de servicios<sup>1447</sup>. En relación al impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos, se trata de un tributo que recae sobre el consumo de aquéllos, gravando en fase única, la venta de los productos comprendidos en su ámbito objetivo<sup>1448</sup>, que son fundamentalmente los del artículo 49 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, y los hidrocarburos líquidos distintos a los anteriores utilizados como carburante para calefacción.

De trascendencia indicativamente ambiental, son los impuestos especiales sobre hidrocarburos<sup>1449</sup>, sobre la venta minorista de determinados hidrocarburos, sobre el carbón<sup>1450</sup>, sobre la electricidad, y sobre determinados medios de transporte<sup>1451</sup>. Su

- 
- Impuestos sobre la electricidad (artículo 2.4)

Cfr. Ley 38/1992, de 28 de diciembre. De Impuestos Especiales. BOE N° 312, de 29/12/1992.

<sup>1445</sup> Creado por el Artículo 12 de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. BOE N° 315, de 31 de diciembre de 1996.

<sup>1446</sup> Creado por el Artículo 9 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. Cedido en su totalidad a las Comunidades Autónomas. BOE N° 313, Año CCCXLI, de 31 de diciembre de 2001.

<sup>1447</sup> Disposición Segunda, artículo 12 de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

<sup>1448</sup> Disposición Tercera, Artículo 9 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. Se ha cedido la recaudación total y la gestión a las Comunidades Autónomas, quienes pueden fijar dentro de unos límites, unos tipos de gravamen que añadirían a los establecidos por el Estado. Acerca de la naturaleza de este gravamen, Vid. GUERVÓS MAÍLLO, María Angeles. *Aspectos fiscales del consumo...*, Op. Cit., pp. 190-192; Id. *La cesión del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos... (I)*, Op. Cit., pp. 305-310; Id. *La cesión del Impuesto sobre las Ventas Minoristas... (II)*, Op. Cit., pp. 399-405; LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María. *Consideraciones acerca del establecimiento del Impuesto sobre las Ventas Minoristas...*, Op. Cit., pp. 89-111; MARTÍNEZ LAFUENTE, Antonio. *El impuesto sobre el petróleo...*, Op. Cit., pp. 47-60; ORTIZ CALLE, Enrique. *Los límites y posibilidades de una imposición sobre los hidrocarburos...*, Op. Cit., pp. 59-72; SERRANO ANTÓN, Fernando. *El Impuesto sobre las ventas minoristas...*, Op. Cit., pp. 319-338; y SERNA RODRÍGUEZ, Almudena, y RODRÍGUEZ OLIVARES, Rocío. *El impuesto sobre las ventas minoristas...*, Op. Cit., pp. 93-106.

<sup>1449</sup> Cfr. Capítulo VII, artículos 46-55 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre. Vid. *Infra*. el epígrafe 2.c.4) El marco comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad.

<sup>1450</sup> El Impuesto especial sobre el carbón, fue añadido mediante el Artículo 2. Quince de la Ley 22/2005, de 18 de noviembre, por la que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas comunitarias en materia de fiscalidad de productos energéticos y electricidad y del régimen fiscal común

adecuación a las Directivas comunitarias armonizadoras ha obligado a ampliar de forma importante el ámbito objetivo. Su estructura permite la desgravación mediante diversos mecanismos que, como veremos más adelante, cumplen una funcionalidad desde el punto de vista de la capacidad de incidir en el medio de los sujetos. Los epígrafes posteriores están dedicados a su análisis pormenorizado.

En esta tesitura, sabemos que la actividad tributaria cumple como primera finalidad instrumental, la de obtener medios dinerarios para la sufragación de los gastos públicos, sin embargo, como señala ALONSO GONZÁLEZ<sup>1452</sup>, este carácter se pone a prueba cuando el tributo aún o superpone al fin fiscal otro orden de aspiraciones, en la medida que aparecen como ajenas a los objetivos estrictamente recaudatorios y se dirigen a influir en la conducta de los contribuyentes de muy diversas maneras. Surge entonces otra funcionalidad del tributo, transformándose en vehículo de promoción de fines sociales, económicos o políticos siempre que éstos cuenten con fundamento constitucional, idea que se refleja en el artículo 2º de la LGT y que es posible extraer de la Constitución de acuerdo a la STC 37/87<sup>1453</sup>.

Los fines que justifican la imposición de determinadas clases de gastos en consumos específicos<sup>1454</sup>, como aquellos vinculados al medio ambiente, se encuentran

---

aplicable a las sociedades matrices y filiales de estados miembros diferentes, y se regula el régimen fiscal de las aportaciones transfronterizas a fondos de pensiones en el ámbito de la Unión Europea. BOE 277, de 19 de noviembre de 2005. Actualmente está regulado en el Título III, artículos 75-88 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

<sup>1451</sup> El impuesto especial sobre determinados medios de transporte, está previsto en el Título II, artículos 65- 74 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales y como hemos indicado, ha nacido de la soberanía fiscal del Estado español.

<sup>1452</sup> Vid. el trabajo de ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel. “Los impuestos especiales como tributos medio ambientales”, en AA.VV. ESTEVE PARDO, José, Coordinador. *Derecho del medioambiente y Administración local*, Diputación de Barcelona-Civitas, Madrid, España, 1996, pp. 651 y 652; Id. *Los impuestos autonómicos...*, Op. Cit., p. 124.

<sup>1453</sup> STC 37/1987, de 26 de marzo, sobre el Impuesto de Tierras Infrutilizadas de Andalucía. Recurso de Inconstitucionalidad.

<sup>1454</sup> Existe una basta bibliografía española acerca del tema, de la que destacamos a ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César. *Los impuestos de ordenamiento económico...*, Op. Cit., pp.17 y ss.; ALONSO GONZÁLEZ, Luis Alberto. “Devengo y régimen suspensivo en los Impuestos Especiales”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 89, 1996, pp. 49-82; ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel. “Comentarios a la nueva Ley de Impuestos Especiales”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 77, 1993, pp. 23-44; Id. *Los impuestos especiales como tributos medioambientales...*, Op. Cit., pp. 651-669; BANACLOCHE PÉREZ, Julio. “Algunos aspectos jurídicos de los Impuestos Especiales”, *Revista Crónica Tributaria*, Nº 43, 1982, pp. 77-82; BURGIO, Mario. “La reestructuración de las accisas (Impuestos sobre consumos específicos) en los estados miembros de la CEE”, *Hacienda Pública Española*, Nº 93, 1985, pp. 83-124; CALLE SAIZ, Ricardo. *La armonización fiscal europea: un balance actual*, Editorial AC, Madrid, 1990; CASADO OLLERO, Gabriel; SÁNCHEZ GALIANA, José Antonio; RUFÍAN LIZANA, Dolores María. *Estudios sobre armonización fiscal y derecho*



principalmente en el deseo de reducir el consumo deliberado de ciertos bienes cuya utilización repercute en costes sociales mayores a los utilizados para su producción<sup>1455</sup>.

---

*presupuestario europeo*, Ediciones TAT, Granada, 1987; CORONA RAMÓN, Juan Francisco, y VALERA, Francisco. *La armonización fiscal en la comunidad europea*, Ariel Economía, Barcelona, 1989; CRUZ PADIAL, Ignacio. “La imposición sobre las bebidas alcohólicas en España: una aproximación a sus efectos económicos”, *Hacienda Pública Española*, Nº 141-142, 1997, pp. 135-163; CRUZ PADIAL, Ignacio, y RUIZ ROMERO DE LA CRUZ, Elena. *El gravamen de las bebidas alcohólicas en el marco histórico de la imposición sobre consumos específicos*, Universidad de Málaga, 1997; CHECA GONZÁLEZ, Clemente. *Los Impuestos Especiales. Notas sobre su nueva configuración...*, *Op. Cit.*, pp. 188-197; ESCOBAR LASALA, Juan José. “El régimen de la circulación intracomunitaria de bienes sometidos a Impuestos Especiales en 1-1-93”, *Impuestos*, Nº 18, 1991. pp. 36-65; FERREIRO LAPATZA, José Juan. “Los Impuestos Especiales en el ordenamiento jurídico de nuestro sistema tributario”, *Hacienda Pública Española*, Nº 71, 1981, pp. 321-412; GIL IBÁÑEZ, José Luis. “La armonización de los impuestos especiales”, *Noticias de la Unión Europea*, Nº 113, 1994, pp. 71-83; GIMENO ULLASTRES, Juan Antonio. *La fiscalidad del Tabaco en la CE*, Tallis-Civitas, Madrid, 1994; GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. “Impuestos Especiales”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Nº 67, 1967, pp. 12-47; Id. “Pasado, presente y futuro del Impuesto sobre Alcoholes”, *Hacienda Pública Española*, Nº 71, 1981, pp. 349-367; HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. “Los vehículos usados en el Impuesto sobre Medios de Transporte desde la jurisprudencia comunitaria. Comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 9 de marzo de 1995”, *Impuestos*, Año 11, Nº 2, 1995, pp. 1259-1268; HINOJOSA TORRALVO, Juan José. *Impuestos especiales y rentas de aduanas*, Tecnos, Madrid, 1988; LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María. *Consideraciones acerca del establecimiento del Impuesto sobre las Ventas Minoristas...*, *Op. Cit.*, pp. 89-111; MAGADÁN DÍAZ, Marta. “Armonización fiscal de los Impuestos Especiales. Una breve referencia a la Ley 38/1992, de 28 de diciembre”, *Impuestos*, Año 10, Nº 2, 1994, pp. 123-143; MARTÍNEZ LAFUENTE, Antonio. *El impuesto sobre el petróleo, sus derivados y similares...*, *Op. Cit.*, pp. 47-60; ORTIZ CALLE, Enrique. *Los límites y posibilidades de una imposición sobre los hidrocarburos...*, *Op. Cit.*, pp. 59-72; RUIZ-BEATO BRAVO, Jesús. “Consideraciones en torno al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y los Vehículos Automóviles”, *Impuestos*, Nº 5, 1993, pp. 588-653; SALGADO PEÑAREDONDA, Carlos. *Los impuestos especiales en la Comunidad Económica Europea*, IEF, Madrid, 1978; Id. *Impuestos especiales*, Ciss, Bilbao, 1982; SOLANA VILLAMOR, Francisco. “Análisis cuantitativo de los impuestos especiales”, *Hacienda Pública Española*, Nº 64, 1980, pp. 15-24; Id. “Determinación de la base y el tipo en la imposición sobre la cerveza”, *Revista Crónica Tributaria*, Nº 43, 1982; Id. “La repercusión de los impuestos especiales”, *Revista Crónica Tributaria*, Nº 47, 1983, pp. 11-16; Id. “La imposición sobre consumos específicos en la CEE”, *Hacienda Pública Española*, Nº 96, 1985, 125-134; Id. *Manual comentado de Impuestos Especiales*, Actualidad, Madrid, 1994; YEBRA MARTUL-ORTEGA, Perfecto. *Cuestiones en torno al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte...*, *Op. Cit.*, pp. 601-638; Id. *La fiscalidad del automóvil en España...*, *Op. Cit.*, p. 39; Id. *Interpretación de los artículos 12 y 95...*, *Op. Cit.*, pp. 85-88.

<sup>1455</sup> En términos generales, el instrumento tributario aplicado a consumos especiales se emplea también como mecanismo para reducir la demanda de ciertos bienes escasos, sin necesidad de medidas directas de control. Asimismo, se identifican con el denominado principio de beneficio en aquellos impuestos finalistas afectados o asignados a determinados gastos. Es el caso de los impuestos sobre consumos específicos destinados a financiar una actividad gubernamental determinada, imponiendo una carga sobre quienes se benefician de la actividad en la medida del beneficio recibido. En otro supuesto, y sin necesidad de que el consumidor reciba un beneficio en los términos explicados o su consumo genere un coste social accesorio, estarían los impuestos establecidos sobre consumos de lujo, al constituir un índice de capacidad contributiva de los gastos totales. *Vid.* MÁRQUEZ y MÁRQUEZ, Antonio. “Los impuestos Especiales en el Sistema Tributario Español”, en AA.VV. *Estudios sobre los impuestos especiales*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, España, 1983, pp. 63-133.

En nuestra opinión, la capacidad de consumir este tipo de bienes, como manifestación de la capacidad de contribuir<sup>1456</sup>, está ligada a la clase de necesidad o hábito que los consumidores satisfacen mediante los mismos, aumentando o decreciendo dependiendo de si la función satisfecha es básica o va tendiendo a la suntuosidad. Esta observación se hace más palpable, sobre todo, tratándose del consumo de bienes de incidencia ambiental pues, como hemos manifestado, la capacidad o aptitud de incidir en el medioambiente es modulada por parámetros como la *necesidad* del bien.

Esto es, que si el consumo de un determinado producto está motivado en una demanda vital del sujeto y se lleva a cabo dentro de ciertos límites suficientes para cubrirla, aun cuando el acto genera una cierta nocividad al entorno no denota capacidad o aptitud de afectar el medioambiente debido a que se trata del efecto corriente de la supervivencia y normal desarrollo del sujeto, mientras que si se trata del consumo desproporcionado del mismo bien o en una dimensión que supera la satisfacción de su necesidad básica, es evidente que no sólo su capacidad de consumo sería superior, sino también, su capacidad de incidir en el medio.

La relevancia del elemento fiscal y su potencia recaudatoria en el establecimiento y exigencia de los impuestos especiales hace aparentemente difícil que tenga cabida rastro alguno de componente extrafiscal, no obstante, estas exacciones son consideradas tradicionalmente como un instrumento apto para internalizar los costes sociales que el consumo de los productos gravados genera. De ahí que en términos

---

<sup>1456</sup> La capacidad contributiva sometida se manifiesta a través del consumo de ciertos bienes. En este sentido, BARRIO BONDA destaca sus cuatro notas características: a) son impuestos indirectos porque gravan manifestaciones indirectas de la capacidad contributiva, además, se prevé la repercusión al consumidor final; b) suelen ser monofásicos, recaen sobre la fabricación de los productos cuyos consumos resultan gravados. Su exacción en esta fase excluye el gravamen de las demás entregas o transmisiones, con independencia de la repercusión; c) son impuestos reales sobre determinados consumos específicos ya que no los ponen en relación directa con ningún sujeto en específico; y d) son objetivos ya que no tienen en cuenta las circunstancias personales y familiares del sujeto pasivo a la hora de determinar la base imponible, los tipos de gravamen o la deuda tributaria. *Cfr.* BARRIO BONDA, José. *Impuestos Especiales...*, *Op. Cit.*, pp. 8-10. Respecto a este último criterio (objetivo), debemos apuntar que podría aplicarse en términos generales mas no en el terreno concreto de la fiscalidad ambiental, ya que la conducta más o menos contaminadora del consumidor así como la *necesidad* del consumo (circunstancias personales) son parámetros determinantes del tipo y cuota aplicables, donde se debe permitir además la exención de los productos dentro de ciertos límites de necesidad básica o vital.

de fiscalidad ambiental, la figura de los impuestos especiales puede ser aprovechada importantemente<sup>1457</sup>.

La intervención del principio de capacidad contributiva en la configuración de los impuestos especiales debe admitirse sin que su calificación de *finalistas* sea un obstáculo, pues recordemos que dicho principio ha sido reconocido con carácter general en figuras tributarias que persiguen objetivos de ordenamiento por el propio Tribunal Constitucional en varias de sus sentencias<sup>1458</sup>. De esta suerte, la extrafiscalidad no es óbice para que la capacidad contributiva esté presente en la construcción de los impuestos especiales pese a que su motivación esté expresamente inspirada en parte por objetivos finalistas.

El problema de la legitimidad de los fines extrafiscales del impuesto especial quedaría resuelto, siguiendo las premisas de MOSCHETTI<sup>1459</sup>, de modo simple y lienal si se parte de la calificación de la capacidad contributiva en clave solidaria<sup>1460</sup>.

---

<sup>1457</sup> En la misma dirección, *Vid.* los trabajos de ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel. *Los impuestos especiales como tributos medioambientales...*, *Op. Cit.*, pp. 651-669; BENZ, Sebastian, PERROT, Thomas, VANHULLE, Henk, JONSON, Lars. *La tributación medioambiental en los Estados miembros de la Unión Europea...*, *Op. Cit.*, pp. 980-986; GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Nuevos instrumentos fiscales...*, *Op. Cit.*, pp. 3-6 del artículo; HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Los vehículos usados en el Impuesto sobre Medios de Transporte...*, *Op. Cit.*, pp. 1259-1268; LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María. *Consideraciones acerca del establecimiento del Impuesto sobre las Ventas Minoristas...*, *Op. Cit.*, pp. 89-111; MARTÍNEZ LAFUENTE, Antonio. *El impuesto sobre el petróleo...*, *Op. Cit.*, pp. 47-50; ORTIZ CALLE, Enrique. *Los límites y posibilidades de una imposición sobre los hidrocarburos...*, *Op. Cit.* pp. 59-72; RUIZ-BEATO BRAVO, Jesús. *Consideraciones en torno al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte...*, *Op. Cit.*, pp. 588-653; SERRANO ANTÓN, Fernando. *El Impuesto sobre las ventas minoristas...*, *Op. Cit.*, pp. 319- 338; *Id.* *La tributación medioambiental en la Unión Europea...*, *Op. Cit.*, pp. 817-861; SERNA RODRÍGUEZ, Almudena y RODRÍGUEZ OLIVARES, Rocío. *El impuesto sobre las ventas minoristas...*, *Op. Cit.*, pp. 93-106; YEBRA MARTUL-ORTEGA, Perfecto. *Cuestiones en torno al Impuesto Especial sobre Determinados Medios...*, *Op. Cit.*, pp. 601-638; *Id.* *La fiscalidad del automóvil en España...*, *Op. Cit.*, pp. 29-38.

<sup>1458</sup> *Vid.* FJ 13, STC 37/1987, de 26 de marzo, sobre el Impuesto de Tierras Infrutilizadas de Andalucía. Recurso de Inconstitucionalidad; FJ. 4, STC 186/1993, de 7 de junio, sobre el Impuesto de Dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento de Extremadura. Recurso de Inconstitucionalidad; y FJ 11 B), STC 14/1998, de 22 de enero, acerca del Impuesto sobre Aprovechamientos Cinegéticos de Extremadura. Recurso de Inconstitucionalidad. Sentencias que también pueden ser consultadas electrónicamente en la página de Internet [www.boe.es](http://www.boe.es), bajo el rubro Base de datos/ Jurisprudencia Constitucional. Complementétese este análisis con ÁLVAREZ ARROYO, Francisco. *El impuesto de dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento. Comentario a la STC de 7 de junio...*, *Op. Cit.*, p. 34.

<sup>1459</sup> MOSCHETTI llega a la inferencia de que la característica solidaria inspira toda su disciplina y, por tanto, comporta consecuencias no sólo en el plano cualitativo (elección del hecho imponible), sino también en la determinación del monto de la contribución. “No sólo quien tiene debe pagar por lo que no tiene” y “quien tiene más debe pagar por quien tiene menos”, sino precisamente quien tiene más debe pagar “más que proporcionalmente” respecto de quien tiene menos. *Vid.* MOSCHETTI, Francesco. *El principio de capacidad contributiva...*, pp. 228-280; *Id.* *Capitolo VII. La capacità contributiva...*, *Op. Cit.* pp. 223-251; *Id.* *Orientaciones generales de la capacidad contributiva...*, *Op. Cit.*, pp. 513-532; *Id.* *I principi di giustizia fiscale...*, *Op. Cit.*, pp. 07 y ss dell’articolo.

<sup>1460</sup> En efecto, con el crecimiento de la renta, al aumentar los consumos privados, aumenta la parte utilizable para fines colectivos y consiguientemente, la aptitud para ser titular de un deber de solidaridad.

Si la capacidad contributiva contemplada en el artículo 31 CE es en realidad la capacidad contributiva cualificada (para contribuir a los gastos públicos), ésta está revestida igualmente por un deber de solidaridad, es decir, por un deber orientado y caracterizado por un interés colectivo, no se puede considerar la riqueza del individuo separadamente de las exigencias colectivas. Se debe quitar de la riqueza de cada uno no sólo cuanto parezca soportable en relación con su situación económica, sino también cuanto parezca oportuno en relación con las necesidades públicas. Esto puede llevar a modificaciones en disminución (deducciones, tipos más bajos, exenciones, etc.) o aumento (tipos más altos, etc.), que no están estrictamente justificadas por el principio de capacidad contributiva en sentido absoluto (potencialidad económica), sino paralelamente por razones de interés colectivo en el terreno económico o social (en palabras de FEDELE<sup>1461</sup> configuran la concepción *relativa* de la capacidad contributiva).

De esta manera, por ejemplo, si algunos consumos deben ser limitados por una exigencia colectiva (razones de medio ambiente, por ejemplo) el principio de capacidad contributiva permitiría que soportaran un gravamen mayor. Esta reflexión, refuerza el concepto de capacidad o aptitud de los sujetos para incidir en el medio.

No debe pasarse por alto que la utilización del impuesto con fines sociales tampoco puede ser llevada hasta el punto de crear peligros económicos o violar principios jurídicos. Permitir tratamientos discriminatorios de capacidades económicas formalmente iguales, en nombre del interés colectivo, no significa atribuir al legislador un poder ilimitado; aceptar el requisito de la capacidad contributiva y cualificarla luego en sentido social, representa un nuevo límite para el legislador, obligado a observar

---

La redistribución exigida por el deber de solidaridad no apunta simplemente a asegurar a todas las personas el mínimo vital, sino a algo más: a disminuir las distancias en la distribución de las rentas y de los patrimonios. La cualificación en clave solidaria puede, por tanto, requerir bien una bonificación o un mayor gravamen de iguales capacidades económicas, o bien, incluso bonificaciones o gravámenes más que proporcionales a las diversas capacidades económicas. En este punto, habría que precisar la característica especial de los impuestos indirectos de una denominada “regresividad” que ya hemos tocado anteriormente y que como dispusimos, puede ser eliminada a través de mecanismos diversos como la reducción de tipos, etc. y que el simple hecho de que una persona posea una mayor renta o patrimonio, no es sinónimo de que en realidad sea quien consuma determinado tipo de bienes, fiscalizados de manera especial (hidrocarburos, bebidas alcohólicas, tabaco). Podríamos opinar que la capacidad sí se refleja con mayor claridad en los artículos de lujo, pero también ante un consumo constante y superior a la satisfacción de una necesidad básica, donde para tener aptitud de consumirlos, la renta de un individuo debe ser por encima, en menor o mayor grado, del común de la población.

<sup>1461</sup> FEDELE, Andrea. *Appunti dalle lezioni di Diritto Tributario...*, Op. Cit., pp. 18-33.

no uno sino dos requisitos: la capacidad contributiva y las exigencias colectivas. Afortunadamente, el interés colectivo no lo puede determinar el legislador ordinario, aquél ya está fijado por una serie de principios constitucionales, así que éste se encuentra supeditado a buscarlo y realizarlo, en nombre del principio de capacidad contributiva.

Debemos detenernos un momento para mencionar que los impuestos sobre consumos específicos, también destinados a distribuir la carga tributaria<sup>1462</sup> en proporción a los gastos en consumos, a veces se identifican como impuestos sobre el *consumo de lujo* en cuanto recaen sobre productos ajenos a la satisfacción de necesidades básicas<sup>1463</sup>. Es por ello que se hallan sometidos a limitaciones y objeciones contra la selección de conceptos impositivos: discriminación en cuanto a las preferencias individuales por diversos artículos, la elección de medidas adecuadas de la capacidad contributiva, la reasignación de recursos, sus efectos sobre los empresarios y sobre los propietarios de los factores productivos, etcétera.

Mucho se ha dicho sobre que este tipo de imposiciones específicas recaen en mayor proporción sobre clases sociales con menor renta en comparación de otras, debido a que con frecuencia el consumo de ciertos productos va ligado a la falta de orientación o conocimiento de las consecuencias que ello representa, o a diversos hábitos generales en una determinada sociedad, por ejemplo los daños que para el

---

<sup>1462</sup> Respecto a que el principio de capacidad contributiva tiene como principal función la de constituir el criterio de distribución de las cargas públicas, que se manifiesta entre otras facetas, mediante la capacidad de consumir *Vid.* FEDELE, Andrea. *Appunti dalle Lezioni di Diritto Tributario...*, *Op. Cit.*, pp. 20-59, el autor expone el fundamento y funciones de la capacidad contributiva así como su papel dual, forma absoluta y relativa, como límite de la tributación; y MOSCHETTI, Francesco. *El principio de capacidad contributiva*, *Op. Cit.*; *Id. Capitolo VII. La capacità contributiva...*, *Op. Cit.*, pp. 223-271; *Id. Orientaciones generales de la capacidad contributiva...*, *Op. Cit.*, pp. 513-562; *Id. I principi di giustizia fiscale...*, *Op. Cit.*, p. 427.

<sup>1463</sup> Los doctrinarios coinciden en que tratándose de impuestos especiales, el legislador debe mantener su margen de elección de hechos imposables fuera del consumo de productos de primera necesidad y de materias primas industriales, aunque sí sobre aquéllos de amplia comercialización para alcanzar una efectiva recaudación por un lado y una verdadera incitación al consumo controlado en los compradores, por otro. En lo opuesto, sugieren que el legislador mire hacia aquellos productos que representan un consumo suntuario o expresivo de gran capacidad contributiva. *Vid.* GONZÁLEZ-JARABA, Manuel. *Los impuestos especiales de ámbito comunitario...*, *Op. Cit.*, pp. 21-24; MAGADÁN DÍAZ, Marta. *Armonización fiscal...*, *Op. Cit.*, pp.123-143; SALGADO PEÑAREDONDA, Carlos. *Los impuestos especiales...*, *Op. Cit.*, pp. 43-51; *Id. Impuestos especiales...*, *Op. Cit.*, pp. 26-31; SOLANA VILLAMOR, Francisco. *La imposición sobre consumos específicos...*, *Op. Cit.*, pp. 125-134; *Id. Manual comentado de Impuestos Especiales...*, *Op. Cit.*, p. 42; YEBRA MARTUL-ORTEGA, Perfecto. *Interpretación de los artículos 12 y 95 del Tratado CEE...*, *Op. Cit.*, p. 86.

medioambiente y para la salud de las personas representa el consumo excesivo de hidrocarburos y de bebidas alcohólicas, respectivamente.

Sin embargo, es claro que la capacidad contributiva queda atrapada en el consumo de dichos bienes en concreto y de alguna forma aún cuando una persona obtenga un ingreso más bajo que otra, es innegable que al adquirir ciertos bienes como la cerveza, el tabaco e incluso grandes cantidades de hidrocarburos (por ejemplo, tratándose de vehículos de mayor cilindrada, por lo mismo más caros y que requieren mayor consumo de carburantes, salvo que estén adaptados a combustión eléctrica o de biocombustibles, son a su vez más contaminantes que otros con motores menos potentes de menor combustión, así un vehículo de los conocidos como *4x4* de uso particular frente a otro automotor destinado a un uso similar con la misma capacidad de pasajeros pero que no es *todoterreno*, consume para idéntico tipo de uso y transporte de personas mucho menos combustible que su par), todos ellos productos distantes de satisfacer necesidades básicas, demuestra que lo hace porque económicamente tiene la capacidad de adquirirlos y en esa tesitura, tendrá la obligación de contribuir al gasto público en la misma proporción en que los consume.

Los tipos impositivos<sup>1464</sup> son relativamente altos en relación con los vigentes para el impuesto general sobre el consumo, debido a las finalidades primarias y secundarias que cumplen, suelen ser tipos que se aplican sobre las unidades de cuenta, medida o peso que constituyen la base imponible, por otra parte no resultan muy viables los tipos *ad valorem* ya que en ocasiones el valor del producto en sí (pequeño) y los diferentes precios comerciales, en una correcta técnica tributaria, obligaría a establecer tantos por cientos elevados y variables con escalas complicadas para evitar una excesiva regresividad en los tramos superiores y el fraude fiscal.

## **2. c. 4) El marco comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad.**

---

<sup>1464</sup> Vid. GALÁN SÁNCHEZ, Rosa María. *Los elementos de cuantificación del Impuesto sobre hidrocarburos...*, *Op. Cit.*, pp. 57-76; SOLANA VILLAMOR, Francisco. *Análisis cuantitativo de los impuestos especiales...*, *Op. Cit.* pp. 15-24; Id. *Determinación de la base y el tipo...*, *Op. Cit.*; Id. *La imposición sobre consumos específicos...*, *Op. Cit.*, pp. 125-128; Id. *Manual comentado de Impuestos Especiales...*, *Op. Cit.*, pp. 91-96.

Tal como precisamos en el epígrafe precedente, con el fin de garantizar su libertad de circulación, se elaboró la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008<sup>1465</sup>, relativa al régimen general de los impuestos especiales, la cual deroga la 92/12/CEE a partir del 1 de abril de 2010.

La citada Directiva establece el régimen general de los impuestos especiales que afectan al consumo de los productos energéticos y la electricidad<sup>1466</sup>, así como del alcohol y las bebidas alcohólicas<sup>1467</sup>, y del tabaco elaborado<sup>1468</sup>. De estos últimos sólo hacemos mención debido a que escapan al interés de nuestra investigación.

Complementariamente, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (antes Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas), sito en Luxemburgo, aporta nuevas notas a la legislación vigente, matizando, a través de su importante trabajo hermenéutico, las referencias explícitas a la imposición indirecta sobre productos especiales. Sus resoluciones denotan siempre la preocupación de evitar, dentro del *mercado interior*, cualquier medida por la que el régimen fiscal de los productos en los Estados miembros funja como obstáculo a la libre circulación de mercancías o signifique un trato discriminatorio entre los agentes económicos, no obstante, en ocasiones, surja la difícil labor de ponderar los intereses ambientales<sup>1469</sup>.

---

<sup>1465</sup> Directiva 2008/118/CE, de 16/12/2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE, DOUE N° L9 de 14/1/2009, (modificada a su vez por la Directiva 2010/12/UE del Consejo, de 16/02/2010, DOUE N° L50 de 27/02/2010). Entró en vigor el 15/1/2009, su plazo de transposición fue el 1/4/2010. La normativa se aplicará al territorio de la Comunidad Europea, a excepción de las Islas Canarias; los Departamentos franceses de ultramar; las Islas Aland; y las Islas del Canal.

<sup>1466</sup> Regulado por la Directiva 2003/96/CE, del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el marco comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad. Entrada en vigor: 31/10/2003. Plazo de transposición: 31/12/2003. DOUE L 283 de 31/10/2003. Modificada por la Directiva 2004/74/CE, de 29/04/2004, en lo que respecta a la posibilidad de que ciertos Estados miembros apliquen a los productos energéticos y la electricidad exenciones o reducciones temporales del nivel impositivo. Entrada en vigor: 1/5/2004. Plazo de transposición: 1/5/2004. DOUE L 157 de 30/04/2004; y por la Directiva 2004/75/CE, de 29/04/2004, en lo que respecta a la posibilidad de que Chipre aplique a los productos energéticos y la electricidad, exenciones o reducciones temporales del nivel impositivo. Entrada en vigor: 1/5/2004. Plazo de transposición: 1/5/2004. DOUE L 195 de 2/6/2004.

<sup>1467</sup> Regulado por las Directivas 92/83/CEE y 92/84/CEE.

<sup>1468</sup> Regulado por las Directivas 95/59/CE, 92/79/CE y 92/80/CE.

<sup>1469</sup> *Vid.* las referencias siguientes: Sentencia de 4 de marzo de 1986 (Asunto 106/84), Comisión contra el Reino de Dinamarca; Sentencia de 12 de febrero de 1987 (Asunto 181/85), República Francesa contra Comisión; Sentencia de 7 de abril de 1987 (Asunto 196/85), Comisión contra República Francesa; Sentencia de 7 de mayo de 1987 (Asunto 185/85), Comisión contra República Italiana; Sentencia de 7 de mayo de 1987 (Asunto 193/85), Cop. Co-Fruta contra Administración de Finanzas del Estado Italiano; Sentencia de 17 de septiembre de 1987 (Asunto 433/85), Sr. Feldain contra Director General de Tributos; Sentencia de 12 de noviembre de 1987 (Asunto 112/86), Anmro Aandelen Fons e Inspector del Registro y de las Sucesiones; Sentencia de 2 de febrero de 198 (Asunto 36/86), Ministeriet for Skatter or Afgiftr

Así pues, la Unión Europea establece un régimen global de imposición de los productos energéticos y de la electricidad<sup>1470</sup>, largo tiempo reservado únicamente a los aceites minerales, el sistema de los mínimos comunitarios de imposición se amplía al carbón, al gas natural y a la electricidad.

---

contra *Investeringsforeningee Dansk Sparinrest*; Sentencia de 25 de febrero de 1988 (Asuntos 31/85, 376/85 y 378/85, acumulados), *Sociedad Jules Bianco* contra el Director de Aduanas e Impuestos Indirectos; Sentencia de 4 de marzo de 1988 (Asunto 104/86), Comisión contra Italia; Sentencia de 29 de junio de 1988 (Asunto 240/87), *Sr. Deville* contra Administración de Impuestos de Francia; Sentencia de 3 de marzo de 1988 (Asunto 252/86), *Gabriel Bergandi* contra Director General de Impuestos; Sentencia de 8 de marzo de 1988 (Asunto 102/86), *Apple y Pear Deveploment Council* contra *Comissioners of Customs and Excise*; Sentencia de 8 de marzo de 1988 (Asunto 165/86), *Sociedad Leesportefevulle Intiem C.V.* contra Secretaría de Estado de Hacienda Holandesa; Sentencia de 29 de abril de 1988 (Asuntos 76/87, 86/87, 88/87 y 149/87 acumulados), *Sr. Seguella y otros* contra Director de Servicios Fiscales; Sentencias de 21 de junio de 1988 (Asunto 615/85 y 416/85), Comisión contra Irlanda y Comisión contra Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte; Sentencia de 15 de marzo de 1989 (Asuntos 317/86, 48, 49 285, 363 a 367/87 y 66 y 78 al 80/88, acumulados), *Philippe Lambert E.A.* contra Director de los Servicios Fiscales de Home; Sentencia de 11 de julio de 1989 (Asunto 323/87), Comisión contra República Italiana; Sentencia de 13 de julio de 1989 (Asuntos 93 y 94/88), *Wisselink E.A.* contra el Secretario de Finanzas de los Países Bajos; Sentencia de 5 de abril de 1990 (Asunto 132/88), Comisión contra República Helénica; Sentencia de 11 de diciembre de 1990 (Asunto C-47/88), Comisión contra Reino de Dinamarca, entre otras. *Vid.* DOCAVO, ALBERTI, Luis. *Jurisprudencia tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*, Editorial La Ley, Madrid, España, 1991; acerca de la interpretación de las sentencias desde la perspectiva de la protección medioambiental y el conflicto entre los tributos ambientales y las libertades fundamentales, *Vid.* CHICO DE LA CÁMARA, Pablo. “Límites a la fiscalidad ambiental a la luz de la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea”, en *Revista Noticias de la Unión Europea*, N° 237, 2004, España, pp. 31-45; GALÁN SÁNCHEZ, Rosa María. “STJCE 29.11.2001, François De Coster, As. C-17/00: Cuestión prejudicial. Concepto de órgano jurisdiccional. Libre Prestación de Servicios. Impuesto municipal sobre antenas parabólicas. Obstáculo para la recepción de programas televisados difundidos por satélite” en HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Comentarios de Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 2002, pp. 396-399; y GARCÍA CARRETERO, Belén. “La protección del medioambiente frente a las libertades fundamentales. Análisis de la Jurisprudencia emitida por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas sobre la materia”, en AA.VV. FALCÓN Y TELLA, Ramón. Director. *Estudios sobre fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 2006, pp. 133-138.

<sup>1470</sup> Pese a nunca entrar en vigor, un intento armonizador en materia tributaria ambiental en la Unión Europea es el denominado Impuesto sobre el Dióxido de Carbono y la Energía. El documento es la propuesta de la directiva del 30 de junio de 1992 que invoca conjuntamente los artículos 99 y 130 S para establecer “*un impuesto sobre las emisiones del dióxido de carbono y sobre la energía*”. Un impuesto indirecto sobre consumos específicos con una finalidad extrafiscal de carácter ecológico. Es indirecto por no gravar manifestaciones inmediatas de riqueza sino el consumo de combustibles contaminantes y productos energéticos. Al tener tales productos un destino industrial, o de consumo, manifiestan indirectamente una cierta potencialidad económica de modo análogo a los impuestos especiales de corte tradicional. Parece imponerse la obligación de repercutir el impuesto al adquirente de los productos gravados en cuanto obliga a hacer constar en las facturas de los suministros energéticos la cuota devengada. Tiene un carácter real en tanto el elemento objetivo del hecho imponible no hace referencia a ninguna persona determinada. Es objetivo pues no tiene en cuenta las circunstancias personales del sujeto pasivo. Es un impuesto complejo en el sentido de que se gravan dos impuestos del componente material del hecho imponible que son las emisiones potenciales de dióxido de carbono y la potencia energética de los productos gravados. *Vid.* también el estudio de los profesores HERRERA MOLINA, Pedro Manuel y SERRANO ANTÓN, Fernando. *Aspectos constitucionales y comunitarios de la tributación ambiental...*, *Op. Cit.*, pp. 457-502.



El régimen fija los tipos mínimos de imposición aplicables a los productos energéticos, cuando estos productos se utilizan como carburante o combustible de calefacción, y a la electricidad. Para alcanzar los objetivos ecológicos de la Unión y del Protocolo de Kyoto<sup>1471</sup>, promueve una utilización más eficaz de la energía con el fin de reducir la dependencia de las energías importadas y limitar las emisiones de gases de efecto invernadero. Siempre en la perspectiva de la protección del medio ambiente, autoriza a los Estados miembros a conceder ventajas fiscales<sup>1472</sup> a las empresas que adoptan medidas específicas de reducción de sus emisiones.

Los productos energéticos y de la electricidad<sup>1473</sup> están sometidos a impuestos cuando se utilizan como carburantes o combustibles de calefacción y no lo están cuando sirven de materia prima o intervienen en reducciones químicas o en procedimientos electrolíticos o metalúrgicos.

Sobre la base de este principio, la Directiva fija los niveles mínimos de imposición aplicables a los carburantes, a los carburantes destinados a uso industrial o

---

<sup>1471</sup> Sobre los objetivos ambientales de la Unión Europea frente al Protocolo de Kyoto, Vid. AA. VV. *El cambio climático en España...*, Op. Cit., p. 12; ALMUDÍ CID, José Manuel. *La tributación sobre las fuentes de energía contaminantes...*, Op. Cit., pp. 177-199; BUÑUEL GONZÁLEZ, Miguel. *Capítulo XI: Tributos medioambientales frente a permisos de emisión...*, Op. Cit., pp. 405-415; COUNCIL OF THE EUROPEAN UNION. *Climate change...*, p. 22; FERNÁNDEZ DE GATTA SÁNCHEZ, Dionisio. *Unión Europea y Cambio Climático...*, Op. Cit., pp. 5-25; Id. *La nueva política de la Unión Europea sobre cambio climático...*, Op. Cit., pp. 21-54; Id. *El régimen de la sostenibilidad medioambiental...*, Op. Cit. pp. 163-218; GONZÁLEZ IGLESIAS, Miguel Ángel. *El cambio climático...*, Op. Cit., pp. 51-67; IPCC *Cambio Climático 2007. Informe de Síntesis...*, Op. Cit., pp. 16 y ss.; MERINO JARA, Isaac. “La imposición atmosférica”, en AA. VV. LOPERENA ROTA, Demetrio, Coordinador. *La calidad del aire y la protección de la atmósfera*, Thomson Aranzadi, España, 2010, pp. 331-359; SARASÍBAR IRIARTE, Miren. *Régimen Jurídico del Cambio Climático...*, Op. Cit., pp. 13 y ss.

<sup>1472</sup> Vid. BOKOBO MOICHE, Susana. *Gravámenes e incentivos fiscales...*, Op. Cit., pp. 127-151; GARCÍA-HERRERA BLANCO, Cristina. *Incentivos energéticos en el Impuesto sobre la electricidad...*, Op. Cit., pp. 77-91; GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Una contribución al desarrollo sostenible: beneficios...*, Op. Cit., pp. 357-368; y HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Desgravaciones tributarias y protección del medio ambiente...*, Op. Cit., pp. 133-159; Id. *El uso de beneficios fiscales...*, Op. Cit., pp. 287-303.

<sup>1473</sup> Vid. ALMUDÍ CID, José Manuel. *La tributación sobre las fuentes de energía contaminantes...*, Op. Cit., pp. 177-199; ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel. *Los impuestos especiales como tributos medioambientales...*, Op. Cit., pp. 651-669; CASANA MERINO, Fernando. *La Directiva 2003/96/CE del Consejo sobre la imposición de los productos energéticos...*, Op. Cit., pp. 37-56; LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María. *Consideraciones acerca del establecimiento del Impuesto sobre las Ventas Minoristas...*, Op. Cit., pp. 89-111; MARTÍNEZ LAFUENTE, Antonio. *El impuesto sobre el petróleo...*, Op. Cit., p. 49; ORTIZ CALLE, Enrique. *Los límites y posibilidades de una imposición sobre los hidrocarburos...*, Op. Cit., pp. 59-72; SERNA RODRÍGUEZ, Almudena y RODRÍGUEZ OLIVARES, Rocío. *El impuesto sobre las ventas minoristas...*, Op. Cit., pp. 93-99; SERRANO ANTÓN, Fernando. *El Impuesto sobre las ventas minoristas...*, Op. Cit., pp. 319-338.

comercial<sup>1474</sup> y a los combustibles y a la electricidad. En otras palabras, los niveles de imposición que los Estados miembros aplican no pueden ser inferiores a los niveles mínimos<sup>1475</sup> previstos por la Directiva que analizamos.

**A. Niveles mínimos de imposición aplicables a los carburantes<sup>1476</sup>:**

Producto <sup>1477</sup>	Impuesto mínimo a partir del 1/1/2004	Impuesto mínimo a partir del 1/1/2010
Gasolina (euros/1000 l)	421	421
Gasolina sin plomo (euros/1000 l)	359	359
Gasóleo (euros/1000 l)	302	330
Queroseno (euros/1000 l)	302	330
GLP (euros/1000 l)	125	125
Gas natural (euros/gigajulio)	2,6	2,6

La Directiva permite a los Estados miembros establecer una diferencia entre el gasóleo para fines industriales y el gasóleo para utilización privada utilizados como carburante<sup>1478</sup>, a condición de que se respeten los niveles mínimos comunitarios y que

<sup>1474</sup> Esta determinación parte de la idea de que la utilización de los productos energéticos con fines profesionales puede ser tratada de modo diferente, a efectos fiscales, de su utilización con fines no profesionales, en el Considerando 21 de la Directiva 2003/96/CE. Abundando sobre este punto, *Vid. ALONSO MADRIGAL, Francisco Javier. La tributación medioambiental..., Op. Cit., pp. 658 y 659; y CASANA MERINO, Fernando. La Directiva 2003/96/CE del Consejo..., Op. Cit., pp. 37-56.*

<sup>1475</sup> Los niveles mínimos de imposición exigidos por la Directiva pueden cumplirse mediante el establecimiento de un solo tributo o a través de un conjunto de gravámenes que recaigan sobre los productos gravados, correspondiendo a los Estados decidir el sistema de imposición elegido: o bien, un impuesto único de carácter general, o bien una diversidad de impuestos. En el caso español, habría que tenerse en cuenta en el cálculo de los niveles mínimos de imposición, el Impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos. Tributo que como hemos mencionado, está cedido en su totalidad a las Comunidades Autónomas cuya recaudación queda afectada en su totalidad a la financiación de gastos de naturaleza sanitaria. Para ampliar nuestros comentarios, *Vid. ALONSO MADRIGAL, Francisco Javier. La tributación medioambiental y la energía..., Op. Cit., pp. 656-668.*

<sup>1476</sup> A más tardar el 1 de enero de 2012, el Consejo, decidiendo por unanimidad tras consulta al Parlamento Europeo, fijará, sobre la base de un informe y de una propuesta de la Comisión, los niveles mínimos de imposición para el gasóleo para un nuevo período que comienza el 1 de enero de 2013.

<sup>1477</sup> Los volúmenes se miden a una temperatura de 15 °C.

<sup>1478</sup> Distinción que desde nuestro punto de vista coincide con el planteamiento expuesto en el epígrafe 2.d) “*Actividad económica contaminante*” del Capítulo II de esta tesis, pues una misma actividad contaminante no debe por sí misma recibir idéntico tratamiento fiscal si el marco en que se desarrolla es distinto, esto es, si se desenvuelve en un entorno particular y básico, o en un escenario comercial e industrial. Por otro lado, tampoco puede recibir un trato idéntico desde la perspectiva de la fiscalidad medioambiental una misma actividad económica cuando está provista del calificativo *contaminante* que cuando no lo está. *Vid. AZQUETA OYARZUN, Diego. Valoración económica de la calidad ambiental..., Op. Cit., pp. 79 y ss.; BUÑUEL GONZÁLEZ, Miguel. Teoría de la imposición ambiental..., Op. Cit., pp. 85-100; LINARES LLAMAS, Pedro. Externalidades de la Energía y su valoración..., Op. Cit., pp. 63-83; LINARES LLAMAS, Pedro y ROMERO LÓPEZ, Carlos. Economía y medio ambiente..., Op. Cit., pp. 1189-1225; PULIDO SAN ROMÁN, Antonio. Relaciones entre*

el tipo fijado para el gasóleo de uso comercial utilizado como carburante no sea inferior al nivel nacional de imposición en vigor a 1 de enero de 2003.

Esta diferenciación permite a los Estados miembros reducir la diferencia entre los niveles de derechos especiales aplicables al gasóleo no comercial utilizado en los vehículos y los aplicables a la gasolina, teniendo en cuenta que no existen motivos medioambientales<sup>1479</sup> u otros que justifiquen el impuesto mínimo inferior aplicado actualmente a la utilización del gasóleo en estas condiciones. Consideramos que esta manera de abordar el consumo del gasóleo no comercial y la gasolina, preserva el cumplimiento del principio *quien contamina paga*<sup>1480</sup> y pondera correctamente la capacidad de los sujetos de afectar el medioambiente.

**B. Niveles mínimos de imposición aplicables a los carburantes destinados a utilización industrial o comercial<sup>1481</sup>:**

Producto <sup>1482</sup>	Impuestos especiales mínimos a partir del 1/1/2004
Gasóleo (euros/1000 l.)	21
Queroseno (euros/1000 l.)	21
GLP (euros/1000 kg)	41
Gas natural (euros/ gigajulio)	0,3

**C. Niveles mínimos de imposición aplicables a los combustibles y la electricidad<sup>1483</sup>:**

---

*economía y medio ambiente...*, Op. Cit., pp. 1075-1087; PEARCE, David W. *Economía ambiental...*, Op. Cit., pp. 98 y ss.; PEARCE, David W y TURNER, R. Kerry. *Economics of natural resources and the environment...*, Op. Cit. pp. 134 y ss.

<sup>1479</sup> Considerando 20 de la Directiva.

<sup>1480</sup> Vid. FALCÓN Y TELLA, Ramón. *Las medidas tributarias medioambientales...*, Op. Cit., p. 676; HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *El principio quien contamina paga...*, Op. Cit., pp. 81-91; Id. *El principio quien contamina paga...* (2008), Op. Cit., pp. 187-212; MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier. *La deducción por inversión en bienes ambientales...*, Op. Cit., pp. 129-131; y VAQUERA GARCÍA, Antonio. *Fiscalidad y Medio ambiente...*, Op. Cit., p. 218.

<sup>1481</sup> Según la Directiva, se entenderá por utilizaciones industriales y comerciales: las labores agrarias, hortícolas, piscícolas y silvícolas; los motores estacionarios; el material y maquinaria utilizados en construcción, ingeniería civil y obras públicas; y los vehículos destinados a ser utilizados fuera de la vía pública.

<sup>1482</sup> Los volúmenes se miden a una temperatura de 15 °C.

Impuestos especiales mínimos a partir del 1/1/2004 (utilización profesional)		Impuestos especiales mínimos a partir del 1/1/2004 (utilización no profesional)
Gasóleo (euros/1000 l.)	21	21
Fuelóleo pesado (euros/1000 kg)	15	15
Queroseno (euros/1000 l.)	0	0
GLP (euros/1000 kg)	0	0
Gas natural (euros/gigajulio)	0,15	0,3
Carbón y coque (euros/gigajulio)	0,15	0,3
Electricidad (euros/MWh)	0,5	1,0

Los Estados miembros que, a 1 de enero de 2003, estaban autorizados a aplicar un canon de control al gasóleo de calefacción pueden continuar aplicando un tipo reducido de 10 euros por 1000 litros a este producto. Esta autorización se suprimió el 1 de enero de 2007 cuando el Consejo, decidiendo por unanimidad sobre la base de un informe y de una propuesta de la Comisión, comprobó que el nivel del tipo reducido era demasiado bajo para evitar problemas de distorsión de los intercambios entre los Estados miembros<sup>1484</sup>.

#### **D. Tipos de imposición diferenciados.**

Recordando los postulados de HERRERA MOLINA<sup>1485</sup>, el tipo de gravamen debe fijarse de modo tal que la cuota refleje el daño ambiental producido o que incite a reducir la contaminación a los niveles deseados. En este sentido, pareciera que el Consejo ha atendido en los mejores términos el cumplimiento del principio contaminador pagador y además, ha asumido algunos de los parámetros defendidos en esta investigación respecto a la apreciación de la *capacidad o aptitud de los sujetos*

<sup>1483</sup> Los volúmenes se miden a una temperatura de 15 °C.

<sup>1484</sup> Nuevamente, ante la ponderación entre las libertades fundamentales que garantiza el mercado interior y la protección del medioambiente, terminaron por imponerse las libertades económicas. En el mismo sentido, CHICO DE LA CÁMARA, Pablo. *Límites a la fiscalidad ambiental a la luz de la Jurisprudencia...*, Op. Cit., pp. 31-45; y HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *El principio quien contamina paga...* (2008), Op. Cit., p. 190.

<sup>1485</sup> HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Elementos cuantitativos...*, Op. Cit., p. 267.

para incidir en el medioambiente a través de sus consumos, a saber, la *necesidad* cubierta por el consumo, enlazada a la *voluntariedad*<sup>1486</sup>, y el *ámbito* del mismo, dependiente de si son actividades *económicas* o *no económicas*.

Así, a condición de que respeten los niveles mínimos de imposición previstos por la presente Directiva y sean conformes con el derecho comunitario, podrán aplicarse tipos de imposición diferenciados bajo el control fiscal de los Estados miembros en los casos siguientes:

- Cuando los tipos diferenciados están directamente relacionados con la calidad del producto,
- cuando los tipos diferenciados dependen de los niveles cuantitativos de consumo de la electricidad y de los productos energéticos para calefacción,
- para las utilizaciones siguientes: transportes públicos locales de pasajeros (incluidos los taxis), recogida de residuos, las fuerzas armadas y la administración pública, las personas con minusvalía y las ambulancias,
- entre el consumo profesional y no profesional de los productos combustibles y de la electricidad arriba citados.

## E. Exenciones o reducción del impuesto<sup>1487</sup>.

---

<sup>1486</sup> Una vez superada la satisfacción de una necesidad básica opera la *voluntariedad* del sujeto de consumir en mayor proporción el bien contaminante, de ahí que el criterio adquiere relevancia desde el punto de vista de la medición de la capacidad de incidir en el medioambiente. En un sentido similar, ALONSO MADRIGAL, habla de *libertad de opción* de los sujetos. El autor señala: “*Esta libertad de opción da a entender que existe cierta voluntariedad en la ejecución de la conducta. Es más, el pago del tributo permite la realización de la conducta, pero podría evitarse el pago si el sujeto decidiese realizar otra actividad que se considere menos dañina desde el punto de vista ambiental...*”. Cfr. ALONSO MADRIGAL, Francisco Javier. *La tributación medioambiental y la energía...*, Op. Cit., pp. 668 y 669.

<sup>1487</sup> Cualquier medida adoptada por los Estados que, en ejercicio de las facultades que les concede la Directiva 2003/96/CE, excepcione los niveles mínimos de imposición fijados por la misma, ya sea a través de exenciones, reducciones impositivas, diferenciación de tipos de gravamen, o devoluciones de impuestos, es claro que prodría incurrir en un supuesto de ayuda estatal, razón por la cual el artículo 26 de la Directiva establece el deber de notificación de la medida adoptada por parte del Estado a la Comisión, en virtud de lo dispuesto en el artículo 88, apartado 3, del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea. Vid. también ALONSO MADRIGAL, Francisco Javier. *La tributación medioambiental...*, Op. Cit., pp. 660 y 661; CASANA MERINO, Fernando. *La Directiva 2003/96/CE del Consejo sobre la imposición de los productos energéticos...*, Op. Cit., pp. 37-56; GARCÍA-HERRERA BLANCO, Cristina. *Incentivos energéticos en el Impuesto sobre la electricidad: especial referencia al nuevo marco comunitario...*, Op. Cit., pp. 77-91; GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Una contribución al desarrollo sostenible...*, Op. Cit., pp. 365-368; LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María. *Consideraciones acerca del establecimiento del Impuesto sobre las Ventas Minoristas...*, Op. Cit., pp. 89-111; y ORTIZ CALLE, Enrique. *Los límites y posibilidades de una imposición sobre los hidrocarburos...*, Op. Cit., pp. 59-72.

La Directiva exenta del impuesto a determinados productos. No obstante, hace una excepción dentro de ellos tratándose de aquellos energéticos utilizados a su vez para producir electricidad, y de la electricidad utilizada para mantener la capacidad de producción de electricidad, permitiendo a los Estados miembros instaurar gravámenes sobre los mismos por motivos de política medioambiental.

Los productos exentos con carácter general<sup>1488</sup> son: los productos energéticos destinados a ser utilizados como carburante o combustible en la navegación aérea, excepto la aviación de turismo privada; y los productos energéticos destinados a ser utilizados como carburante o combustible para la navegación en aguas comunitarias, incluida la pesca, con exclusión de los utilizados en embarcaciones privadas de recreo, y la electricidad producida a bordo de los barcos<sup>1489</sup>.

Simultáneamente, la Directiva concede a los Estados miembros la *posibilidad* de que en el ámbito de sus soberanías fiscales, apliquen exenciones o reducciones del nivel de imposición sobre ciertos productos predefinidos en la misma, particularmente motivadas por objetivos de protección ambiental. A nuestro parecer, esta medida no debía ser potestativa, sino general y obligada, como ocurre en las exenciones relatadas en el párrafo anterior a fin de alcanzar un resultado homogéneo. Y es que como demuestra la evidencia empírica, pueden darse supuestos absolutamente incoherentes con los objetivos medioambientales comunitarios cuando no están reglados uniformemente.

---

<sup>1488</sup> Los Estados miembros podrán limitar el ámbito de aplicación de estas dos últimas exenciones generales, a los transportes internacionales e intracomunitarios. Así, en el caso de los trayectos aéreos o marítimos en el interior de un Estado miembro o entre dos Estados miembros que hayan firmado un acuerdo bilateral, los Estados miembros podrán aplicar un nivel de imposición inferior al nivel mínimo fijado por la Directiva.

<sup>1489</sup> Coincidimos con ALONSO MADRIGAL respecto a que un repaso de la Directiva 2003/96/CE pone de manifiesto que ésta autoriza a los Estados miembros a conceder una serie de beneficios fiscales por razones que en varios supuestos se alejan de la protección ambiental, tal como sucede con la exención, mantenida desde la Directiva 92/81/CEE, para los productos energéticos suministrados para su utilización como carburante en la navegación aérea distinta de la de recreo privada, mereciendo el mismo tratamiento la navegación en aguas comunitarias. Como la propia Directiva admite, este tratamiento se justifica en el mantenimiento de la posición competitiva entre las empresas comunitarias, si bien se añade que los Estados podrán limitar dichas exenciones (Considerando 23 y artículo 14 de la Directiva 2003/96/CE). *Cfr.* ALONSO MADRIGAL, Francisco Javier. *La tributación medioambiental...*, *Op. Cit.*, pp. 660 y 663.

Al respecto, debemos comentar brevemente que aunque no procede objetar la legalidad de los tributos creados bajo la soberanía de las haciendas públicas dentro de sus límites competenciales y legales, es posible que surja la controversia cuando el gravamen, aun siendo legítimo, se contraponga al engranaje de protección ambiental como acontece, por ejemplo, con el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras<sup>1490</sup> de los municipios españoles cuya base puede estar integrada por las instalaciones de los parques eólicos<sup>1491</sup>. La inclusión mencionada, lejos de incentivar la producción de energías renovables y reconocer fiscalmente la actitud en favor del medio por parte del empleador de la fuente, da varios pasos hacia atrás concediéndoles el mismo tratamiento fiscal que a cualquier otro sujeto que emplee técnicas o métodos de producción más contaminantes.

La cuestión trasciende hasta nuestro tema central precisamente porque la adopción en el plano legal del concepto de *capacidad o aptitud para incidir en el medioambiente*, evitaría el quebrantamiento de diversos principios involucrados como la igualdad y el principio de capacidad económica en casos como el descrito, principios que actualmente se encuentran apartados o en el “mejor” de los casos reciben una interpretación inadecuada en la esfera de la fiscalidad ambiental.

La interpretación que desprendemos a partir del principio de *quien contamina paga* respecto al trato idéntico entre dos sujetos con capacidad de contaminar distintas, también es la de una clara infracción del citado principio europeo y los postulados

---

<sup>1490</sup> Sobre este impuesto, *Vid.* el excelente trabajo de ÁLVAREZ ARROYO, Francisco. *El impuesto municipal sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*, Editorial Aranzadi, Monografías Jurídicas, Pamplona, España, 1996.

<sup>1491</sup> Ante los distintos argumentos de los Tribunales españoles que se han esgrimido a favor y en contra de la inclusión en la base imponible del ICIO que grava las instalaciones generadoras de energías renovables del coste de las placas solares y de los aerogeneradores que las integran, la Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de mayo de 2010 ha fijado la doctrina legal al respecto en cuanto a los parques eólicos, afirmando la inclusión en la base imponible de este impuesto municipal del coste de todos los elementos necesarios para la captación de la energía, cerrando “aparentemente” toda la polémica existente. Sin embargo, la doctrina ha arremetido en contra de la citada resolución. *Vid.* entre otros, los comentarios de ADAME MARTÍNEZ, Francisco. *La base imponible del ICIO en huertos solares y parques eólicos...*, *Op. Cit.*, pp. 11-37; CHECA GONZÁLEZ, Clemente. *Integra la base imponible del ICIO el coste de los equipos necesarios para la captación de la energía eólica...*, *Op. Cit.*, pp. 107-116; GARCÍA DE PABLOS, Jesús Félix. *La base imponible de los parques eólicos...*, *Op. Cit.*, pp. 79-88; LÓPEZ SÁNCHEZ, Francisco Manuel. *La doctrina legal fijada por la Sentencia del Tribunal Supremo (Sección Segunda de la Sala Tercera) de 14 de mayo de 2010 sobre la inclusión del coste de las instalaciones de los parques eólicos...*, *Op. Cit.*, pp. 143-166; LORIDO GONZÁLEZ, Emilio, y BEJARANO VELARDE, Bienvenido. *A vueltas con el Impuesto de construcciones, instalaciones y obras...*, *Op. Cit.*, pp. 410-421; ORTEGA MONTORO, Rodrigo. *Los parques solares y eólicos ante el Impuesto sobre construcciones...*, *Op. Cit.*, pp. 33-45; y PÉREZ DE AYALA, María Ángeles. *La doctrina del Tribunal Supremo sobre la base del ICIO en la construcción de los parques eólicos...*, *Op. Cit.*, pp. 70-74.

comunitarios, no obstante, según está construido el marco comunitario, las Instituciones poco pueden hacer si las libertades del *mercado interior* y la *libre competencia* no se ven afectadas. Por lo tanto, es imprescindible que sean las soberanías fiscales de los Estados miembros las que participen de su efectivo cumplimiento mediante la adopción de medidas como el reconocimiento jurídico del nuevo concepto, la *capacidad o aptitud de los sujetos de incidir en el medioambiente*, lo cual obviaría muchas controversias legales y doctrinales, al tiempo que favorecería la eficacia de los objetivos de la Unión.

Pues bien, sirva este paréntesis para introducir el listado de aquellos productos sobre los que los Estados miembros *podrán* aplicar las mencionadas exenciones o reducciones impositivas, a saber:

- Los productos energéticos utilizados bajo control fiscal en el ámbito de proyectos para el desarrollo tecnológico de productos menos contaminantes o relacionados con fuentes de energía renovables;
- los biocarburantes;
- las formas de energía de origen solar, eólico<sup>1492</sup>, mareomotriz o geotérmico o que procedan de la conversión de «biomasa» o de residuos;
- los productos energéticos y de la electricidad utilizados para el transporte de personas y mercancías por ferrocarril, metro, tranvía y trolebús;
- los productos energéticos destinados a ser utilizados como carburante o combustible para la navegación por vías navegables interiores (incluida la pesca), distinta de la navegación de recreo privado, y la electricidad a bordo de los barcos;

---

<sup>1492</sup> Aparece de nuevo la polémica expuesta en líneas precedentes, pues si bien la Directiva concede a los Estados miembros la posibilidad de exentar o reducir la imposición de la energía de origen eólico, ¿cómo debemos interpretar que el coste de las instalaciones de los parques eólicos pueda constituir la base imponible del Impuesto de construcciones, instalaciones y obras municipal? Es evidente que el efecto incentivador del tributo ambiental se difumina por este otro, tal como hemos explicado, de donde además salta a la vista, otra vez, la utilidad real de aplicar el principio de coordinación al sistema, expresamente defendido con motivo de la fiscalidad ambiental. Vid. ADAME MARTÍNEZ, Francisco. *La base imponible del ICIO...*, *Op. Cit.*, pp. 11-37; CHECA GONZÁLEZ, Clemente. *Integra la base imponible del ICIO...*, *Op. Cit.*, pp. 107-116; GARCÍA DE PABLOS, Jesús Félix. *La base imponible de los parques eólicos...*, *Op. Cit.*, pp. 79-88; LÓPEZ SÁNCHEZ, Francisco Manuel. *La doctrina legal fijada por la Sentencia del Tribunal Supremo (Sección Segunda de la Sala Tercera) de 14 de mayo de 2010...*, *Op. Cit.*, pp. 143-166; LORIDO GONZÁLEZ, Emilio, y BEJARANO VELARDE, Bienvenido. *A vueltas con el Impuesto de construcciones, instalaciones y obras...*, *Op. Cit.*, pp. 410-421; ORTEGA MONTORO, Rodrigo. *Los parques solares y eólicos...*, *Op. Cit.*, pp. 33-45; PÉREZ DE AYALA, María Ángeles. *La doctrina del Tribunal Supremo sobre la base del ICIO...*, *Op. Cit.*, pp. 70-74.



- el gas natural y el GLP utilizados como carburantes.

Siguiendo las directrices comunitarias, la Directiva antepone en un momento dado las libertades del *mercado interior* y la libre competencia de las empresas frente al interés ambiental, adoptando medidas destinadas a reducir la carga fiscal de las “grandes consumidoras de energía”<sup>1493</sup>, aunque más adelante, intenta compaginar los postulados ambientales reconociendo a las empresas que se comprometan a alcanzar objetivos medioambientales o a mejorar la eficacia energética. Aplaudimos esta última deferencia con los sujetos menos contaminadores, sobre todo teniendo en cuenta el enorme peso de los intereses del *mercado interior*.

Diversas son las razones que sostienen la fiscalidad de los productos energéticos<sup>1494</sup>, sin embargo, llama nuestra atención desde el punto de vista de la capacidad de gasto, la intención del legislador de incentivar la disminución de aquellos consumos excesivos<sup>1495</sup> (incrementando el precio de estos productos) y gravar a su vez esta modalidad de la capacidad contributiva directamente relacionada con la incidencia ambiental. Colateralmente, los efectos de la fiscalidad ambiental se ven proyectados en la aproximación a una mejor distribución de la renta<sup>1496</sup> (gravando bienes de lujo, e incluso hay que tomar en cuenta que algunos que hoy no lo son, bien podrían serlo en un futuro de reconocerse su verdadero valor ambiental, ya que su valía pecuniaria se incrementaría abismalmente), el aporte de un volumen de recursos importante a un bajo coste administrativo (ayudando a financiar las necesidades de gasto de los

---

<sup>1493</sup> Se trata de aquéllas cuyas compras de productos energéticos y de electricidad alcancen al menos el 3 % del valor de la producción, o en la que el importe total de los impuestos energéticos nacionales suponga al menos el 0,5 % del valor añadido.

<sup>1494</sup> En especial, la internalización de los beneficios y los costes de las externalidades, tales como las derivadas de la construcción y el mantenimiento de las redes, la congestión, la siniestralidad (además de los seguros que puedan constituirse), y los daños al medio ambiente. *Vid.* RODRÍGUEZ LUENGO, Javier. “El impuesto especial sobre los hidrocarburos y el medio ambiente”, *DOC* Nº 6/04, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 2004, p. 5.

<sup>1495</sup> El consumo de hidrocarburos, su combustión, genera un efecto externo negativo: la emisión de dióxido de carbono a la atmósfera, principal responsable antropogénico del efecto invernadero, y del cambio climático. El precio de mercado de los hidrocarburos no incluye las valoraciones marginales de los perjudicados, y deja de ser para los consumidores una señal de orientación eficiente, lo que se traduce en un consumo en exceso. Para corregir o internalizar el efecto externo el precio de los hidrocarburos tiene que reflejar todos los costes y beneficios marginales que se deriven de su consumo (principio de interiorización de costes). *Vid.* RODRÍGUEZ LUENGO, Javier. *El impuesto especial sobre los hidrocarburos...*, *Op. Cit.*, p. 6 y ss.

<sup>1496</sup> *Vid.* LÓPEZ-GUZMÁN GUZMÁN, Tomás J. *Fiscalidad Ambiental: Análisis y Efectos Distributivos...*, *Op. Cit.*, pp. 19 y ss.

agentes económicos públicos<sup>1497</sup>), y el mantenimiento del tipo de cambio y la garantía del suministro de energía (controlando la balanza de pagos)<sup>1498</sup>.

Clausurando este epígrafe, debe tenerse presente que el consumo de estos productos sobre límites superiores al uso básico (el cual debe estar exento en todos los casos), representa un indicador indirecto de riqueza susceptible de gravamen, ejemplificador de la capacidad para incidir en el medioambiente a través del poder adquisitivo, donde a través del impuesto, el precio aumentará, y el consumo y las emisiones pueden redirigirse hasta disminuir a un nivel ecológicamente admisible de acuerdo a los esquemas de un desarrollo sostenible. Sin embargo, a pesar de la utilidad de la herramienta fiscal, coincidimos con PINO MIKLAVEC<sup>1499</sup> en cuanto a que la eficacia de este mecanismo se complementa con otras medidas administrativas establecidas teniendo en cuenta estrategias y programas ambientales de orden público, medidas que deben observar obligatoriamente todos aquellos que lleven o deseen llevar a cabo actividades potencialmente contaminadoras.

## **2. c. 5) El impuesto especial sobre determinados medios de transporte de España y la Propuesta de la Unión Europea sobre fiscalidad del automóvil.**

Creado por la Ley 38/1992, de 28 de diciembre sobre Impuestos Especiales<sup>1500</sup>, este tributo se caracteriza por ser un impuesto indirecto, que grava la utilización concreta e inmediata de una renta<sup>1501</sup>. Se grava un consumo específico, a través de la

---

<sup>1497</sup> Vid. GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *La cesión del impuesto sobre la electricidad (II)...*, *Op. Cit.*, pp. 292-298.

<sup>1498</sup> Vid. los comentarios de ALMUDÍ CID, José Manuel. *La tributación sobre las fuentes de energía contaminantes...*, *Op. Cit.*, pp. 177-199; ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel. *Id. Los impuestos especiales como tributos medioambientales...*, *Op. Cit.*, pp. 651-669; CASANA MERINO, Fernando. *La Directiva 2003/96/CE del Consejo...*, *Op. Cit.*, pp. 37-56; GALÁN SÁNCHEZ, Rosa María. *Los elementos de cuantificación del Impuesto sobre hidrocarburos...*, *Op. Cit.*, pp. 57-76; LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María. *Consideraciones acerca del establecimiento del Impuesto sobre las Ventas...*, *Op. Cit.*, pp. 89-111; ORTIZ CALLE, Enrique. *Los límites y posibilidades de una imposición sobre los hidrocarburos...*, *Op. Cit.*, pp. 59-72; RODRÍGUEZ LUENGO, Javier. *El impuesto especial sobre los hidrocarburos...*, *Op. Cit.*, p. 6 y ss.; y SOLANA VILLAMOR, Francisco. *La imposición sobre consumos específicos...*, *Op. Cit.*, pp. 125-134; *Id. Manual comentado de Impuestos Especiales...*, *Op. Cit.*, pp. 39 y ss.

<sup>1499</sup> Vid. PINO MIKLAVEC, Noemí. *La perspectiva ambiental...*, *Op. Cit.*, pp. 266-269.

<sup>1500</sup> Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales. BOE N° 312, de 29 de diciembre de 1992.

<sup>1501</sup> Desde nuestro punto de vista, las manifestaciones de la capacidad para incidir en el medioambiente corresponden a las de la capacidad contributiva en la parte en que la renta de los sujetos soporta la

matriculación de determinados medios de transporte. Sus caracteres: real (sujeta una manifestación de riqueza con independencia de la persona que ostenta la titularidad), objetivo (que grava una determinada riqueza, abstracción hecha de las circunstancias personales del sujeto pasivo) y especial (por su ley de creación), no están ajenos a controversias doctrinales principalmente por su pretendido carácter enfocado a proteger el medio ambiente, ya que a decir de varios autores<sup>1502</sup>, cuando el legislador estatal lo creó sólo se ocupó de asegurar la recaudación que sustituyera la disminución proporcional del IVA<sup>1503</sup>.

Fundamentalmente, debemos señalar que el hecho imponible lo constituye: a) la primera matriculación definitiva<sup>1504</sup> en España de vehículos, nuevos o usados, provistos de motor para su propulsión<sup>1505</sup>; b) la primera matriculación de

---

realización de una actividad económica contaminante como es el consumo de bienes de incidencia ambiental, es decir, que se trata de una capacidad contributiva cualificada por ciertas características específicas vinculadas con la afectación del medioambiente. En un sentido similar, HERMOSILLA MARTÍN y RUBIO ESCOBAR sostienen que “...resulta necesario manifestar que no ha sido ajena al debate doctrinal la problemática relativa a la materia imponible de este impuesto, y en particular, la referente a la capacidad económica gravada por el mismo...” y “...que el tributo medioambiental debe gravar siempre, por concepto, la manifestación de riqueza exteriorizada mediante la utilización del bien ambiental al que se contamina, es decir, la capacidad de contaminar. En nuestro criterio, la reforma del Impuesto Especial sobre determinados medios de transporte... aproxima en gran medida la tributación de los medios de transporte al concepto y presupuestos propios de la tributación medioambiental, pues la nueva regulación de sus tipos impositivos en función de las emisiones de CO2 por km viene a exteriorizar un tributo que grava, en gran medida, la capacidad de contaminar del sujeto pasivo exteriorizada por la adquisición/ matriculación de vehículos contaminantes”. Cfr. HERMOSILLA MARTÍN, Ramón, y RUBIO ESCOBAR, Pedro M. *La tributación medioambiental y los medios...*, Op. Cit., p. 751 y 769.

<sup>1502</sup> En este sentido opinan HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Derecho tributario ambiental...*, Op. Cit., p. 325; HERMOSILLA MARTÍN, Ramón, y RUBIO ESCOBAR, Pedro M. *La tributación medioambiental y los medios de transporte...*, Op. Cit., p. 749; ROSELLÓ MORENO, Carlos de. *Fiscalidad del automóvil. Reforma Fiscal Ecológica e incentivos para la renovación del parque de vehículos*, CEDECS Editorial, Barcelona, España, 2002, pp. 156 y ss.

<sup>1503</sup> Sobre este impuesto, Vid. ALVAREZ ARROYO, Francisco. *Tributos locales. Impuesto sobre vehículos de Tracción Mecánica e Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*, Edersa, Madrid, España, 2002; Id. “Adecuación del IIVTNU a los principios constitucionales en materia tributaria”, *Anuario de la Facultad de Derecho de Cáceres*, Nº 21, 2002, España.

<sup>1504</sup> Desde la dogmática jurídica, se ha señalado que no tiene sentido la elección del acto administrativo de matriculación como su hecho imponible. La matriculación sirve para otros fines del impuesto, como el control, sin embargo, el objeto material del hecho imponible es un bien económico determinado, en este caso lo vehículos especificados legalmente. Vid. YEBRA MARTUL-ORTEGA, Perfecto. *La fiscalidad del automóvil...*, Op. Cit., p. 94; HERMOSILLA MARTÍN, Ramón, y RUBIO ESCOBAR, Pedro M. *La tributación medioambiental y los medios de transporte...*, Op. Cit., p. 752; y ROSELLÓ MORENO, Carlos de. *Fiscalidad del automóvil...*, p. 14. Por otro lado, la referencia a la matriculación definitiva se traduce como una matriculación ordinaria, por el contrario de las turísticas o temporales. Para quedar sujeto, la matriculación ha de hacerse en España, asimismo, como la matrícula se asigna a un vehículo, nace y muere con él. De esta manera, cuando la Ley habla de vehículos usados, tendrían que ser aquellos utilizados previamente en territorio extranjero. Vid. YEBRA MARTUL-ORTEGA, Perfecto. *La fiscalidad del automóvil...*, Op. Cit., p. 94.

<sup>1505</sup> Artículo 65.1.a) de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales. La redacción del precepto citado fue modificada por la Disposición adicional octava de la Ley 34/2007, de 15 de noviembre, de calidad del

embarcaciones y buques de recreo o de deportes náuticos, nuevos o usados, que tengan más de ocho metros de eslora, y en todo caso, la primera matriculación de las motos náuticas<sup>1506</sup>; c) la primera matriculación de aviones, avionetas y demás aeronaves nuevas o usadas<sup>1507</sup>; y la circulación o utilización en España de vehículos, buques o aeronaves si no se ha solicitado su matriculación definitiva dentro del plazo de treinta días siguientes al inicio de su utilización en España<sup>1508</sup>.

Los sujetos pasivos<sup>1509</sup>, se ven dotados de una fuerza económica suficiente que les permite acceder al bien contaminador, en este caso, los medios de transporte contemplados en el hecho imponible. Esta calidad les convierte en los titulares de la capacidad contaminadora<sup>1510</sup> que les constriñe a contribuir.

---

aire y protección de la atmósfera. BOE N° 275, de 16 de noviembre de 2007. El texto original del artículo 65.1.a) de la LIIIE disponía que estarían sujetas al impuesto “*la primera matriculación definitiva en España de vehículos automóviles, nuevos o usados, accionados a motor para circular por vías y terrenos públicos*”. Cfr. las excepciones previstas en los numerales 1° a 10° del artículo 65.1.a) de la Ley de Impuestos Especiales.

<sup>1506</sup> Artículo 65.1.b) “*Estarán sujetas al impuesto: ...La primera matriculación de embarcaciones y buques de recreo o de deportes náuticos, nuevos o usados, que tengan más de ocho metros de eslora, en el registro de matrícula de buques, ordinario o especial o, en caso de no ser inscribibles en dicho registro, la primera matriculación en el registro de la correspondiente Federación deportiva. Estará sujeta en todo caso, cualquiera que sea su eslora, la primera matriculación de las motos náuticas definidas en el epígrafe 4° del artículo 70.1.*”. Cfr. Artículo 65.1.b) de la Ley 38/1992, de Impuestos especiales.

<sup>1507</sup> Artículo 65.1.c) “*Estarán sujetas al impuesto... La primera matriculación de aviones, avionetas y demás aeronaves, nuevas o usadas, provistas de motor mecánico, en el Registro de Aeronaves, excepto la de las que se citan a continuación:*

*1° Las aeronaves que, por sus características técnicas, sólo puedan destinarse a trabajos agrícolas o forestales o al traslado de enfermos y heridos.*

*2° Las aeronaves cuyo peso máximo al despegue no exceda de 1.550 kilogramos según certificado expedido por la Dirección General de Aviación Civil.*” Cfr. Artículo 65.1.c) de la Ley 38/1992, de Impuestos especiales.

<sup>1508</sup> Artículo 65.1.d) “*Estará sujeta al impuesto la circulación o utilización en España de los medios de transporte a que se refieren los apartados anteriores, cuando no se haya solicitado su matriculación definitiva en España conforme a lo previsto en la disposición adicional primera, dentro del plazo de los 30 días siguientes al inicio de su utilización en España. Este plazo se extenderá a 60 días cuando se trate de medios de transporte que se utilicen en España como consecuencia del traslado de la residencia habitual de su titular al territorio español siempre que resulte de aplicación la exención contemplada en el apartado 1.1) del artículo 66.*”. Cfr. Artículo 65.1.d) de la Ley 38/1992, de Impuestos especiales.

<sup>1509</sup> Artículo 67. “*Serán sujetos pasivos del impuesto: a) Las personas o entidades a cuyo nombre se efectúe la primera matriculación definitiva del medio de transporte. b) En los casos previstos en la letra d) del apartado uno del artículo 65 de esta Ley, las personas o entidades a que se refiere la disposición adicional primera de esta Ley. c) En los casos previstos en el apartado 3 del artículo 65 de esta Ley, las personas o entidades a cuyo nombre se encuentre matriculado el medio de transporte.*” Cfr. Artículo 67 de la Ley 38/1992, de Impuestos especiales.

<sup>1510</sup> De una opinión similar son HERMOSILLA MARTÍN, Ramón, y RUBIO ESCOBAR, Pedro M. *La tributación medioambiental y los medios...*, Op. Cit., p. 769.

A la base imponible<sup>1511</sup>, correspondiente al valor de adquisición o al valor de mercado según se trate de un medio de transporte nuevo o usado, se le aplicará alguno los tipos imponibles<sup>1512</sup> previstos, configurados en atención a la incidencia ambiental, esto es, en función de las emisiones de CO<sub>2</sub> por kilómetro recorrido<sup>1513</sup>. Esta modulación

---

<sup>1511</sup> Artículo 69. “La base imponible estará constituida:

a) En los medios de transporte nuevos, por el importe que con ocasión de la adquisición del medio de transporte se haya determinado como base imponible a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, de un impuesto equivalente o, a falta de ambos, por el importe total de la contraprestación satisfecha por el adquirente, determinada conforme al artículo 78 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, en este último caso, no formarán parte de la base imponible las cuotas del Impuesto General Indirecto Canario satisfechas o soportadas directamente por el vendedor del medio de transporte.

b) En los medios de transporte usados, por su valor de mercado en la fecha de devengo del impuesto. Cuando se trate de medios de transporte que hubieran estado previamente matriculados en el extranjero y que sean objeto de primera matriculación definitiva en España teniendo la condición de usados, del valor de mercado se minorará, en la medida en que estuviera incluido en el mismo, el importe residual de las cuotas de los impuestos indirectos que habrían sido exigibles, sin ser deducibles, en el caso de que el medio de transporte hubiera sido objeto de primera matriculación definitiva en España hallándose en estado nuevo. A estos efectos, el citado importe residual se determinará aplicando sobre el valor de mercado del medio de transporte usado en el momento del devengo un porcentaje igual al que, en su día, hubieran representado las cuotas de tales impuestos en el precio de venta, impuestos incluidos, del indicado medio de transporte en estado nuevo...”. Cfr. Artículo 69, de la Ley 38/1992, de Impuestos especiales.

<sup>1512</sup> La principal relevancia ecológica de este tributo radica en los tipos impositivos, resultado de la modificación impulsada desde la Disposición 8ª de la Ley 34/2007, de 15 de noviembre, de calidad del aire y protección de la atmósfera. Por otra parte, los tipos establecidos en la Ley 38/1992, de Impuestos especiales, se aplican por defecto de aprobación de tipos propios por las Comunidades Autónomas de régimen común o Ciudades con Estatuto de Autonomía, que pueden a partir del 1º de enero de 2008 y al amparo del artículo 43 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, incrementar los tipos porcentuales previstos en la Ley de Impuestos especiales en un 15% máximo. Cfr. Artículo 70.2 de la Ley 38/1992, de Impuestos especiales.

<sup>1513</sup> La redacción del artículo 70.1 de la Ley 38/1992, de Impuestos especiales, clasifica en 9 Epígrafes a los medios de transporte en función de sus niveles de emisión de CO<sub>2</sub> por km a la atmósfera. Debido a la trascendencia de la diversificación de los tipos, reproducimos el texto correspondiente del artículo 70.1:

“1. Para la determinación de los tipos impositivos aplicables se establecen los siguientes epígrafes:

Epígrafe 1º.

a) Vehículos cuyas emisiones oficiales de CO<sub>2</sub> no sean superiores a 120 g/km, con excepción de los vehículos tipo “quad” y de los vehículos comprendidos en los epígrafes 6º, 7º, 8º y 9º.

b) Vehículos provistos de un solo motor que no sea de combustión interna, con excepción de los vehículos tipo “quad”.

Epígrafe 2º. Vehículos cuyas emisiones oficiales de CO<sub>2</sub> sean superiores a 120 g/km y sean inferiores a 160 g/km, con excepción de los vehículos tipo “quad” y de los vehículos comprendidos en el epígrafe 9º.

Epígrafe 3º. Vehículos cuyas emisiones oficiales de CO<sub>2</sub> no sean inferiores a 160 g/km y sean inferiores a 200 g/km, con excepción de los vehículos tipo “quad” y de los vehículos comprendidos en el epígrafe 9º.

Epígrafe 4º.

a) Vehículos cuyas emisiones oficiales de CO<sub>2</sub> sean iguales o superiores a 200 g/km, con excepción de los vehículos tipo “quad” y de los vehículos comprendidos en el epígrafe 9º.

b) Vehículos respecto de los que sea exigible la medición de sus emisiones de CO<sub>2</sub>, cuando éstas no se acrediten.

c) Vehículos comprendidos en las categorías N2 y N3 acondicionados como vivienda.

d) Vehículos tipo “quad”. Se entiende por vehículo tipo “quad” el vehículo de cuatro o más ruedas, con sistema de dirección mediante manillar en el que el conductor va sentado a horcajadas y que está dotado de un sistema de tracción adecuado a un uso fuera de carretera.

viene a gravar la capacidad económica del sujeto pasivo exteriorizada mediante la primera matriculación en España de los medios de transporte regulados, que no son sino bienes contaminantes. Esta circunstancia aproxima el impuesto al concepto de tributo medioambiental<sup>1514</sup> al tiempo que captura la capacidad o aptitud de los sujetos de incidir en el medio<sup>1515</sup>.

### **La propuesta de la Unión Europea.**

Pese a no existir una regulación uniforme respecto a los impuestos sobre matriculación y circulación de automóviles, la Comisión Europea ha mirado con interés la oportunidad de crear un régimen común y en un importante esfuerzo elaboró la Propuesta de Directiva del Consejo, de 5 de julio de 2005, sobre los impuestos aplicables a los automóviles de turismo COM (2005) 261 final - no publicada en el

---

*e) Motos náuticas. Se entiende por "moto náutica" la embarcación propulsada por un motor y proyectada para ser manejada por una o más personas sentadas, de pie o de rodillas, sobre los límites de un casco y no dentro de él.*

*Epígrafe 5º.*

*a) Vehículos no comprendidos en los epígrafes 1º, 2º, 3º, 4º, 6º, 7º, 8º o 9º.*

*b) Embarcaciones y buques de recreo o de deportes náuticos, con excepción de las motos náuticas.*

*c) Aviones, avionetas y demás aeronaves.*

*Epígrafe 6º. Motocicletas no comprendidas en la letra c) del epígrafe 9º cuyas emisiones oficiales de CO2 no sean superiores a 100 g/km.*

*Epígrafe 7º. Motocicletas no comprendidas en la letra c) del epígrafe 9º cuyas emisiones oficiales de CO2*

*sean superiores a 100 g/km y sean inferiores o iguales a 120 g/km.*

*Epígrafe 8º. Motocicletas no comprendidas en la letra c) del epígrafe 9º cuyas emisiones oficiales de CO2*

*sean superiores a 120 g/km y sean inferiores a 140 g/km.*

*Epígrafe 9º.*

*a) Motocicletas no comprendidas en la letra c) de este epígrafe cuyas emisiones oficiales de CO2 sean iguales o superiores a 140 g/km.*

*b) Motocicletas no comprendidas en la letra c) de este epígrafe cuyas emisiones oficiales de CO2 no se acrediten.*

*c) Motocicletas que tengan una potencia CEE igual o superior a 74 kW (100 cv) y una relación potencia neta máxima, masa del vehículo en orden de marcha, expresada en kW/kg igual o superior a 0,66, cualesquiera que sean sus emisiones oficiales de CO2."*

<sup>1514</sup> Vid. ROSEMBUJ, Tulio. *Medidas tributarias de protección...*, Op. Cit., pp. 733-755; Id. *Los tributos ambientales...*, Op. Cit., pp. 43-62; y el trabajo de HERMOSILLA MARTÍN, Ramón, y RUBIO ESCOBAR, Pedro M. *La tributación medioambiental y los medios...*, Op. Cit. p. 752-754.

<sup>1515</sup> Vid. los Comentarios de GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *La cesión del Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte... (I)*, Op. Cit., p. 303; Id. *La cesión del impuesto sobre matriculación de vehículos... (II)*, Op. Cit., p. 391. La autora reconoce que el impuesto español alberga de alguna manera criterios ambientales, pues cuantifica en función de la potencia fiscal, carga útil o cilindrada, parámetros todos íntimamente relacionados con la capacidad de contaminación amén de con la capacidad económica.

DOCE, documento cuya importancia radica en la fijación del antecedente de lo que en un futuro será una necesaria realidad.

En el contexto de la mejora del funcionamiento del *mercado interior*, la propuesta de Directiva prevé la reorganización de los sistemas de impuestos aplicables a los automóviles de turismo de los Estados miembros. Su objetivo es suprimir los obstáculos fiscales a los traslados de automóviles de turismo de un Estado miembro a otro para su uso permanente. Con la reestructuración de la base imponible de los impuestos aplicables a estos vehículos, el proyecto pretende también favorecer un medio ambiente sostenible, reduciendo las emisiones de dióxido de carbono<sup>1516</sup>.

---

<sup>1516</sup> Por lo que se refiere a los impuestos sobre los automóviles de turismo, la Comisión propuso varias medidas, de las cuales como hemos expuesto, la tercera de ellas ya se aplica en España desde 2008:

1ª. La desaparición gradual del impuesto de matriculación durante un período transitorio de entre cinco y diez años (su eliminación gradual evitará una carga impositiva excesiva a los propietarios de automóviles, que han abonado un impuesto de matriculación elevado en el momento de su adquisición. Evitará también tener que pagar impuestos anuales de circulación, y, en su caso, impuestos sobre los carburantes, más elevados. Los Estados miembros que aplican un impuesto de matriculación elevado podrán introducir en sus sistemas impositivos aplicables a los automóviles de turismo los cambios estructurales necesarios durante el período de transición); 2ª. La implantación de un sistema de reembolso del impuesto de matriculación aplicable a los automóviles de turismo matriculados en un Estado miembro, que se exporten o trasladen posteriormente con carácter permanente a otro Estado miembro (la instauración de un sistema de reembolso de una parte del impuesto de matriculación aplicado al poner en circulación automóviles de turismo que vayan a ser exportados o trasladados con carácter permanente a otro Estado miembro tiene por objeto suprimir la «doble imposición». De esta forma, los impuestos de este tipo serán más equitativos, evitando el doble pago del impuesto de matriculación y velando por que este impuesto se aplique en función de la utilización del vehículo en el Estado miembro de que se trate); y 3ª. La introducción en la base imponible de los impuestos anuales de circulación y en los impuestos de matriculación de un componente basado en las emisiones de CO<sub>2</sub> (la introducción de un vínculo entre las emisiones de CO<sub>2</sub> y la base del impuesto de matriculación y del impuesto anual de circulación se basará en el número de gramos de CO<sub>2</sub> emitidos por kilómetro por cada automóvil, acorde con su propósito de protección ambiental).

Conforme a las encuestas e indagaciones hechas por la Comisión en los diversos Estados Miembros, se averiguó que la existencia de distintos sistemas impositivos aplicables a los automóviles de turismo en la UE crea obstáculos fiscales (como la doble imposición) y entorpece el correcto funcionamiento del *mercado interior*. Las medidas propuestas por el proyecto de Directiva tienen por objeto facilitar los traslados transfronterizos de vehículos por motivos tributarios. La nueva estructura, que aproxima los sistemas impositivos aplicados por los Estados miembros a los automóviles de turismo, no supone una armonización de los niveles de imposición de los Estados miembros ni obliga a introducir nuevos impuestos. Cfr. Propuesta de Directiva del Consejo sobre los Impuestos aplicables a los automóviles de turismo. Presentada por la Comisión. COM (2005) 261 final, de 5/07/2005. Ampliando el conocimiento de este tema, Vid. HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Los vehículos usados en el Impuesto sobre Medios de Transporte...*, Op. Cit., pp. 1259-1268; RUIZ-BEATO BRAVO, Jesús. *Consideraciones en torno al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte...*, Op. Cit., pp. 588-653; YEBRA MARTUL-ORTEGA, Perfecto. *Cuestiones en torno al Impuesto Especial sobre Determinados Medios...*, Op. Cit., pp. 601-638; Id. *La fiscalidad del automóvil en España...*, Op. Cit., pp. 96 y ss. A nivel europeo, Vid. BENZ, Sebastián, PERROT, Thomas, VANHULLE, Henk y JONSON, Lars. *La tributación medioambiental en los Estados miembros de la Unión...*, Op. Cit., pp. 979-1020; EUROPEAN ENVIRONMENT AGENCY, *Environmental Taxes: recent developments...*, Op. Cit., pp. 30 y ss.; Id. *Market-based instruments for environmental...*, Op. Cit., p. 46; Id. *Using the market for cost-effective environmental...*, Op. Cit., p. 28; Id. *Europe's Environment. The fourth assessment...*, Op. Cit., p. 56; DE

El recurso a la fiscalidad para fomentar el uso de vehículos de bajo consumo de combustible es uno de los tres pilares de la estrategia para reducir las emisiones de CO<sub>2</sub>, adoptada por la UE en 1995. Los otros dos pilares son la información a los consumidores mediante el etiquetado de los vehículos en relación con sus emisiones de CO<sub>2</sub> y la reducción voluntaria de estas emisiones por parte de los propios fabricantes de automóviles<sup>1517</sup>.

## **2. c. 6) El tráfico privado de *patrimonio natural*.**

### **A. El marco legal.**

Tal como hemos adelantado, además de los gravámenes sobre el consumo (general mediante el IVA, y los especiales), la imposición indirecta en el sistema tributario español descansa en la trinidad de presupuestos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados<sup>1518</sup>, y en los impuestos aduaneros (aunque actualmente la gestión de estos últimos corresponde a los Estados miembros

---

LUIS CALABUIG, Estanislao, GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles, PEÑA ALONSO, José Luis, ROMANO VELASCO, Joaquín, TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, y VAQUERA GARCIA, Antonio. *Estudio sobre la posibilidad del establecimiento...*, *Op. Cit.* pp. 75 y ss.

<sup>1517</sup>Otros Actos a tener en cuenta en esta materia son:

1. Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo, de 7 de febrero de 2007, “Resultados de la revisión de la estrategia comunitaria para reducir las emisiones de CO<sub>2</sub> de los turismos y los vehículos industriales ligeros” COM (2007) 19 final - no publicada en el Diario Oficial.

La Comisión observa que, pese a los progresos registrados para acercarse al objetivo voluntario de 140 g de CO<sub>2</sub>/km para 2008-2009, el objetivo de la UE de 120 g de CO<sub>2</sub>/km no va a poder alcanzarse en 2012, ante la falta de medidas suplementarias. Para alcanzarlo, la Comisión prevé obligar a reducir las emisiones de CO<sub>2</sub> hasta un nivel de 130 g de CO<sub>2</sub>/km mediante mejoras de la tecnología de los motores (obligación impuesta a los fabricantes) y una nueva reducción de 10 g de CO<sub>2</sub>/km mediante otras mejoras tecnológicas (vigilancia de la presión de los neumáticos, sistemas de aire acondicionado más eficientes, etc.) y una mayor utilización de los biocarburantes. Por otra parte, la Comisión tiene la intención de fomentar la compra de vehículos que consuman menos combustible, en particular, gracias a la mejora del etiquetado y a disposiciones que tengan como objetivo fijar los tipos de imposición de los vehículos en función de las emisiones de CO<sub>2</sub>.

2. Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo, de 6 de septiembre de 2002 “La fiscalidad de los turismos en la Unión Europea - Opciones a escala nacional y comunitaria” COM (2002) 431 final - no publicada en el Diario Oficial. Esta Comunicación constituye la base de la presente propuesta de Directiva.

3. Directiva 83/183/CEE del Consejo, de 28 de marzo de 1983, relativa a las franquicias fiscales aplicables a las importaciones definitivas de bienes personales de los particulares procedentes de un Estado miembro (Diario Oficial L 105 de 23.4.1983).

4. Directiva 70/220/CEE del Consejo, de 20 de marzo de 1970, relativa a la aproximación de las legislaciones de los Estados miembros en materia de medidas contra la contaminación atmosférica causada por las emisiones de los vehículos de motor (Diario Oficial L 76 de 6.4.1970).

<sup>1518</sup> Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre. Aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. BOE N° 251, de 20 de octubre de 1993.



bajo pautas establecidas desde el seno de la Unión Europea mediante un Código Aduanero<sup>1519</sup>), abordados en el epígrafe siguiente.

La oportunidad de enunciarlos radica en analizar brevemente sus posibles implicaciones cuando los bienes en tráfico jurídico son de cierto valor ambiental, evidentemente, una regulación expresamente enfocada en dichos aspectos requiere en algún momento de adaptaciones legales, sin que transformen su naturaleza misma ni sus elementos esenciales.

Pues bien, el tráfico patrimonial privado, entre particulares, civil o no empresarial se grava mediante el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados<sup>1520</sup> (en lo sucesivo, ITPAJD). Después de una evolución normativa

---

<sup>1519</sup> La legislación vigente se compendia en el Reglamento (CE) N° 450/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2008, por el que se establece el Código Aduanero Comunitario (código aduanero modernizado). Diario Oficial de la Unión Europea N° L 145/1, de 4 de junio de 2008.

<sup>1520</sup> Acerca de este impuesto y sus modalidades, cuyo tratamiento exhaustivo no corresponde a este trabajo, *Vid. AA. VV. Impuesto sobre Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales*, Volumen I, Estudios de Hacienda Pública, IEF, Madrid, España, 1977; AA. VV. *El nuevo Derecho de sociedades y su incidencia tributaria*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, España, 1990; AA. VV. COLOMER FERRÁNDIZ, Carlos. *El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Normativa Comentada*, Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España, Madrid, España, 2005; ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César. “Los arrendamientos de inmuebles en los impuestos indirectos”, *La Ley*, N° 2, 1982, España, pp. 840-845; Id. “El valor real de los bienes sujetos al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales”, *La Ley*, N° 2, 1982, pp. 884-886; CAAMAÑO ANIDO, Miguel Ángel. “IVA y Actos Jurídicos Documentados en operaciones de préstamo”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, N° 216, 1991, España, pp. 1117-1128; COLOMER FERRÁNDIZ, Carlos. *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales*, Las Siete Partidas, Valencia, España, 1993; ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto. “El valor real y el Impuesto sobre Transmisiones”, *Palau* 14, N° 22, 1994, España, pp. 177-186; FALCÓN Y TELLA, Ramón. “La incompatibilidad entre la actual regulación de AJD y el ordenamiento comunitario (I): operaciones inmobiliarias y préstamos hipotecarios”, *Quincena Fiscal*, N° 14, 1997, España, pp. 5-8, Id. “La incompatibilidad entre la actual regulación de AJD y el ordenamiento comunitario (II): concentración de capitales”, *Quincena Fiscal*, N° 15, 1997, España, pp. 5-8; FERNÁNDEZ MUÑOZ, Carmen, SÁNCHEZ CORRALES, Cristina, y PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, José Javier. *Guía del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados*, Ciss, Valencia, España, 1999; GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Aspectos fiscales del consumo...*, *Op. Cit.*, pp. 159-171; JUÁREZ GONZÁLEZ, Javier-Máximo. *La comprobación de valores y la Ley de Tasas en el ITP y AJD*, Ciss, Valencia, España, 1996; MARTÍN MORENO, José Luis. *Transmisiones patrimoniales sujetas al impuesto sobre transmisiones onerosas y fraude fiscal*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, España, 1999; MARTÍNEZ LAFUENTE, Antonio. *Manual del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Marcial Pons, Madrid, España, 1977; MATA RODRÍGUEZ, Miguel. “Impuesto sobre transmisiones y concesiones administrativas (el caso de las contratas de recogida de basura y limpieza diaria)”, *Quincena Fiscal*, N° 12, 1997, España, pp. 9-22; MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, José. “Del impuesto de transmisiones patrimoniales al ITE”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, N° 158, 1982, España, pp. 559-588; Id. *Nueva fiscalidad de los Actos Jurídicos Documentados*, Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España-Centro de Estudios Registrales, Madrid, España, 1994; Id. *El Impuesto sobre las Transmisiones Patrimoniales*, Bosch, Barcelona, España, 1996; Id. *Estudios sobre el Reglamento del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Marcial Pons, Madrid, España, 1997; MUÑOZ DEL CASTILLO, José Luis,

resultan aplicables a la materia el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, así como el Reglamento respectivo, aprobado por el RD 828/1995, de 29 de mayo, complementario de la anterior. Paralelamente, las Comunidades Autónomas<sup>1521</sup>

---

*Las Sociedades en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales*, IEF, Madrid, 1975; Id. “La reforma del Impuesto sobre Operaciones Societarias en la Ley de Adaptación a la Normativa Comunitaria”, *Noticias de la Unión Europea*, Nº 96, 1993, España, pp. 111-118; MUÑOZ DEL CASTILLO, José Luis, VILLARÍN LAGOS, Marta, y DE PABLO VARONA, Carlos. *Comentarios al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Thomson-Civitas, Madrid, España, 2004; PASCUAL ESTEBAN, José Luis, y PASCUAL VEGA, Alberto M. *Los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y Sucesiones y Donaciones*, Bosch, Barcelona, España, 1997; PERIS GARCÍA, Purificación. *La comprobación de valores y las garantías del contribuyente*, Civitas, Madrid, España, 1996; TRIGO Y SIERRA, Luis Fernando, y GÓMEZ VERDESOTO, Marta. “La tributación de determinadas operaciones societarias por la denominada cuota gradual de actos jurídicos documentados. Estudio del artículo 75 del Reglamento del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, Nº 178, 1998, España, pp. 3-56; VARONA ALBERN, Juan Enrique. “IVA e ITPAJD: Delimitación de los elementos subjetivo y objetivo del hecho imponible”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 65, 1990, España, pp. 35-112; VILLARÍN LAGOS, Marta. *La tributación de los documentos notariales en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados*, Aranzadi, Pamplona, 1997; Id. “La compatibilidad entre el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados y la Directiva 69/335/CEE”, en *Noticias de la Unión Europea*, Nº 231, 2004, España, pp. 99-126; Id. “Algunas consideraciones en torno a la comprobación de valores en el ámbito del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados”, en AA. VV. MARTÍN DÉGANO, Isidoro, VAQUERA GARCÍA, Antonio, y MENÉNDEZ GARCÍA, Gerardo, Coordinadores. *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, Volumen 2, Editorial Lex Nova, España, 2005, pp. 1771-1808.

<sup>1521</sup> Cfr. Artículo 49 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias. BOE Nº 305, de 19 de diciembre de 2009. Vid. también los Comentarios de GIL RODRÍGUEZ, Isabel. “La cesión del I.T.P.A.J.D. (I)”, en LAGO MONTERO, José María, GIL RODRÍGUEZ, Isabel, GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles, y ALFONSO GALÁN, Rosa María. *El sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas. Comentarios a la Ley 22/2009, de 28 (sic) de diciembre, tras la Sentencia del Estatuto Catalán*, Editorial Dykinson, S.L., Madrid, España, 2010, pp. 216-229; Id. “La cesión del I.T.P.A.J.D.: Alcance y contenido (II)”, en LAGO MONTERO, José María, GIL RODRÍGUEZ, Isabel, GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles, y ALFONSO GALÁN, Rosa María. *El sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas. Comentarios a la Ley 22/2009, de 28 (sic) de diciembre, tras la Sentencia del Estatuto Catalán*, Editorial Dykinson, S.L., Madrid, España, 2010, pp. 367-382. Adicionalmente, reproducimos el texto íntegro del citado precepto:

“Artículo 49. Alcance de las competencias normativas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

1. En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas sobre:

a) Tipos de gravamen: En relación con la modalidad «Transmisiones Patrimoniales Onerosas», las Comunidades Autónomas podrán regular el tipo de gravamen en:

*Concesiones administrativas.*

*Transmisión de bienes muebles e inmuebles.*

*Constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre muebles e inmuebles, excepto los derechos reales de garantía.*

*Arrendamiento de bienes muebles e inmuebles. Los modelos de contrato para el arrendamiento de inmuebles podrán ser elaborados por la propia Comunidad Autónoma.*

*En relación con la modalidad «Actos Jurídicos Documentados», las Comunidades Autónomas podrán regular el tipo de gravamen de los documentos notariales.*

pueden regular ciertos aspectos relativos a la gestión y liquidación dependiendo de la modalidad del impuesto<sup>1522</sup>.

## B. Tipología.

Como hemos mencionado, el ITPAJD engloba tres modalidades que pueden ser consideradas tres impuestos distintos, cada uno con su respectivo hecho imponible aunque con determinadas normas comunes en su aplicación<sup>1523</sup>. Éstos son:

- a) El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas<sup>1524</sup>, que grava el tráfico patrimonial oneroso entre particulares.

---

*b) Deducciones y bonificaciones de la cuota: Las deducciones y bonificaciones aprobadas por las Comunidades Autónomas sólo podrán afectar a los actos y documentos sobre los que las Comunidades Autónomas pueden ejercer capacidad normativa en materia de tipos de gravamen con arreglo a lo dispuesto en la letra anterior.*

*En todo caso, resultarán compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal reguladora del impuesto sin que puedan suponer una modificación de las mismas. Estas deducciones y bonificaciones autonómicas se aplicarán con posterioridad a las reguladas por la normativa del Estado.*

*2. Las Comunidades Autónomas también podrán regular los aspectos de gestión y liquidación.”*

<sup>1522</sup> Vid. GIL RODRÍGUEZ, Isabel. *La cesión del I.T.P.A.J.D. (I)...*, *Op. Cit.*, pp. 216-229; Id. *La cesión del I.T.P.A.J.D.: Alcance y contenido (II)...*, *Op. Cit.*, pp. 367-382.

<sup>1523</sup> Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, BOE N° 251, de 20 de octubre de 1993- Sección I, pp. 29545- 29557.

<sup>1524</sup> Se sujetan al impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas, las transmisiones pecuniarias por actos *inter vivos*, de toda clase de bienes, muebles e inmuebles, y derechos que formen parte del patrimonio de las personas físicas o jurídicas. Como regla general, la base imponible de este postulado, está constituida por el valor real del bien o derecho transmitido. El valor real es un concepto jurídico indeterminado que no coincide necesariamente con el precio fijado entre las partes o declarado en la transmisión, ni con valores administrativos, como el valor catastral, si no que se equipara al valor del mercado. Tratándose de la constitución de derechos y la ampliación del contenido de los mismos, ésta será gravada cuando suponga para su titular un incremento patrimonial, siempre que se trate de operaciones onerosas *inter vivos*, realizadas, con carácter general, en el tráfico civil no empresarial. Asimismo, se somete a tributación la consolidación del dominio que, a título oneroso, se produzca en el nudo propietario, por la extinción del usufructo o en su caso, por la extinción de los derechos de uso y habitación. Aquí, la base imponible está determinada por la cantidad total que haya de satisfacerse por todo el periodo de duración del contrato, y cuando no constara la duración, se calculará sobre seis años. Si se trata de arrendamientos de fincas urbanas sujetos a prórroga forzosa se computará, como mínimo, un plazo de duración de tres años. La cuota será la que fije la Comunidad Autónoma y en su ausencia, la aprobada en el Texto Refundido de la Ley de este Impuesto (artículo 12.1). El ITPO es residual del IVA. Vid. Sobre este impuesto AA. VV. *Impuesto sobre Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales...*, *Op. Cit.*, pp. 59 y ss.; AA. VV. COLOMER FERRÁNDIZ, Carlos. *El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Normativa Comentada...* *Op. Cit.*, pp. 132 y ss.; ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César. *Los arrendamientos de inmuebles...*, *Op. Cit.*, pp. 840-845; Id. *El valor real de los bienes...*, *Op. Cit.*, pp. 884-886; COLOMER FERRÁNDIZ, Carlos. *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales...*, *Op. Cit.*, pp. 31 y ss.; ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto. *El valor real y el Impuesto sobre Transmisiones...*, *Op. Cit.*, pp. 177-186; FERNÁNDEZ MUÑOZ, Carmen, SÁNCHEZ CORRALES, Cristina, y PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, José Javier. *Guía del impuesto sobre transmisiones patrimoniales...*, *Op. Cit.*, pp. 96 y ss.; JUÁREZ GONZÁLEZ, Javier-Máximo. *La comprobación de valores...*, *Op. Cit.*, pp. 176 y ss.; MARTÍN MORENO, José Luis. *Transmisiones*

- b) El Impuesto sobre Operaciones Societarias<sup>1525</sup> que recae sobre determinadas operaciones realizadas por sociedades y desplazamientos patrimoniales entre sociedades y sus socios.
- c) El Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados<sup>1526</sup> que grava la formalización de determinados documentos notariales mercantiles y

---

*patrimoniales sujetas al impuesto...*, *Op. Cit.*, pp. 16 y ss.; MARTÍNEZ LAFUENTE, Antonio. *Manual del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales...*, *Op. Cit.*, p. 59; MATA RODRÍGUEZ, Miguel. *Impuesto sobre transmisiones y concesiones administrativas...*, *Op. Cit.*, pp. 9-22; MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, José. *Del impuesto de transmisiones patrimoniales al ITE...*, *Op. Cit.*, pp. 559-588; Id. *El Impuesto sobre las Transmisiones Patrimoniales...*, *Op. Cit.*, pp. 59 y ss.; Id. *Estudios sobre el Reglamento del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados...*, *Op. Cit.*, pp. 61 y ss.; MUÑOZ DEL CASTILLO, José Luis, VILLARÍN LAGOS, Marta, y DE PABLO VARONA, Carlos. *Comentarios al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales...*, *Op. Cit.*, pp. 41 y ss.; PASCUAL ESTEBAN, José Luis, y PASCUAL VEGA, Alberto M. *Los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales...*, *Op. Cit.*, pp. 19 y ss.; PERIS GARCÍA, Purificación. *La comprobación de valores...*, *Op. Cit.*, pp. 99 y ss.; VARONA ALBERN, Juan Enrique. *IVA e ITPAJD...*, *Op. Cit.*, pp. 35-112; VILLARÍN LAGOS, Marta. *Algunas consideraciones en torno a la comprobación de valores...*, *Op. Cit.*, pp. 1771-1808.

<sup>1525</sup> Acerca del impuesto sobre operaciones societarias, podemos decir que el hecho imponible está conformado por una serie de actos societarios referidos a operaciones de financiación empresarial (constitución de sociedad, ampliación de capital, etc.), a determinados desplazamientos patrimoniales entre sociedades (fusión, escisión, etc.) o entre la sociedad los socios (disminución de capital, disolución de la sociedad, etc.), así lo dispone en síntesis, el artículo 19 del antedicho Texto Refundido. La base imponible en estos casos estará determinada en suma, por el valor de los importes ampliados, de los bienes y derechos aportados o devueltos a los socios (tratándose de disminución de capitales), el capital social (cuando se haya creado un nuevo ente) o por el aumento de capital producido (en la sociedad absorbente). Se trata en definitiva de la financiación empresarial derivada del contrato de sociedad. *Vid. AA. VV. El nuevo Derecho de sociedades y su incidencia tributaria...*, *Op. Cit.*, pp. 21 y ss.; MARTÍNEZ LAFUENTE, Antonio. *Manual del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales...*, *Op. Cit.*, pp. 172 y ss.; MUÑOZ DEL CASTILLO, José Luis, *Las Sociedades en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales...*, *Op. Cit.*, pp. 31 y ss.; Id. *La reforma del Impuesto sobre Operaciones Societarias...*, *Op. Cit.*, pp. 111-118; MUÑOZ DEL CASTILLO, José Luis, VILLARÍN LAGOS, Marta, y DE PABLO VARONA, Carlos. *Comentarios al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales...*, *Op. Cit.*, pp. 165 y ss.; TRIGO Y SIERRA, Luis Fernando, y GÓMEZ VERDESOTO, Marta. *La tributación de determinadas operaciones societarias...*, *Op. Cit.*, pp. 3-56.

<sup>1526</sup> Previsto en el artículo 27.1 del Texto Refundido de la LTPAJD, este tributo grava la especial protección que el ordenamiento jurídico concede a la documentación de determinados actos jurídicos. Tiene un objeto ambiguo que se define en función de los documentos gravados: a) *Documentos notariales*. En la determinación de su base imponible, se diferencian dos modalidades, la de cuota fija donde no hay propiamente una base imponible y, la de cuota gradual, donde la base imponible en las primeras copias de escrituras públicas que tengas por objeto directo cantidad o cosa valuable, está constituida por el valor declarado; b) *Documentos mercantiles*. La base imponible estará determinada por la cantidad girada o por el valor nominal del título de crédito. La cuota tributaria es escalada; y c) *Documentos administrativos*. Aquí tendrá que ver si se trata de una transmisión directa (entre ascendientes y descendientes, hermanos, cuando el título o grandeza haya sido utilizado por alguno de los padres) o transversal (fuera de los anteriores). *Vid. AA. VV. COLOMER FERRÁNDIZ, Carlos. El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Normativa Comentada...*, *Op. Cit.*, pp. 273 y ss.; CAAMAÑO ANIDO, Miguel Ángel. *IVA y Actos Jurídicos Documentados en operaciones de préstamo...*, *Op. Cit.*, pp. 1117-1128; FALCÓN Y TELLA, Ramón. *La incompatibilidad entre la actual regulación de AJD y el ordenamiento comunitario (I)...*, *Op. Cit.*, pp. 5-8, Id. *La incompatibilidad entre la actual regulación de AJD y el ordenamiento comunitario (II)...*, *Op. Cit.*, pp. 5-8; FERNÁNDEZ MUÑOZ, Carmen, SÁNCHEZ CORRALES, Cristina, y PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, José Javier. *Guía del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados...*, *Op. Cit.*, pp. 165 y ss.; MARTÍNEZ LAFUENTE, Antonio. *Manual del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos*

administrativos, teniendo en cuenta la especial solemnidad y protección que dispensa el ordenamiento jurídico a la forma documental.

Se trata de gravámenes de naturaleza indirecta que en general tienen como objeto la circulación o el tráfico de riqueza en un sentido amplio. En este punto debemos decir que la capacidad contributiva, como principio uniformador del impuesto en sus tres modalidades, queda capturada en la base imponible prevista para cada una de ellas, que en términos generales se constituye por el valor económico<sup>1527</sup> de la riqueza (tangible o intangible) que se traslada, ya se trate de un bien, de un movimiento de capitales societarios o de la contenida en algún documento, así pues, resulta fácil identificar la fuente patrimonial y su movilidad, e interceptar la capacidad contributiva de cada sujeto pasivo, receptor o beneficiado de tales desplazamientos, sea cual sea su denominación en la Ley de la materia.

### C. Reglas de compatibilidad.

Por disposición legal, existen algunas incompatibilidades entre ellos. La primera consiste en que el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas (ITPO) y el Impuesto sobre Operaciones Societarias (IOS) no pueden gravar un mismo acto<sup>1528</sup>. Seguidamente, las operaciones realizadas por empresarios o profesionales en ejercicio de su actividad empresarial o profesional, y en cualquier caso, cuando se

---

*Jurídicos Documentados...*, Op. Cit., pp. 79 y ss.; MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, José. *Nueva fiscalidad de los Actos Jurídicos Documentados...*, Op. Cit., pp. 12 y ss.; MUÑOZ DEL CASTILLO, José Luis, VILLARÍN LAGOS, Marta, y DE PABLO VARONA, Carlos. *Comentarios al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos...*, Op. Cit., pp. 111 y ss.; PASCUAL ESTEBAN, José Luis, y PASCUAL VEGA, Alberto M. *Los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos...*, Op. Cit., pp. 84 y ss.; VILLARÍN LAGOS, Marta. *La tributación de los documentos notariales...*, Op. Cit., pp. 11 y ss.; Id. *La compatibilidad entre el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados y la Directiva...*, Op. Cit., pp. 99-126; Id. *Algunas consideraciones en torno a la comprobación de valores...*, Op. Cit., pp. 1771-1808.

<sup>1527</sup> Vid. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César. *El valor real de los bienes sujetos al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales...*, Op. Cit., pp. 884-886; ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto. *El valor real y el Impuesto sobre Transmisiones...*, Op. Cit., pp. 177-186; JUÁREZ GONZÁLEZ, Javier-Máximo. *La comprobación de valores...*, Op. Cit., pp. 79 y ss.; PERIS GARCÍA, Purificación. *La comprobación de valores y las garantías del contribuyente...*, Op. Cit., pp. 27 y ss.; VILLARÍN LAGOS, Marta. *La tributación de los documentos notariales...*, Op. Cit., pp. 53 y ss.; Id. *Algunas consideraciones en torno a la comprobación de valores...*, Op. Cit., pp. 1771-1808.

<sup>1528</sup> Artículo 1.2 del Texto Refundido de la LTPAJD. Por razón de su especialidad, se da preferencia al impuesto sobre operaciones societarias en aquellos casos que pudieran quedar sujetos a ambos conceptos.

trate de la entrega de bienes o prestaciones de servicios sujetas al IVA<sup>1529</sup> no estarán sujetas al concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas. Por su parte, la Ley del IVA establece que las operaciones sujetas a dicho impuesto general no lo estarán al ITPO. Respecto al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, en general se produce una compatibilidad de éste con todos los demás ya que el hecho imponible es diverso, pues no se grava la transmisión sino su documentación<sup>1530</sup>.

**D. Un régimen adaptable a objetivos medioambientales. Su trascendencia respecto a la capacidad o aptitud de incidir en el medio.**

El marco legal existente ofrece la posibilidad de adaptar esquemas de tributación ambiental tratándose de operaciones cuyo objeto material recaiga en bienes de valía ambiental. Somos de la opinión que determinados bienes con caracteres de valía ambiental tienen en realidad un valor económico superior al de otros de la misma especie que por el contrario carecen de la misma. El tráfico interpersonal de bienes de esta naturaleza no sólo debe ser adecuadamente abordado en las leyes de la materia sino además debe estar sometido a gravámenes ambientales cuando dicha valía especial constituya el detonante de la operación. De la misma manera como el vendedor obtiene ganancias con su venta, en este caso, el adquirente denota su capacidad especial de pago al adquirir un bien con estas características. Traficar con bienes de naturaleza ecológica constituye un tipo de acto jurídico que dadas sus especiales características merece un tratamiento particular. No puede desconocerse que aun cuando se trata de bienes de dominio privado su explotación es limitada por el interés general, la principal razón es que el *bien medioambiente* no se limita a los bienes de dominio público sino es un complejo sistema de elementos interconectados en sus funciones y ciclos, de manera que lo que afecte a uno termina causando efectos en otros. El medioambiente es un bien de todos, su valía es compartida y por tanto, los beneficios no pueden ser sólo privados.

---

<sup>1529</sup> Vid. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César. *Los arrendamientos de inmuebles en los impuestos indirectos...*, *Op. Cit.*, pp. 840-845; CAAMAÑO ANIDO, Miguel Ángel. *IVA y Actos Jurídicos Documentados...*, *Op. Cit.*, pp. 1117-1128; VARONA ALBERN, Juan Enrique. *IVA e ITPAJD: Delimitación de los elementos subjetivo y objetivo del hecho imponible...*, *Op. Cit.*, pp. 35-112.

<sup>1530</sup> Vid. GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Aspectos fiscales del consumo...*, *Op. Cit.*, pp. 161 y 162.

La inserción de mecanismos fiscales evitaría también la sobreexplotación y el tráfico libre y descuidado de dichos bienes.

Debido a los intereses de esta investigación, **el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas**, dada su naturaleza y su régimen, ofrece un marco singular aprovechable para la implantación de presupuestos ambientales, sin embargo, la exclusión legal de aquellas operaciones realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial corta de raíz su posible funcionalidad dentro de la fiscalidad ambiental. Merece la pena estudiar la posibilidad de incluir una modificación legal a esta figura antes de implantar nuevos tributos, que seguramente en la lógica de un futuro serán inevitablemente abordados ante la reducción de cierto tipo de patrimonios ambientales como medida de apoyo a su correcta gestión.

Actualmente, el sujeto pasivo contribuyente de las transmisiones es quien se beneficie de la operación, ya sea por ejemplo, el adquirente de los derechos o bienes<sup>1531</sup>, el prestatario en la constitución de préstamos<sup>1532</sup>, o el afianzado en el caso de constitución de fianzas<sup>1533</sup>.

La trascendencia del valor real de los bienes o derechos (es decir, el que incluya su *añadido ambiental*) que se transmiten resulta fundamental, pues constituye la base imponible del impuesto<sup>1534</sup>, siendo deducibles únicamente las cargas que pesen sobre ellos, más no las deudas. En este caso, el establecimiento reglado del valor real de bienes o derechos de índole ambiental (que sugerimos indispensable hoy en día) influiría en la selección y cuidado de las operaciones que versen sobre los mismos, lo que sin duda participaría en el logro de una mejor gestión de esta clase de bienes y derechos, en beneficio del medio ambiente. La observación realizada de ninguna manera implica la transformación total del impuesto sobre transmisiones patrimoniales, simplemente una adecuación impulsada por la necesidad de reglar los movimientos patrimoniales de recursos naturales (piénsese que incluso se contemplan en régimen especial, las concesiones administrativas y sus equiparables, a saber, los actos y negocios administrativos, cualquiera que sea su modalidad o denominación, por lo que, como consecuencia del otorgamiento de facultades de gestión de servicios públicos o de la atribución del uso privativo o del aprovechamiento especial de bienes

---

<sup>1531</sup> Artículo 8.a) del Texto Refundido de la LTPAJD.

<sup>1532</sup> Artículo 8.d) del Texto Refundido de la LTPAJD.

<sup>1533</sup> Artículo 8.3) del Texto Refundido de la LTPAJD.

<sup>1534</sup> Artículo 10 del Texto Refundido de la LTPAJD.

de dominio o uso público, se origine un desplazamiento patrimonial en favor de particulares<sup>1535</sup>.

De esta manera, la capacidad de consumo, como índice indirecto de riqueza, es susceptible de imposición también en la ejecución de operaciones cuyo objeto consista en algún tipo de bien o derecho con valía ambiental, el valor real debe ser ponderado y establecido por las autoridades competentes, conforme a la verdadera trascendencia ecológica de los bienes y derechos implicados. Extrapolando, la capacidad de incidir el medio ambiente, como una modalidad de la capacidad contributiva, se verá perfectamente edificada a través de la capacidad de consumo de este tipo de bienes y derechos.

## **2. c. 7) El tráfico económico exterior de *bienes ambientales*.**

### **A. Definición genérica.**

El tráfico exterior de mercancías se encuentra gravado paradigmáticamente por los *impuestos aduaneros*<sup>1536</sup>. Hablamos entonces de aquéllos que recaen sobre la

---

<sup>1535</sup> Artículo 13 e incisos del Texto Refundido de la LTPAJD.

<sup>1536</sup> Hablamos de las exacciones de naturaleza fiscal que presuponen la realización de una operación aduanal vinculada a la función de regulación del tráfico comercial entre los Estados. Vid. AA. VV. *Estudios Aduaneros*, IEF, Madrid, 1974; AGULLÓ AGÜERO, Antonia. *La Renta de Aduanas: configuración técnico-jurídica y aspectos penales*, IEF, Madrid, 1978; BONET MARCO, Emilio. “Los puertos, zonas y depósitos francos en el Derecho español”, *Hacienda Pública Española*, N° 60, 1979, pp. 108-133; CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco. “Los puertos, zonas y depósitos francos en el derecho español”, *Hacienda Pública Española*, N° 60, 1979, pp. 201-222; Id. “Observaciones sobre las desgravaciones fiscales a las exportaciones desde las Islas Canarias”, *Revista Crónica Tributaria*, N° 17, 1976, pp. 255-268; CORS MEYA, Francesc Xavier. “Precios públicos: parafiscalidad, sujeción al IVA y exacciones de efectos equivalentes a derechos de aduanas”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, N° 67, 1990, pp. 367-384; CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías. “Aspectos de la relación aduanera”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, N° 51, 1963, pp. 9-62; GALÁN SÁNCHEZ, Rosa María. “Excepciones a la prohibición de exacciones de efecto equivalente. Su justificación y límites”, *Impuestos*, N° 14, 1991, pp. 81-94; GASCÓN ORIVE, Alfaro. *Manual de comercio exterior*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, España, 1991; LAMPREAVE PÉREZ, José Luis. “Los sujetos de la obligación aduanera”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, N° 90, 1970, pp. 401-433; Id. “Notas para la configuración jurídico-tributaria de la importación”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, N° 92, 1971, pp. 325-378; MÁRQUEZ MÁRQUEZ, Antonio. “Impuesto aduanero e impuesto fiscal”, *Revista Crónica Tributaria*, N° 8, 1974, pp. 11-34; Id. *Renta de Aduanas*, Edersa, Madrid, 1979; Id. “Las liquidaciones tributarias aduaneras”, *Revista Crónica Tributaria*, N° 51, 1984, pp. 29-44; PÉREZ ROYO, Fernando. *La desgravación fiscal a la exportación*, Universidad de Sevilla, Sevilla, 1969; SÁNCHEZ GONZÁLEZ, Ildefonso. “La retención y el abandono aduanero de bienes”, *Hacienda Pública Española*, N° 89, 1984, pp. 32-61; Id. “Los gravámenes aduaneros: clasificación y características. Hechos imponibles en cada uno de ellos. La desgravación fiscal



introducción de mercancías en un territorio (*importación*) o la salida de las mismas (*exportación*). No obstante, la definición de *impuesto aduanero* en el sentido más amplio comprendería tanto los aranceles aduaneros propiamente denominados, los impuestos al consumo recaudados como consecuencia de la introducción de una mercadería para consumo en el territorio nacional (por ejemplo IVA<sup>1537</sup>, e impuestos internos), así como los derechos conexos con el despacho de las operaciones aduaneras (derechos de depósito, de visita sanitaria, servicios administrativos), los cuales encuentran su presupuesto en la existencia de un servicio específico prestado por el operador comercial<sup>1538</sup>.

Sin perjuicio de esta concepción tan extensa, sólo nos centraremos en los *impuestos aduaneros* en sentido estricto, esto es, en aquellos *tributos cuyo presupuesto está constituido únicamente por la realización de una operación aduanera*, y en las posibles implicaciones de la fiscalidad ambiental sobre ellos.

Si bien los impuestos de importación y exportación poseen una naturaleza exclusivamente tributaria, también asumen una función económica mediata<sup>1539</sup>, influyendo deliberadamente sobre el volumen y la composición de las corrientes de intercambio. En efecto, los impuestos aduaneros no obstante su naturaleza de ingreso fiscal, representan un tradicional y eficaz instrumento de política comercial ya que, por medio del aumento de la imposición de la importación, permiten una contracción de la demanda de productos extranjeros a favor de determinadas industrias nacionales, mientras que la imposición de las exportaciones generalmente ha sido empleada para desalentar el gasto de ciertos géneros de consumo necesarios para la Nación<sup>1540</sup>.

---

a la exportación”, *Curso de sistema fiscal español*, Escuela de Inspección Financieras y Tributaria, Madrid, 1983; Id. “Algunos principios para una Ley Aduanera”, *Impuestos*, N° 8, 1985, pp. 25-34.

<sup>1537</sup> Vid. La exposición de GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Aspectos fiscales del consumo...Op. Cit.*, pp. 176-189.

<sup>1538</sup> Vid. ARMELLA, Sara. “Los Impuestos aduaneros”, en AA. VV. UCKMAR, Víctor. Coordinador, *Curso de Derecho Tributario Internacional*, Tomo II, Editorial Temis, Bogotá, Colombia, 2003, pp. 465 y 466.

<sup>1539</sup> Vid. CORS MEYA, Francesc Xavier. *Precios públicos: parafiscalidad, sujeción al IVA y exacciones...*, *Op. Cit.*, pp. 367-384; GALÁN SÁNCHEZ, Rosa María. *Excepciones a la prohibición de exacciones de efecto equivalente...*, *Op. Cit.*, pp. 81-94; GASCÓN ORIVE, Alfaro. *Manual de comercio exterior...*, *Op. Cit.*, pp. 129 y ss.; LAMPREAVE PÉREZ, José Luis. *Notas para la configuración jurídico-tributaria de la importación...*, *Op. Cit.*, pp. 325-378; MÁRQUEZ MÁRQUEZ, Antonio. *Impuesto aduanero e impuesto fiscal...*, *Op. Cit.*, pp. 11-34; Id. *Renta de Aduanas...*, *Op. Cit.*, pp. 47 y ss.; SÁNCHEZ GONZÁLEZ, Ildelfonso. *Los gravámenes aduaneros...*, *Op. Cit.*, pp. 62 y ss.

<sup>1540</sup> En este sentido opina también IBÁÑEZ MARSILLA, Santiago. “Capítulo XI. Tributos aduaneros”, en AA. VV. MARTÍN QUERALT, Juan, TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, y CAYÓN GALIARDO,

Aunque en sus orígenes éstos tenían una finalidad netamente recaudatoria, puesto que eran un cargo fácil de aplicar y que reportaba unos ingresos cuantiosos, en la actualidad su función principal estriba en erigirse en mecanismos reguladores del flujo de mercancías, dirigiéndose fundamentalmente a proteger la producción interna frente a la competencia de las mercaderías procedentes del exterior, de ahí que una de sus características fundamentales estriba en su extrafiscalidad<sup>1541</sup>.

## **B. La inferencia del derecho comunitario europeo e internacional.**

La Comunidad Europea (hoy Unión Europea), basada en una *unión aduanera*<sup>1542</sup>, tenía interés y necesidad de que los operadores económicos y las autoridades aduaneras de toda la Comunidad caminaran sincronizadamente. Resultaba indispensable reunir la legislación aduanera en un Código comunitario<sup>1543</sup>.

---

Antonio. Directores. *Manual de Derecho tributario. Parte especial*, 8ª edición Thomson Aranzadi, Navarra, España, 2011, pp. 719-721.

<sup>1541</sup> Vid. LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María. *La determinación de un límite cuantitativo...*, Op. Cit., pp. 9-74.

<sup>1542</sup> El marco legal vigente de la *unión aduanera* está previsto en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, en su TERCERA PARTE “*Políticas y acciones internas de la Unión*”, TÍTULO II “*Libre circulación de mercancías*”, Artículos 28 (antiguo artículo 23 TCE), y 29 (antiguo artículo 24 del TCE); CAPÍTULO I “*Unión Aduanera*”, Artículos 30 (antiguo artículo 25 TCE), 31 (antiguo artículo 26 TCE), y 32 (antiguo artículo 27 TCE); CAPÍTULO II, “*Cooperación Aduanera*”, Artículo 33 (antiguo artículo 135 TCE); y CAPÍTULO III, “*Prohibición de las restricciones cuantitativas entre los Estados miembros*”, Artículos 34 (antiguo artículo 28 TCE), 35 (antiguo artículo 29 TCE), 36 (antiguo artículo 30 TCE), y 37 (antiguo artículo 31 TCE). Cfr. Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, DOUE C83, de 30 de marzo de 2010. Por otro lado, y debido a su trascendencia, reproducimos el texto del Artículo 28 TFUE (antiguo artículo 23 TCE): “1. *La Unión comprenderá una unión aduanera, que abarcará la totalidad de los intercambios de mercancías y que implicará la prohibición, entre los Estados miembros, de los derechos de aduana de importación y exportación y de cualesquiera exacciones de efecto equivalente, así como la adopción de un arancel aduanero común en sus relaciones con terceros países. 2. Las disposiciones del artículo 30 y las del capítulo 3 del presente título se aplicarán a los productos originarios de los Estados miembros y a los productos procedentes de terceros países que se encuentren en libre práctica en los Estados miembros.*”

<sup>1543</sup> Hoy en día resulta aplicable el Reglamento (CE) N° 450/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2008, por el que se establece el código aduanero comunitario (código aduanero modernizado). DOUE N° L145/1, 4 de junio de 2008. En relación a la evolución normativa del Código vigente debemos mencionar que éste se elaboró adecuando las disposiciones y procedimientos generales necesarios para garantizar la aplicación de las medidas arancelarias y de las demás políticas comunes que se establezcan a nivel comunitario para regular —habida cuenta de los requisitos de esas políticas— el comercio de mercancías entre la Comunidad (actualmente *Unión Europea*) y los países y territorios situados fuera del territorio aduanero de ésta. La normativa aduanera debe ajustarse mejor a las disposiciones que regulan la recaudación de los gravámenes a la importación, sin por ello alterar el alcance de las normas fiscales vigentes. Teniendo en cuenta que las mercancías en cuestión son mercancías comunitarias y el carácter fiscal de las medidas en juego en dicho comercio intracomunitario, está justificado introducir, a través de medidas de aplicación, procedimientos simplificados adecuados en

Los antecedentes del Código vigente se remontan al Reglamento (CEE) N° 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código aduanero comunitario basado en la integración de los regímenes aduaneros que se habían aplicado por separado en cada Estado miembro durante la década de los años ochenta. Desde su adopción, dicho Reglamento ha sido modificado sustancialmente en repetidas ocasiones a fin de atender a necesidades concretas tales como la protección de la buena fe o la consideración de los requisitos de seguridad. Ante la necesidad de actualizarlo conforme los cambios legales de los últimos años en los ámbitos comunitario e internacional, entre otros, la expiración del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero, la entrada en vigor de las Actas de adhesión de 2003 y 2005 o el Protocolo de Enmienda del Convenio Internacional para la Simplificación y Armonización de los Regímenes Aduaneros, conocido como “Convenio de Kioto revisado”<sup>1544</sup>, Protocolo al que se adhirió la Comunidad por la Decisión 2003/231/CE del Consejo. Así llegamos hasta el Reglamento (CE) N°

---

las formalidades aduaneras que se deban aplicar a dichas mercancías. La realización del *mercado interior*, la reducción de los obstáculos al comercio y a la inversión internacionales, y la necesidad cada vez mayor de garantizar la seguridad y protección de las fronteras exteriores de la Comunidad (actualmente *Unión Europea*) son factores, todos ellos, que han transformado el papel de las autoridades aduaneras, otorgándoles un protagonismo dentro de la cadena de suministros y, merced al seguimiento y gestión del comercio internacional que realizan, haciendo de ellas un importante catalizador de la competitividad de los países y de las empresas. La normativa aduanera debe, pues, reflejar la nueva realidad económica y la nueva función que han de desempeñar las autoridades aduaneras.

<sup>1544</sup> El Convenio de Kioto, acordado en mayo de 1973, consta de dos partes. La primera contiene 19 artículos que establecen las disposiciones generales indispensables para la aplicación del instrumento. La segunda consta de 31 anexos (26 de los cuales han entrado en vigor), cada uno de ellos dedicado a un procedimiento aduanero específico. El Convenio de Kioto está abierto a la adhesión de cualquier Estado, así como de las uniones aduaneras o económicas. En la actualidad, el Convenio de Kioto tiene 59 Partes Contratantes. Sus 31 anexos son instrumentos reales de armonización de procedimientos aduaneros, puesto que contienen los principios que se han de incorporar en la legislación nacional. En el momento de la adhesión al Convenio, un Estado tiene que aceptar como mínimo un anexo. Más adelante, cada uno de los anexos restantes se puede aceptar por separado. A los efectos de los derechos y obligaciones de una Parte Contratante, cada uno de los anexos que haya aceptado junto con el cuerpo del Convenio constituye un único instrumento jurídico. Las Partes Contratantes que todavía no estén en situación de aplicar una determinada disposición de un anexo pueden formular una reserva respecto de esa disposición, indicando las diferencias entre las disposiciones de su legislación nacional y las de la Norma o Práctica recomendada de que se trate. En 1999, la Organización Mundial de Aduanas terminó de realizar una revisión completa del Convenio de 1973. La revisión tenía por objeto proporcionar a las administraciones de aduanas un conjunto moderno de principios uniformes que permitiera establecer procedimientos aduaneros sencillos, eficaces y previsibles y también un control aduanero eficaz. El Convenio revisado se ha concebido como el programa de normalización y simplificación de los procedimientos aduaneros para el siglo XXI. La revisión se finalizó en junio de 1999 cuando el Consejo de la Organización Mundial de Aduanas aprobó los textos revisados junto con un Protocolo de Enmienda que haría efectivas las enmiendas una vez que entrara en vigor. *Vid.* AA. VV. ORTIZ-ARCE DE LA FUENTE, Antonio, Coordinador. *Legislación comercial internacional: el sistema multilateral de comercio y su incidencia en el derecho comunitario europeo*, Tecnos, Madrid, España, 1997, pp. 201-465; GASCÓN ORIVE, Alfaro. *Manual de comercio exterior...*, *Op. Cit.*, pp. 101-243.

450/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2008, por el que se establece el *Código aduanero modernizado*.

Así pues, la función del Código es la de regular la materia aduanera uniformemente en todos los países miembros, sustituyendo a las fuentes normativas nacionales que discrepen con el ordenamiento aduanero comunitario<sup>1545</sup>. Continúan en cambio vigentes, si bien con aplicación residual, las normas nacionales relativas a sectores aún no regulados o armonizados por la normativa comunitaria o cuando este mismo ordenamiento remita a la regulación de los países miembros.

El Código mencionado destaca de manera importante el uso de las tecnologías de la información y la comunicación<sup>1546</sup> como factor esencial para garantizar la facilitación

---

<sup>1545</sup> Vid. AA. VV. *La aduana ante las comunidades europeas...*, *Op. Cit.*, 2 y ss.; ÁLVAREZ GÓMEZ-PALLETE, José María. *La aduana en el Mercado Común...*, *Op. Cit.*, pp. 4 y ss.; CALLE SAIZ, Ricardo. *La armonización fiscal europea...*, *Op. Cit.*, pp. 31 y ss.; CASADO OLLERO, Gabriel, SÁNCHEZ GALIANA, José Antonio, RUFÍAN LIZANA, Dolores María. *Estudios sobre armonización fiscal y derecho presupuestario europeo...*, *Op. Cit.*, pp. 29 y ss.; CORONA RAMÓN, Juan Francisco, VALERA, Francisco. *La armonización fiscal en la comunidad europea...*, *Op. Cit.*, pp. 45 y ss.; FALCÓN Y TELLA, Ramón. *Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas...*, *Op. Cit.*, pp. 56 y ss.; PELECHÁ ZOZAYA, Francisco. *La aduana y las políticas comunes...*, *Op. Cit.*, pp. 69-81; Id. *El Código Aduanero Comunitario...*, *Op. Cit.*, pp. 21 y ss.; SÁNCHEZ GONZÁLEZ, Ildefonso. *Mercado común y aduana española...*, *Op. Cit.*, pp. 16 y ss.; Id. *La problemática aduanera en la CEE...*, *Op. Cit.*, pp. 76-99; y VAULONT, Nikolaus. *La Unión aduanera de la Comunidad Europea...*, *Op. Cit.*, pp. 7 y ss.

<sup>1546</sup> Dicho uso de tecnologías de la información y la comunicación debe acompañarse de una aplicación armonizada y normalizada de los controles aduaneros. Con el fin de facilitar la actividad de las empresas, garantizando al mismo tiempo un nivel adecuado de control de las mercancías que entren o salgan del territorio aduanero de la Comunidad (actualmente *Unión Europea*), se estableció que sin perjuicio de las disposiciones aplicables en materia de protección de datos, la información que suministren los operadores económicos sea intercambiada por las autoridades aduaneras y por los demás cuerpos u organismos que participen en ese control (por ejemplo, policía, guardia de fronteras o autoridades veterinarias y medioambientales) y que se armonicen los controles efectuados por las distintas autoridades, de forma que el operador económico solo tenga que presentar la información una vez y que las mercancías sean controladas por esas autoridades al mismo tiempo y en el mismo lugar. Por consiguiente, el Código insiste en salvaguardar que todas las transacciones aduaneras y comerciales han de tramitarse electrónicamente y que los sistemas de información y comunicación utilizados para las operaciones aduaneras tienen que ofrecer iguales facilidades a los operadores económicos de todos los Estados miembros. Vid. AA. VV. *La aduana ante las comunidades europeas...*, *Op. Cit.*; ÁLVAREZ GÓMEZ-PALLETE, José María. *La aduana en el Mercado Común...*, *Op. Cit.*; Id. *Frontera exterior y mercado interior...*, *Op. Cit.*, pp. 43-56; CALLE SAIZ, Ricardo. *La armonización fiscal europea...*, *Op. Cit.*; CASADO OLLERO, Gabriel, SÁNCHEZ GALIANA, José Antonio, RUFÍAN LIZANA, Dolores María. *Estudios sobre armonización fiscal...*, *Op. Cit.*; CORONA RAMÓN, Juan Francisco, VALERA, Francisco. *La armonización fiscal en la comunidad europea...*, *Op. Cit.*; FALCÓN Y TELLA, Ramón. *Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas...*, *Op. Cit.*; GASCÓN ORIVE, Alfaro. *Manual de comercio exterior...*, *Op. Cit.*; MÁRQUEZ MÁRQUEZ, Antonio. *El Derecho aduanero español: su aproximación e integración...*, *Op. Cit.*, pp. 142-167; PELECHÁ ZOZAYA, Francisco. *La aduana y las políticas comunes...*, *Op. Cit.*, pp. 69-92; Id. *El Código Aduanero Comunitario y su aplicación en España...*, *Op. Cit.*; SÁNCHEZ GONZÁLEZ, Ildefonso. *Mercado común y aduana española...*, *Op. Cit.*; Id. *La problemática aduanera en la CEE...*, *Op. Cit.*, pp. 76-99;

del comercio al tiempo que la efectividad de los controles aduaneros. La instrumentación de estos mecanismos facilitaría, de darse, la implementación de una fiscalidad internacional del consumo de productos de incidencia ambiental o de especial valor ecológico.

Aunque en principio la importación y la exportación de productos procedentes o destinados a un Estado de la UE no se encuentran sujetas a condiciones<sup>1547</sup>, puede justificarse la implantación de ciertas limitaciones<sup>1548</sup> por motivos higiénicos, sanitarios, intereses históricos, artísticos o arqueológicos, de defensa o de control de la producción de determinados bienes, sujetos a vigilancia.

El arancel común<sup>1549</sup> tiene por objetivo uniformar por completo la exacción tributaria aduanera dentro de la UE y de tornar irrelevante, para los fines de aplicación y de la medida del tributo, el hecho de que la importación se efectúe por medio de las oficinas aduaneras de un país en lugar de otro.

En el otro extremo, el de las mercaderías de origen extracomunitario, en línea de principio rige la regla de la prohibición de importación en la UE. Las mercancías de libre importación están contempladas en una lista elaborada para tal efecto, aprobada por el Consejo. Cuando la cantidad en la importación de un determinado producto sea

---

Id. *Algunos principios para una Ley Aduanera...*, *Op. Cit.*, pp. 25-34; y VAULONT, Nikolaus. *La Unión aduanera...*, *Op. Cit.*, pp. 12-78.

<sup>1547</sup> Cfr. Artículo 34 TFUE (antiguo artículo 28 TCE) “*Quedarán prohibidas entre los Estados miembros las restricciones cuantitativas a la importación, así como todas las medidas de efecto equivalente.*”, y Artículo 35 TFUE (antiguo artículo 29 TCE) “*Quedarán prohibidas entre los Estados miembros las restricciones cuantitativas a la exportación, así como todas las medidas de efecto equivalente.*”, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

<sup>1548</sup> Cfr. Artículo 36 (antiguo artículo 30 TCE) “*Las disposiciones de los artículos 34 y 35 no serán obstáculo para las prohibiciones o restricciones a la importación, exportación o tránsito justificadas por razones de orden público, moralidad y seguridad públicas, protección de la salud y vida de las personas y animales, preservación de los vegetales, protección del patrimonio artístico, histórico o arqueológico nacional o protección de la propiedad industrial y comercial. No obstante, tales prohibiciones o restricciones no deberán constituir un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta del comercio entre los Estados miembros.*”, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

<sup>1549</sup> El arancel, que consiste en una clasificación de las mercaderías, responde al mismo tiempo a las exigencias del arancel aduanero común para los fines estadísticos de comercio exterior de la UE. El Reglamento del Consejo de 23 de julio de 1987, número 2658/87, sustituyó las nomenclaturas del arancel aduanero común para adecuarlas al Convenio Internacional sobre el Sistema Armonizado de designación y codificación de las mercaderías. A su vez, reemplazado por el Reglamento CE 948/2009, de 30 de septiembre de 2009, Publicado en DOUE de 31 de octubre de 2009. El sistema armonizado, al cual se han adherido la mayoría de países del mundo, clasifica las mercancías con un código de 6 cifras: esta clasificación responde a la establecida internacionalmente por la Organización Mundial de Aduanas, encargada de la gestión de los aspectos técnicos relativos al acuerdo general sobre los aranceles aduaneros y sobre el comercio, establecido en el ámbito de la OMC.

tal que ponga en situación de perjuicio grave a productores comunitarios, la Comisión a requerimiento del Estado miembro interesado o de oficio, ante la demora de las decisiones definitivas del Consejo, puede vincular la importación a una autorización expresa. La importación de productos provenientes de terceros países implica por regla general la recaudación de impuestos aduaneros basados sobre el arancel aduanero de la UE. Mientras tanto, para las exportaciones rige el principio según el cual los Estados miembros pueden exportar libremente, salvo eventuales medidas de salvaguarda y cupos establecidos anualmente para algunos productos específicos.

Bajo este panorama, cabe añadir que los tributos aduaneros y los derechos agrícolas recaudados por las oficinas aduaneras comunitarias, constituyen recursos tradicionales propios de la UE, si bien, un porcentaje de los mismos es retenido por los Estados a título de gastos de recaudación<sup>1550</sup>.

A nivel internacional, la actuación concertada de los Estados se ha articulado jurídicamente a través del GATT (*General Agreement on Tariffs and Trade*), creado en 1947 y que en 1994 dio nacimiento a la OMC (Organización Mundial de Comercio<sup>1551</sup>). En la actualidad una buena parte de la regulación de los tributos aduaneros viene condicionada e incluso regulada por tratados internacionales, puesto que las naciones se han comprometido a respetar ciertas reglas comunes a fin de permitir así que el comercio internacional sea fluido, en este orden de ideas, las normas de la OMC son las más importantes en la materia, aunque no pueden desconocerse aquéllas que han surgido de la Organización Mundial de Aduanas y otras organizaciones internacionales.

---

<sup>1550</sup> Sobre este tema Vid. AA. VV. *La aduana ante las comunidades europeas...*, *Op. Cit.*, pp. 14 y ss.; ÁLVAREZ GÓMEZ-PALLETE, José María. *La aduana en el Mercado Común...*, *Op. Cit.*, pp. 6 y ss.; CASADO OLLERO, Gabriel, SÁNCHEZ GALIANA, José Antonio, RUFÍAN LIZANA, Dolores María. *Estudios sobre armonización fiscal y derecho presupuestario europeo...*, *Op. Cit.*, 42 y ss.; FALCÓN Y TELLA, Ramón. *Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas...*, *Op. Cit.*, pp. 129 y ss.; GIL DEL REAL DEL PASO, Francisco, y ARROYO GIMÉNEZ, Juan Antonio. *Política Agrícola Común (Mecanismos aplicables en los intercambios)...*, *Op. Cit.*, pp. 19 y ss.; PELECHÁ ZOZAYA, Francisco. *La aduana y las políticas comunes de la Comunidad Económica...*, *Op. Cit.*, pp. 69-92; Id. *El Código Aduanero Comunitario y su aplicación en España...*, *Op. Cit.*, pp. 64 y ss.; y VAULONT, Nikolaus. *La Unión aduanera de la Comunidad Europea...*, *Op. Cit.*, pp. 29 y ss.

<sup>1551</sup> Vid. LERMAN ALPERSTEIN, Aida. "La institucionalización del comercio mundial: del GATT a la OMC", en *Comercio Exterior*, Volumen 58, Nº 2, 2008, editada por el Banco Nacional de Comercio Exterior, Madrid, España, pp. 135-151.

Por todo lo anterior, y en su condición de país miembro, España se encuentra sujeta a las disposiciones comunitarias que regulan la *unión aduanera*<sup>1552</sup> pues es la Unión Europea quien ostenta la competencia exclusiva en la materia<sup>1553</sup>.

**C. La fiscalidad del tráfico exterior de *bienes ambientales*. La capacidad de consumo como reflejo de la aptitud para incidir en el medioambiente.**

Es momento de analizar los posibles alcances de la tributación medioambiental sobre los impuestos arancelarios<sup>1554</sup> y de qué manera la capacidad contributiva y su modalidad, la capacidad para incidir en el medio ambiente, confluyen o deben influir en la configuración de sus presupuestos de hecho en casos en que los productos objeto de comercio internacional están dotados de un valor ambiental específico. Aclarando que no es nuestra intención abarcar innecesariamente un campo, amén de complejo y amplísimo, ajeno a la investigación que se realiza, simplemente, comentar desde su concepto y naturaleza jurídicos las expectativas señaladas.

Sabemos que los gravámenes al tráfico exterior recaen únicamente sobre los flujos de bienes materiales y no el tránsito de otra clase de riqueza, no obstante, consideramos que las mercancías son muchas veces el soporte físico de todo un conglomerado de bienes intangibles<sup>1555</sup>, de manera que al gravar el producto aquéllos también lo son indirectamente. De esta suerte podría acontecer, por ejemplo, en el caso de una importación de materiales de construcción donde los derechos de aduana no gravan las costosas actividades de investigación o las consecuencias ambientales de su extracción, sin embargo, todos esos costes van a tener que incorporarse a la hora de

---

<sup>1552</sup> Vid. MÁRQUEZ MÁRQUEZ, Antonio. *El Derecho aduanero español: su aproximación e integración en el Derecho aduanero europeo...*, *Op. Cit.*, pp. 142-167; PELECHÁ ZOZAYA, Francisco. *La aduana y las políticas comunes...*, *Op. Cit.*, pp. 69-81; Id. *El Código Aduanero Comunitario y su aplicación en España...*, *Op. Cit.*, pp. 31 y ss.; y SÁNCHEZ GONZÁLEZ, Ildefonso. *Mercado común y aduana española...*, *Op. Cit.*, pp. 25 y ss.

<sup>1553</sup> La Unión Europea tiene competencia exclusiva en el ámbito de la unión aduanera. *Cfr.* El artículo 3.1.a) del TFUE.

<sup>1554</sup> Recordemos que por *impuestos aduaneros* se entienden todos aquéllos que tienen como objeto el tráfico internacional de mercancías. La figura más importante dentro de éstos es la de los derechos de importación, tributo que se exige por la entrada de mercancías en el territorio de un país. *Cfr.* AA. VV. MARTÍN QUERALT, Juan, TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, y CAYÓN GALIARDO, Antonio, Directores. *Manual de Derecho Tributario: Parte Especial...*, *Op. Cit.*, p. 665.

<sup>1555</sup> Vid. IBÁÑEZ MARSILLA, Santiago. *Capítulo XI. Tributos aduaneros...*, *Op. Cit.*, pp. 719-721; y GASCÓN ORIVE, Alfaro. *Manual de comercio exterior...*, *Op. Cit.*, pp. 191 y ss.

calcular el valor del producto que se obtiene a partir de ellos, de forma que sea el consumidor quien en definitiva los sufrague. De esta manera aunque los tributos aduaneros sólo gravarán la introducción de la mercancía, al hacerlo estarán gravando indirectamente la parte correspondiente de todas las actividades que debieron de realizarse para elaborarlo.

Es por esto que los impuestos al tráfico exterior también pueden jugar un papel importante en la reglamentación global del comercio de productos de incidencia ambiental. Aunque su funcionalidad no evita que el impacto ambiental del consumo y producción de determinados productos surta efectos transfronterizos sí puede constituir un incentivo para consumirlos menos y para motivar a los fabricantes a proveer técnicas más afines a la protección de los ecosistemas, paralelamente, los recursos recaudados constituirían importantes ingresos para el financiamiento de las políticas públicas integradas tanto en el país de origen como en el de destino.

Más allá de la pincelada sobre el complejo sistema arancelario europeo, el comercio internacional de mercancías implica en muchas ocasiones objetos o bienes de índole natural cuyo intercambio genera no sólo resultados económicos si no también ambientales. Simplemente véanse las clasificaciones arancelarias de mercancías vigentes<sup>1556</sup>.

En efecto, basta observar la ordenación de productos contemplada en el Reglamento 948/2009 de la Comisión, de 30 de septiembre de 2009, para darse cuenta que algunos como los cementos (Sección V, Productos minerales); plásticos (Sección VII, Plástico y sus manufacturas; caucho y sus manufacturas); madera (Sección IX, Madera, carbón vegetal, y manufacturas de madera; corcho y sus manufacturas; manufacturas de espartería o cestería); algunas fundiciones de hierro y acero (Sección XV, Metales comunes y sus manufacturas); entre otros grupos, de importancia en las economías de los Estados miembros, congregan factores de producción sin los cuales resultaría imposible llevar a cabo ciertas actividades. No obstante, también detentan una importancia ambiental ya que su consumo implica consecuencias para el medio del cual son extraídas. Recordemos, por ejemplo, cómo el informe de la Agencia

---

<sup>1556</sup> En el caso europeo, es el Reglamento (CE) N° 948/2009 de la Comisión, de 30 de septiembre de 2009, que sustituye a partir del 1 de enero de 2010 al Anexo I del diverso Reglamento N° 2658/87 del Consejo, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y el arancel aduanero común, el que enmarca los diversos grupos de mercaderías. DOUE N° L287, de 31 de octubre de 2009.



Europea del Medioambiente admite la trascendencia económica y ambiental de los llamados “áridos” necesarios para la industria de la construcción<sup>1557</sup>.

El establecimiento de los aranceles podría someterse a criterios de protección del ecosistema, en cuanto los productos contaminantes, o aquellos recursos cuya explotación ocasiona diferentes consecuencias nocivas sobre el medio al cual pertenecen naturalmente y del que son retirados, de manera que el consumo de los mismos denote en el precio final el valor añadido ambiental e indirectamente incida a los compradores a contener su utilización dentro de determinados límites, evitando dispendios inútiles o en el peor de los casos, el agotamiento de los mismos. La capacidad de consumo de los productos ambientales sería fiel reflejo de la capacidad para incidir el medio<sup>1558</sup>.

Nos reafirmamos respecto a que los impuestos aduaneros en España, pese a su regulación comunitaria y su coexistente motivación finalista, no pierden su esencia como figuras impositivas con lo cual la capacidad contributiva queda capturada en cada supuesto a través de los diversos métodos de valoración y fijación de la base imponible, es decir, al final de cuentas, de la misma manera como ocurre con el resto de impuestos indirectos, dicho principio es respetado y aquél que se beneficie de las

---

<sup>1557</sup> EUROPEAN ENVIRONMENT AGENCY, *Effectiveness of environmental taxes and charges for managing sand, gravel and rock...*, *Op. Cit.*, pp. 35-49.

<sup>1558</sup> Con respecto a la capacidad contributiva reflejada en este tipo de operaciones, ésta queda bordeada, en la mayoría de los casos, indirectamente por el valor de aduana de las mercancías, manteniéndose en esa misma técnica su base imponible. No entraremos en detalle respecto a los métodos de valoración de los productos objeto del comercio exterior, baste saber que existe un Código internacional que regula de forma exhaustiva la valoración aduanera, esto es, el Código de Valoración del GATT (en la actualidad de la OMC), instrumento que proporciona seguridad jurídica a los operadores económicos. Como hemos precisado, con carácter general los tipos de gravamen consistirán en un porcentaje sobre el valor de aduana de las mercancías. Ahora bien, todavía persisten sub partidas sujetas a derechos específicos, lo que significa que la imposición se determina en función de alguna característica física de los productos (euros por unidad de peso, de volumen, de superficie, etc.). El gravamen puede combinar un derecho *ad valorem* con un derecho específico, siguiendo alguno de los esquemas siguientes: a) El derecho *ad valorem* y el derecho específico se acumulan, de manera que la imposición resultante es la suma de ambos; o b) El derecho específico constituye un límite mínimo (imposición mínima) o un límite máximo y mínimo (banda de imposición) a lo que resulte de la aplicación de los derechos *ad valorem*. Asimismo, el método principal de valoración que se utiliza en más del 90% de las importaciones es el valor de transacción. Para determinarlo debe partirse del precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas cuando éstas se venden para su exportación al país de importación, sobre el cual deberán de practicarse una serie de ajustes, ya para adicionar el valor o reducirlo. Los métodos alternativos de valoración son cuatro: valor de transacción de mercancías idénticas y del valor de transacción de mercancías similares; valor deductivo, valor reconstruido y finalmente cuando no es posible aplicar alguno de los anteriores, queda el denominado procedimiento del “último recurso”, intentándose la aplicación flexible de los anteriores. *Vid.* IBÁÑEZ MARSILLA, Santiago. *Capítulo XI. Tributos aduaneros... Op. Cit.* pp. 755 y 756.

operaciones de comercio exterior deberá cumplir con la obligación tributaria para finalmente ser el consumidor final, quien sopesa el gravamen y en razón de ello, su propia capacidad de consumir esos bienes será fiel reflejo de su aptitud para contribuir a los gastos públicos, independientemente de que en el caso los recursos obtenidos se destinen al financiamiento de la Unión Europea.

La tarea es compleja sobre todo teniendo en cuenta que lograr el planteamiento requiere la colaboración internacional y los intereses económicos son muy diversos, no obstante, organismos internacionales como la Organización Mundial del Comercio, las instituciones de la Unión Europea y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, pueden aportar grandes avances al respecto.

## **2. d. Los criterios de elección.**

La elección del legislador tributario<sup>1559</sup> entre la configuración de un impuesto sobre las emisiones<sup>1560</sup>, sobre la tenencia y aprovechamiento de bienes patrimoniales de carácter ambiental<sup>1561</sup> mediante diversos actos jurídicos de sus titulares, sobre las instalaciones<sup>1562</sup> generadoras de actividades contaminantes, o sobre el consumo de

---

<sup>1559</sup> Antes que hablar de la correcta elección del objeto imponible en los impuestos medioambientales, debemos referirnos a la adecuada elección del tipo normativo por parte del legislador. Este aspecto es destacado por CALVO ORTEGA, quien sostiene que la correcta elección de la especie de gravamen resulta fundamental en la consecución del principio de justicia tributaria, ya que permitirá o impedirá alcanzar los fines y objetivos para los cuales ha sido establecido el tributo. El Catedrático dedica varias páginas al análisis de la justicia tributaria como equilibrio entre tributación y objetivos. Cfr. CALVO ORTEGA, Rafael. *Tributación medioambiental y principio de justicia...*, Op. Cit., pp. 116-118.

<sup>1560</sup> Vid. CHICO DE LA CÁMARA, Pablo y HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *La fiscalidad de las emisiones atmosféricas en España...*, Op. Cit., pp. 185-248; GONZÁLEZ MÉNDEZ, Amelia. *La configuración y determinación de la base imponible de los impuestos sobre las emisiones...*, Op. Cit., pp. 9-34; SERRANO ANTÓN, Fernando. *Medidas tributarias medioambientales: la ecotasa...*, Op. Cit., pp. 793- 810; Id. *La tributación medioambiental en la Unión Europea...*, Op. Cit., pp. 817-861; y ZORRILLA SUÁREZ, Manuel María y HERNÁNDEZ RUBIO, Carolina. *Los impuestos sobre la contaminación atmosférica...*, Op. Cit., pp. 559-596.

<sup>1561</sup> Vid. Entre otros, AA. VV. PRADA BLANCO, Albino, Director. *Valoración económica del patrimonio natural...*, Op. Cit., pp. 14 y 15; GUZMÁN VÁZQUEZ DE PRADA, Luis, DE LA HOZ RODRÍGUEZ, Francisca María, y MARTÍN ZAZO, Isabel. *Evaluación económica del patrimonio natural de Andalucía...*, Op. Cit., pp. 8 y 9, acerca de la renta forestal; JIMÉNEZ GARCÍA, Andrés. *Regulación de los impuestos sobre grandes superficies...*, Op. Cit., pp. 771-792; MÁRQUEZ MOLERO, Rafael. *La fiscalidad de los montes en España...*, Op. Cit., pp. 249-278; y SEBASTIÁN LORENTE, Jesús J. *El impuesto sobre el daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta...*, Op. Cit., pp. 103- 117.

<sup>1562</sup> Vid. CREMADES SCHULZ, Miguel Teodoro. *Los impuestos sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente...*, Op. Cit., pp. 679-697; GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *El impuesto balear...*,

productos<sup>1563</sup>, y la prestación o demanda de servicios nocivos al medio natural<sup>1564</sup>, dependerá de diversos factores como la posibilidad de control y del coste del mismo.

---

*Op. Cit.*, pp. 64 y ss.; HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Los tributos con fines ambientales: impuestos autonómicos sobre instalaciones contaminantes...*, *Op. Cit.*, pp. 687- 703; Id. V. *Anexo de Actualización...*, *Op. Cit.*, pp. 401-415; Id. *STC 289/2000, de 30.11.2000: Inconstitucionalidad del Impuesto balear...*, *Op. Cit.*, p. 4; Id. *STC 289/2000, de 30 de noviembre (2002)...*, *Op. Cit.*, pp. 166-168; Id. *STC 179/2006, de 13 de junio: Inconstitucionalidad parcial del Impuesto Extremeño sobre Instalaciones...*, *Op. Cit.*; MANZANO SILVA, María Elena. *El impuesto extremeño sobre instalaciones...*, *Op. Cit.*, pp. 47-60; Id. *Tributación Medioambiental en Extremadura...*, *Op. Cit.*, pp. 1179-1197; MATA SIERRA, María Teresa. *La tributación medioambiental...*, *Op. Cit.*, pp. 512-517; PEÑA AÑONSO, José Luis. *La finalidad extrafiscal y la estructura...*, *Op. Cit.*, pp. 479-492; RAMÍREZ, José María y SEGURA, J. *El Impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente...*, *Op. Cit.*, p. 108 y ss.; y VERDESOTO GÓMEZ, Marta y MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel. *Acerca del impuesto balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente...*, *Op. Cit.*, pp. 81-90; Id. *Acerca del impuesto balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente...* (1998), *Op. Cit.*, pp. 445-465; Id. *Instalaciones contaminantes y fiscalidad...*, *Op. Cit.*, pp. 103-110; Id. *Instalaciones contaminantes y fiscalidad...* (2006), *Op. Cit.*, pp. 303-317.

<sup>1563</sup> Vid. ALMUDÍ CID, José Manuel. *La tributación sobre las fuentes de energía contaminantes...*, *Op. Cit.*, pp. 177-199; ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel. *Los impuestos especiales como tributos medioambientales...*, *Op. Cit.*, pp. 651-669; CASANA MERINO, Fernando. *La Directiva 2003/96/CE del Consejo sobre la imposición de los productos energéticos...*, *Op. Cit.*, pp. 37-56; GALÁN SÁNCHEZ, Rosa María. *Los elementos de cuantificación del Impuesto sobre hidrocarburos...*, *Op. Cit.*, pp. 57-76; HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Los vehículos usados en el Impuesto sobre Medios de Transporte...*, *Op. Cit.*, pp. 1259-1268; LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María. *Consideraciones acerca del establecimiento del Impuesto sobre las Ventas Minoristas...*, *Op. Cit.*, pp. 89-111; MARTÍNEZ LAFUENTE, Antonio. *El impuesto sobre el petróleo...*, *Op. Cit.*, pp. 47-60; ORTIZ CALLE, Enrique. *Los límites y posibilidades de una imposición sobre los hidrocarburos...*, *Op. Cit.*, pp. 59-72; RUIZ-BEATO BRAVO, Jesús. *Consideraciones en torno al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte...*, *Op. Cit.*, pp. 588-653; SERNA RODRÍGUEZ, Almudena y RODRÍGUEZ OLIVARES, Rocío. *El impuesto sobre las ventas minoristas...*, *Op. Cit.*, pp. 93- 106; SOLANA VILLAMOR, Francisco. *La imposición sobre consumos específicos en la CEE...*, *Op. Cit.*, pp. 125-134; YEBRA MARTUL-ORTEGA, Perfecto. *Cuestiones en torno al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte...*, *Op. Cit.*, pp. 601-638; Id. *La fiscalidad del automóvil en España...*, *Op. Cit.*, pp. 39 y ss.

<sup>1564</sup> Hemos precisado como ejemplo de la fiscalidad sobre servicios que inciden en el medioambiente, la respectiva al turismo. Sobre este tema, Vid. BOKOBO MOICHE, Susana. *La fiscalidad de las prestaciones turísticas...*, *Op. Cit.*, pp. 243-260; CARBAJO VASCO, Domingo. “La tributación de las actividades turísticas”, *Actualidad Tributaria*, Nº 13, 1995, España; COMISIÓN EUROPEA. *El patrimonio natural y cultural como factor de desarrollo del turismo...*, *Op. Cit.*, pp. 25 y ss.; DE MITA, Enrico. *L'imposta sullo scalo turistico in Sardegna...*, *Op. Cit.*; FICARI, Valerio. *Sviluppo del turismo, ambiente e tassazione locale...*, *Op. Cit.*, pp. 963 y ss.; GONZÁLEZ ORTIZ, Diego. “Fiscalidad del alojamiento turístico extrahotelero”, *Nueva Fiscalidad*, Nº 1, 2004, España, pp. 71-101; GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. “Aspectos y posibilidades de la fiscalidad del turismo”, *Derecho y opinión*, Universidad de Córdoba, Nº 9, 2001, España, pp. 291-307; HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. “El Impuesto Balear sobre Estancias en Empresas Turísticas de Alojamiento (Problemas constitucionales y de Derecho Comunitario)”, *Revista Técnica Tributaria*, Nº 55, 2001, España, pp. 69 y ss.; LASARTE ÁLVAREZ, Javier; ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto; ADAME MARTÍNEZ, Francisco David; y MARTÍN, Javier. *Turismo y financiación autonómica local. Comentarios sobre la llamada “ecotasa” y otras alternativas de financiación*. Ed. Comares, Granada, España, 2001; MEDINA CONTRERAS, María Elena. *Comunicación sobre eco consumo...*, *Op. Cit.*, pp. 323- 328; MELGOSA ARCOS, Francisco Javier. “Medio ambiente y sostenibilidad en la política turística de la Unión Europea. Situación y perspectivas”, *Noticias de la Unión Europea*, Nº 190, 2000, pp. 115-132; PICCIAREDDA, Franco. *Federalismo fiscale e tributi propri della Regione Sardegna...*, *Op. Cit.*, p. 919; PRADOS PÉREZ, Elisa. “Fiscalidad y turismo: el impuesto turístico”, *Quincena Fiscal*, Nº 4, febrero de 2001, España, pp. 11-19; Id. “La ecotasa balear: algunas reflexiones para el debate sobre la imposición ambiental”, *Impuestos*, Año 18, Nº 1, 2002, España, pp. 234-244; RUBIO DE URQUÍA, José Ignacio. “Tributos y procedimiento.

Un impuesto sobre las emisiones, por ejemplo, puede ser más fácil de aplicar cuando la contaminación proviene de grandes fuentes fijas, lo que no ocurre ante fuentes difusas y numerosas, donde resulta mejor aplicar el impuesto sobre el producto contaminante mismo. Por otra parte, puede decirse en general que los impuestos sobre productos son más eficaces cuando la contaminación está asociada al consumo, en tanto que los impuestos directos sobre las emisiones lo son cuando la contaminación tiene lugar a nivel de la producción<sup>1565</sup>.

Dado que las emisiones pueden tener un lugar de origen indeterminado por su pluralidad y a lo largo de todo el proceso productivo, un impuesto que grave una sola fuente de emisión no será adecuado por omitir las que se hubieran presentado con anterioridad o posteriormente. En fin, lo ideal sería gravar la contaminación lo más cerca posible del punto de emisión<sup>1566</sup>, ampliando la capacidad de recaudación. Si la contaminación proviene del consumo, sería al nivel de venta al detalle<sup>1567</sup>. Con esto, sólo queremos evidenciar que cada posible hecho generador debe analizarse con particular atención a fin de configurarlo conforme a la categoría tributaria adecuada para alcanzar la mayor eficacia ambiental<sup>1568</sup> posible.

---

Principios y normas generales. La reforma de los tributos locales: posibilidad de una fiscalidad sobre el turismo”, *Tributos Locales*, Nº 17, abril 2002, España, pp. 85-96; RUIZ GARIJO, Mercedes. *Fiscalidad de la empresa turística...*, *Op. Cit.*, pp. 46 y ss.; SCHMIDT, Hans-Werner. *Tourism and the environment...*, *Op. Cit.*, pp. 5-7; SOLER ROCH, María Teresa. “Aspectos fiscales del turismo”, en AA. VV. *III Congreso de Turismo Universidad y Empresa*, Tirant lo Blanch, Valencia, España, 2000; y TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel. *El turismo y el Impuesto sobre el Valor...*, *Op. Cit.*, pp. 37-70.

<sup>1565</sup> Vid. MARGALLO GONZÁLEZ, Emilio. *La fiscalidad ecológica y el mercado interior...*, *Op. Cit.*, pp. 45 y ss.

<sup>1566</sup> Vid. ZORRILLA SUÁREZ, Manuel María y HERNÁNDEZ RUBIO, Carolina. *Los impuestos sobre la contaminación atmosférica...*, *Op. Cit.*, pp. 559-596.

<sup>1567</sup> Vid. MARGALLO GONZÁLEZ, Emilio. *La fiscalidad ecológica y el mercado interior...*, *Op. Cit.*, pp. 45 y ss.

<sup>1568</sup> La denominada *eficacia ambiental* es uno de los criterios de valoración o evaluación *ex ante* de las distintas herramientas regulatorias, la cual permite comparar las distintas posibilidades a fin de estar en aptitud de elegir la que mejor se adapte al problema a abordar. Ésta es quizá el criterio de evaluación más importante, ya que el principal y obvio objetivo de cualquier política ambiental ha de ser la reducción o corrección del problema ambiental en que se fundamenta. Dentro de la *eficacia ambiental* se distinguen dos aspectos, a saber, la efectividad ambiental y la incentivación a la introducción y desarrollo de tecnologías limpias. Vid. LABANDEIRA VILLOT, Xavier, LÓPEZ OTERO, Xiral, y RODRÍGUEZ MÉNDEZ, Miguel. “Un análisis comparado de los instrumentos regulatorios”, en AA. VV. BECKER, Fernando, CAZORLA, Luis María, y MARTÍNEZ-SIMANCAS, Julián, Directores. *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen II, Iberdrola y Thomson-Aranzadi, Navarra, España, 2008, pp. 1101-1126.

## 2. e. El tipo en el impuesto ambiental.

Teóricamente, para lograr internalizar la totalidad de los costes sociales, el tipo impositivo debería fijarse de forma tal que el coste marginal de la reducción de emisiones contaminantes fuese igual a los daños sociales marginales<sup>1569</sup>. La estimación del posible valor de las ventajas obtenidas o de los daños evitados exige que se asigne una probabilidad a cada resultado y un valor a los daños asociados a este resultado<sup>1570</sup>.

Esto requeriría un amplio abanico de informaciones del que no se dispone actualmente aun con los avances del conocimiento<sup>1571</sup>.

Una solución intermedia puede ser fijar el montante del impuesto en función de un objetivo ambiental preestablecido<sup>1572</sup> y de las señales del mercado<sup>1573</sup>.

En la fijación del tipo deben tenerse en cuenta los intereses comunes de las políticas fiscal y medioambiental, pues la contradicción entre ambas, sólo acarrea obstáculos innecesarios a la eficacia del instrumento tributario. Es mejor inclinarse hacia una postura híbrida, como la que ofrece la reforma fiscal integral o “verde”.

---

<sup>1569</sup> Vid. VAQUERA GARCÍA, Antonio. *Fiscalidad y Medio Ambiente...*, Op. Cit., pp. 162 y 163; HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *El principio quien contamina paga...* (2008), Op. Cit., pp. 197 y ss.; y YABAR STERLING, Ana. *Aspectos económicos básicos...*, Op. Cit., pp. 178-181.

<sup>1570</sup> En este sentido, retomamos la opinión de PRADA BLANCO “... En esta situación no debiera extrañar que desde la Economía se pretenda analizar la producción pública del bien patrimonio natural. Desde una perspectiva económica es razonable exigir que se justifique el gasto público en patrimonio natural frente a otras potenciales demandas sociales, es decir, la intervención pública debiera ser socialmente eficiente en el sentido de que el output generado compense al menos los gastos en que es necesario incurrir y se realice a los menores costes posibles. Podríamos incluso dar un paso más valorando las alternativas o programas de intervención cuyos beneficios sobrepasan los costes sociales para jerarquizarlos en función de la relación entre ambas magnitudes...”. Cfr. AA. VV. PRADA BLANCO, Albino, Director. *Valoración económica del patrimonio natural...*, Op. Cit., pp. 14 y 15.

<sup>1571</sup> Para muestra basta mencionar el tratamiento terminológico de la *Incertidumbre* en el último Informe del Panel Intergubernamental sobre el Cambio Climático, en el que los Grupos de Trabajo emplean tres modalidades para describir las incertidumbres, a saber, cuando se evalúa en términos cualitativos, cuando se evalúa en términos cuantitativos, y cuando se evalúa mediante el criterio de expertos que realizan análisis estadísticos de las evidencias. La incertidumbre, que no inexistencia del fenómeno, es un ejemplo claro de que aun con los conocimientos científicos existentes, la tarea investigadora no se ha agotado y aun requiere de un gran trabajo. Cfr. IPCC *Cambio Climático 2007. Informe de Síntesis...*, Op. Cit., p. 27.

<sup>1572</sup> Vid. NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo. “Las políticas comunitarias de medio ambiente y para la protección de los consumidores: su incidencia en el derecho comunitario europeo”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Volumen XLIV, Nº 233, septiembre- octubre de 1994, Editorial de Derecho Financiero, Editoriales de Derecho Reunidas, S.A., Madrid, España, pp. 1005- 1024.

<sup>1573</sup> Respecto al sistema de precios como referencia para determinar los elementos cuantitativos del tributo ambiental, Vid. JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, Jorge. *El tributo como instrumento...*, Op. Cit., p. 53.

Ahora bien, los objetivos del impuesto afectan la configuración del tipo, dependiendo de su temporalidad<sup>1574</sup>. Recuérdese que de la incidencia sobre el medioambiente, derivan efectos mediatos e inmediatos, en otras palabras, a largo y corto plazo, respectivamente. Sobre esta línea, las decisiones del legislador tributario tendrán que variar al definir un importante elemento del impuesto ambiental: el *tipo*.

La previsión de un instrumento a largo plazo deberá incluir los efectos de los cambios producidos en los llamados “stocks” de capital e innovaciones tecnológicas. Si el impuesto aspira a la consecución de objetivos a largo plazo, el montante puede fijarse relativamente bajo, pero progresivo en el tiempo, lo que contrariamente debe ocurrir tratándose de objetivos a corto plazo. En el primer caso, los sujetos pasivos gozan de un periodo de adaptación<sup>1575</sup>, preciso para adquirir tecnologías de producción más benéficas para el medio natural y asumir la carga tributaria, modificando paulatina pero constantemente sus conductas y programando las futuras.

En el caso de impuestos sobre productos, el montante deberá estar relacionado con la elasticidad del precio del producto y por el objetivo medioambiental que se haya fijado<sup>1576</sup>.

---

<sup>1574</sup> La importancia de la *temporalidad* es reconocida por autores como CALVO ORTEGA, aunque con un enfoque ligeramente distinto al nuestro. El autor expone que la tributación medioambiental es un concepto permanente pero la aplicación de las medidas y el sometimiento de hechos concretos a la imposición debe ser temporal. Según el profesor, las normas y las técnicas tributarias sólo tienen un carácter definitivo cuando se realizan para fines fiscales. La tributación al servicio de la política ambiental debe cesar con la consecución de los objetivos de que se trate. Si por el contrario, se configura con carácter permanente como es el caso del servicio de recogida y tratamiento de residuos, pasa a tener una función de ordenación administrativa, sin perjuicio de que como tantas otras actividades administrativas tenga unos efectos de defensa medioambiental. No le falta razón al profesor, sin embargo, no podemos coincidir del todo con su opinión debido a que los fenómenos causados por la contaminación se prolongan indefinidamente en el tiempo. *Cfr.* CALVO ORTEGA, Rafael. *Tributación medioambiental...*, *Op. Cit.*, pp. 115 y 116. Sobre el cambio climático como fenómeno global y permanente a mitigar, AA. VV. *El cambio climático en España...*, *Op. Cit.*, pp. 12 y ss.; FERNÁNDEZ DE GATTA SÁNCHEZ, Dionisio. *Unión Europea y Cambio Climático...*, *Op. Cit.*, pp. 5-25; Id. *La nueva política de la Unión Europea...*, *Op. Cit.*, pp. 21-54; GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Nuevos instrumentos...*, *Op. Cit.*, pp. 2 y ss.; GONZÁLEZ IGLESIAS, Miguel Ángel. *El cambio climático; la Convención Marco...*, *Op. Cit.*, pp. 51-67; IPCC *Cambio Climático 2007. Informe de Síntesis...*, *Op. Cit.*, pp. 16 y ss.; SARASÍBAR IRIARTE, Miren. *Régimen Jurídico del Cambio Climático...*, *Op. Cit.*, pp. 13 y ss.

<sup>1575</sup> *Vid.* HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Elementos cuantitativos...*, *Op. Cit.*, p. 267, quien avala la prudencia de que los tipos iniciales de gravamen sean reducidos, creciendo paulatinamente para evitar distorsiones bruscas de la competencia y efectos sofocantes sobre ciertas industrias.

<sup>1576</sup> En relación a la eficiencia de un tributo ambiental y su vinculación con la elasticidad del precio del producto, SÖDERHOLM comenta que la implementación de tributos sobre recursos naturales y componentes químicos, actualmente apoyada por diversos países, no es ilimitada. Su conveniencia está sujeta a las consideraciones propias de cada mercado y es muy dependiente del diseño del hecho

La imposición diferenciada de productos sustituibles<sup>1577</sup> deberá realizarse según el grado de contaminación de cada uno de ellos, de esta manera la capacidad de consumo, será fiel reflejo de la capacidad para incidir el medioambiente.

En el supuesto de que el tipo deba fijarse en un nivel elevado, habría que planificar su introducción, incluso avisar previamente y con suficiente antelación de ello al público interesado o hacer dicha inserción de forma paulatina, a fin de reducir al mínimo las posibles consecuencias negativas en los mercados y permitir a los agentes económicos establecer una planificación a largo plazo<sup>1578</sup>.

Creemos que mantener el nivel de la carga fiscal global sobre los contribuyentes, incrementando a su vez la imposición sobre el consumo sin tocar otros impuestos es una tarea complicada que mientras no se promueva una reforma fiscal integral implicará la coordinación forzosa entre instrumentos gravosos y desgravatorios<sup>1579</sup> (beneficios fiscales, exenciones a productos no contaminantes, tipos inferiores, etcétera), tales beneficios fiscales deberán ser por el valor del incremento recaudatorio

---

imponible a efectos de eficiencia. Así por ejemplo, el informe de la Agencia Sueca de protección ambiental, sugiere que desde el punto de vista de eficiencia económica, los tributos sobre recursos naturales son típicamente motivados por razones fiscales y medioambientales. El motivo fiscal puede ser explicado por el hecho de que la demanda y el suministro de muchos bienes ambientales son inelásticos, lo que crea una base impositiva estable para el Estado. Un aspecto a resaltar a partir del análisis de la implementación práctica de medidas de esta índole, es que la confluencia de bajos niveles de imposición y una baja elasticidad de los precios de la demanda de recursos naturales, así como la presencia de exenciones sectoriales, explicarían por qué muchos gravámenes han tenido sólo impactos limitados sobre el uso o consumo de recursos. Cfr. SÖDERHOLM, Patrik. *Extending the environmental tax base...*, Op. Cit., pp. 107-109. Asimismo, ALONSO MADRIGAL evalúa cuándo la ley tributaria puede considerarse adecuada para modificar los comportamientos de los afectados por la misma. En ese sentido dice: “Éste es claramente el caso de la imposición sobre el consumo cuando la demanda es elástica y, por lo tanto, reacciona a una modificación de los precios. Pero igualmente en el supuesto de los bienes o productos cuya demanda es inelástica, siempre que se consideren los efectos a largo plazo, puede considerarse adecuado incentivar el fin extrafiscal. Si pensamos en los hidrocarburos y muchos productos energéticos- de demanda inelástica- un mayor precio de la gasolina podría convertir en rentable y más interesante para la industria del automóvil la fabricación de modelos de bajo consumo debido precisamente a la demanda creciente de los mismos; al tiempo que la modificación de conductas provocada por los impuestos fomentaría la protección del medioambiente” Cfr. ALONSO MADRIGAL, Francisco Javier. *La tributación medioambiental de la energía...*, Op. Cit., p. 648.

<sup>1577</sup> Vid. MEDINA CONTRERAS, María Elena. *Comunicación sobre eco consumo, una alternativa...*, Op. Cit., pp. 323-328. Sobre la necesidad de que los consumidores dispongan de alternativas más favorables con el medioambiente, como un requisito previo al establecimiento del tributo, de forma que se actualice la denominada *libertad de opción*, Vid. ALONSO MADRIGAL, Francisco Javier. *La tributación medioambiental y la energía...*, Op. Cit., pp. 668 y 669.

<sup>1578</sup> Vid. HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Elementos cuantitativos...*, Op. Cit., p. 267.

<sup>1579</sup> En este sentido, Vid. NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo. *Las políticas comunitarias de medio ambiente...*, Op. Cit., pp. 1005-1024.

dado por el nuevo impuesto<sup>1580</sup>; con este reemplazo de la fuente recaudatoria se lograría el objetivo de mantener la carga fiscal inalterada e internalizar los costes sociales por el consumo de productos contaminadores. Por otra parte, recuérdese que la capacidad contributiva como *techo del sistema*<sup>1581</sup> circunscribe los límites del legislador respecto a la elección de los hechos imponible y exige una coordinación entre instrumentos fiscales y entes territoriales en ejercicio de sus poderes tributarios.

## **2. f. Intervención de los principios de progresividad y no confiscatoriedad.**

Respecto al principio de progresividad<sup>1582</sup> se debe puntualizar que un sistema tributario estrictamente proporcional, de tipos de gravamen fijos<sup>1583</sup>, no se corresponde en su totalidad con el principio de igualdad, pues no se trata de uniformar consecuencias, sino de atender cada circunstancia en particular, así es evidente que no realiza el mismo esfuerzo fiscal un sujeto que gana más que otro por el mero hecho de pagar más en la misma proporción, ya que en niveles más básicos de riqueza el prescindir de poca renta es un sacrificio mayor que el prescindir en la misma proporción en niveles más altos de renta.

El establecimiento de tipos diferenciados entre productos<sup>1584</sup>, atendiendo a su mayor o menor nivel de incidencia ambiental<sup>1585</sup>, así como carácter de la necesidad que satisfacen (primera o básica, hasta llegar a la suntuosidad), es compatible con los

---

<sup>1580</sup> Acerca de la denominada *neutralización total o parcial* de la tributación con finalidades ecológicas, las exenciones y beneficios fiscales al servicio de políticas medioambientales concretas, y su vinculación con la justicia tributaria, Vid. CALVO ORTEGA, Rafael. *Tributación medioambiental y principio de justicia...*, Op. Cit., pp. 106-108.

<sup>1581</sup> Vid. CIPOLLINA, Silvia. *Osservazioni sulla fiscalità ambientale...*, Op. Cit., p. 580.

<sup>1582</sup> El principio de proporcionalidad se recoge en el artículo 31.1 CE y también en el artículo 3 LGT. Se entiende por *progresividad*, siguiendo a MARTÍN DELGADO, “aquella característica de un sistema tributario según la cual a medida que aumenta la riqueza de los sujetos pasivos aumenta la contribución en proporción superior al incremento de la riqueza”. Cfr. MARTÍN DELGADO, José María, en AA. VV. CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías, Director, *Ordenamiento tributario español...*, Op. Cit., p. 68; Id. *Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución...*, Op. Cit., pp. 90 y ss.

<sup>1583</sup> Nos parece adecuado aplicar analógicamente los comentarios de JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, acerca de que los impuestos de cuota fija no constituyen un mecanismo adecuado para la protección del medio ambiente, ya que el elemento objetivo del presupuesto de hecho de los tributos ambientales casi siempre se manifiesta de diferente manera dependiendo de una infinidad de variables, lo cual propicia que el hecho imponible se realice en cada caso con distinta intensidad, por lo que una cuota única no reflejaría ni siquiera de forma aproximada, el coste del daño ambiental. Cfr. JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, Jorge. *El tributo como instrumento...*, Op. Cit., p. 185. Reafirma esta opinión HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Elementos cuantitativos...*, Op. Cit., p. 265.

<sup>1584</sup> Vid. MASSARUTTO, Antonio. “Dalle persone alle cose (chi inquinano)”, in *Rivista elettronica* [www.lavoce.info](http://www.lavoce.info) di 19/02/2010.

<sup>1585</sup> Vid. HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Elementos cuantitativos...*, Op. Cit., pp. 264 y ss.



principios constitucionales de capacidad contributiva, igualdad y progresividad<sup>1586</sup>. La traslación de la imposición directa hacia otras formas de tributación como el consumo de bienes contaminantes ofrece una oportunidad de transformación de los sistemas fiscales modernos<sup>1587</sup>.

Complementariamente, el principio de no confiscatoriedad constituye un límite a los principios de progresividad<sup>1588</sup> y de capacidad contributiva<sup>1589</sup>, y se deduce del derecho de propiedad privada en cuanto a que un tributo muy alto podría vaciar de contenido el citado derecho, y de la misma capacidad contributiva, pues un gravamen demasiado cuantioso podría anular la fuente misma de riqueza.

A propósito del límite que establece el principio de no confiscatoriedad y la injerencia de los tributos ecológicos sobre el derecho de la propiedad privada, KLUTH<sup>1590</sup> a partir del derecho germano refiere que el derecho de propiedad no impone ninguna particular limitación frente a la carga tributaria en general ni frente al fin extrafiscal siempre que el tributo no produzca efectos estranguladores, es decir, que haga imposible el desarrollo de la actividad gravada, pues el Tribunal Constitucional alemán<sup>1591</sup> entiende que el patrimonio como tal no está protegido por el artículo 14.

---

<sup>1586</sup> Vid. CALVO ORTEGA, Rafael. *Tributación medioambiental y principio de justicia tributaria...*, Op. Cit., pp. 104 y ss.

<sup>1587</sup> Acerca de la traslación de la imposición sobre la renta hacia otras manifestaciones de riqueza, Vid. BUÑUEL GONZÁLEZ, Miguel. *Teoría de la imposición ambiental...*, Op. Cit., pp. 85-100; Id. *Capítulo II. Marco general económico de la Tributación medioambiental...*, Op. Cit., pp. 41- 60; Id. *Capítulo VII. El uso de tributos con fines medioambientales en el ámbito internacional...*, Op. Cit., pp. 279-310; GAGO RODRÍGUEZ, Alberto, LABANDEIRA VILLOT, Xavier y RODRIGUEZ MÉNDEZ, Miguel. *La práctica de la imposición ambiental...*, Op. Cit., pp. 103-149; Id. *Evidencia empírica internacional...*, Op. Cit., pp. 372-404; y BENZ, Sebastian, PERROT, Thomas, VANHULLE, Henk, JONSON, Lars. *La tributación medioambiental en los Estados miembros...*, Op. Cit., pp. 980-993.

<sup>1588</sup> En este sentido, Vid. AA. VV. MENÉNDEZ MORENO, Alejandro, Director. *Derecho Financiero y Tributario...*, Op. Cit., p. 86; y CHICO DE LA CÁMARA, Pablo. *La regla de la no confiscatoriedad como límite a la tributación...*, Op. Cit., p. 178.

<sup>1589</sup> PÉREZ DE AYALA coloca a la capacidad económica dentro de la teoría de los principios de justicia social como presupuesto lógico o conceptual para elaborar las diversas modalidades de la justicia fiscal: progresividad, igualdad y no confiscatoriedad. Cfr. PÉREZ DE AYALA, José Luis y GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. *Curso de Derecho Tributario...I*, Op. Cit., p. 159. Por otra parte, LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María. *La no confiscatoriedad en la imposición sobre el consumo...*, Op. Cit., pp. 34 y ss.; Id. *La determinación de un límite cuantitativo a la imposición...*, Op. Cit., pp. 9-74; AA. VV. MENÉNDEZ MORENO, Alejandro, Director. *Derecho Financiero y Tributario...*, Op. Cit., p. 85.

<sup>1590</sup> KLUTH, Winfried. "Protección del medio ambiente mediante tributos ecológicos en la República Federal Alemana", *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 93, enero-marzo de 1997, Madrid, España, pp. 55 y 56.

<sup>1591</sup> El Tribunal Constitucional alemán en una sentencia de 22 de junio de 1995, ha entendido a este respecto que la imposición, para no incurrir en la prohibición de confiscatoriedad, no puede superar in límite situado aproximadamente en el 50% de los rendimientos. Otro de los criterios para delimitar la no confiscatoriedad es el de preservar el patrimonio de los contribuyentes, de manera que la aplicación del sistema tributario en su conjunto no puede erosionar su patrimonio, lo cual vendría a significar que sus destinatarios deberían poder hacer frente al pago de esos tributos mediante su renta. Sobre este análisis

**2. g. Adaptación de la capacidad contributiva a los impuestos “verdes”. Superación del criterio transformador del ATC 71/2008, de 26 de febrero.**

Unida a la controversia doctrinal existente relativa a si la capacidad contributiva, como principio de justicia tributaria, participa o no, en los tributos de ordenamiento, la jurisprudencia constitucional ha reconocido expresamente a lo largo de diversas resoluciones que los gravámenes de finalidad extrafiscal como los medioambientales, deben respetar también dicho principio en la elección que el legislador haga de sus objetos imponibles, no obstante, recientemente el camino pareció torcerse con el ATC 71/2008, de 26 de febrero<sup>1592</sup>, y decimos “pareció” porque consideramos que su contenido no es aplicable a la materia tributaria ambiental por las razones esgrimidas en seguida:

De acuerdo con el ATC<sup>1593</sup>, la capacidad contributiva es entendida como una norma predicable del sistema tributario y aplicable *sólo a aquellas figuras impositivas que por su naturaleza y caracteres resulten determinantes en la concreción del deber de contribuir, como serían los grandes impuestos generales sobre la renta, el patrimonio y el gasto público*<sup>1594</sup>. Esta afirmación, según el Tribunal Constitucional, no resultaba aplicable a la figura pretendidamente combatida por tratarse de un gravamen específico (contrario a general), que no se traducía en pilar básico o estructural del sistema tributario, ni resultaba idóneo para alcanzar los objetivos constitucionales (se refiere a la tasa sobre el juego<sup>1595</sup>).

---

Vid. también AA. VV. MENÉNDEZ MORENO, Alejandro. Director. *Derecho Financiero y Tributario...*, Op. Cit., p. 86.

<sup>1592</sup> Al respecto, Vid. el artículo de RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro. “Una vuelta de tuerca al principio de capacidad contributiva (Comentario al ATC 71/2008, de 26 de febrero)”, en *Revista Española de Derecho Financiero*, Nº142, Editorial Civitas- Aranzadi, abril- junio de 2009, Madrid, España, pp. 379- 401.

<sup>1593</sup> ATC 71/2008, de 26 de febrero de 2008. Pleno. Inadmite a trámite por infundada la cuestión de inconstitucionalidad 8638-2006, planteada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en relación con el artículo 3.4.2, letra a) del Real Decreto-ley 16/1977, de 25 de febrero, por el que se regulan los juegos de suerte, envite o azar y apuestas, en la redacción de las Leyes 5/1990, 12/1996 y 65/1997, que fija la cuantía de la tasa que grava las máquinas tipo «B». Voto particular. BOE Nº 76, Suplemento, de 28 de marzo de 2008.

<sup>1594</sup> FJ 5 del ATC 71/2008, de 26 de febrero de 2008.

<sup>1595</sup> Acerca de la naturaleza y estructura de los tributos sobre el juego, Vid. CARBAJO VASCO, Domingo. “Reflexiones sobre la fiscalidad del juego”, en *Tribuna Fiscal: Revista tributaria y financiera*, Nº 24, 1992, España, pp. 50-54; LAGO MONTERO, José María. *El poder tributario...*, Op. Cit., pp. 130-133; LÓPEZ MARTÍN, María Carmen, DE LOS RÍOS BERJILLOS, Araceli, PÉREZ HERNÁNDEZ,

Al hacer dicha reflexión tan amplia, el máximo intérprete constitucional erra al relegar con indiferencia diversos instrumentos tributarios cuya importancia se incrementa cada día, apartándose del contexto real por el que atraviesan los sistemas fiscales del orbe<sup>1596</sup>.

De lo anterior, el Tribunal Constitucional desatina al excluir las posibles repercusiones de figuras en pleno proceso evolutivo en el sistema español, como los tributos ecológicos<sup>1597</sup>, restando o descalificando su importancia precisamente aquilatada a partir de la tendencia mundial iniciada por algunos países de la propia Unión Europea<sup>1598</sup>.

---

Pedro Pablo. “La evolución de la fiscalidad sobre el juego privado en Andalucía”, en *Revista de Estudios Regionales*, Volumen Ext. VIII, Nº 86, 2009, España, pp. 227-240; ORÓN MORATAL, Germán. “Notas en torno a la fiscalidad sobre el juego en Francia, Portugal y Suiza”, en *Palau. Revista valenciana de hacienda pública*, Nº 2, 1987, España, pp. 77-90; y GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Los impuestos propios...*, *Op. Cit.*, p. 436-438.

<sup>1596</sup> Sabido es que éstos adolecen de una permanente transformación, sin embargo, ante las necesidades de las sociedades contemporáneas los cambios se han acentuado en las dos últimas décadas y hoy en día el esfuerzo de algunos Estados por reedificar los cimientos de la pirámide en que se descomponen sus sistemas tributarios es loable (redistribuyendo la carga tributaria a partir de los impuestos sobre la renta y el trabajo hacia la imposición indirecta ambiental). *Vid.* BENZ, Sebastian, PERROT, Thomas, VANHULLE, Henk, JONSON, Lars. *La tributación medioambiental en los Estados miembros de la Unión Europea...*, *Op. Cit.*, pp. 980-993; BUÑUEL GONZÁLEZ, Miguel. *Teoría de la imposición ambiental...*, *Op. Cit.*, pp. 85-100; *Capítulo II. Marco general económico de la Tributación medioambiental...*, *Op. Cit.*, pp. 41- 60; *Capítulo VII. El uso de tributos con fines medioambientales en el ámbito internacional...*, *Op. Cit.*, pp. 279-310; DE LUIS CALABUIG, Estanislao, GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles, PEÑA ALONSO, José Luis, ROMANO VELASCO, Joaquín, TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, y VAQUERA GARCIA, Antonio. *Estudio sobre la posibilidad del establecimiento...*, *Op. Cit.* pp. 154-166; GAGO RODRÍGUEZ, Alberto, LABANDEIRA VILLOT, Xavier y RODRIGUEZ MÉNDEZ, Miguel. *La práctica de la imposición ambiental...*, *Op. Cit.*, pp. 103-149; *Id. Evidencia empírica internacional...*, *Op. Cit.*, pp. 372-404; y SERRANO ANTÓN, Fernando. *Medidas tributarias medioambientales: la ecotasa...*, *Op. Cit.*, pp. 793- 810; *Id. La tributación medioambiental en la Unión Europea...*, *Op. Cit.*, pp. 817-861.

<sup>1597</sup> Aun cuando la mayor parte de la actividad legislativa en la materia la llevan las Comunidades Autónomas. Al respecto, *Vid.* LAGO MONTERO, José María. *El poder tributario...*, *Op. Cit.*, pp. 136-142; GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Los impuestos propios...*, *Op. Cit.*, pp. 438-457; AA. VV. GONZALO Y GONZÁLEZ, Leopoldo, Coordinador. *Fiscalidad autonómica y local...*, *Op. Cit.*, pp. 122 y ss.; ADAME MARTÍNEZ, Francisco David. *Tributos Propios de las Comunidades Autónomas...*, *Op. Cit.*, p. 21; ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel. *Los impuestos autonómicos...*, *Op. Cit.*, pp. 58 y ss.; CALVO VÉRGEZ, Juan. *Las tasas medioambientales en el sistema tributario autonómico y local...*, *Op. Cit.*, pp. 85-91; DE LA CRUZ RODRÍGUEZ, Baltasar. *¿Qué futuro tienen los impuestos propios...*, *Op. Cit.*, pp. 43-84; DE LA HUCHA CELADOR, Fernando. *El poder tributario de las Comunidades Autónomas en materia medioambiental...*, *Op. Cit.*, pp. 285-325; MERINO JARA, Isaac. *La tributación medioambiental en los regímenes forales...*, *Op. Cit.*, pp. 327-361; y PAJUELO MACÍAS, Antonio. *Los tributos contra la contaminación como posibles “tributos propios”...*, *Op. Cit.*, pp. 377- 388.

<sup>1598</sup> *Vid.* BENZ, Sebastian, PERROT, Thomas, VANHULLE, Henk, JONSON, Lars. *La tributación medioambiental en los Estados miembros de la Unión Europea...*, *Op. Cit.*, pp. 980-986; DE LUIS CALABUIG, Estanislao, GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles, PEÑA ALONSO, José Luis, ROMANO VELASCO, Joaquín, TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, y VAQUERA GARCIA, Antonio. *Estudio sobre*

Como se ha descrito anteriormente, algunos sistemas fiscales han adoptado reformas fiscales basadas en el desplazamiento de la carga tributaria desde los “grandes impuestos” sobre la renta y del trabajo hacia otros nuevos o reformulados tributos ya existentes (mediante la inclusión resaltada del objetivo de protección medioambiental), modificando sustancialmente sus esquemas para dar más fuerza e importancia recaudatoria y redistributiva a estos otros tributos.

Ahora bien, de seguir el criterio sentado en el ATC 71/2008, dichos tributos serían “menores” individualmente considerados, aunque en la realidad se trataría de “auténticos pilares” del sistema fiscal y económico conjuntamente considerados. ¿Qué ocurriría entonces con todos los tributos medioambientales que existiesen en el momento de una reforma integral del sistema fiscal español? Al ser “menores” (y poco trascendentes) ¿quedarían exceptuados de los criterios aplicables a los denominados “grandes impuestos” sobre la renta y el consumo y por tanto, ajenos a los principios constitucionales? Responder afirmativamente sería una contradicción en sí misma con el orden constitucional. No obstante, las interrogaciones están planteadas.

Independientemente de lo anterior, consideramos que esta postura no es aplicable al ámbito tributario ambiental, pues la línea jurisprudencial seguida en esta materia está dotada de notas muy particulares aun cuando comparta algunas del género como es lógico. La capacidad o aptitud para incidir en el medioambiente, como una modalidad de la capacidad contributiva<sup>1599</sup>, es un concepto diferente y de reciente reconocimiento, por lo que su tratamiento, incipiente, inconcluso y dependiente del curso actual del desarrollo humano y económico, necesita estar sometido a sus propias reglas y matices.

Teniendo en cuenta la finalidad específica que da sentido a los impuestos calificados de “ambientales”, y tal como hemos sostenido<sup>1600</sup>, el principio de igualdad adquiere una participación especial en la modulación de la capacidad contributiva de estas figuras. La explicación radica en que la diferencia de trato otorgada por el legislador tributario entre los sujetos pasivos viene dada no sólo por su potencial económico,

---

*la posibilidad del establecimiento...*, *Op. Cit.* pp. 154-166; y SERRANO ANTÓN, Fernando. *La tributación medioambiental en la Unión Europea...*, *Op. Cit.*, pp. 817-861.

<sup>1599</sup> FJ 5, STC 289/2000, de 30 de noviembre de 2000, refrendada por la STC 179/2006, de 13 de junio.

<sup>1600</sup> *Vid. Supra*, Epígrafe 1.b.2) “*El principio de igualdad tributaria en materia ambiental*”, Capítulo I.

susceptible de generar actos contaminantes, sino también, por la diferencia de cumplimiento de la finalidad extrafiscal que dichos sujetos muestren con sus actuaciones<sup>1601</sup>. De ahí que pueda ocurrir que exista un trato diferenciado a efectos fiscales, entre dos sujetos que tengan la misma capacidad contributiva, pero denoten sin embargo, mayor o menor incidencia ambiental (capacidad o aptitud para incidir en el medio<sup>1602</sup>). No olvidemos que, a nuestro parecer, la capacidad para incidir en el medioambiente está condicionada al concepto de *voluntariedad* del sujeto que la detenta, lo que significa que éste contamina precisamente porque puede, es decir, tiene los medios económicos para hacerlo, y también porque quiere.

Es posible subrayar, en igual sentido que VARONA ALABERN<sup>1603</sup>, que en esta clase de impuestos hay que integrar el fin extrafiscal en el principio de igualdad, el cual incorporará como criterio de contraste al objetivo extrafiscal, también protegido por el ordenamiento constitucional. Con esta consideración de ninguna manera desvirtuamos el otro aspecto defendido en esta tesis, y es que a nuestro parecer, a la riqueza neta generada deben añadirse el beneficio obtenido de la utilización de bienes ambientales mediante actividades económicas contaminantes, como factores productivos, de cuya estimación se vería incrementada la base imponible, pudiendo darse nuevamente el caso de dos rentas aparentemente iguales que finalmente resulten distintas entre sí.

Aplicando la extrafiscalidad a dos situaciones que pudieran poner de manifiesto una capacidad contributiva igual o similar resulta que podrían generarse deudas tributarias diferentes, precisamente por virtud del objetivo finalista que persigue el impuesto, siempre y cuando se cumplan los requisitos que la jurisprudencia constitucional ha declarado en varias ocasiones<sup>1604</sup>.

---

<sup>1601</sup> VAQUERA GARCÍA resalta la importancia de que el legislador tributario reconozca el esfuerzo de adaptación a la normativa ambiental, por parte del sujeto pasivo. En el mismo sentido, GUERVÓS MAÍLLO. *Cfr.* VAQUERA GARCÍA, Antonio. *Fiscalidad y medio ambiente...*; *Op. Cit.*, p. 335; y GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Tasa en materia medioambiental...*, *Op. Cit.*, p. 327.

<sup>1602</sup> La capacidad de contaminar es entonces un concepto que varía entre unos y otros sujetos. Respecto a la *capacidad de contaminar* Vid. MATA SIERRA, María Teresa. *La tributación medioambiental...*, *Op. Cit.*, pp. 512-517; y PEÑA AÑONSO, José Luis. *La finalidad extrafiscal y la estructura...*, *Op. Cit.*, pp. 479-492.

<sup>1603</sup> Vid. VARONA ALAVERN, Juan Enrique. "Concepto de tributo y principio de capacidad contributiva", *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, N° 135, julio- septiembre de 2007, España, p. 573.

<sup>1604</sup> En esta tesis se encuentran la STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13. Recurso de inconstitucionalidad. BOE N° 89, de 14 de abril de 1987; la diversa STC 186/1993, de 7 de junio. Recurso de inconstitucionalidad. BOE de 5 de julio de 1993, FJ 4 a) respecto a que nada puede objetarse a la asignación de finalidades extrafiscales a los tributos, siempre que se respeten las exigencias y

Un trato desigual entre los diversos sujetos administrados tanto en términos generales, como para efectos tributarios no resulta contrario a la Constitución en todos los casos<sup>1605</sup>. Cuando nos referimos a la imposición ambiental, el factor “contaminante” de las actuaciones de los sujetos, denota una primera y fundamental diferencia entre éstos, de ahí que ante una misma capacidad contributiva (en términos tradicionales), dicho “carácter diferenciador” pueda acarrear obligaciones y cargas divergentes para cada uno por tratarse de circunstancias generadoras disímiles<sup>1606</sup>.

En su momento, la STC 25/1989<sup>1607</sup>, de 3 de febrero, abrió las puertas a la justificación constitucional de un posible tratamiento desigual entre sujetos por parte de la Administración, cuando el interés digno de anteponer frente a otros sea la preservación y cuidado del *bien ambiental*. Del FJ 3, se extrae que el principio de

---

principios derivados de la CE, de la Ley Orgánica que regula el ejercicio de sus competencias financieras y de los respectivos Estatutos de Autonomía tratándose de tributos propios de las CCAA, bastando que la capacidad económica exista como riqueza o renta real o potencial para que la capacidad económica quede a salvo, asimismo, la titularidad de una renta virtual y su dimensión mayor o menor, determina la mayor o menor cuantía del Impuesto; la STC 14/1998, de 22 de enero. Recurso de inconstitucionalidad. BOE Nº 47, de 24 de febrero de 1998, FJ 11 B) donde se reconoce una capacidad económica real o potencial en los titulares de los cotos de caza y se reafirman criterios previos; entre otras importante resoluciones. *Vid. Supra* los epígrafes 5. “Capacidad contributiva en el tributo funcionalmente extrafiscal”, y 6. “Capacidad contributiva en los tributos medioambientales a la luz de la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, Capítulo I.

<sup>1605</sup> *Vid.* MARTÍN DELGADO, J. María. *Los principios de capacidad económica e igualdad...*, p. 92; CALVO ORTEGA, Rafael. *Tributación medioambiental y principio de justicia tributaria...*, *Op. Cit.*, pp. 103 y ss.; y CAZORLA PRIETO, Luis María. *Los principios constitucional.financieros...*, *Op. Cit.*, pp. 71-73. Los autores enfocan sus observaciones respecto a la igualdad que alcanza al sistema tributario en su conjunto, comentan que el principio de igualdad no implica la necesidad de que todos los ciudadanos se encuentren siempre y en todo momento y ante cualquier circunstancia en condiciones de absoluta igualdad, pues la diversidad no es sinónimo de discriminación, sino de autonomía tributaria de las Comunidades. En cuanto a la materia ambiental, CAZORLA PRIETO y CALVO ORTEGA sostienen que las diferencias entre la tributación medioambiental de las distintas CCAA no entrañan en principio, y de por sí, vulneraciones del principio de igualdad, salvo que aquéllas sean claramente discriminatorias y no encuentren su justificación en otros principios constitucionales.

<sup>1606</sup> La presencia de una circunstancia diferenciadora puede justificar un trato fiscal distinto entre dos supuestos aparentemente iguales, aceptable incluso a la luz del principio de justicia tributaria. Precisamente CALVO ORTEGA señala que el principio de justicia tributaria puede y debe ser contemplado y aplicado con independencia de los restantes principios del artículo 31.1 CE, así, sin pretensión de exhaustividad, dice, la apelación a la justicia sería de aplicación en la diferencia injustificada en el tratamiento de grandes bloques de renta, por ejemplo, rentas del trabajo-rentas del capital y no consideración de la temporalidad de aquélla, o en otros casos, de la doble tributación de ésta (dividendos); también, cuando la comparación entre bloques de sujetos de una misma renta sea desigual, por ejemplo, la diferencia de la imposición de los beneficios empresariales, según los perceptores (empresarios) sean personas físicas o jurídicas; o cuando dentro de un impuesto personal se produzca una tributación de grandes bloques muy diferente sin ninguna causa material que lo justifique, por ejemplo, las diferencias de gravamen del patrimonio mobiliario en relación con el inmobiliario en el Impuesto sobre el patrimonio. *Cfr.* CALVO ORTEGA, Rafael. *Tributación medioambiental y principio de justicia tributaria...*, *Op. Cit.*, pp. 111-113.

<sup>1607</sup> FJ 3, STC 25/1989, de 3 de febrero. Recurso de Amparo. BOE Nº 50, de 28 de febrero de 1989.

igualdad no se ve infringido por un trato desigual siempre que se cumplan dos requisitos: a) las medidas adoptadas, que originan la desigualdad, han de estar en función del interés público sin postergar arbitrariamente otros intereses dignos de protección, y b) dichas medidas han de contar con un fundamento técnico-económico. El procedimiento constitucional resolvió admitir la desigualdad, ante la prevalencia de intereses generales encarnados entre otros, en la utilización racional de los recursos naturales (se distinguían entre explotaciones subterráneas y a cielo abierto, de ciertos minerales) y la protección del medio ambiente.

Con anterioridad, el Tribunal finiquitó la confrontación entre dos bienes constitucionalmente protegidos, el medio ambiente y el desarrollo económico<sup>1608</sup>, en la sentencia resolutoria determinó que tratándose de aquellas actividades declaradas prioritarias para el desarrollo económico, éstas prevalecen sobre la salvaguarda del medio ambiente, salvo que expresamente concorra una declaración en contrario, (entiéndase que con el mismo rango legal que eche abajo la primera, evidentemente se trata de una premisa acorde al principio de seguridad jurídica). De cualquier manera, la riqueza (entendemos que en su concepto amplio), sea cual sea su titularidad estará supeditada al interés general. Cabe decir entonces, que dentro de esta nominación, los recursos naturales en tanto bienes pecuniariamente valiosos, también están sometidos en todo momento a dicho mandato.

---

<sup>1608</sup> Resumimos el contenido concerniente de la STC 64/1982, de 4 de noviembre. BOE N° 296, de 10 de diciembre de 1982: La interpretación conjunta de los artículos 45 y 130.1 CE, lleva a la conclusión de la necesidad de compaginar en la forma que en cada caso decida el legislador competente, la protección del medio ambiente y el desarrollo económico como bienes constitucionales (FJ 2). La imposición de requisitos y cargas para el otorgamiento de las autorizaciones, permisos y concesiones mineras no previstas en la legislación general del estado, no desborda el marco de la legislación básica en cuanto tales están dirigidos a la protección de un bien constitucional, el medio ambiente y siempre y cuando no alteren el ordenamiento básico minero, sean razonables, proporcionados al fin propuesto y no quebranten el principio de solidaridad consagrado en los artículos 2 y 138 ce con carácter general y 45, para el medio ambiente (FJ 5). Toda la riqueza del país en sus distintas formas y fuese cual fuese su titularidad se encuentra subordinada al interés general. En ese sentido armonizador, es inconstitucional una prohibición general donde se sustraiga a la riqueza nacional posibles recursos mineros, sin embargo, la denegación de una autorización cuando sea técnicamente imposible una restauración, no se estima desproporcionada ni inconstitucional el precepto que la establezca (FJ 6). Ante el conflicto de ambos bienes protegidos deben ponderarse de acuerdo a cada caso. Se presume que el fomento de las actividades declaradas prioritarias se sobrepone al medio ambiente, solo en tanto el estado no declare en forma expresa la prioridad de este último (FJ 8).

En el ámbito tributario, el trato diferenciado entre sujetos con una misma capacidad contributiva, no contraviene el principio de igualdad en su base constitucional, siempre que concurren circunstancias razonables que lo justifiquen<sup>1609</sup>.

En efecto, recogiendo algunos considerandos de sentencias paradigmáticas, tenemos que la STC 57/2005<sup>1610</sup>, de 14 de marzo, por un lado, confirma la doctrina constitucional en cuanto a la vinculación entre los principios de igualdad y capacidad contributiva; y por otro, declara la permisón de un gravamen distinto sobre manifestaciones de riqueza idénticas, si es justificado y razonable. Es así que el principio de igualdad "ante o en la Ley" impone al legislador el deber de dispensar un mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones jurídicas iguales, con prohibición de toda desigualdad que, desde el punto de vista de la finalidad de la norma cuestionada, carezca de justificación objetiva y razonable, o que resulte desproporcionada en relación con dicha justificación. Lo que prohíbe el principio de igualdad son, en suma, las desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas<sup>1611</sup> por no venir fundadas en criterios o juicios de valor generalmente aceptados, además

---

<sup>1609</sup> Vid. AA. VV. MENÉNDEZ MORENO, Alejandro, Director. *Derecho Financiero...*, Op. Cit., pp. 81-84; CALVO ORTEGA, Rafael. "Igualdad tributaria y no discriminación", en *Nueva fiscalidad*, N° 11, 2005, España, pp. 9-26; CAZORLA PRIETO, Luis María. *Los principios constitucional-financieros...*, Op. Cit., pp. 71-73; ESCRIBANO LÓPEZ, Francisco. *Principio de igualdad y deber de contribuir...*, Op. Cit., pp. 5 y ss.; LEJEUNE VALCÁRCEL, Ernesto. *Aproximación al principio constitucional de igualdad...*, Op. Cit., pp. 113-180; Id. *L' Eguaglianza...*, Op. Cit., pp. 379-381; MARTÍN DELGADO, José María. *Los principios de capacidad económica e igualdad...*, Op. Cit., p. 92; RODRÍGUEZ BEREJO, Álvaro Benigno. Id. *Igualdad tributaria y tutela constitucional: Un estudio de jurisprudencia (Igualdad tributaria del artículo 31.1 CE e igualdad ante la ley del artículo 14 CE: el problema del recurso de amparo en materia tributaria)*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid, España, 2011, pp. 12 y ss.

<sup>1610</sup> FJ 3, STC 57/2005, de 14 de marzo, BOE de 19 de abril de 2005. Vid. Sobre el análisis de la jurisprudencia constitucional a RODRÍGUEZ BEREJO, Álvaro Benigno. *Igualdad tributaria y tutela constitucional...*, Op. Cit., pp. 49 y ss. El autor elabora un ensayo sobre la aplicación del principio de igualdad tributaria en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, en particular, aunque no únicamente, la recaída en los recursos de amparo. Dado que la Constitución española, además de la enunciación del principio general de igualdad ante la ley en el art. 14 CE, se refiere también a la igualdad tributaria, de manera específica, en el art. 31.1 CE, concluye que dicha aplicación ha resultado controvertida. El resultado es una línea jurisprudencial no siempre clara, en la que no es difícil advertir algún titubeo o vacilación del propio Tribunal Constitucional respecto del entendimiento, desde el punto de vista dogmático, del principio de igualdad tributaria. Al entender del citado autor, estas vacilaciones se deben tanto a la indeterminación y especial apertura del canon empleado (capacidad económica, igualdad) como a la deferencia, a veces excesiva, a la legítima libertad de opción del legislador en materia tributaria que reduce el juicio de igualdad a un juicio de mínimos: el mero control de la arbitrariedad de la diferencia de trato por medio de un criterio tan hábil como el de la razonabilidad.

<sup>1611</sup> Aun cuando el principio de igualdad comporte la ausencia de privilegios o discriminaciones en materia fiscal, no significa que se excluyan en todo caso las exenciones en la regulación de los tributos. Antes bien, como señala MENÉNDEZ MORENO y CALVO ORTEGA, lo que prohíbe el principio es el establecimiento de beneficios fiscales que constituyan auténticos privilegios, es decir, normas excepcionales no justificadas en atención a criterios constitucionales. Vid. AA. VV. MENÉNDEZ MORENO, Alejandro, Director. *Derecho Financiero...*, Op. Cit., pp. 81-84; CALVO ORTEGA, Rafael. *Igualdad tributaria y no discriminación...*, Op. Cit., pp. 9-26.



de que, para que sea constitucionalmente lícita la diferencia de trato, las consecuencias jurídicas que se deriven de tal distinción deban ser proporcionadas a la finalidad perseguida, de suerte que se eviten resultados excesivamente gravosos o desmedidos (entre otras, SSTC 76/1990, de 26 de abril, FJ 9; 1/2001, de 15 de enero, FJ 3; 152/2003, de 17 de julio, FJ 5 c); y 193/2004<sup>1612</sup>, de 4 de noviembre, FJ 3). En la misma dirección, la STC 33/2006<sup>1613</sup>, de 13 de febrero sienta tiempo después, el dictamen precedente.

La permisividad constitucional de ciertos tratos diferenciados entre sujetos con manifestaciones de riqueza (aparentemente) idénticas, justificaría lo que desde nuestro planteamiento defendemos, y es que la generación de riqueza a partir de actividades económicas contaminantes suscita al mismo tiempo incidencias para el medio natural que las tolera, de manera que tal beneficio económico no puede recibir el mismo trato que el obtenido a partir de otra actividad económica que carezca del calificativo “contaminador”. Apartándonos por un momento de la riqueza que por sí misma significa el aprovechamiento de recursos de la biósfera (factores productivos, cuyo consumo debe ser retribuido al Estado como sujeto guardián del bien *ambiente*), en términos cuantitativos, pueden coincidir las rentas generadas entre sujetos diferentes, no obstante, cada una tendrá una determinada calidad tomando en cuenta su origen propio, de ahí, que entre ellas el legislador tributario no debiera otorgar un trato homogéneo sin más. Justificado en la correcta gestión de recursos provenientes del medio ambiente y en compensación a la sociedad por las incidencias ocasionadas (en concurrencia con el principio de solidaridad), cada sujeto y cada riqueza requieren un tratamiento particular.

Parece oportuno apoyarnos en algunas consideraciones del derecho comparado, concretamente, del caso alemán<sup>1614</sup>, donde los tributos ecológicos pueden ocasionar un gravamen desigual y entrar en conflicto con el artículo 3.1 de la Constitución germana. Sin embargo, la concreción del principio de igualdad ha dado lugar a una detallada doctrina que distingue por ejemplo entre igualdad personal, igualdad material y exigencia de objetividad, a la vez que permite amplias diferencias en la tipificación de

---

<sup>1612</sup> Vid. PATÓN GARCÍA, Gemma. “Análisis de la STC 193/2004, de 4 de noviembre (RTC 2004, 193). El principio de igualdad tributaria y el impuesto sobre actividades económicas”, en *Quincena fiscal: Revista de actualidad fiscal*, N° 3-4, 2005, España, pp. 49-56.

<sup>1613</sup> FJ 3, STC 33/2006, de 13 de febrero. BOE de 16 de marzo de 2006.

<sup>1614</sup> Algunas reflexiones al respecto, en KLUTH, Winfried. *Protección del medio ambiente mediante tributos ecológicos...*, *Op. Cit.*, pp. 47-62.

los hechos. Por consiguiente es preciso analizar cada caso concreto a la luz de los criterios desarrollados por la jurisprudencia<sup>1615</sup>.

### **3. Las tasas ecológicas.**

#### **3. a. Concepto y características.**

La *tasa* es un tributo que provoca una actuación administrativa en beneficio del particular, concretamente, la tasa se paga por dos supuestos perfectamente definidos en la Ley General Tributaria.

En efecto, la LGT<sup>1616</sup> distingue que el hecho imponible de las tasas consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado<sup>1617</sup>.

---

<sup>1615</sup> Vid. BENZ, Sebastian, PERROT, Thomas, VANHULLE, Henk, JONSON, Lars. *La tributación medioambiental en los Estados miembros de la Unión Europea...*, *Op. Cit.*, pp. 980-986; CIPOLLINA, Silvia. *Osservazioni sulla fiscalità ambientale...*, *Op. Cit.*, p. 580; GLERIA, Luca. *Le imposte ambientali: profili costituzionali nell'ordinamento tedesco...*, *Op. Cit.*, pp. 597-660; y SERRANO ANTÓN, Fernando. *La tributación medioambiental en la Unión Europea...*, *Op. Cit.*, pp. 817-861.

<sup>1616</sup> Artículo 2.2 a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

<sup>1617</sup> Acerca de la configuración jurídica de las *tasas*, Vid. AGUALLO AVILÉS, Ángel. *Tasas y precios públicos...*, *Op. Cit.*, pp. 15 y ss.; CHECA GONZÁLEZ, Clemente. “Tasas locales. Hecho imponible y cuantía”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Volumen 50, Nº 258, 2000, España, pp. 803-830; Id. “El coste de las tasas por prestación de servicios o realización de actividades”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, Nº 22, 2000, España; Id. “Tasas locales”, en *Anuario de la Facultad de Derecho. Universidad de Extremadura*, Nº 18, 2000, España, pp. 35-83; FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Tasas y precios públicos...*, *Op. Cit.*, pp. 485-518; Id. *Tasas y precios. Los precios públicos...*, *Op. Cit.*, pp. 321 y ss.; Id. “Tasas y precios públicos”, en AA. VV. FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Coordinador. Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Marcial Pons, Madrid, España, 1993, pp. 413-442; Id. “La clasificación de los tributos en impuestos, tasas y contribuciones especiales”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*. Nº 100, 1998, España, pp. 549-558; Id. *Instituciones de Derecho Financiero...*, *Op. Cit.*, pp. 229-244; GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. “Clasificación de los tributos: impuestos y tasas (art. 26)”, en AA. VV. *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma: libro-homenaje al profesor Dr. Fernando Sainz de Bujanda*, Volumen 1, Ministerio de Economía, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 1991, pp. 431-446; Id. “La tasa como especie del género tributo”, en AA. VV. *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español: ponencias y comunicaciones españolas (XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario)*, IEF y Marcial

En otros términos, constituyen el importe pagado al Estado cuando éste realiza actividades concretas que satisfacen una necesidad colectiva mediante prestaciones individualizadas a sujetos determinados e incluyen también, los tributos exigidos sobre el uso privativo del dominio público<sup>1618</sup>.

La tasa es por tanto, una prestación patrimonial de carácter público, obligatoria y coactiva<sup>1619</sup>. La obligación nace porque la impone la ley y no por la voluntad real y efectiva de los sujetos<sup>1620</sup>, lo que sucede cuando concurre alguna de las siguientes situaciones: 1) el servicio o actividades públicas están impuestas por una norma (renovar el documento de identificación oficial); 2) se trata de un servicio tan básico que, aunque formalmente sea voluntario, materialmente deviene necesario y por tanto, obligatorio; 3) la actividad pública se desarrolla en régimen de monopolio, ya sea de hecho o de derecho.

La coactividad adquiere especial importancia por dos razones, por una parte, la imposición coactiva es la nota distintiva fundamental de la prestación patrimonial de carácter público o, lo que es lo mismo, el establecimiento unilateral de la obligación de

---

Pons, Madrid, España, 1991; GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Capítulo XV. Tasa en materia medioambiental...*, *Op. Cit.*, pp. 319-327; Id. *Tasas ambientales...*, *Op. Cit.*, pp. 627-659; Id. *Tasas por participación en los procedimientos de autorización...*, *Op. Cit.*, pp. 93-113; Id. "Tributación en materia de prestación de servicios de reciclaje, tratamiento y eliminación de residuos", *Tributos Locales*, N° 39, 2004, España, pp. 11-33; Id. "Tasas y contribuciones especiales. Comentario de STC 242/2004, de 16 de diciembre (BOE N° 18, del 21 de enero de 2005)", en *Tributos Locales*; N° 50, 2005, España, pp. 53-62; LAGO MONTERO, José María. "Los presupuestos de hecho de las tasas autonómicas", en LAGO MONTERO, José María, GARCÍA FRÍAS, María Ángeles, ALFONSO GALÁN, Rosa María, GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles, y GIL RODRÍGUEZ, Isabel. *Comentario a la Ley de Tasas y Precios Públicos de la Comunidad de Castilla y León*, Dykinson, S. L., Madrid, España, 2005, pp. 51-59; Id. *La cuantificación de las tasas autonómicas...*, *Op. Cit.*, pp. 109-163; Id. *Tasas de recogida de basuras...*, *Op. Cit.*, pp. 11-37; LAGO MONTERO, José María y GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Tasas locales: cuantía...*, *Op. Cit.*; Id. *La tasa de residuos sólidos urbanos...*, *Op. Cit.*, pp. 2 y ss.; PAGÈS I GALTÈS, Joan. "Las tasas en particular", en AA. VV. FERREIRO LAPATZA, José Juan, Coordinador. *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Marcial Pons, Madrid, España, 1993, pp. 443-484; MARTÍN QUERALT, Juan. *Tasas y precios públicos...*, *Op. Cit.*, pp. 39-51; RAMALLO MASSANET, Juan. *Tasas, precios públicos y precios privados...*, *Op. Cit.*, pp. 237-274; y RUIZ GARIJO, Mercedes. *Adecuación de las tasas al principio de capacidad económica...*, *Op. Cit.*, pp. 67-80; Id. *El principio de equivalencia en las tasas...*, *Op. Cit.*, pp. 2047-2051; Id. *¿Principio de capacidad económica en la cuantificación de la tasa por recogida de basuras...*, *Op. Cit.*, pp. 2020-2024.

<sup>1618</sup> MARGALLO GONZÁLEZ, Emilio. *La fiscalidad ecológica y el mercado interior en la Unión Europea...*, *Op. Cit.*, pp. 21 y 22.

<sup>1619</sup> Vid. LAGO MONTERO, José María. *Los presupuestos de hecho de las tasas...*, *Op. Cit.*, p. 56; LAGO MONTERO, José María y GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Tasas locales: cuantía...*, *Op. Cit.*, p. 25.

<sup>1620</sup> Vid. VARONA ALABERN, Juan Enrique. *Concepto de tributo y principio de capacidad contributiva...*, *Op. Cit.*, p. 574.

pago por parte del poder público sin el concurso de la voluntad del sujeto<sup>1621</sup> llamado a satisfacerla, siendo el elemento determinante de la exigencia de reserva de ley. Así lo define el Tribunal Constitucional en la STC 185/1995, de 14 de diciembre<sup>1622</sup>. Y por otra, concretamente respecto a las tasas, la coactividad resulta una nota esencial que les otorga ese carácter frente a otras figuras como los precios públicos<sup>1623</sup>. De la resolución citada, se desprende también que lo decisivo a la hora de dilucidar si una prestación patrimonial es coactivamente impuesta o no, es averiguar si el supuesto de hecho que da lugar a la obligación ha sido o no realizado de forma libre y espontánea por el sujeto obligado y si en el origen de la constitución de la obligación ha concurrido también su libre voluntad al solicitar el bien de dominio público, el servicio o la actuación administrativa de cuya realización surge dicha obligación.

La libertad o la espontaneidad exigida en la realización del hecho imponible y en la decisión de obligarse, debe ser real y efectiva<sup>1624</sup>. Esto significa que deberán considerarse coactivamente impuestas no sólo aquellas prestaciones en las que la realización del supuesto de hecho o la constitución de la obligación es obligatoria, sino también aquellas en las que el bien, la actividad o el servicio requerido es objetivamente indispensable para poder satisfacer las necesidades básicas de la vida personal o social de los particulares de acuerdo con las circunstancias sociales de cada momento y lugar o, dicho, con otras palabras, cuando la renuncia a estos bienes, servicios o actividades priva al particular de aspectos esenciales de su vida privada o social<sup>1625</sup>.

También se consideran impuestas coactivamente, aquellas prestaciones pecuniarias que derivan de la utilización de bienes, servicios o actividades prestadas o realizadas por los entes públicos en posición de monopolio de hecho o de derecho<sup>1626</sup>. Aunque el

---

<sup>1621</sup> Vid. CHECA GONZÁLEZ, Clemente. *Tasas locales. Hecho imponible y cuantía...*, *Op. Cit.*, pp. 803-830; Id. *Tasas locales...*, *Op. Cit.*, p. 39.

<sup>1622</sup> FJ 3, STC 185/1995, de 14 de diciembre. Estaremos en presencia de prestaciones coactivamente impuestas cuando la realización del supuesto de hecho resulta de una obligación impuesta al particular por el ente público, por ejemplo cuando surge de la prestación de servicios o actividades de solicitud o recepción obligatoria, y también cuando, siendo libre la realización del supuesto de hecho, éste no consiste en la demanda de un bien, un servicio o una actuación de los entes públicos, sino que la obligación de pagar la prestación nace sin que exista actividad voluntaria del contribuyente dirigida al ente público, encaminada por ello mismo, siquiera sea mediatamente, a producir el nacimiento de la obligación.

<sup>1623</sup> Vid. AA. VV. MENÉNDEZ MORENO, Alejandro. *Derecho Financiero...*, *Op. Cit.*, p. 168.

<sup>1624</sup> FJ 3, STC 185/1995, de 14 de diciembre. Recurso de inconstitucionalidad.

<sup>1625</sup> Fragmento del FJ 3, b) de la STC 185/1995, de 14 de diciembre. Recurso de inconstitucionalidad.

<sup>1626</sup> FJ 3 c) de la STC 185/1995, de 14 de diciembre. Recurso de inconstitucionalidad.

nivel de coactividad que deriva del monopolio público sea ciertamente menor que el que resulta del carácter imprescindible de los bienes, servicios y actividades que generan la prestación, no por ello puede considerarse irrelevante, ni subsumirse en este requisito, pues, aunque los servicios o las actividades no sean obligatorias, ni imprescindibles, lo cierto es que si sólo son los Entes públicos quienes los prestan, los particulares se ven obligados a optar entre no recibirlos o constituir necesariamente la obligación de pago de la prestación. La libertad de contratar o no contratar, la posibilidad de abstenerse de utilizar el bien, el servicio o la actividad no es a estos efectos una libertad real y efectiva<sup>1627</sup>.

Completando la explicación, el Tribunal Constitucional ha declarado que los tributos, desde la perspectiva de la Carta Magna, son prestaciones patrimoniales coactivas que se satisfacen, directa o indirectamente, a los entes públicos con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (artículo 31.1 CE)<sup>1628</sup>, no obstante, no todas las prestaciones patrimoniales coactivas son figuras tributarias. La calificación formal que otorgue la ley de creación no es absoluta, su naturaleza tributaria se desprende del análisis de sus elementos<sup>1629</sup>.

Un nuevo componente conceptual es el del ente público receptor del tributo, ya que cuando el servicio público se preste mediante gestión contractual, no se pagará ni se deberá a un ente público<sup>1630</sup>.

La tercera característica de la tasa, es su finalidad recaudatoria, sin perjuicio de que puedan, como cualquier otro tributo, participar activamente de otras políticas públicas

---

<sup>1627</sup> Vid. CHECA GONZÁLEZ, Clemente. *Tasas locales. Hecho imponible y cuantía...*, Op. Cit., pp. 803-830; Id. *Tasas locales...*, Op. Cit., p. 39; FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Tasas y precios públicos...*, Op. Cit., pp. 485-518; Id. *Tasas y precios. Los precios públicos...*, Op. Cit., pp. 321 y ss.; Id. *Tasas y precios públicos...* (1993), Op. Cit., pp. 413-442; Id. *Instituciones de Derecho Financiero...*, Op. Cit., pp. 229-244; GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. *La tasa como especie del género tributo...*, Op. Cit.; LAGO MONTERO, José María. *Los presupuestos de hecho de las tasas autonómicas...*, Op. Cit., pp. 51-59; PAGÈS I GALTÉS, Joan. *Las tasas en particular...*, Op. Cit., pp. 443-484; MARTÍN QUERALT, Juan. *Tasas y precios públicos...*, Op. Cit., pp. 39-51; RAMALLO MASSANET, Juan. *Tasas, precios públicos y precios privados...*, Op. Cit., pp. 237-274; y RUIZ GARIJO, Mercedes. *Adecuación de las tasas al principio de capacidad económica...*, Op. Cit., pp. 67-80; Id. *El principio de equivalencia en las tasas...*, Op. Cit., pp. 2047-2051.

<sup>1628</sup> FJ 15, STC 182/1997, de 28 de octubre. Recursos de inconstitucionalidad acumulados. Doctrina reafirmada en el FJ 18, STC 233/1999, de 16 de diciembre. Recursos de inconstitucionalidad acumulados. BOE N° 17 Suplemento, de 20 de enero de 2000.

<sup>1629</sup> FJ 7, STC 121/2005, de 10 de mayo de 2005. Cuestión de inconstitucionalidad. BOE N° 136 Suplemento, de 8 de junio de 2005.

<sup>1630</sup> VARONA ALABERN, Juan Enrique. *Concepto de tributo...*, Op. Cit., p. 575.

(como la ambiental), en otras palabras, justificarse por alguna finalidad extrafiscal paralelamente. Así pues, mediante la tasa, se contribuye a sufragar los gastos públicos también<sup>1631</sup>.

Bajo una óptica renovadora y sintética, LAGO MONTERO<sup>1632</sup> ha señalado que en la tarea de dilucidar en qué medida caben tasas y en qué precios públicos, el criterio rector ha de ser, la naturaleza del servicio público que se presta, a la vista del interés público presente en la existencia y prestación efectiva del servicio.

En cuanto a su captación como instrumento coadyuvante de las políticas públicas ambientales, las tasas aumentan cada día en número, presupuestos e importancia recaudatoria en los sistemas fiscales de los Estados miembros de la Unión Europea<sup>1633</sup>. Analizadas dentro del contexto de la tributación ecológica por organismos especializados como la Agencia Europea de Medioambiente, se conocen como

---

<sup>1631</sup> Vid. LAGO MONTERO, José María y GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *La tasa de residuos sólidos urbanos...*, *Op. Cit.*, p. 2.; GARCÍA FRÍAS, María Ángeles. *Los fines extrafiscales en las tasas...*, *Op. Cit.*, p. 179 y ss.; GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Capítulo XV. Tasa en materia medioambiental...*, *Op. Cit.*, pp. 319-327; Id. *Tasas ambientales...*, *Op. Cit.*, pp. 627-659; Id. *Tasas por participación en los procedimientos de autorización...*, *Op. Cit.*, pp. 93-113; Id. *Tributación en materia de prestación de servicios de reciclaje...*, *Op. Cit.*, pp. 11-33; Id. *Tasas y contribuciones especiales...*, *Op. Cit.*, pp. 53-62.

<sup>1632</sup> LAGO MONTERO explica que el criterio expuesto no es excluyente sino susceptible de complementarse con otros vinculados a él, tales como la existencia o no existencia de libre mercado en la prestación de este tipo de servicios, las características de los usuarios previsibles del servicio – principalmente su capacidad contributiva previa- y las características que la gestión del servicio y del tributo, en su caso, presenten. Vid. LAGO MONTERO, José María. *La cuantificación de las tasas autonómicas. Principios rectores...*, *Op. Cit.*, pp. 109-163. Comparte su planteamiento GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Tasas por participación en los procedimientos de autorización...*, *Op. Cit.*, pp. 93- 113.

<sup>1633</sup> Italia es uno de los países cuya preocupación ambiental ha crecido en los últimos años debido al deterioro de los entornos naturales en las últimas dos décadas. La presencia de numerosas necesidades de tipo ambiental ha empujado a su legislador a buscar la manera de subsanar el gasto público no sólo derivado sino incluso necesario para cubrirlo. La discusión en torno a figuras cuya naturaleza jurídica corresponde a la de tasas pero su trasfondo es cada vez más parecido a los impuestos, sobre todo tratándose de instrumentos relacionados con la limpieza y las denominadas tasas de higiene, han renovado el interés en discutir no sólo la ubicación de los tributos ambientales en el marco del sistema fiscal sino incluso la necesidad de reformar los criterios de tributación para incluir más aspecto contributivos en dichas figuras tradicionalmente retributivas. La imposición ambiental abarca actualmente diversas áreas y materias en el sistema fiscal italiano, sobre todo en el marco de las autonomías de las Regiones y entes locales. Hay que señalar que la presencia de la capacidad contributiva en los tributos ambientales es asumida por la gran mayoría de los juristas italianos en todas las categorías tributarias, en cuanto los presupuestos contaminantes se identifican con manifestaciones de fuerza económica. La capacidad contributiva en el caso de las tasas aun es motivo de discusión doctrinal, sin embargo, se asiente que es modulada por los principios de igualdad, de beneficio y la lógica de la contraprestación. Vid. BASILAVECCHIA, Massimo. *L'evoluzione della politica fiscale dell'Unione europea...*, *Op. Cit.*, p. 361; COCIANI, Simone Francesco. *Attualità o declino del principio della capacità contributiva...* *Op. Cit.*, p. 816; ALFANO, Roberta. *Imposta sarda sugli aeromobili...*, *Op. Cit.*, p. 7.

“*environmental charges*”<sup>1634</sup>, y se subraya que están encomendadas desde su creación a cubrir, en parte o en su totalidad, los costos de los servicios ambientales y a reducir la solicitud de acciones como el tratamiento de aguas residuales o la eliminación de basura<sup>1635</sup>.

Destaca que el concepto de la Agencia Europea de Medioambiente excluye el supuesto por utilización privativa o el aprovechamiento especial de bienes de dominio público (ambiental), supuesto sí contemplado en términos genéricos en la acepción legal de tasa de la LGT española. Razonamos que esta ausencia se debe posiblemente a que su aceptación (en cuanto al aprovechamiento de bienes ambientales) aun es heterogénea en el contexto comunitario<sup>1636</sup>.

### **3. b. La prestación de servicios o la realización de actividades ambientales en régimen de derecho público.**

Desde la doctrina alemana KLUTH<sup>1637</sup> reconoce que si la Administración mantiene un servicio público relacionado directa o indirectamente con la protección ambiental, se abren numerosas oportunidades para fomentarla a través de la normativa sobre utilización de los respectivos servicios. Entre estas posibilidades está la utilización de tasas y contribuciones especiales. La admisibilidad de dichos tributos se basa en la vinculación de la Administración pública con los fines ambientales, por ejemplo en el caso de la eliminación de residuos, relación de la que deriva la potestad para modificar la regulación y organización del servicio, asunto que en todo caso tiene que ver con el

---

<sup>1634</sup> EUROPEAN ENVIRONMENT AGENCY. *Market-based instruments ...*, *Op. Cit.*, p. 6.

<sup>1635</sup> Sobre este tema, *Vid.* LAGO MONTERO, José María. *Tasas de recogida de basuras. Costes trasladables, costes imputables, capacidad económica y protección ambiental...*, *Op. Cit.*, pp. 11-37; LAGO MONTERO, José María y GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *La tasa de residuos sólidos urbanos...*, *Op. Cit.*, pp. 2 y ss.; GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Tributación en materia de prestación de servicios de reciclaje, tratamiento y eliminación de residuos...*, *Op. Cit.*, pp. 11-33; y RUIZ GARIJO, Mercedes. *¿Principio de capacidad económica en la cuantificación de la tasa por recogida de basuras...*, *Op. Cit.*, pp. 2020-2024.

<sup>1636</sup> *Vid.* EUROPEAN ENVIRONMENT AGENCY, *Environmental Taxes: recent developments in tools for integration...*, *Op. Cit.*, pp. 15-17; *Id.* *Market-based instruments for environmental policy in Europe...*, *Op. Cit.*; *Id.* *Indicator fact sheet...*, *Op. Cit.*; *Id.* *Using the market for cost-effective environmental policy...*, *Op. Cit.*; *Id.* *Effectiveness of environment taxes and charges for managing sand, gravel, and rock extraction...*, *Op. Cit.* Complementariamente, *Vid.* BENZ, Sebastian, PERROT, Thomas, VANHULLE, Henk, JONSON, Lars. *La tributación medioambiental en los Estados miembros de la Unión...*, *Op. Cit.*, pp. 980-993.

<sup>1637</sup> *Vid.* KLUTH, Winfried. *Protección del medio ambiente mediante tributos...*, *Op. Cit.*, pp. 60 y 61.

reparto y ejercicio de competencias entre los órganos gubernamentales conforme dispongan las leyes. Por otra parte, la introducción de elementos ecológicos en las tasas que no tienen una verdadera vinculación con el medio natural, está supeditada a que exista la correspondiente competencia por razón de la materia a cargo de la Administración pública.

### **3. b. 1) Las tasas por servicios o actividades ambientales. Pautas de distinción.**

Estas figuras no difieren de la categoría tributaria general, *tasas*, en cuanto a que es precisa una relación entre el importe exigido y el servicio prestado al sujeto pasivo por la Administración. Al respecto, nos surgen algunas preguntas en cuanto a la forma en que la tasa ambiental tendrá que configurarse y cuantificarse a fin de que, sin perder su naturaleza jurídica, pueda tener también un carácter incentivador de conductas positivas, o inhibitorio de otras nocivas. Ciertamente es que aquéllas responden a la necesidad del órgano de gobierno de recuperar los costes en que ha incurrido para la prestación del servicio, sin embargo, en este caso la norma tributaria busca desincentivar determinados comportamientos por su carácter contaminante<sup>1638</sup>, de manera que la tasa *traduce (por virtud del principio quien contamina paga) en coste para el sujeto pasivo, los perjuicios que de una forma u otra ocasiona al medio ambiente y en ese sentido, funciona como instrumento corrector*<sup>1639</sup>.

Es menester mencionar que la principal pauta de distinción entre un impuesto ambiental y la tasa por servicios o actividades ambientales radica en que en los impuestos no existe vinculación entre ninguna actuación administrativa y los sujetos pasivos<sup>1640</sup>, de manera que el impuesto se exige sin contraprestación.

---

<sup>1638</sup> Vid. GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Capítulo XV. Tasa en materia medioambiental...*, *Op. Cit.*, pp. 319-327; Id. *Tasas ambientales...*, *Op. Cit.*, pp. 627-659; Id. *Tasas por participación en los procedimientos de autorización...*, *Op. Cit.*, pp. 93-113; Id. *Tributación en materia de prestación de servicios de reciclaje...*, *Op. Cit.*, pp. 11-33; MENÉNDEZ MORENO, Alejandro. *Los tributos como instrumentos...*, *Op. Cit.*, pp. 397-411.

<sup>1639</sup> MARGALLO GONZÁLEZ, Emilio. *La fiscalidad ecológica...*, *Op. Cit.*, p. 21.

<sup>1640</sup> LIENDO LUDUEÑA, Marcelo. "El coste de la calidad del agua en los impuestos medioambientales: el canon de saneamiento de Aragón", en *Revista Noticias de la Unión Europea*, N° 289, Año XXV, febrero de 2009, Wolters Kluwer, España, pp. 31 y 32. En el mismo sentido, BAYONA DE PEROGORDO, Juan José y SOLER ROCH, María Teresa. *Derecho financiero...*, *Op. Cit.*, p. 652;



El criterio descrito adquiere relevancia cuando se trata de determinar la naturaleza de un tributo que por sus particulares características es imprecisa<sup>1641</sup>. En términos semejantes se pronunció el Tribunal Constitucional al describir que *“las categorías tributarias, más allá de las denominaciones legales, tienen cada una de ellas la naturaleza propia y específica que les corresponde de acuerdo con la configuración y estructura que reciban en el régimen jurídico a que vengán sometidas, que debe ser el argumento decisivo a tener en cuenta para delimitar el orden constitucional de competencias, el cual, al no ser disponible por la ley, no puede hacerse depender de la mera denominación que el legislador, a su discreción, asigne al tributo”*<sup>1642</sup>.

El Máximo Tribunal recita de manera genérica en la STC 296/1994, de 10 de noviembre<sup>1643</sup>, que *“el hecho imponible de la tasa se vincula a una actividad o servicio de la Administración Pública, mientras que el hecho imponible del impuesto se relaciona con negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo. Ello a su vez conlleva que en las tasas la determinación del sujeto pasivo se realice por referencia a la actividad administrativa y el importe de la cuota se fije, esencialmente, atendiendo al coste de la actividad o servicio prestado por la Administración, con los que tiene una relación, más o menos intensa, de contraprestación, mientras que en los impuestos el sujeto pasivo se determina por la actividad de los contribuyentes y el gravamen se obtiene sobre una base imponible que es expresiva de una capacidad contributiva, que no opera como elemento configurador en las tasas o, si lo hace, es de manera muy indirecta y remota”*.

**Criticamos** que al hacer un pronunciamiento general, el Tribunal **omitiera cualquier reflexión relativa a la tasa nacida a partir del aprovechamiento especial de dominio público** cuyo estudio requiere alguna precisión específica (menos mal que

---

FERREIRO LAPATZA, José Juan. *La clasificación de los tributos...*, *Op. Cit.*, p. 553; MENÉNDEZ MORENO, Alejandro. *Los tributos como instrumentos...*, *Op. Cit.*, p. 396.

<sup>1641</sup> *Vid.* MENÉNDEZ MORENO, Alejandro. *Los tributos como instrumentos...*, *Op. Cit.*, p. 396. El autor comenta que en definitiva, la referencia legal a la ausencia de contraprestación, si no muy precisa, otorga indudablemente a la estructura de los impuestos una configuración específica cuyas características van a resultar relevantes a la hora de articular esta figura tributaria como instrumento para la protección medioambiental.

<sup>1642</sup> FJ 4º, STC 296/ 1994, de 10 de noviembre. BOE de 14 de diciembre de 1994. Cuestiones de constitucionalidad acumuladas.

<sup>1643</sup> FJ 4º, STC 296/ 1994, de 10 de noviembre. BOE de 14 de diciembre de 1994. Cuestiones de constitucionalidad acumuladas.

por ATC 407/2007, de 6 de noviembre<sup>1644</sup>, se recompone parcialmente la doctrina al señalar que el principio de capacidad contributiva del artículo 31.1 CE, es aplicable a todas las figuras tributarias, incluidas las tasas. FJ 4º). Es así ya que como desarrollaremos en apartados sucesivos<sup>1645</sup>, en un momento dado esta acepción guarda relación con el uso y consumo de bienes de la naturaleza<sup>1646</sup> como factores de producción (que de ninguna manera debe ser gratuito para el usuario, amén de su valor añadido dadas sus particulares características ambientales, del deterioro y del perjuicio<sup>1647</sup> que causa dicho consumo al ecosistema y al bienestar de la colectividad que lo habita).

En otro orden, el Tribunal Supremo<sup>1648</sup> considera que la clave distintiva es que en la tasa existe una solicitud de prestación del servicio por parte de los particulares, los cuales se mueven por su interés particular, es decir, reciben algo que les beneficia, y éste es el fundamento del tributo-tasa, no la capacidad de pago del particular (por fortuna más adelante se empareja con el criterio (aunque vago e insuficiente) del Tribunal Constitucional a través de las SSTS de 30 de mayo de 2003 y 22 de enero de 2009, respectivamente<sup>1649</sup>). No obstante, consideramos que el órgano jurisdiccional olvida que a la par de un beneficio por determinado servicio, los usuarios también pueden efectuar actos de consumo de recursos, véase verbigracia, el tratamiento de aguas residuales<sup>1650</sup>, donde desde nuestro punto de vista, el usuario no solo se beneficia del servicio de tratamiento de sus vertidos, sino también, del consumo de

---

<sup>1644</sup> FJ 4º. ATC 407/2007, de 6 de noviembre. Cuestión de inconstitucionalidad.

<sup>1645</sup> Vid. *Infra.*, el epígrafe 3.d. “*La utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público*” del Capítulo III.

<sup>1646</sup> El profesor MENÉNDEZ MORENO está a favor de que pueda exigirse la tasa por la utilización privativa o especial del dominio público desde la perspectiva de la concreta finalidad de protección medioambiental, a quienes utilicen los bienes de dominio público causando una erosión a los mismos o simplemente por el consumo de los recursos naturales. Cfr. MENÉNDEZ MORENO, Alejandro. *Los tributos como instrumentos...*, *Op. Cit.*, pp. 400 y 401.

<sup>1647</sup> Vid. FERNÁNDEZ JUNQUERA, Manuela. “¿Un impuesto municipal industrial anticontaminante?”, en *Organización territorial del Estado*, Volumen II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 1985, pp. 1264 y ss. La autora relacionó también la posibilidad de aplicar una tasa con el uso que se hace del dominio público porque supone un perjuicio para el resto de la comunidad, perjuicio que genera costes sociales, los cuales en definitiva, son soportados por la Administración.

<sup>1648</sup> FJ Quinto de la STS de 9 de junio de 2001, Recurso 2874/1996. Recurso de Casación.

<sup>1649</sup> SSTS de 30 de mayo de 2003, FJ 4º; y 22 de enero de 2009, FJ 6º. La primera referida a la tasa por prestación de servicios públicos y la segunda, relativa a la tasa nacida a partir del aprovechamiento privativo del dominio público. Ambas reconocen el sometimiento obligado al principio de capacidad contributiva, con sus propios matices.

<sup>1650</sup> Vid. el trabajo de PAJUELO MACÍAS, Antonio. “Los tributos contra la contaminación como posibles tributos propios de las comunidades autónomas: especial referencia a una ley de Cataluña”, *Revista de Hacienda Autónoma y Local*, Volumen XIII, Nº 38, mayo-agosto, 1993, Editorial de Derecho Financiero y Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, España, pp. 377-388.

determinadas cantidades del líquido afectando para siempre sus posibilidades de reuso restringiéndolo en el mejor de los casos a la industria o a la agricultura.

Ahora bien, en cuanto a que pueda presentarse un supuesto de doble imposición con la tasa por suministro de agua<sup>1651</sup>, el acto de desechar el agua consumida para su tratamiento implica ambientalmente un nuevo supuesto no sólo por el servicio mismo, sino porque el consumo es otro, ya que quien desecha resulta a la vez el consumidor exclusivo de esa determinada cantidad de agua potable en cuanto a que no volverá a ser suministrada para el mismo fin a otros posibles usuarios. De ahí que la acción de consumir debe tenerse en cuenta paralelamente al momento de considerar la cuantía de las tasas. Si se nos permite la licencia, recuérdese que muy cierto resulta el dicho popular “nunca pasa la misma agua por el mismo río”.

Retomando la acepción de las tasas por prestación de servicios públicos, la jurisprudencia constitucional asume que ésta puede ser proporcionada tanto directa como indirectamente por la Administración, sin que una u otra posibilidad sea óbice para que la figura pierda su categoría tributaria<sup>1652</sup>.

Generalmente desde el punto de vista de los efectos, y dadas las circunstancias explicadas, las tasas ambientales pueden configurarse como redistributivas o incentivadoras<sup>1653</sup>.

Aquellas de rasgos redistributivos<sup>1654</sup>, más difundidas respecto de las incentivadoras, tienen la finalidad de asegurar el financiamiento de las intervenciones vinculadas a la

---

<sup>1651</sup> Vid. ALZAGA VILLAAMIL, Óscar. *La Tributación medioambiental y las aguas...*, *Op. Cit.*, pp. 529-557; CARBAJO VASCO, Domingo. *La imposición ecológica en España. El caso de la fiscalidad de las aguas...*, *Op. Cit.*, pp. 7- 17; FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Pascual. *La fiscalidad sobre el agua...*, *Op. Cit.*, pp. 1227-1244; GARCÍA VALIÑAS, María Ángeles. *Tarifificación Óptima para el servicio de aguas...*, *Op. Cit.*; GUAITA MARTORELL, Aurelio. *Derecho Administrativo. Aguas, Montes y Minas...*, *Op. Cit.*, pp. 130 y ss.; PAGÈS I GALTÉS, Joan. *Fiscalidad de las Aguas...*, *Op. Cit.*, 13 y ss.; y VÁZQUEZ COBOS, Carlos. *Capítulo IV: La fiscalidad de las aguas en España...*, *Op. Cit.*, pp. 147-184.

<sup>1652</sup> FJ 6º, STC 102/2005, de 20 de abril. BOE 120, de 20 de mayo de 2005. Cuestión de inconstitucionalidad.

<sup>1653</sup> Cfr. GARCÍA FRÍAS, María Angeles. *Los fines extrafiscales en las tasas...*, *Op. Cit.*, la profesora es partidaria, incluso, de que las tasas recauden más de lo que cuesta la prestación del servicio cuando estén presentes en ellas funciones extrafiscales como las ambientales. En este sentido, LAGO MONTERO señala que ello confundiría la tasa con un impuesto o una sanción en la medida en que se excediera el coste del servicio, lo que le plantearía problemas. El ideal es que la tarifa de la tasa discrimine y grave más al usuario más dañino, hasta recuperar de él, en su caso, el 100% de su singular imputación del coste del servicio. Cfr. LAGO MONTERO, José María. *Tasas de recogida de basuras...*, *Op. Cit.*, pp. 19 y 20.

materia ambiental. En estas hipótesis, el ingreso obtenido puede ser asimilado al de una tasa o tarifa general por la prestación de un servicio público, destinada a la “descontaminación” y que tiende a redistribuir el costo sobre los sujetos contaminadores.

Ahora bien, al abordar en sentido estricto el supuesto de las tasas ecológicas cuando son incentivadoras, destaca el empeño por encaminar a los sujetos contaminadores hacia una reducción de las actividades ambientalmente nocivas a través de la introducción de cargas económicas progresivas<sup>1655</sup>. El grado de coacción ejercitado desde el tributo es variable en relación a cada hecho, a la incidencia de la carga fiscal y a la elevación de la alícuota prefijada, que para ser eficaz debe establecerse en punto tal que determinen una efectiva presión sobre los sujetos contaminadores a fin de modificar sus comportamientos, pero exente un mínimo vital obligatoriamente. La tasa ecológica de tipo incentivador se acerca más a los impuestos que a las tasas en sentido amplio, ya que aquélla debe establecerse teniendo en cuenta al menos criterios genéricos de capacidad contributiva de cada contribuyente, sobre todo en servicios básicos<sup>1656</sup>, pudiendo por lo tanto tener también carácter general<sup>1657</sup>.

---

<sup>1654</sup> En este sentido, LAGO MONTERO recuerda que tanto en la doctrina como en la jurisprudencia ha calado hondo que la tasa es un tributo retributivo del coste del servicio que se presta, por lo que su estructura cuantificadora debe responder a esa naturaleza. *Cfr.* LAGO MONTERO, José María y GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Tasas locales: cuantía...*, *Op. Cit.*, pp. 75 y ss., con explicación de la evolución doctrinal y jurisprudencial desde el principio de beneficio hasta el principio de equivalencia de costes, pasando por los principios de cobertura y de provocación de costes, traducción todos, para el ámbito de la tasa, de los principios de igualdad y proporcionalidad. El artículo 24.2 L.H.L., al igual que el artículo 19.2 L.T.P.P. permiten a la jurisprudencia aferrarse al cómodo criterio de examinar sólo que el coste global del servicio no haya sido excedido por la recaudación global de la tasa. Pero si en las liquidaciones individuales hay indicios de ese exceso, es muy probable que la suma de todas ellas esté sobrepasando el límite global, lo que debe ser controlado jurisdiccionalmente. La cuota ha de responder a la participación individual de cada sujeto en el coste del servicio, a una imputación individualizada de costes, siquiera sea estimada, pero razonable y no arbitraria.

<sup>1655</sup> *Vid.* LAGO MONTERO, José María. *Las tasas de recogida...*, *Op. Cit.*, pp. 11-37; LAGO MONTERO, José María y GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Tasas locales: cuantía...*, *Op. Cit.*; LAGO MONTERO, José María y GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *La tasa de residuos sólidos urbanos...*, *Op. Cit.*, pp. 2 y ss.

<sup>1656</sup> Acerca de la esencialidad del servicio como criterio diferenciador, *Vid.* LAGO MONTERO, José María. *La cuantificación de las tasas...*, *Op. Cit.*, pp. 110-129.

<sup>1657</sup> Acerca de la amplitud de posibilidades de las tasas medioambientales por servicios, CALVO ORTEGA, Rafael. *Tributación medioambiental y principio...*, *Op. Cit.*, p. 117; CALVO VÉRGEZ, Juan. *Las tasas medioambientales en el sistema tributario autonómico...*, *Op. Cit.*, pp. 85-91; LAGO MONTERO, José María. *Las tasas de recogida de basuras...*, *Op. Cit.*, pp. 6 y ss.; MENÉNDEZ MORENO, Alejandro. *Los tributos como instrumentos...*, *Op. Cit.*, p. 398; y VAQUERA GARCÍA, Antonio. *Fiscalidad y medioambiente...*, *Op. Cit.*, pp. 306 y ss.

Ante todo, la tasa ambiental no puede perder su carácter incentivador. Recordemos que la tributación ambiental (en sentido estricto) se caracteriza por su vocación de incentivar de alguna manera a los sujetos pasivos, a replantearse y modificar sus conductas lesivas con el medio natural, hacia otras ciertamente más amables con el bien *ambiente*. Se traduce así en un instrumento particularmente ventajoso para estimular procesos productivos innovadores y más equilibrados ecológicamente. Sin embargo, si la tasa careciera de esta característica, su establecimiento como instrumento de finalidad extrafiscal no tendría utilidad alguna ni sentido<sup>1658</sup>.

### 3. b. 2) La prestación o utilización de servicios públicos esenciales.

La prestación o utilización de servicios públicos, es uno de los presupuestos que dan origen a la “tasa”, sin embargo el rubro abarca un especial grupo cuya importancia “vital” en los usuarios lo ensalza hasta convertirlos en esenciales. Referido por primera vez en el artículo 5º del texto original de la Ley 8/1989, de Tasas y Precios Públicos<sup>1659</sup>, actualmente derogado, LAGO MONTERO<sup>1660</sup> recupera el concepto (esencialidad) proporcionándole un enfoque nuevo.

Previamente, recordemos la reflexión elaborada en este trabajo relativa a que la “vitalidad” de un servicio o consumo contaminante se vuelve un parámetro fundamental asociado al nivel de imposición que sufrirá el servicio o consumo dentro de la tributación ambiental, siendo mayor en tanto sus características lo aproximen al lujo o suntuosidad. La cuantía del gravamen será proporcional al consumo del bien o servicio contaminante, al tiempo que el tipo impositivo se ve incrementado conforme a la incidencia que produce la actividad o consumo y la clase de bien consumido

---

<sup>1658</sup> Vid. GARCÍA FRÍAS, María Ángeles. *Los fines extrafiscales en las tasas...*, Op. Cit., p. 180.

<sup>1659</sup> Artículo 5 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos. BOE N° 90, de 15 de abril de 1989. Refería que el establecimiento de tasas o precios públicos por la prestación de los servicios públicos de justicia, educación, sanidad, protección civil o asistencia social, sólo podrá efectuarse en los términos previstos en la ley o leyes reguladoras de los servicios de que se trate, sin perjuicio de la aplicación de la ley general cuando así se estableciere. Derogado por la disposición derogatoria Única. b) de la Ley 25/1998, de 1 de julio.

<sup>1660</sup> Vid. LAGO MONTERO, José María. *La cuantificación de las tasas...*, Op. Cit., pp. 117- 120; LAGO MONTERO, José María y GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Tasas locales: cuantía...*, Op. Cit., p. 50 y ss.

(repetimos, parámetros como la necesidad del bien, su renovabilidad, la dificultad para acceder al mismo, su escasez, etcétera).

Pues bien, la explicación que regala LAGO MONTERO<sup>1661</sup> es que este grupo comprende supuestos de hecho que si bien pueden ser legitimantes de originar tasas, deben tenerse en cuenta imperativamente en su implantación y graduación de cuotas la capacidad contributiva previa de los llamados a satisfacerlas. Concluye el autor, que el uso o consumo de servicios públicos esenciales<sup>1662</sup> no demuestra por lo general, riqueza gravable en el usuario, no existiendo una disponibilidad libre de la renta, pues ese uso o consumo es obligado (mayoritariamente). Por lo que debe tenerse en cuenta a la hora de su implantación, dice, la capacidad contributiva previa de los usuarios previsibles. Partiendo de que nadie puede ser llamado a pagar tributos si carece de medios para satisfacerlos, la graduación de las cuotas a pagar, debe escalonarse también en función del coste del servicio y de la intensidad del uso que los sujetos pasivos realicen del mismo.

Propiamente, resolvemos que ante cierto tipo de bienes, como por ejemplo, el agua y el correspondiente servicio de distribución del líquido potable, estamos en presencia por una parte de un bien imprescindible para la vida y por otra, en consecuencia, de un servicio esencial. No obstante, un consumo superior al necesario para el desarrollo normal de las personas brinca la barrera de lo básico y en tal medida, su utilización puede convertirse incluso en un derroche o desperdicio, que tratándose del preciado valor vital del agua ha de ser gravado en tal medida consecuentemente. Ese consumo básico se traduce en un límite inferior que debe estar exento de gravamen especial,

---

<sup>1661</sup> Vid. LAGO MONTERO, José María. *La cuantificación de las tasas...*, *Op. Cit.*, pp. 119 y 120.

<sup>1662</sup> Un esfuerzo importante por delimitar el concepto de servicio público esencial es el realizado por RUIZ GARIJO, quien excluye que lo sean todos los obligatorios y aprecia que ha de circunscribirse el concepto, de acuerdo con la jurisprudencia constitucional, a las prestaciones vitales o necesarias para la vida de la comunidad, imprescindibles para la vida privada o social de los ciudadanos, lo que determinará no ya la inexigibilidad de la tasa sino oportunas y concretas exenciones. Vid. RUIZ GARIJO, Mercedes. *Adecuación de las tasas al principio de capacidad económica...*, *Op. Cit.*, pp. 67-80; *El principio de equivalencia en las tasas...*, *Op. Cit.*, pp. 2047-2051; Id. *¿Principio de capacidad económica en la cuantificación de la tasa por recogida de basuras...*, *Op. Cit.*, pp. 2020- 2024. Por su parte, AGUALLO AVILÉS, Ángel. *Tasas y precios públicos...*, *Op. Cit.*, pp. 76-79, 234-236, 243-260, 341-347, utiliza el concepto de servicio público esencial, pero no lo maneja a los efectos de determinar la existencia posible de las tasas sino para determinar su sometimiento o no a la reserva de ley, que procede, a su juicio, sólo cuando la coacción exógena, administrativa, para la realización de la actividad, es de grado máximo, siendo irrelevante la voluntad del sujeto pasivo -servicio indispensable y/o impuesto por acto de autoridad-. Por su parte, MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier. *Tasas y precios públicos...*, *Op. Cit.*, pp. 177-180 y 197-199, maneja también el concepto de servicio público esencial para determinar el sometimiento de la prestación exigible a la reserva de ley y a la capacidad económica, y se muestra a favor de que la ley especificara suficientemente cuales lo son.

sin que sea óbice el cobro del servicio público correspondiente a un precio incluso subsidiado (caso de México), límite que coincide con el mínimo vital exento, que obligatoriamente debe respetarse por el legislador.

En lo que cabe a la institución del mínimo exento, volveremos más adelante<sup>1663</sup>.

### 3. b. 3) La cuantificación de las tasas por servicios ambientales.

La cuantificación de las tasas<sup>1664</sup> es uno de los temas más problemáticos y que origina el mayor número de conflictos entre la Administración Tributaria y el contribuyente.

Esta circunstancia se pone de relieve mediante reiterada jurisprudencia, de la que extraemos ahora la Sentencia del Tribunal Supremo fechada el 11 de marzo de 2003 (Recurso 3225/1998), que analiza la vulneración del principio de equivalencia<sup>1665</sup> en

---

<sup>1663</sup> Vid. *Infra*, epígrafe 3.f. “El mínimo exento en la tasa medioambiental”, del Capítulo III.

<sup>1664</sup> Vid. LAGO MONTERO, José María. *La cuantificación de las tasas...*, *Op. Cit.*, pp. 111 y ss.; LAGO MONTERO, José María y GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Tasas locales: su cuantía...*, *Op. Cit.* 45 y ss.

<sup>1665</sup> Son varios los autores que, con distintos matices, niegan la contraposición de los principios de beneficio o equivalencia de costes con el de capacidad económica, en lo cual estamos de acuerdo. Así, para CALVO ORTEGA, Rafael. *Las tasas...*, *Op. Cit.*, p. 24: “la utilización de un servicio público, como acto aislado que es, no puede exteriorizar otra capacidad contributiva que el coste del servicio. De manera que la tasa no puede ser mayor ni menor que éste. Si fuera mayor, se estaría utilizando un servicio público con fin de lucro; si fuera menor, se dejaría de gravar una parte de la capacidad económica exteriorizada”; LAGO MONTERO, José María. *La cuantificación de las tasas...*, *Op. Cit.*, pp. 111 y ss.; LAGO MONTERO, José María y GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Tasas locales...*, *Op. Cit.*; MARTÍN DELGADO, José María. *Los principios...*, *Op. Cit.*, p. 80: “El principio del beneficio puede ser entendido en el ámbito de la capacidad económica como un incremento de capacidad sobrevenida como consecuencia de una actividad administrativa, solicitada o no por el contribuyente. Es la tributación de un beneficio especial que pone de manifiesto una distinta posición de los sujetos perceptores con relación al resto de la comunidad. En definitiva, se arbitra también una particular intervención en la financiación de estas actividades”; de la misma opinión es CORS MEYA, Francisco Javier. *Las tasas...*, *Op. Cit.*, p. 327: “...el principio del beneficio no puede ser asumido como mecanismo jurídico para distribuir las cargas públicas. En cambio, no hay ningún inconveniente para que el beneficio se integre en el principio de capacidad económica, en el sentido de considerar la contraprestación o beneficio como una manifestación de riqueza que es objeto de gravamen o detracción, como cualquier otra manifestación parcial de capacidad económica. Es decir, la ventaja o beneficio obtenido se transforma en una magnitud o base de tributación, en lugar de generar una contraprestación”; en el mismo sentido, CAAMAÑO ANIDO, Miguel Ángel. *Concurrencia de tasas y capacidad contributiva...*, *Op. Cit.*, pp. 233-245; Id. *Cuantificación de las tasas y costes de los servicios públicos prestados...*, *Op. Cit.*, p. 94. Más recientemente también encontramos a GIL RODRÍGUEZ, Isabel. “Legalidad, equivalencia de costes y capacidad económica en las tasas”, *Tributos Locales* N° 50, 2005, Madrid, España, pp. 13-52; y RUIZ GARIJO, Mercedes. *El principio de equivalencia en las*

las tasas y, concretamente la ecuación o binomio coste-rendimiento del servicio de otorgamiento de licencia de obras<sup>1666</sup>. Se trata de un aspecto que insiste en la idea de que dicho binomio no puede establecerse en términos individuales sino globales del coste total del mantenimiento del servicio y la tasa devengada. Es decir, debe buscarse la referencia al binomio coste-rendimiento del servicio que viene contenida en los estudios y memoria elaborados al efecto sobre la evaluación económica y financiera del coste y rendimiento de los respectivos servicios o actividades. El Tribunal Supremo consideró que la proporción o equivalencia no puede fijarse en términos individuales de conformidad con los dos principios esenciales de las tasas (beneficio y adecuación coste-servicio) ya que la tasa no es como el impuesto, un tributo que sirva para el mantenimiento de necesidades públicas indefinidas sino un tributo causalmente vinculado al mantenimiento de un servicio público determinado. Cabe comentar que al criterio del Tribunal se han sumado opiniones críticas<sup>1667</sup>, respecto a que afirmar que la tasa es un tributo causalmente al coste de un servicio público, desvirtúa lo afirmado en la propia sentencia ya que la tasa es un tributo que se exige por la prestación de un servicio público o la realización de una actividad administrativa a sujetos especialmente beneficiados, siempre que se cumplan una serie de requisitos (art. 6 LTPP y art. 20 LRHL), atendiendo a que la idea determinante es que el coste del servicio no puede repercutirse más allá del beneficio que el sujeto obtiene. Es decir, que debe existir una correspondencia o paralelismo entre el coste del que el sujeto se beneficia y la cuantía de la tasa. Se justifica en que el principio de equivalencia significa en primer lugar, que la cuantía exigida al sujeto beneficiado debe guardar relación con el servicio público o actividad administrativa prestados. En segundo término, que la cuantía total de las tasas no puede superar el coste del servicio tal como dispone el art. 24.2 de la LRHL (vertiente global).

La principal dificultad a la hora de enfocar el principio de equivalencia en su faceta individual radica en acreditar el exceso y la desproporción entre la tasa y la actividad

---

*tasas...*, *Op. Cit.*, pp. 2047-2051, quien encuentra la capacidad económica en todas las utilidades de dominio público y el beneficio particular en el resto de las tasas.

<sup>1666</sup> *Vid.* GIL RODRÍGUEZ, Isabel. *Tasas urbanísticas por la actividad promotora privada...*, *Op. Cit.* La autora trata de demostrar que no existe contraposición entre el principio de equivalencia de costes y el principio de capacidad económica, pues en toda prestación de servicios urbanísticos a un administrado existe un disfrute de servicios públicos, una ventaja para un particular, un coste a él imputable, sintomáticos, siquiera sea indirectamente, de su capacidad de gasto, consumo o beneficio, de su capacidad económica.

<sup>1667</sup> RUIZ GARIJO, Mercedes. *El principio de equivalencia en las tasas...*, *Op. Cit.*, pp. 2047-2051. La autora aduce cómo los tribunales vienen entendiendo equivocadamente que la equiparación entre el coste y rendimiento no debe ser exacta sino aproximadamente razonable.



municipal desplegada, dicha dificultad se agudiza si observamos los métodos de cuantificación de este tributo (art. 19 LTPP y art. 24.3 LRHL), que junto al desconocimiento del principio de equivalencia provocan que la tasa se configure como un auténtico impuesto<sup>1668</sup>, desconociéndose la idea principal de que la cuantía de la tasa debe corresponderse con el coste del que se beneficia o que provoca el sujeto pasivo.

Otra cuestión a resolver, es la tocante a la base imponible en las tasas<sup>1669</sup>. Al respecto, las definiciones de *base* aportadas por la doctrina coinciden en que se trata de una expresión cifrada del hecho imponible o una concepción que lo cuantifica, sin embargo, la aplicación del concepto a las tasas se complica, como argumenta LAGO MONTERO<sup>1670</sup>, por dos causas: la debilidad de la reserva de ley que pesa sobre el mismo y que permite al reglamento, jugar con el establecimiento de las bases imponibles; y en segundo lugar, la difícil aplicación del concepto propiamente a las tasas por prestación de servicios o actividades, en las que el hecho imponible no sea susceptible de medición, de traducción cuantitativa a magnitudes numéricas.

Siguiendo al profesor, tanto en las tasas por prestación de servicios como en las contribuciones especiales no se trata tanto de medir manifestaciones individuales de capacidad contributiva como de medir costes de los servicios prestados y repartirlos entre los usuarios. Prevalciendo a su parecer, que compartimos, sobre la noción de base imponible, el uso de criterios de reparto. Es decir, existe una cuota contributiva total a repartir entre los usuarios mediante cuotas individuales. Esta operación puede realizarse utilizando bases imponibles no monetarias expresivas del grado de utilización del servicio por cada sujeto pasivo (mencionando el caso de las tasas por prestación del servicio de agua, con el que estamos de acuerdo). Ahora bien, a sabiendas de la complejidad que puede significar su utilización en casos como el de inspecciones, autorizaciones o permisos, por la intervención administrativa en la vida

---

<sup>1668</sup> Vid. Las reflexiones de RUIZ GARIJO, Mercedes. *¿Principio de capacidad económica en la cuantificación de la tasa...*, *Op. Cit.*, pp. 2020-2024.

<sup>1669</sup> Vid. LAGO MONTERO, José María. *La cuantificación de las tasas autonómicas...*, *Op. Cit.*, p. 133, señala que “la doctrina más atenta a estos problemas se percató perfectamente de la dificultad de utilizar el mecanismo “base por tipo” para cuantificar la cuota de estos tributos, pero no llega a rechazar su uso”, Cfr. MATEO RODRÍGUEZ, Luis. *Principios rectores de la cuantificación de tasas...*, *Op. Cit.*, pp. 275-287; CARROBE GENE, Miguel. “La base imponible en las tasas y precios públicos”, en AA. VV. *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español*, IEF y Marcial Pons, Madrid, España, 1991, pp. 289-299; y PAGÉS I GALTÉS, Joan. *Elementos cuantificadores...* *Op. Cit.*, pp. 301-341.

<sup>1670</sup> LAGO MONTERO, José María. *La cuantificación de las tasas autonómicas...*, *Op. Cit.*, pp. 146-152.

de los particulares, el profesor LAGO MONTERO sugiere que en su lugar, es más razonable prescindir de la utilización del elemento cuantitativo base imponible para emplear criterios que midan el uso del servicio por cada sujeto, estas pautas pueden serlo de fijación y distribución de cuotas fijas, moduladas en función del grado de utilización del servicio y de la capacidad contributiva previa del sujeto pasivo, cuando el servicio sea esencial.

A decir de la STS de 30 de noviembre de 2002<sup>1671</sup>, cuyas observaciones son trasladables a la categoría tributaria de las tasas en general, *“...el principio de capacidad contributiva constituye uno de los principios informadores del sistema tributario en su conjunto, conforme establece el art. 31.1 de la Constitución, y, por tanto, tiene que hacerse presente, con mayor o menor intensidad, en todos los tributos, y la tasa lo es. Sin embargo, el concepto de tasa ha ido tradicionalmente ligado a la idea de contraprestación por la utilización o aprovechamiento del dominio público, por la prestación de un servicio público o por la realización de una actividad administrativa que se refiera, afecte o beneficie de modo particular a quien la provoca, es decir, al sujeto pasivo –arts. 26.1.a) LGT y 20.1 LRHL–. La actividad administrativa, pues (autorización para ocupar el dominio público, prestación de un servicio o emisión de una autorización), constituye la nota definitoria de la tasa y el criterio prevalente para diferenciarla del impuesto, en cuyo hecho imponible no tiene relevancia alguna la existencia de una actividad de esa naturaleza. Pero, al propio tiempo, es esta necesaria existencia de una actividad administrativa en el presupuesto de hecho de la tasa la que coloca en ella, en una posición claramente secundaria, el principio de capacidad contributiva, habida cuenta que, también a diferencia del impuesto, la prestación tributaria no se satisface porque se realice un hecho que manifieste mayor o menor capacidad contributiva, sino porque, como ocurre en el caso de autos, se recibe un servicio de la Administración...”* (FJ Segundo). *“... el principio de capacidad contributiva presenta en las tasas la significación secundaria y relativa a que se acaba de hacer mención. A su lado, la idea de contraprestación, a que, como antes se dijo, ha ido tradicionalmente unida su concepto, hace que, entre los principios informadores de esta modalidad tributaria, el prevalente sea el de equivalencia de costes, pero no en relación con el coste del servicio concreto que se preste por la Administración, sino, en su conjunto, respecto del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate –arts. 24.1 y 19...”* (FJ Tercero).

---

<sup>1671</sup> STS de 30 de noviembre de 2002. Recurso de Casación 3848/1997. FFJJ Segundo y Tercero.

En relación a la doctrina reproducida, RUIZ GARIJO<sup>1672</sup> reprobaba que el principio de capacidad contributiva presente una significación secundaria y relativa como subraya el Tribunal Supremo, lo mismo que la utilización del principio analizado en la cuantificación de las tasas no sea un imperativo de la ley sino un consejo a seguir en la exacción de las tasas locales. Consideramos que si bien es cierto que se afirma tajantemente el carácter de contraprestación (existencia de bilateralidad), es criticable que la graduación de la cuantía de la tasa no es, ni mucho menos, obligada en función del principio de capacidad contributiva (LGT y LTPP), hay que tener en cuenta lo establecido en el artículo 31.1 CE, esto es, la capacidad contributiva de los sujetos llamados a contribuir es un criterio que debe ser tenido en cuenta en cada uno de los tributos<sup>1673</sup>, aun cuando el multicitado principio goce de distinto protagonismo según nos encontremos con tributos de naturaleza impositiva o retributiva (tasas).

En el caso de las tasas y contribuciones especiales<sup>1674</sup>, la capacidad contributiva obliga a respetar el mínimo vital del sujeto beneficiado (permitir la utilización gratuita de un servicio público se inscribe en el mínimo de subsistencia que debe dejarse a salvo de gravamen).

Aunque la aplicación de la capacidad contributiva como criterio para graduar la cuantía de la tasa implica un cierto riesgo de alejarla de su verdadera naturaleza y acercarla a los impuestos, en definitiva la implementación de criterios de capacidad contributiva del sujeto pasivo (de progresividad de la tasa) no puede desvincularse del importe del servicio, ni desconocer el beneficio resultante de la prestación del servicio público, al tiempo que deben introducirse criterios correctores que permitan tener en cuenta el

---

<sup>1672</sup> Vid. RUIZ GARIJO, Mercedes. *¿Principio de capacidad contributiva...*, *Op. Cit.*, pp. 2020- 2024.

<sup>1673</sup> Entre otros, CALVO ORTEGA, Rafael. *Tributación medioambiental y principio...*, *Op. Cit.*, pp. 103 y ss.; CAZORLA PRIETO, Luis María. *Los principios constitucional-financieros...*, *Op. Cit.*, pp. 53 y ss.; MATA SIERRA, María Teresa. *La tributación medioambiental...*, *Op. Cit.*, pp. 501 y ss.; MENÉNDEZ MORENO, Alejandro. *Los tributos como instrumentos...*, *Op. Cit.*, pp. 389 y ss.; PEÑA ALONSO, José Luis. *La finalidad extrafiscal y la estructura...*, *Op. Cit.*, pp. 460 y ss.; ROSEMBUJ, Tulio. *Elementos de Derecho Tributario...*, *Op. Cit.*; Id. *El Tributo Ambiental. Primeras reflexiones...*, *Op. Cit.*, pp. 3-16; Id. *Medidas tributarias de protección: fundamento y naturaleza...*, *Op. Cit.*, pp. 733-755; Id. *Tributos ambientales...*, *Op. Cit.*, pp. 43-62; Id. *Tributos ecológicos en el ámbito municipal...*, *Op. Cit.*, pp. 3-18; Id. *El impuesto como disfrute de bienes colectivos...*, *Op. Cit.*, p. 2 y ss.

<sup>1674</sup> Vid. FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Tasas y precios públicos...*, *Op. Cit.*, pp. 485-518; Id. *Tasas y precios. Los precios públicos...*, *Op. Cit.*, pp. 321 y ss.; Id. *Tasas y precios públicos...*, *Op. Cit.*, pp. 413-442; Id. *La clasificación de los tributos en impuestos, tasas y contribuciones especiales...*, *Op. Cit.*, pp. 549-558; Id. *Instituciones de Derecho Financiero...*, *Op. Cit.*, pp. 229 y ss.

servicio público o la actividad desarrollada, ya que en ellos es donde se refleja la justicia del tributo analizado.

No nos cabe duda, que los principios de capacidad contributiva y de beneficio confluyen conciliadamente en las tasas<sup>1675</sup>. La Ley de Tasas y Precios Públicos parece albergar la presencia de ambos en la figura tributaria, de tal manera que se hace necesario adecuar la regulación de la tasa a la capacidad contributiva. Adecuación que en los supuestos empleados como ejemplos, corresponderá a las Corporaciones Locales en sus ordenanzas municipales.

Por otro lado, la aportación germana sugiere que para fijar el importe de las tasas por prestación de servicios públicos o incluso contribuciones especiales, el legislador y la Administración pueden introducir en el cálculo la financiación de tareas relacionadas con el medio ambiente que cabe incorporar al servicio y que de otro modo no serían financiadas por el usuario, verbigracia dentro del servicio de eliminación de basura puede incluirse el saneamiento de antiguos vertederos industriales, reflejando su coste en el importe de las tasas. Con independencia de lo anterior, para obtener un criterio claro deberá profundizarse en el ámbito del principio *quien contamina paga*, como guía de atribución de costes y su *delimitación con el principio de contribución general al gasto público*. De este modo sólo estará justificado exigir a un sujeto el coste de saneamiento de antiguos vertederos industriales cuando aquél sea causante del daño y responsable de su eliminación<sup>1676</sup>. El interés general juega un papel importante en la minoración de la cuantía de la tasa, que desde nuestra proyección tendría que ver con la prestación de servicios de calidad esencial.

---

<sup>1675</sup> Entre otros, CALVO ORTEGA, Rafael. *Las tasas...*, *Op. Cit.*, p. 24; LAGO MONTERO, José María. *La cuantificación de las tasas...*, *Op. Cit.*, pp. 111 y ss.; LAGO MONTERO, José María y GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Tasas locales...*, *Op. Cit.*; GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Capítulo XV. Tasa en materia medioambiental...*, *Op. Cit.*, pp. 319-327; Id. *Tasas ambientales...*, *Op. Cit.*, pp. 627-659; Id. *Tasas por participación en los procedimientos de autorización...*, *Op. Cit.*, pp. 93-113; Id. *Tributación en materia de prestación de servicios de reciclaje...*, *Op. Cit.*, pp. 11-33; Id. *Tasas y contribuciones especiales...*, *Op. Cit.*, pp. 53-62; MARTÍN DELGADO, José María. *Los principios...*, *Op. Cit.*, p. 80; CORS MEYA, Francisco Javier. *Las tasas...*, *Op. Cit.*, p. 327; CAAMAÑO ANIDO, Miguel Ángel. *Concurrencia de tasas y capacidad contributiva...*, *Op. Cit.*, pp. 233-245; Id. *Cuantificación de las tasas y costes de los servicios públicos prestados...*, *Op. Cit.*, p. 94; GIL RODRÍGUEZ, Isabel. *Legalidad, equivalencia de costes y capacidad económica...*, *Op. Cit.*, pp. 13-52; y RUIZ GARIJO, Mercedes. *El principio de equivalencia en las tasas...*, *Op. Cit.*, pp. 2047-2051; Id. *Adecuación de las tasas al principio de capacidad contributiva...*, *Op. Cit.*, p. 80.

<sup>1676</sup> KLUTH, Winfried. *Protección del medio ambiente mediante tributos ecológicos...*, *Op. Cit.*, p. 61.

En el caso concreto de las tasas ambientales, nos adherimos a la posición de LAGO MONTERO<sup>1677</sup> y su diferenciación de los servicios esenciales, no obstante, precisaríamos que en la cuantificación del gravamen, será indispensable la rúbrica de cuantías progresivas calculadas a partir de un mínimo exento en servicios básicos ambientales, que tomen en cuenta: coste del servicio, el grado de consumo del usuario y el valor añadido ambiental de los recursos naturales que estuvieran implicados (verbigracia el agua, en el caso de la prestación del servicio de suministro de agua potable, o el equilibrio del suelo y subsuelo, en el supuesto de recogida de residuos, así como sus especiales características –renovabilidad, estado de conservación, escasez, tipo de afectación ambiental causada con su explotación, etcétera). Sin embargo, en aquellos servicios no esenciales, no es exigible que la capacidad contributiva previa o genérica de los usuarios deba tenerse en cuenta a la hora de graduar la cuota a pagar por concepto de tasa, pues ya el uso del servicio es un indicador de una cierta capacidad contributiva, al menos indirectamente<sup>1678</sup>.

Sin perjuicio de la distinción entre servicios básicos y el resto, el legislador tributario habrá de tener en cuenta en su tasación, referentes específicos de capacidad contributiva de los sujetos acordes al servicio de que se trate, pues en todos los casos la estadística ha demostrado que por ejemplo el volumen de emisión de residuos con su consiguiente tratamiento, así como de consumo de agua y otros servicios públicos, es directamente proporcional al nivel de renta de los usuarios<sup>1679</sup> con la consecuente incidencia ambiental que representa.

### **3. c. Algunas tasas por prestación de servicios ambientales vigentes en España.**

Con independencia del entramado competencial en materia ambiental en el Estado español cuyo tratamiento escapa a este trabajo de investigación, cabe señalar que la prestación de servicios ambientales gravados mediante tasas está presente en todos los ámbitos de gobierno.

---

<sup>1677</sup> LAGO MONTERO, José María. *La cuantificación de las tasas...*, *Op. Cit.*, pp. 110 y ss.; Id. *Tasas de recogida de basuras. Costes trasladables, costes imputables, capacidad...*, *Op. Cit.*, pp. 11-37.

<sup>1678</sup> LAGO MONTERO, José María y GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Tasas locales: cuantía...*, *Op. Cit.*, pp. 143 y 144.

<sup>1679</sup> Vid. ROZAS VALDÉS, José Andrés. *Hacienda y residuos...*, *Op. Cit.*, pp. 351-368.

**3. c. 1) Las tasas por prestación de servicios o actividades administrativas ambientales a nivel estatal.**

Guiándonos por el trabajo sintetizador de GUERVÓS MAÍLLO<sup>1680</sup>, en el caso de España, *a nivel estatal* las tasas ambientales (o al menos nominalmente, ya que el debate sobre si tienen una auténtica finalidad ecológica o no está inconcluso) constan fundamentalmente de 3 rubros:

1. La tasa por inspección y control de funcionamiento de las instalaciones nucleares de almacenamiento, artículo 10 de la Ley 14/1999<sup>1681</sup>.
2. La Ley 24/2005, de 18 de noviembre<sup>1682</sup>, de reformas para el impulso a la productividad, que supone una novedad en cuanto a la creación de diversas tasas por servicios (de importancia) ambientales. Cabe señalar que la financiación del organismo será en gran parte con los recursos procedentes de las tasas. Las exacciones citadas versan sobre: a) la gestión de residuos radiactivos y combustible gastado generados en las centrales nucleares y su desmantelamiento y clausura atribuibles a la explotación de las mismas con anterioridad a 2005, así como la gestión de residuos radioactivos procedentes de actividades de investigación relacionadas con generación de energía nucleoelectrónica y las operaciones de desmantelamiento y clausura como consecuencia de las actividades de minería y producción de concentrados de uranio anterior a 1994; b) la gestión de residuos radiactivos y combustible gastado generados en las centrales nucleares y su desmantelamiento y clausura, que sean atribuibles a la explotación de las mismas llevada a cabo con posterioridad al 31 de marzo de 2005; c) la prestación de servicios de gestión de los residuos radiactivos derivados de la fabricación de elementos combustibles, incluido el desmantelamiento de las instalaciones de fabricación

---

<sup>1680</sup> Vid. GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Tasas por participación en los procedimientos de autorización...*, *Op. Cit.*, pp. 96- 104.

<sup>1681</sup> Artículo 10, Ley 14/1999, de 4 de mayo, de Tasas y Precios Públicos por servicios prestados por el Consejo de Seguridad Nuclear. BOE N° 107, de 5 de mayo de 1999. Fue modificado por el numeral 73 de la Ley 30/2005, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2006. BOE N° 312, de 30 de diciembre de 2005. La actualización de la cuantía fija, de acuerdo a la Exposición de Motivos, se fundamenta en el principio de equivalencia, es decir, del coste del servicio de inspección y control de instalaciones nucleares.

<sup>1682</sup> Artículo Octavo, Ley 24/2005, de 18 de noviembre de reformas para el impulso de la productividad. BOE N° 277, de 19 de noviembre de 2005. Se crea la entidad pública empresarial ENRESA, de gestión pública de residuos radiactivos. Se implementan diversas tasas.

de los mismos; d) la prestación de los servicios de gestión de los residuos radiactivos generados en cualesquiera otras instalaciones no comprendidas en el hecho imponible de las tasas previstas en los puntos anteriores.

Los tipos de gravamen tienen en cuenta la potencia utilizada por las centrales nucleares y las clases de residuos radiactivos.

3. Las tasas creadas por la Ley 27/2006, de 18 de julio<sup>1683</sup>, por la que se regulan los derechos de acceso a la información, de participación pública y de acceso a la justicia en materia de medioambiente. La norma desgaja una serie de exacciones justificadas en el derecho y la obligación de los ciudadanos de exigir y participar en la salvaguarda y conservación del medioambiente, respectivamente. La Exposición de Motivos describe que para que los ciudadanos, individual o colectivamente, puedan participar en esa tarea de protección de forma real y efectiva, resulta necesario disponer de los medios instrumentales adecuados, cobrando hoy especial significación la participación en el proceso de toma de decisiones públicas. Argumenta que la participación, con carácter general consagrada en el artículo 9.2 CE, y para el ámbito administrativo el artículo 105 CE, garantiza el funcionamiento democrático de las sociedades e introduce mayor transparencia en la gestión de los asuntos públicos. Por otra parte, reconoce que la definición jurídica de esta participación y su instrumentación a través de herramientas legales que la hagan efectiva ha progresado intensamente en el Derecho medioambiental internacional y, por extensión, el Derecho Comunitario y el de los Estados que integran la Unión Europea. En esta línea, destaca el Convenio de la Comisión Económica para Europa de Naciones Unidas sobre acceso a la información, la participación del público en la toma de decisiones y el acceso a la justicia en materia de medio ambiente, hecho en Aarhus el 25 de junio de 1998 (Convenio de Aarhus<sup>1684</sup>), cual parte del postulado que para que los ciudadanos puedan disfrutar del derecho a un medio ambiente saludable y cumplir el deber de respetarlo y protegerlo, deben tener acceso a la información medioambiental relevante, deben estar legitimados para participar en los procesos de toma de

---

<sup>1683</sup> Ley 27/2006, de 18 de julio, por la que se regulan los derechos de acceso a la información, de participación pública y de acceso a la justicia en materia de medio ambiente (incorpora las Directivas 2003/4/CE y 2003/35/CE). BOE N° 171, de 19 de julio de 2006.

<sup>1684</sup> España ratificó el Convenio de Aarhus en diciembre de 2004, entrando en vigor el 31 de marzo de 2005.

decisiones de carácter ambiental y deben tener acceso a la justicia cuando tales derechos les sean negados.

Pues bien, son las Disposiciones adicional primera y segunda de la Ley 27/2006, de 18 de julio en comento, las que respectivamente configuran la *tasa por suministro de información ambiental para la Administración General del Estado y sus Organismos Públicos*<sup>1685</sup>, y la *tasa por suministro de información ambiental para la Administración Local*<sup>1686</sup>.

### **3. c. 2) Las tasas por prestación de servicios o actividades administrativas ambientales en las Comunidades Autónomas. Verbigracia Aragón.**

*Las Comunidades Autónomas* han abrazado diversas tasas de esta naturaleza, principalmente identificadas con el suministro de información ambiental, evaluación de impacto ambiental, auditorías, autorizaciones y concesión de etiquetas ecológicas<sup>1687</sup>.

Para comprender el marco jurídico, es menester señalar que derivadas de su autonomía financiera, la propia Constitución reconoce la oportunidad de las tasas

---

<sup>1685</sup> El supuesto se rige por la Ley creadora y por las demás fuentes normativas que para las tasas se establecen en el artículo 9 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos. Su hecho imponible es la reproducción y envío de documentos por la Administración General del Estado o por sus Organismos Públicos, en cualquier soporte material, con información ambiental disponible en fondos documentales de la Administración General del Estado, cuando la solicitud de dicha actividad no sea voluntaria o no se preste o realice por el sector privado. No estarán sujetos a la tasa el examen in situ de la información solicitada y el acceso a cualquier lista o registro creado y mantenido en los términos previstos en el artículo 5.3.c) de la Ley. El devengo se presenta en el momento de la solicitud del suministro de la información ambiental, la cual no se tramitará hasta tanto no se haya acreditado el abono que resultare exigible.

<sup>1686</sup> En este caso, son las Entidades Locales quienes podrán establecer tasas por el suministro de información ambiental, que se regirán por lo dispuesto en el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, y, en lo que se refiere a su hecho imponible y supuestos de no sujeción y exención, por lo previsto en la disposición adicional primera de esta Ley. Todo ello sin perjuicio de las de los regímenes financieros forales de los Territorios Históricos del País Vasco y Navarra.

<sup>1687</sup> Vid. La referencia de GUERVÓS MÁILLO, María Ángeles. *Capítulo XV. Tasa en materia medioambiental...*, *Op. Cit.*, pp. 319-327; Id. *Tasas ambientales...*, *Op. Cit.*, pp. 627-659; Id. *Tasas por participación en los procedimientos de autorización...*, *Op. Cit.*, pp. 93-113; Id. *Tributación en materia de prestación de servicios de reciclaje, tratamiento y eliminación de residuos...*, *Op. Cit.*, pp. 11-33; HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Derecho Tributario Ambiental...*, *Op. Cit.*, pp. 78-106; CALVO VÉRGEZ, Juan. *Las tasas medioambientales...*, *Op. Cit.*, pp. 85-91; VAQUERA GARCÍA, Antonio. *Fiscalidad y medioambiente...*, *Op. Cit.*, pp. 350 y ss.



como uno de los instrumentos de financiación de las Comunidades (artículos 15 y 157.1.b) CE), lo que ratifica la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas<sup>1688</sup> (artículos 4.1.b, y 7). Ahora bien, dado que este trabajo no es el idóneo para estudiar a fondo las potestades de las Comunidades Autónomas en materia de tasas y más aún, de las ambientales, nos basta señalar por el momento que el marco jurídico respectivo se ha completado y/o moldeado a partir de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional fundamentalmente (por ejemplo la STC 185/1995, de 14 diciembre, FFJJ 3, 4 y 5, dictamina las directrices que identifican el carácter coactivo de las exacciones, los criterios de distinción entre las tasas y precios públicos, la definición de “tasas” recogida primero en la ley 25/1998, de 13 de julio, de modificación del Régimen Legal de las Tasas Estatales y Locales y de Reordenación de las Prestaciones Patrimoniales de Carácter Público, y continuada mediante la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria vigente en la actualidad).

El desarrollo del ordenamiento autonómico en materia de tasas es imparable. Las periódicas leyes de medidas tributarias aprueban nuevas figuras y modifican las vigentes, como ha ocurrido ejemplarmente en el caso de la Comunidad de Aragón.

En efecto, la Comunidad aragonesa ha modificado su normativa con la intención de introducir concepciones respetuosas del principio de capacidad contributiva, a la par que equilibradas con el de equivalencia (artículo 9º de la Ley de Tasas y Precios Públicos de Aragón<sup>1689</sup>), conforme a las necesidades surgidas en las Administraciones

---

<sup>1688</sup> Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas. BOE Nº 236, de 1º de octubre de 1980. Artículo 4. “*Recursos de las Comunidades Autónomas. 1. De conformidad con el apartado 1 del artículo 157 de la Constitución, y sin perjuicio de lo establecido en el resto del articulado, los recursos de las Comunidades Autónomas estarán constituidos por: ...b) Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales...*”. Artículo 7 “*Tasas. Las Comunidades Autónomas podrán establecer tasas por la utilización de su dominio público, así como por la prestación de servicios públicos o la realización de actividades en régimen de Derecho público de su competencia, que se refieran, afecten o beneficien de modo particular a los sujetos pasivos cuando concurra cualquiera de las circunstancias siguientes:...*”.

<sup>1689</sup> Ley 5/2006, de 22 de junio, de Tasas y Precios Públicos de la Comunidad Autónoma de Aragón, BOE Nº 81, de 17 de julio de 2006. “*Artículo 9.- Principios de equivalencia y de capacidad contributiva.*”

*1.- El importe líquido de las tasas no podrá exceder en su conjunto del valor real del uso privativo o del aprovechamiento especial del dominio público, ni del coste previsto o real del servicio, o, en su caso, del valor agregado por la actividad de la Administración, cuya prestación o realización constituye su hecho imponible. A tales efectos, deberá tenerse en consideración lo previsto en el artículo 14 y en la memoria económico financiera exigida en el artículo 15.*

*2.- En la fijación de la cuantía de las tasas se tendrá en cuenta, en cuanto lo permitan las características del tributo, la capacidad contributiva de los obligados a satisfacerlas.”*

Asimismo, es añadida una Disposición Adicional Única mediante Ley 13/ 2009, de 30 de diciembre, de Medidas Tributarias de Aragón para 2010, que lista las tasas por prestación de servicios o realización de

prestadoras de servicios según la dotación cada vez mayor de funciones y competencias, como notoriamente ocurre en materia medioambiental (muestra de ello es el Texto Refundido de las Tasas de Aragón y sus varias modificaciones, las que han adicionado continuamente nuevas figuras, entre las últimas, la tasa por servicios administrativos en materia de protección del medioambiente<sup>1690</sup>, la tasa por servicios administrativos en materia de conservación de la biodiversidad<sup>1691</sup>, o la tasa por servicios administrativos para el suministro de información medioambiental en soporte informático o telemático<sup>1692</sup>).

A juicio de SEBASTIÁN LORENTE<sup>1693</sup>, el legislador aragonés contempla dos formas de tasas ambientales, a saber, *aquellas nacidas por la prestación de servicios administrativos y aquellas derivadas de ciertas actuaciones administrativas de tolerancia ambiental*.

En el primer conjunto, constituye el elemento objetivo generador de los distintos hechos imponibles la prestación de servicios en que concurren las siguientes circunstancias: 1. que se presten en régimen de Derecho público, es decir, cuando se realicen por cualquiera de las formas de gestión de los servicios públicos y su titularidad corresponda a un ente público; 2. que los servicios no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios, o no se presten en el sector privado; y 3. que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario.

En el segundo grupo, nos encontramos ante las denominadas *“tasas por tolerancia, o tasas por molestias o riesgos permitidos”*<sup>1694</sup> en las que la actividad administrativa va

---

actividades en régimen de Derecho Público aplicables en la Comunidad aragonesa. Entre éstas se contemplan diversos presupuestos en materia medioambiental.

<sup>1690</sup> Adicionada por artículo 54.b) de Ley 13/2005, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas en materia de Tributos Cedidos y Tributos Propios de la Comunidad Autónoma de Aragón. BOA N° 154, de 31 de diciembre de 2005.

<sup>1691</sup> Añadida por artículo 54.b) de Ley 13/2005, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas en materia de Tributos Cedidos y Tributos Propios de la Comunidad Autónoma de Aragón. BOA N° 154, de 31 de diciembre de 2005.

<sup>1692</sup> Añadida por artículo 12 de la Ley 19/2006, de 29 de diciembre, de medidas tributarias de la Comunidad Autónoma de Aragón. BOA N° 149, de 30 de diciembre de 2006.

<sup>1693</sup> Vid. SEBASTIÁN LORENTE, Jesús J. *Las tasas medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón...*, *Op. Cit.*, pp. 97- 99.

<sup>1694</sup> Vid. el interesante trabajo de ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel. *Tasas sobre molestias y riesgos permitidos...*, *Op. Cit.*, pp. 130 y 131. Explica que dentro de los fenómenos sociales, existe un campo respecto al cual el Derecho tributario hasta hoy ha hecho poco: aquellos actos de los ciudadanos

encaminada a la autorización de actividades lícitas pero generadoras de incidencias ambientales. Tenemos así los dos elementos conformadores de esta modalidad de tasas: por un lado, la necesaria autorización administrativa para el desarrollo de estas actividades contaminantes, por otro, el riesgo de ciertos bienes sociales jurídicamente protegidos como el medio ambiente, la salud o la seguridad pública, puestos en peligro precisamente por aquellas conductas no deseadas pero necesarias para el desarrollo económico de un país. El cuadro se completa con las llamadas “tasas de vigilancia” complementarias de las tasas por tolerancia derivadas de los servicios de inspección técnica y controles, por ejemplo, de la calidad medioambiental o de otros parámetros. Su hecho imponible no se constituye únicamente por la prestación del servicio de parte de la Administración sino también por el riesgo que las actividades ocasionan<sup>1695</sup>, lo que da el matiz extrafiscal al gravamen en cuestión.

---

no deseables por la Administración, pero sí consentidos por el Derecho, que sólo pueden realizarse por medio de una autorización administrativa, teniendo en este caso el establecimiento de los tributos el fin de prevenir o minimizar los efectos de aquellos actos que no se desea declarar antijurídicos por los beneficios que acarrearán, pero sí interesa intervenir sobre ellos por poner en riesgo bienes jurídicamente protegidos. Mientras, otras parcelas jurídicas han incidido en este campo, particularmente el Derecho administrativo y el civil.

Considera que han sido dos posturas las adoptadas por el sistema jurídico en su conjunto para hacerles frente: la primera es a través de su control y, la segunda, a través de diversas medidas flexibilizadoras, como la “tolerancia” o los riesgos permitidos. Desde el punto de vista jurídico aquellos actos se ajustan mejor al concepto de “riesgos permitidos”, pues esta expresión responde al grado de aceptación social que ha de guardarse para no cercenar el desarrollo de actividades productivas las cuales, pese al grado de peligro que conllevan, se consideran ventajosas económica o socialmente.

Las conductas socialmente indeseables que simultáneamente requieren autorización administrativa para poder realizarse, han tenido una clara evolución que va desde aquellos actos que constituyen meras molestias (que se producen y afectan generalmente con carácter singular a ciertos individuos), hasta las actuales perturbaciones que tienen efectos difusos y que se consideran de alto riesgo social.

En cada uno de estos niveles el Ordenamiento jurídico ha tenido una respuesta. En cuanto a la reacción de éste con relación a las actividades de molestia, se ha dado, bien desde el campo del Derecho privado (inmisiones permitidas), o desde el Derecho público, especialmente a través del Derecho administrativo (regulando estas actividades por medio del Reglamento de Actividades Molestas, Insalubres, Nocivas y Peligrosas o con medidas tradicionales de intervención, como las prohibiciones, autorizaciones, órdenes y mandatos).

En los últimos decenios ha ido consolidándose una visión social distinta a la que caracterizaba la sociedad industrial clásica. Esta nueva perspectiva ha sido denominada como “sociedad del riesgo”. Este concepto surgió en la sociología, pero ha tenido repercusiones en otras áreas, incluyendo al Derecho. Son tres las características que la “sociedad del riesgo” imprime al Derecho: a) cambio en el potencial de los peligros actuales en relación con los de otras épocas; b) complejidad organizativa de las relaciones de responsabilidad; y, c) sensación de inseguridad subjetiva, que es independiente de los peligros reales. El Derecho ha importado el concepto de “sociedad del riesgo” debido a que los nuevos riesgos tienen su origen en actividades humanas, esto las hace en principio susceptibles de control. De ahí surge la idea de que el Derecho pueda ser un medio adecuado e incluso necesario para contrarrestar los nuevos riesgos.

La denominada “sociedad del riesgo” está generando dos cambios importantes en el mundo normativo: a) está creando nuevos ámbitos de actuación jurídica y b) existe una tendencia a la prevención de riesgos.

<sup>1695</sup> Para ORTEGA MALDONADO, puede constatarse una clara influencia en el Derecho tributario de la “sociedad del riesgo”, que se traduce tanto en la política como en la dogmática tributaria. La tendencia de la política tributaria en la sociedad del riesgo es de carácter preventivo, de ahí que: a) procure configurar

En estas tasas concurren tres principios del Derecho Tributario Ambiental<sup>1696</sup>: 1. El de capacidad o aptitud para incidir el medio, como una modalidad de la capacidad contributiva, como un criterio de contribución puesto que el valor de la prestación recibida por el sujeto pasivo equivale a la autorización para el ejercicio de la actividad económica contaminante que le reporta beneficios económicos; 2. El principio de prevención que se plasma en la técnica de intervención administrativa mediante la reserva de autorización temporal condicionada al cumplimiento de determinados requisitos técnicos medioambientales<sup>1697</sup>; y 3. El principio “quien ocasiona un riesgo o

---

tributos disuasivos y b) amplíe la cobertura tributaria a nuevos bienes jurídicos universales y de vago contenido.

La seguridad o protección contra riesgos puede también alcanzarse a través del Derecho tributario por cinco razones: 1) Al ser éste expresión del estado o situación de una sociedad debe estar orientado a procurar seguridad y protección; 2) Además, es necesario garantizar tanto el bien jurídico colectivo como las condiciones para su utilización; 3) Asimismo, debe tenerse en cuenta que la seguridad se erige en un derecho subjetivo público, lo que supone la elevación del rango de las conductas o actividades que le afectan negativamente, de manera que, en la medida en que los tributos inciden sobre actividades que lesionan la seguridad, es correcto afirmar que aquellos constituyen lesiones de derecho y por ello se entiende, deben estar en el Derecho tributario para que éste logre desincentivarlas; 4) Como los individuos dirigen su comportamiento en función de su propio provecho, sin atender a la cuestión de si su acción, sumada a la de todos los demás, puede suponer la destrucción del bien jurídico colectivo, la protección de tal bien, exigiría recurrir a los tributos para que aquel bien pueda salvaguardarse; y, 5) El Derecho tributario se presta a adecuaciones conforme a las necesidades sociales y económicas imperantes. En ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel. *Tasas sobre molestias y riesgos permitidos...*, *Op. Cit.*, p. 159.

<sup>1696</sup> La trilogía sugerida por SEBASTIÁN LORENTE, nombra como primer inciso a la capacidad económica, es nuestra la inclusión de la modalidad referida a la aptitud para incidir en el medioambiente. Consultado del artículo de su autoría *Vid.* SEBASTIÁN LORENTE, Jesús J. *Las tasas medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón...*, *Op. Cit.*, pp. 98 y 99.

<sup>1697</sup> El concepto de “riesgos permitidos” bien puede adoptarse por el Derecho tributario para poner de relieve, por un lado, que los actuales riesgos sociales, precisan de un mayor control y vigilancia; y, de otro, que no puede prescindirse de muchas de esas actividades por los beneficios que comportan. Así pues, en la ponderación entre riesgo y beneficio, deben introducirse medidas flexibles, como el tributo que tienda a prevenir o disminuir los efectos nocivos de aquellas conductas. Los elementos del concepto de molestias y riesgos permitidos serían los siguientes:

- a) Se trata de conductas (actos o hechos jurídicos) en principio lícitas.
- b) Que por las circunstancias de intensidad (riesgo potencial) o peligrosidad (riesgo real) en que se realizan.
- c) Afectan (negativamente) o pueden afectar (expectativa de afectación)
- d) A bienes jurídicos colectivos protegidos por el ordenamiento.
- e) Que al mismo tiempo se trata de conductas que resultan ventajosas económica o socialmente; y,
- f) Para cuya realización se exige autorización administrativa.

Por otra parte, ORTEGA MALDONADO asume fehacientemente que la tasa es la categoría tributaria idónea para lograr el propósito de prevención o disminución de las molestias y los efectos de los riesgos permitidos. Es así porque todas las actividades que generan molestias o riesgos permitidos precisan de una autorización administrativa para su realización, de suerte que la intervención administrativa desplegada serviría no tanto como medida de control, sino como medida de ordenación. Las tasas sobre molestias y riesgos permitidos se basan en la idea de que el Estado puede establecer unos límites sobre ciertos ámbitos, situaciones o conductas realizados por los particulares, cuando por sus circunstancias de intensidad o peligrosidad afectan o pueden afectar a la colectividad, aunque resulten útiles o necesarias socialmente, y subordinar la posibilidad de su ejercicio o disfrute al cumplimiento de los requisitos legales y al pago de una tarifa.

una molestia, paga”<sup>1698</sup> (desde nuestra opinión, se trata de una forma derivada del propio principio contaminador pagador<sup>1699</sup>, que implica la asunción de las externalidades económicas y de los costes sociales por el causante de las mismas y no por la comunidad en general<sup>1700</sup>).

La doble clasificación propuesta por SEBASTIÁN LORENTE<sup>1701</sup> se comprende mejor si revisamos brevemente algunas de las tasas vigentes en dicha Comunidad, incluidas en el Texto Refundido de las Tasas de la Comunidad Autónoma de Aragón<sup>1702</sup>, como a continuación presentamos:

- a) La tasa por expedición de licencias y permisos de caza y pesca<sup>1703</sup> (Capítulo XVI, artículos 67- 70 ter). Como su nombre indica se trata de un simple acto de

---

<sup>1698</sup> Dado que la “sociedad del riesgo” ha generado también tres tendencias en la dogmática tributaria: a) la creación de nuevos tributos que pretenden proteger bienes jurídicos de contenido difuso; b) la utilización creciente de tributos que hagan frente a las necesidades de protección y seguridad y c) la flexibilización y desformalización de algunos principios y figuras del Derecho tributario material (su postura explica desde otro ángulo, la matización sufrida por el principio de capacidad contributiva en el caso de los tributos ambientales, hasta constituirse en una nueva modalidad), los autores postulan que en realidad todas estas transformaciones no son más que la manifestación expresa de un principio jurídico: “quien pone en riesgo, paga”, cuyo ámbito material de aplicación es mayor que el principio *quien contamina paga*, pues extiende su cobertura a toda clase de riesgos sociales, incluyendo los riesgos ambientales.

<sup>1699</sup> En igual sentido se pronuncian ROSEMBUJ y ORTEGA MALDONADO. Cfr. ROSEMBUJ, Tulio. *Elementos de Derecho Tributario...*, Op. Cit.; Id. *El Tributo Ambiental. Primeras reflexiones...*, Op. Cit., pp. 3-16; Id. *Medidas tributarias de protección: fundamento y naturaleza...*, Op. Cit., pp. 733-755; Id. *Tributos ambientales...*, Op. Cit., pp. 43-62; Id. *Tributos ecológicos en el ámbito municipal...*, Op. Cit., pp. 3-18; Id. *El impuesto como disfrute de bienes colectivos...*, Op. Cit., p. 2 y ss.; y ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel. *Tasas sobre molestias y riesgos permitidos...*, Op. Cit., p. 159.

<sup>1700</sup> Lo que en palabras de HERRERA MOLINA debe dar lugar a las tasas por tolerancia de actividades contaminantes legítimas aunque indeseables. Cfr. HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *El principio quien contamina paga...*, Op. Cit., p. 206. En el mismo sentido, PUIG VENTOSA, Ignasi. *Fiscalitat Ambiental Local*, Fundació Carles Pi i Sunyer, Barcelona, España, 2004, p. 177.

<sup>1701</sup> Vid. SEBASTIÁN LORENTE, Jesús J. *Las tasas medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón...*, Op. Cit., pp. 97-99.

<sup>1702</sup> Ley de Tasas, aprobada por Decreto Legislativo 1/2004, de 27 de julio, del Gobierno de Aragón, en su texto vigente. Su última modificación se debe a la Ley 13/2009, de 30 de diciembre, de Medidas Tributarias de la Comunidad Autónoma de Aragón. BOE Nº 36, de 10 de febrero de 2010.

<sup>1703</sup> GUERVÓS MAÍLLO revela interesantes reflexiones acerca de las tasas por autorizaciones y licencias de caza y pesca, ambos servicios *no esenciales* y por tanto, sometibles a criterios de capacidad económica previa de los beneficiarios a la hora de establecer los elementos cuantitativos de la obligación tributaria. Cfr. GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. “Capítulo XVII. Tasa en materia de caza”, en LAGO MONTERO, José María, GARCÍA FRÍAS, María Ángeles, ALFONSO GALÁN, Rosa María, GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles, y GIL RODRÍGUEZ, Isabel. *Comentario a la Ley de Tasas y Precios Públicos de la Comunidad de Castilla y León*, Dykinson, S. L., Madrid, España, 2005, pp. 335-340; Id. “Capítulo XVIII. Tasa en materia de pesca”, en LAGO MONTERO, José María, GARCÍA FRÍAS, María Ángeles, ALFONSO GALÁN, Rosa María, GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles, y GIL RODRÍGUEZ, Isabel. *Comentario a la Ley de Tasas y Precios Públicos de la Comunidad de Castilla y León*, Dykinson, S. L., Madrid, España, 2005, pp. 341-345. Igualmente, CHECA GONZÁLEZ,

la Administración para autorizar (tolerar) una determinada acción que presenta incidencias ambientales, no obstante aun cuando no es lucrativa, se trata de una actividad de ocio<sup>1704</sup> (económica) con determinados efectos ambientales, a contrario sensu de aquellas de cualidad básica, necesaria o vital, aproximada más bien a un servicio meramente suntuoso elegido por el sujeto pasivo, con implicaciones ambientales.

- b) La tasa por servicios facultativos y administrativos en materia de montes, aprovechamientos forestales<sup>1705</sup> y vías pecuarias<sup>1706</sup> (Capítulo XVII, artículos 71- 74 ter). Consiste en un tributo polifacético dada la diversidad de conceptos de su hecho imponible. Entre otros, en materia de montes se incluyen levantamientos, deslindes, etcétera<sup>1707</sup>. Dentro de los aprovechamientos forestales quedan gravadas las explotaciones madereras, sin embargo, a nuestro parecer la tarificación merece una adecuación a su valor real<sup>1708</sup>, de

---

Clemente, y MERINO JARA, Isaac. *El Impuesto municipal sobre aprovechamientos de cotos privados de caza y pesca...*, *Op. Cit.*, pp. 335-342.

<sup>1704</sup> Vid. COMISIÓN EUROPEA. *El patrimonio natural y cultural como factor de desarrollo del turismo sostenible...*, *Op. Cit.*, pp. 8 y 13. Destaca la importancia económica y la repercusión ambiental de la caza y pesca deportivas en espacios naturales, dentro de las denominadas actividades de *turismo natural*.

<sup>1705</sup> Vid. MÁRQUEZ MOLERO, Rafael. *La fiscalidad de los montes en España...*, *Op. Cit.*, pp. 249-278; GUAITA MARTORELL, Aurelio. *Derecho Administrativo. Aguas, Montes y Minas...*, *Op. Cit.*, pp. 60 y ss.; GUZMÁN VÁZQUEZ DE PRADA, Luis, DE LA HOZ RODRÍGUEZ, Francisca María, y MARTÍN ZAZO, Isabel. *Evaluación económica del patrimonio natural de Andalucía...*, *Op. Cit.*, pp. 8 y ss.; y CAMPRODÓN I SUBIRACHS, Jordi y PLANA BACH, Eduard. *Conservación de la biodiversidad y gestión forestal...*, *Op. Cit.*, pp. 25-46.

<sup>1706</sup> Vid. GUERVÓS MAÍLLO, María. Ángeles. “Capítulo XVI. Tasa en materia Forestal y de Vías Pecuarias”, en LAGO MONTERO, José María, GARCÍA FRÍAS, María Ángeles, ALFONSO GALÁN, Rosa María, GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles, y GIL RODRÍGUEZ, Isabel. *Comentario a la Ley de Tasas y Precios Públicos de la Comunidad de Castilla y León*, Dykinson, S. L., Madrid, España, 2005, pp. 329-334.

<sup>1707</sup> Otro tipo de protección a través de tasas de la materia forestal es el seguido en Francia en la Tasa departamental francesa de espacios naturales sensibles (*Taxe départementale des espaces naturels sensibles*) que grava todos aquellos proyectos de construcción de edificios que pretendiesen ejecutarse en zonas calificadas como espacios naturales. Esta tasa tenía a su vez un antecedente en la tasa departamental de espacios verdes creada por la Ley 76-1285, de 31 de diciembre de 1976, de reforma de la legislación urbanística. Grava todo tipo de construcciones, reconstrucciones y ampliaciones de edificios, con la excepción de las construcciones de uso agrícola, los edificios destinados a servicios públicos o de utilidad pública, los clasificados como monumentos históricos y los destruidos por siniestro, que se hallan exentos. Complementariamente, Vid. ADAME MARTÍNEZ, Francisco David. *Tributos propios de las Comunidades...*, *Op. Cit.*, pp. 657-660.

<sup>1708</sup> Precisamente el problema de la cuantificación de la tasa presenta algunas dificultades dependiendo de si se trata de una tasa por aprovechamiento de dominio público y una tasa por alguna actividad administrativa o servicio público. En ambos casos, sus particularidades conllevan una valoración diferente. Así, extrayendo algunas reflexiones de LAGO MONTERO y posteriormente, de GUERVÓS MAÍLLO estamos convencidos de la conveniencia de cuantificar en unos casos y en otros, mediante cuotas fijas, si la actividad administrativa no es susceptible de medición, o mediante cuotas variables, cuando quepan bases imponibles medidoras de los costes de los servicios. Tratándose de un servicio no esencial hay ya una cierta capacidad económica en el hecho imponible de esta tasa –la ventaja, beneficio,

acuerdo al concepto de “valor añadido ambiental” que tanto defendemos. Creemos que dicha observación es aplicable al resto de supuestos de la tarificación.

- c) Tasa por servicio de gestión de los cotos (Capítulo XXVI, artículos 108- 112). Constituye el hecho imponible de la tasa la gestión administrativa de los cotos de caza, en concreto, la tramitación de los expedientes de creación o constitución de cotos de caza; de modificación de superficies y límites; de cambios de titularidad; de anulación de cotos de caza; de tramitación de planes técnicos y planes anuales de aprovechamientos cinegéticos y de tramitación de cualquier solicitud derivada de la gestión de los cotos de caza<sup>1709</sup>. Su presupuesto dual aloja tanto la prestación de un servicio administrativo como la tolerancia de ciertas actividades de incidencia ambiental.
- d) Tasas por servicios administrativos en materia de protección del medioambiente<sup>1710</sup> (Capítulo XXVIII, artículos 117- 122). Constituye el hecho imponible de la tasa la prestación, por los órganos competentes de la Administración de la Comunidad Autónoma de Aragón, de los servicios y actuaciones administrativas conducentes a la obtención de las autorizaciones, inscripciones, certificaciones y diligencias, entre otras: a) Evaluación de impacto ambiental; b) Autorización ambiental integrada, así como su modificación y renovación; c) Autorización como productor de residuos peligrosos, así como su prórroga, modificación o ampliación y traslado...; e) Autorización de actividades de gestión de residuos peligrosos, así como su prórroga, modificación o ampliación y traslado...; h) Inscripción en el Registro de transportistas de residuos peligrosos, así como su modificación y ampliación; i) Autorización de las actividades productoras de residuos sanitarios, así como su prórroga, modificación o ampliación y traslado...; k) Autorización de centros de tratamiento de vehículos al final de su vida útil...; m) Diligenciado de libros-registro de emisiones de contaminantes a la atmósfera;

---

coste que incorpora/genera el particular- lo que hace innecesario tomar en cuenta la capacidad económica previa de éste a la hora de fijar las cuotas. Vid. LAGO MONTERO, José María. *La cuantificación de las tasas...*, *Op. Cit.*, pp. 109-163; GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Capítulo XVI. Tasa en materia forestal...*, *Op. Cit.*, pp. 332-334.

<sup>1709</sup> Sobre este tema, Vid. GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Capítulo XVII. Tasa en materia de caza...*, *Op. Cit.*, pp. 335-340.

<sup>1710</sup> Vid. GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Tasas por participación en los procedimientos de autorización...*, *Op. Cit.*, pp. 93-113.

n) Autorización de emisión de gases de efecto invernadero y sus modificaciones...; o) Autorización, prórroga o modificación de los sistemas integrados de gestión; p) Autorización, prórroga o modificación de los sistemas individuales de gestión de residuos de aparatos eléctricos y electrónicos...; r) Inscripción en el Registro de actividades emisoras de compuestos orgánicos volátiles, así como su modificación y traslado; s) Emisión de informes ambientales sobre planes o proyectos de restauración de actividades extractivas; y t) Emisión de informes ambientales sobre infraestructuras eléctricas aéreas en relación con la protección de la avifauna.

e) Tasa por servicios administrativos en materia de conservación de la biodiversidad<sup>1711</sup> (Capítulo XXIX, artículos 123-128). El hecho imponible se construye a partir de la prestación de servicios y actuaciones administrativas conducentes a la obtención de diversas autorizaciones, para la observación y fotografía de especies, para la tenencia de aves de cetrería<sup>1712</sup> o hurones así como para la creación o ampliación de centros acuícolas o granjas cinegéticas. Respecto a la hipótesis que grava la fotografía<sup>1713</sup> y observación de especies, manifestamos nuestra oposición ya que tal como se redacta el presupuesto, la

---

<sup>1711</sup> Vid. Sobre la concepción jurídica de la biodiversidad, entre otros, CALVO SENDÍN, José F., ESTEVE SELMA, Miguel A., LÓPEZ BERMÚDEZ, Francisco. *Biodiversidad: contribución a su conocimiento y conservación...*, Op. Cit., pp. 23 y ss.; CAMPRODON I SUBIRACHS, Jordi y PLANA BACH, Eduard. *Conservación de la biodiversidad y gestión forestal...*, Op. Cit., pp. 25-46; GONZÁLEZ SANSÓN, Gaspar. *Biodiversidad marina y desarrollo...*, Op. Cit., pp. 12-75; VALERO GUTIÉRREZ DEL OLMO, Enrique. *Ecosistemas, biodiversidad y los espacios protegidos...*, Op. Cit., pp. 1-50; AA. VV. VIEJO MONTECINOS, José Luis, editor. *Biodiversidad: aproximación a la diversidad botánica...*, Op. Cit., pp. 109-155, este último especialmente dedicado a la diversidad paisajística en España.

<sup>1712</sup> Como señala GUERVÓS MAÍLLO, "... el pedir un permiso para ser titular de aves de presa o pedir autorización para la cría en cautividad de alguna especie, genera una actuación de la Administración que obliga al pago de la correspondiente tasa. Se trata de una tasa cuyo presupuesto de hecho se basa en la prestación de una determinada actividad administrativa (autorización y/o control) con implicaciones ecológicas. Es una intervención administrativa en la vida de los particulares, de carácter no esencial, pero de notorio interés público medioambiental...". Cfr. GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. "Capítulo XIX. Tasa en materia de especies protegidas", en LAGO MONTERO, José María, GARCÍA FRÍAS, María Ángeles, ALFONSO GALÁN, Rosa María, GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles, y GIL RODRÍGUEZ, Isabel. *Comentario a la Ley de Tasas y Precios Públicos de la Comunidad de Castilla y León*, Dykinson, S. L., Madrid, España, 2005, p. 348.

<sup>1713</sup> Respecto a una regulación similar en otras Comunidades Autónomas, hemos de señalar que el art. 82 de la LTPP de Castilla y León prevé la *tasa en materia de especies protegidas*, la cual concede un amplio margen de actividades relacionadas. Por otra parte, en Extremadura, la Ley 18/2001, de 14 de diciembre, de Tasas y Precios Públicos establece una tasa relacionada con las especies protegidas muy similar a la descrita en la ley de Aragón, se trata de la *tasa para la autorización de filmaciones y fotografías de determinadas especies protegidas*. Ampliando el tema, Vid. GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Capítulo XIX. Tasa en materia de especies...*, Op. Cit., pp. 347-349. Cfr. Anexo de la Ley 18/2001, de 14 de diciembre, sobre Tasas y Precios Públicos de la Comunidad Autónoma de Extremadura. BOE N° 33, de 7 de febrero de 2002.



simple fotografía de especies de ninguna manera refleja consecuencias ambientales ni económicas para el sujeto observador o fotógrafo, de igual manera que resultaría absurdo gravar la simple contemplación de paisajes desde un camino habitual de paso o desde un avión. La cuestión difiere si en cambio se tratara de fotografías para venta al público o de acercamientos a espacios naturales para elaborar reportajes que serán objeto de publicación en medios de comunicación o periodísticos, del estilo de revistas como la famosa National Geographic. Sin embargo, nada de ello distingue la Ley.

- f) Tasa por ocupación temporal de vías pecuarias y concesión del uso privativo del dominio público forestal de titularidad autonómica<sup>1714</sup> (Capítulo XXXIII, artículos 144- 150). Constituye el hecho imponible de la tasa la ocupación de terrenos en vías pecuarias y la concesión y el aprovechamiento continuado del uso privativo del dominio público forestal de titularidad de la Comunidad Autónoma de Aragón. La Administración proporciona un servicio al tiempo que permite una actividad con incidencia ambiental.
- g) Tasa por servicios administrativos para la calificación ambiental de actividades clasificadas<sup>1715</sup> (Capítulo XXXIV, artículos 151-156). Constituye el hecho imponible de la tasa la prestación, por los órganos competentes de la Administración de la Comunidad aragonesa, de los servicios y actuaciones administrativas conducentes a la obtención de la calificación ambiental de actividades sometidas a licencia ambiental de actividades clasificadas. Su cuota es fija y general, acorde a su concepto.
- h) Tasas por servicios administrativos para el suministro de información medioambiental en soporte informático o telemático<sup>1716</sup> (Capítulo XXXVI,

---

<sup>1714</sup> Como referencia general Vid. CONDE y CONDE, Mario. *El pretendido uso público de las playas zonas marítimas...*, *Op. Cit.*, pp. 429-453; DE MIGUEL RUIZ, Juan Antonio. *Potenciación de los usos de las vías pecuarias...*, *Op. Cit.*, pp. 39-68; FUENTES BODELÓN, Fernando. *Derecho Administrativo de los bienes: dominio público y patrimonio...*, *Op. Cit.*, pp. 230-390; GUAITA MARTORELL, Aurelio. *Derecho Administrativo. Aguas, Montes y Minas...*, *Op. Cit.*, pp. 130 y ss.; MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, Lorenzo. *Las aguas subterráneas...*, *Op. Cit.*, pp. 32 y 33; MORENO CANOVES, Antonio. *Régimen jurídico del litoral...*, *Op. Cit.*, pp. 68 y ss.; OSORIO PÁRAMO, Fernando. *El régimen de utilización del dominio público marítimo...*, *Op. Cit.*, pp. 83-95; PORTO REY, Enrique. *Las normas de protección y utilización del dominio público...*, *Op. Cit.*, pp. 119-136.

<sup>1715</sup> Vid. GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Tasas por participación en los procedimientos de autorización...*, *Op. Cit.*, pp. 93-113.

<sup>1716</sup> *Idem.*

artículos 162- 166). Constituyen el hecho imponible de la tasa la búsqueda y consulta en archivos, la grabación y, en su caso, la remisión de documentos en soporte informático o telemático, por los órganos competentes de la Administración de la Comunidad aragonesa y por sus organismos públicos, con información medioambiental procedente de sus fondos documentales y que se encuentre disponible en los correspondientes archivos con formato informático a la fecha de la solicitud, de conformidad con la normativa reguladora de los derechos de acceso a la información, de participación pública y de acceso a la justicia en materia de medio ambiente. Están exentos de pago, la consulta o examen en los que no se requieran copias. Cuando la solicitud consista de medios impresos, la cuota se incrementará dependiendo del número de documentos en que conste.

Las competencias de la Comunidad Aragonesa en materia de medioambiente han venido siendo ejercidas por el Departamento del mismo nombre, al que corresponde desarrollar la actividad administrativa y la gestión de los temas relativos así como la protección de la biodiversidad. Pero dada la importancia que ha ido adquiriendo el área, el elevado número de solicitudes y procedimientos relacionados con aspectos ecológicos, así como la necesidad de acercar a los ciudadanos con las acciones públicas en estos tópicos, se creó el Instituto Aragonés de Gestión Ambiental. En el estudio elaborado por el autor analizado<sup>1717</sup>, se destaca el papel del citado organismo como pionero en la utilización de la recaudación de las tasas ambientales para su financiación, obteniendo un rendimiento notable de los trámites y procedimientos administrativos que gestiona y que a su decir, estimulará el crecimiento de la tributación ambiental en el territorio aragonés.

El carácter *ecológico* del servicio califica el hecho imponible de la tasa ambiental<sup>1718</sup>, en la medida en que la protección del medio natural implique el establecimiento de nuevos servicios obligatorios de elevado dispendio financiado por tasas (piénsese por ejemplo en una evaluación del impacto ambiental), el sujeto contaminante percibirá los

---

<sup>1717</sup> Vid. SEBASTIÁN LORENTE, Jesús J. *Las tasas medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón...*, *Op. Cit.*, p. 101.

<sup>1718</sup> Vid. GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Capítulo XV. Tasa en materia medioambiental...*, *Op. Cit.*, p. 320; en el mismo sentido, Vid. HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Derecho Tributario ambiental...*, *Op. Cit.*, pp. 78-106; y CALVO VÉRGEZ, Juan. *Las tasas medioambientales en el sistema tributario autonómico...*, *Op. Cit.*, pp. 85-91; Id. *Las contribuciones especiales como instrumentos de protección ambiental...*, *Op. Cit.*, pp. 415-457.

costes ambientales de su conducta y se verá incentivado a modificarla. Esto dotará a la tasa en su conjunto de una finalidad extrafiscal<sup>1719</sup> agregada propiamente a la de su propia naturaleza consistente en el resarcimiento de los costos que cada sujeto pasivo- contaminante ocasiona. Debe por tanto distinguirse entre servicios administrativos esenciales de aquellos que no lo son<sup>1720</sup>, cuyo tratamiento fiscal, como es lógico y según defendemos en esta tesis, merecen un tratamiento diferenciado justificado.

La calidad “ambiental” debe redundar directamente en el modo de cuantificar las tasas, de manera que los principios informadores de estas figuras sean respetados y convivan armónicamente. **La cuantificación entonces debe atender a los criterios de: a) beneficio económico obtenido del medio ambiente; b) la afectación ambiental (tipo de incidencia- efectos); c) coste real del servicio ambiental (costes administrativos y/o funcionales, de mantenimiento, etcétera, de manera que permitan la inclusión real del valor añadido ambiental del bien o bienes de la Naturaleza afectados, objeto de protección); y d) intensidad en el uso del servicio o actividad públicos por parte del usuario o sujeto pasivo contaminador (dependiendo de la clase de servicio o actividad públicos de que se trate, la escala correspondiente al “uso” avanza progresivamente dentro del baremo vitalidad-suntuosidad, donde el uso vital o necesario de aquellos servicios básicos estaría exento de gravamen).**

### **3. c. 3) Las tasas por prestación de servicios o actividades administrativas ambientales en el ámbito de las Corporaciones Locales.**

---

<sup>1719</sup> Vid. GARCÍA FRÍAS, María Ángeles. *Los fines extrafiscales en las tasas...*, *Op. Cit.*

<sup>1720</sup> Sobre el criterio de la *esencialidad del servicio*, Vid. LAGO MONTERO, José María. *La cuantificación de las tasas...*, *Op. Cit.*, pp. 110 y ss.; y GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Capítulo XV. Tasa en materia medioambiental...*, *Op. Cit.*, pp. 319-327; Id. *Capítulo XVI. Tasa en materia Forestal...*, *Op. Cit.*, pp. 329-334; Id. *Capítulo XX. Tasa en materia de protección...*, *Op. Cit.*, pp. 351-357; Id. *Capítulo XVII. Tasa en materia de caza...*, *Op. Cit.*, pp. 335-340; Id. *Capítulo XVIII. Tasa en materia de pesca...*, *Op. Cit.*, pp. 341-345; Id. *Tasas ambientales...*, *Op. Cit.*, pp. 627-659; Id. *Tasas por participación en los procedimientos de autorización...*, *Op. Cit.*, pp. 93-113; Id. *Tributación en materia de prestación de servicios de reciclaje...*, *Op. Cit.*, pp. 11-33, en los que sostiene el mismo criterio de la *esencialidad*.

A nivel local, se subraya la importancia de algunos preceptos de la Ley de Haciendas Locales<sup>1721</sup> como el artículo 20.4, que abre la puerta a las corporaciones locales para imponer tasas por la prestación de numerosos servicios públicos o realización de actividades administrativas en su ámbito competencial, los que engloba según se refieran a la intervención de la Administración en actividades de edificación, uso del suelo, vías públicas y medioambiente; por la expedición y tramitación de documentos urbanísticos; y por licencias urbanísticas<sup>1722</sup> (este rubro tiene especial importancia por las bonificaciones que incitan a un comportamiento más favorable con el medio natural).

Ya que por virtud del mentado artículo 20.4, las entidades locales pueden establecer tasas por cualquier supuesto de prestación de servicios o de realización de actividades administrativas de competencia local, extraemos algunos de dichos supuestos directamente vinculados a la materia ambiental<sup>1723</sup>, a saber:

*Inciso c)* Otorgamiento de licencias o autorizaciones administrativas de autotaxis y demás vehículos de alquiler.

*Inciso h)* Otorgamiento de las licencias urbanísticas exigidas por la legislación del suelo y ordenación urbana.

*Inciso i)* Otorgamiento de las licencias de apertura de establecimientos.

*Inciso j)* Inspección de vehículos, calderas de vapor, motores, transformadores, ascensores, montacargas y otros aparatos e instalaciones análogas de establecimientos industriales y comerciales.

*Inciso k)* Servicios de prevención y extinción de incendios, de prevención de ruinas, construcciones y derribos, salvamentos y, en general, de protección de personas y

---

<sup>1721</sup> Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. BOE Nº 59, de 9 de marzo de 2004.

<sup>1722</sup> Vid. La minuciosa exposición de GIL RODRÍGUEZ, Isabel. *Tasas urbanísticas por la actividad promotora...*, *Op. Cit.*

<sup>1723</sup> Vid. LAGO MONTERO, José María y GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Tasas locales...*, *Op. Cit.*; Id. *La tasa de residuos sólidos urbanos...*, *Op. Cit.*, pp. 2 y ss.; LAGO MONTERO, José María. *Tasas de recogida de basuras...*, *Op. Cit.*, pp. 11-37; GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Capítulo XV. Tasa en materia medioambiental...*, *Op. Cit.*, pp. 319-327; Id. *Tasas ambientales...*, *Op. Cit.*, pp. 627-659; Id. *Tasas por participación en los procedimientos de autorización...*, *Op. Cit.*, pp. 93-113; Id. *Tributación en materia de prestación de servicios de reciclaje...*, *Op. Cit.*, pp. 11-33; CALVO VÉRGEZ, Juan. *Las tasas medioambientales en el sistema tributario autonómico y local...*, *Op. Cit.*, pp. 85-91; CHECA GONZÁLEZ, Clemente. *Tasas locales...*, *Op. Cit.*, pp. 803-830; Id. *Tasas locales...* (Anuario), *Op. Cit.*, pp. 35-83; ROSEMBUJ, Tulio. *Tributos ecológicos en el ámbito municipal...*, *Op. Cit.*, pp. 3-18; GARCÍA-MONCÓ, Alfonso M. *La tributación medioambiental en el ámbito municipal...*, *Op. Cit.*, pp. 363-380; GONZALO Y GONZÁLEZ, Leopoldo, Coordinador. *Fiscalidad autonómica y local...*, *Op. Cit.*

bienes, comprendiéndose también el mantenimiento del servicio y la cesión del uso de maquinaria y equipo adscritos a estos servicios, tales como escalas, cubas, motobombas, barcas, etcétera.

*Inciso m)* Servicios de sanidad preventiva, desinfectación, desinsectación, desratización y destrucción de cualquier clase de materias y productos contaminantes o propagadores de gérmenes nocivos para la salud pública prestados a domicilio o por encargo.

*Inciso q)* Colocación de tuberías, hilos conductores y cables en postes o en galerías de servicio de la titularidad de entidades locales.

*Inciso r)* Servicios de alcantarillado, así como de tratamiento y depuración de aguas residuales, incluida la vigilancia especial de alcantarillas particulares.

*Inciso s)* Recogida de residuos sólidos urbanos, tratamiento y eliminación de estos, monda de pozos negros y limpieza en calles particulares.

*Inciso t)* Distribución de agua, gas, electricidad y otros abastecimientos públicos incluidos los derechos de enganche de líneas y colocación y utilización de contadores e instalaciones análogas, cuando tales servicios o suministros sean prestados por entidades locales.

*Inciso y)* Enarenado de vías públicas a solicitud de los particulares.

*Inciso z)* Realización de actividades singulares de regulación y control del tráfico urbano, tendentes a facilitar la circulación de vehículos y distintas a las habituales de señalización y ordenación del tráfico por la Policía Municipal.

Los principios de equivalencia de costes y de beneficio, criterios generales de las tasas por prestación de servicios públicos o actividades administrativas, quedan plasmados en el artículo 24.2 LHL, de esta manera, la cuantía de las tasas descritas no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate o, en su defecto, del valor de la prestación recibida. Añadidamente, para la determinación de dicho importe se tomarán en consideración los costes **directos e indirectos**, (consideramos que esta mención deja una amplia perspectiva al hacedor de la norma, la que justificaría legalmente la inclusión en los costes del *valor añadido ambiental* del servicio o actividad, tomando en cuenta los bienes naturales implicados, sus especiales características y la clase de incidencia ambiental que la actividad genera), incluso los de carácter financiero, amortización del inmovilizado y, en su caso, los necesarios para garantizar el mantenimiento y un desarrollo razonable del servicio o actividad por cuya prestación o realización se exige la tasa, todo ello con

independencia del presupuesto u organismo que lo satisfaga. En la misma línea, el Tribunal Supremo mediante la STS de 11 de marzo de 2003<sup>1724</sup>, reafirma la regla que para conseguir la debida ecuación entre el coste y el rendimiento de los respectivos servicios han de tomarse en consideración tanto los costes directos como los indirectos.

Así entonces, de la redacción de la Ley se distinguen la denominada capacidad contributiva previa de la demostrada mediante actuaciones concretas, no obstante, la utilización de criterios **genéricos** de capacidad contributiva de los sujetos pasivos para determinar la cuantía de las tasas parece que queda reducida a una decisión potestativa del legislador, ya que la expresión **podrán** deja a su arbitrio la elección de considerar o no los más generales en la cuantificación de las tasas, circunstancia que nos parece adecuada siempre que como señala LAGO MONTERO<sup>1725</sup>, en todo caso *se tomen en cuenta en aquellos servicios esenciales donde la capacidad previa juega un papel inexcusable.*

Con respecto a la relación guardada entre la cuantificación y su eficacia en términos ecológicos, seguimos a quien opina<sup>1726</sup> que estas figuras producirían un efecto desincentivador en la medida en que por ejemplo, la recogida y tratamiento de residuos contaminantes que requieren un mayor coste, justificarían un incremento de las tasas, de modo que los sujetos contaminadores se verían constreñidos a modificar sus pautas conductuales para disminuir sus incidencias, lo que en otras palabras significa incentivar una menor producción de desperdicios.

---

<sup>1724</sup> FJ Cuarto A), STS de 11 de marzo de 2003, Recurso 3225/1998. Recurso de Casación.

<sup>1725</sup> Vid. LAGO MONTERO, José María y GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Tasas Locales...*, Op. Cit., p. 120.

<sup>1726</sup> Vid. GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Tasas por participación...*, Op. Cit., p. 100. En el mismo sentido, GARCÍA VALIÑAS confirma la validez de los precios como instrumento de gestión de los recursos, en el caso concreto de los hídricos, y apoya la necesidad de transmitir a los usuarios el coste íntegro del recurso, el cual precisa de una mejor aplicación del régimen económico-financiero del agua. Cfr. GARCÍA VALIÑAS, María Ángeles. *Tarifificación óptima para el servicio de agua en las ciudades: aplicación en tres municipios españoles...* Op. Cit., p. 144. También, PAGÈS I GALTÉS, Joan. *Las tasas en particular...*, Op. Cit., pp. 443-484; Id. *Fiscalidad de las aguas...*, Op. Cit., pp. 13 y ss. Con todo ello, es doblemente alabable la oportunidad de la Unión Europea al redactar la Directiva 2000/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 23 de octubre, que determina el marco en el que debía desarrollarse la política de aguas de los Estados miembros, incidiendo en el aspecto de recuperación de los costes dado que ésta y otras recomendaciones de la normativa se encaminan hacia un empleo sostenible del recurso, promoviendo su mantenimiento y calidad. No obstante, no debemos olvidar que en la gestión de los recursos hídricos, la política de tarifas no ha de practicarse en exclusiva, sino en combinación con otra serie de actuaciones ligadas a la demanda, tales como campañas informativas o programas para fomentar la adopción de tecnologías de bajo consumo.

Vale mencionar por último, que respecto al Inciso s) relativo a la gestión de residuos, deben tenerse en cuenta además las Leyes 11/1997, de 27 de abril, de Envases y Residuos de Envases<sup>1727</sup>, y 10/1998, de 21 de abril, de Residuos<sup>1728</sup>. Entre otras razones, porque se establecen algunas obligaciones para las entidades locales respecto a la recogida de residuos urbanos, lo que supone una modificación del régimen general establecido en la Ley 7/1985, reguladora de las Bases de Régimen Local. Por su conducto, se atribuye de forma genérica a las Entidades locales, como servicio obligatorio, la recogida, el transporte y la eliminación de los residuos urbanos, mientras que en la actualidad sólo existe esta obligación para municipios de más de 5.000 habitantes. Igualmente, se obliga a los municipios de más de 5.000 habitantes a implantar sistemas de recogida selectiva de residuos, a partir del año 2001, lo que tampoco está contemplado en el artículo 26.2.b) de la Ley 7/1985.

### 3. d. La utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público.

Queremos iniciar este apartado retomando una idea expuesta al hablar de las tasas por prestación de servicios y el “olvido” del Tribunal Constitucional en la STC

---

<sup>1727</sup> Ley 11/1997, de 24 de abril, de Envases y Residuos de Envases. BOE N° 99, de 25 de abril de 1997. Que incorpora al derecho español la Directiva 94/62/CE.

<sup>1728</sup> Ley 10/1998 de 21 de abril, de Residuos. BOE N° 96, de 22 de abril de 1998. Transpone la Directiva comunitaria 91/156/CEE del Consejo, de 18 de marzo de 1991. Su mérito, entre otros, es modernizar la concepción de la política de residuos, abandonando la clasificación tradicional de residuos (generales y peligrosos) y establecer una norma común para todos ellos que podrá ser completada con legislación específica en determinadas categorías. Asimismo, intenta coordinar la política de residuos con otras como la económica, industrial y territorial. Da prevalencia a la reutilización, reciclado y valoración de los residuos sobre otros mecanismos de gestión. Su aplicación es para todo tipo de residuos, excepto emisiones a la atmósfera, residuos radiactivos y vertidos a las aguas. Algunos otros, como la eliminación de animales muertos se rigen por sus leyes especiales y en lo no dispuesto, por la Ley en comento. *Vid.* Además LAGO MONTERO, José María. *Tasas de recogida de basuras...*, *Op. Cit.*, pp. 11-37; LAGO MONTERO, José María y GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Tasas locales: cuantía...*, *Op. Cit.*; Id. *La tasa de residuos sólidos urbanos...*, *Op. Cit.*, pp. 2 y ss.; Id *Tributación en materia de prestación de servicios de reciclaje, tratamiento y eliminación de residuos...*, *Op. Cit.*, pp. 11-33 GRÁVALOS OLIVELLA, Javier. *La tributación de los residuos peligrosos y radiactivos...*, *Op. Cit.*, pp. 699-733; PUIG VENTOSA, Ignasi. *Fiscalidad ambiental y gestión de residuos...*, *Op. Cit.*, pp. 1303-1328; ROZAS VALDÉS, José Andrés. *Hacienda y residuos...*, *Op. Cit.*, pp. 351-368; y RUIZ GARIJO, Mercedes. *¿Principio de capacidad económica en la cuantificación de la tasa por recogida de basuras...*, *Op. Cit.*, pp. 2020- 2024.

296/1994, de 10 de noviembre, de referirse a la segunda modalidad de las tasas, esto es, a la nacida a partir del aprovechamiento especial del dominio público<sup>1729</sup>.

Consideramos que el tema merece un tratamiento específico por su trascendencia en la fiscalidad ambiental y concretamente, desde la visión que nos proporciona el presente trabajo de investigación debido a que al acto generador de la tasa ambiental por aprovechamiento privativo o especial del dominio público engendra un beneficio inmediato y al mismo tiempo futuro. Esto es así porque al consumir los bienes ambientales del dominio público, el usuario obtiene e incluye en su esfera patrimonial de manera inmediata ciertos elementos que incrementan sus posibilidades productivas amén del ahorro que le supone allegarse de ciertos factores productivos sin satisfacer un precio por ellos a cambio. Además, por otro lado, la explotación de dichos elementos medioambientales le permitirán incrementar su riqueza con posterioridad a su uso debido a las ganancias generadas en su actividad económica.

Es preciso recalcar de nuevo que previamente, el legislador debiera reglar el valor pecuniario de tales bienes ambientales, pues aunque dicha valía existe de facto, ésta no es uniforme ni mucho menos aceptada oficialmente como un “valor añadido ambiental”. Ahora bien, para introducirlo (tal como proponemos) como fracción del elemento cuantificador (base) del tributo, su referencia debe establecerse mediante el instrumento normativo adecuado, en concordancia a los principios de reserva de ley y seguridad jurídica<sup>1730</sup>, a fin de evitar cargas fiscales inconstitucionales por arbitrarias o irregulares en perjuicio de los sujetos pasivos obligados. En este sentido, debe preverse de manera expresa mediante ley algún baremo en que se apoye el legislador tributario para configurar a su vez los hechos imponible, de forma que la ganancia recibida sea cuantificable e imponible en consecuencia. La ventaja advertida a partir del aprovechamiento de bienes ambientales no puede quedar exenta de gravamen si se verifica un incremento en la esfera patrimonial de los sujetos y por tanto, un

---

<sup>1729</sup> Vid. *Supra*, Epígrafe 3.b.1) “Las tasas por servicios o actividades ambientales. Pautas de distinción”.

<sup>1730</sup> Recordamos la STC 185/1995, de 14 de diciembre, la cual entra al estudio de varias cuestiones derivadas fundamentalmente de la irrupción en el ordenamiento financiero de las prestaciones patrimoniales de carácter público como categoría autónoma dotada de contenido propio a los efectos, principalmente, del principio de reserva de ley y del principio de seguridad jurídica –con una de sus manifestaciones concretas, la garantía de certeza- así como los criterios de distinción entre la tasa y el precio público, respecto a la redacción del artículo 24 de la Ley de Tasas y Precios Públicos. Vid. también la aportación de LITAGO LLEDÓ, Rosa. “Doctrina constitucional sobre los precios públicos: aproximación a la categoría de las prestaciones patrimoniales de carácter público ex artículo 31.3 CE”, en *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 102, abril- junio de 1999, Madrid, España, pp. 261-290.



ensanchamiento de su capacidad contributiva (por encima de su mínimo vital). A este respecto volveremos más adelante.

### 3. d. 1) El *bien ambiental* como objeto de utilización privativa o aprovechamiento especial.

Tal como se expuso en esta investigación<sup>1731</sup>, los recursos naturales que componen el bien *ambiente* son múltiples, y esto hace que, dadas sus cualidades y características variadas, adquiera en su conjunto un rasgo misceláneo. A pesar de su amplitud conceptual, a efectos jurídicos el bien *ambiente* se reduce a algunas categorías generales (al margen de las Ciencias Naturales, éstas han sido reconocidas jurisprudencialmente<sup>1732</sup>): las aguas, la atmósfera, la fauna y la flora y los minerales.

Resulta obvio colegir que por la dimensión cualitativa del término *medioambiente*, la titularidad del bien (unitario a efectos del deber de protección constitucional, pero heterogéneo en sus partes), recaiga no sólo en el ente público sino también sea detentado por particulares. En otras palabras, el bien *ambiente* y sus partes, alcanzan a sendos regímenes de propiedad, pública y privada, aunque siempre bajo la atenta (y obligada) mirada de los poderes públicos que velarán por la utilización racional de todos los recursos naturales.

Ante este panorama, es entendible por qué los deberes de solidaridad colectiva (45.2 CE por un lado, y la Unión Europea<sup>1733</sup>, por otro, que habla de solidaridad intra e intergeneracional) y corresponsabilidad social<sup>1734</sup> cobran tanta importancia cuando se

---

<sup>1731</sup> Vid. *Supra*. El epígrafe 2.b.1) “Recursos naturales”; 2.b.2) “Recursos renovables y no renovables”; 2.c.3) “El patrimonio natural”, todos correspondientes al Capítulo II.

<sup>1732</sup> STC 102/1995, de 26 de junio. FJ3.

<sup>1733</sup> La Estrategia Revisada de la Unión Europea para un *desarrollo sostenible*, derivada del Consejo de la Unión Europea celebrado en Bruselas, el 9 de junio de 2006, contempla dentro de los “Principios rectores de las Políticas” a la *solidaridad intra e intergeneracional* que significa hacer frente a las necesidades de la Unión Europea y del resto del planeta sin poner en peligro la capacidad de las futuras generaciones para cubrir las suyas; y a *hacer que el contaminador pague*, lo que se traduce en garantizar que los precios reflejen los costes reales para la sociedad de las actividades de consumo y producción y que los contaminadores paguen los daños que causan a la salud pública y al medioambiente.

<sup>1734</sup> La Estrategia de la Unión Europea para el *desarrollo sostenible*, se refiere en un sentido similar a los principios de *participación ciudadana* (impulsar la participación ciudadana en los procesos de toma de decisiones. Aumentar la educación y la sensibilización de la opinión pública en materia de *desarrollo sostenible*. Informar a los ciudadanos del impacto de su modo de vida en el medio ambiente y de las

habla de *desarrollo sostenible*, de restricciones al derecho de propiedad (por razones ambientales, derivadas del bien común) y de la dualidad universal aprehendida en el derecho a un medioambiente adecuado ensalzado en el artículo 45 CE (prerrogativa y obligación de todos a su disfrute y su conservación). Debido a su influencia, se ha ido desarrollando una nueva política fiscal, coadyuvante de dichos objetivos, e incluyente de conceptos desencadenados de su propia evolución como el de *capacidad o aptitud para incidir el medio*.

En esta tesitura, la utilización o aprovechamiento especial<sup>1735</sup> por un particular de los bienes del demanio, requiere que los entes públicos titulares concedan con carácter previo una autorización u otorguen una concesión. En consecuencia, si el particular quiere utilizar o aprovechar el dominio público tiene que obtener una autorización pagando una tasa. Como anota MARTÍN QUERALT<sup>1736</sup>, *quien paga una tasa obtiene algo a cambio: la posibilidad de utilizar en beneficio propio terrenos de dominio público*, el derecho a que la Administración le preste un determinado servicio público, o el derecho a que la Administración realice una actividad que ha sido provocada por él con motivo del pago de una tasa. No obstante, para disfrutar esa utilización, servicio o acto de la autoridad, se hace necesaria una actividad administrativa (como la autorización para ocupar el dominio público, recibir un servicio público u obtener una licencia de construcción), lo que puede traducirse en que *sin actividad administrativa, no hay tasa*.

Pues bien, el aprovechamiento especial o utilización privativa de bienes de dominio público de naturaleza medioambiental da lugar a una segunda clase de tasas ambientales sobre la ganancia generada de su uso para el usuario, en detrimento o afectación ecológica del mismo bien, y en atención a la correlativa privación de su disfrute que a cambio reciben el resto de sujetos.

---

alternativas más sostenibles a su disposición), y *participación de las empresas y de los interlocutores sociales* (mejorar el diálogo social, aumentar la responsabilidad social de las empresas y fomentar las asociaciones entre el sector público y el privado para lograr una mayor cooperación y el establecimiento de responsabilidades comunes para conseguir un consumo y producción sostenibles.).

<sup>1735</sup> Respecto a la diferencia conceptual entre los términos *utilidad* y *aprovechamiento*, y el uso indistinto de diversas disposiciones normativas, VAQUERA GARCÍA concluye que en el concepto de *utilización* ya se engloba el de *aprovechamiento*, así es que cuando la Ley de Aguas se refiere al primero, entiende ya subsumido el segundo. Vid. VAQUERA GARCÍA, Antonio. *Fiscalidad y Medioambiente...*, Op. Cit., p. 276.

<sup>1736</sup> Vid. MARTÍN QUERALT, Juan; LOZANO SERRANO, Carmelo; CASADO OLLERO, Gabriel; y TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel. *Curso de Derecho Financiero y Tributario...*, Op. Cit., p. 89.

El Tribunal Constitucional, al referirse al nexo entre la titularidad de los *bienes que componen el demanio*, dispone que *son de titularidad de los Entes públicos territoriales y su utilización privativa o su aprovechamiento especial están supeditados a la obtención de una concesión o una autorización que corresponde otorgar exclusivamente a esos Entes. Existe, por tanto, una situación que puede considerarse de monopolio ya que si un particular quiere acceder a la utilización o aprovechamiento citados para realizar cualquier actividad debe acudir forzosamente a los mismos. La única alternativa que le cabe al particular para eludir el pago es la abstención de la realización de la actividad entroncada a la utilización o aprovechamiento del demanio, pero ya hemos dicho que la abstención del consumo no equivale a libre voluntariedad en la solicitud*<sup>1737</sup>.

Precisamente la STC 185/1995, de 14 de diciembre resultó crucial en la regulación de las tasas ya que a consecuencia de tal pronunciamiento, se expidió la Ley 25/1998, de 13 de julio, que modificó el Régimen Legal de las Tasas Estatales y Locales y de Reordenación de las Prestaciones Patrimoniales de Carácter Público<sup>1738</sup>, vigente y detonante de diversas modificaciones a la Ley de Tasas y Precios Públicos, Ley General Tributaria y Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

La evocada Ley 25/1998 delimitó los elementos esenciales de la tasa por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público estatal.

No debemos olvidar tampoco, que el mismo Tribunal Constitucional en un intento dogmático por encauzar la materia medioambiental, admitió no sólo la complejidad del término *medioambiente* sino también “...en definitiva, (que) la tierra, el suelo, el

---

<sup>1737</sup> FJ 4, STC 185/1995, de 14 de diciembre. Recurso de inconstitucionalidad. BOE de 12 de enero de 1996.

<sup>1738</sup> Publicada en el BOE N° 167, de 14 de julio de 1998. De acuerdo a la Exposición de Motivos, como consecuencia de la nueva definición de tasa que se establece en esta Ley y de la doctrina del Tribunal Constitucional en cuanto al principio de reserva de Ley en materia tributaria, se reordenan y regulan las diferentes prestaciones patrimoniales de carácter público actualmente gestionadas por la Administración General del Estado y sus entes públicos, configurando los elementos esenciales de su nueva o recuperada naturaleza jurídica de tasa y ello sin perjuicio, conforme a la doctrina citada y a las peculiaridades de este tipo de tributos, de que la Ley contenga remisiones a normas reglamentarias infra ordenadas a los criterios o límites prefijados en la propia Ley. La Ley aborda también una solución idéntica en el ámbito de las Haciendas Locales, ya que si bien la sentencia 185/1995, de 14 de diciembre, se circunscribe al contenido de la Ley 8/1989 en materia de precios públicos establecidos por la Administración estatal, sin pronunciamiento alguno respecto a la normativa vigente sobre precios públicos locales recogida en la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, en la medida en que, de un lado, unos y otros precios participan del mismo fundamento y, de otro, la nueva delimitación que del concepto de tasa hizo la Ley se inspira en los pronunciamientos de dicha sentencia.

*espacio natural, como patrimonio de la Humanidad, produce unos rendimientos o “rentas”, los recursos, que son sus elementos y cuyo conjunto forma un sistema, dentro del cual pueden aislarse intelectualmente, por abstracción, otros subsistemas en disminución gradual, hasta la célula y el átomo...<sup>1739</sup>.*

Así pues, la generación de rentas a partir de los recursos de la Naturaleza no es una idea reciente ni aislada, pues a partir de las trascendentes consecuencias económicas derivadas de la explotación de recursos bióticos, científicos de la Economía y juristas han reaccionado con diversos postulados llegando a afirmar incluso que *la comercialización de los bienes ambientales mediante el establecimiento de las tasas para acceder a su disfrute<sup>1740</sup>* muestra que no estamos ante ligeras modificaciones, sino ante reformas profundas que conviene considerar concienzudamente.

Precisamente esta reflexión nos recuerda la Sentencia de la Primera Sala del Tribunal Constitucional Federal Alemán<sup>1741</sup>, de 15 de julio de 1981 (1 BvL 77/78). En ella, el órgano discute y admite la posibilidad de establecer limitaciones legales al ejercicio del derecho de propiedad privada, incluso mediante el sometimiento a autorización administrativa de la explotación de recursos naturales inmersos en bienes de dominio particular, justificada en la consecución del bien común. En aquél asunto, las aguas freáticas localizadas en terrenos privados y el uso económico que se pretende hacer con ellas delimitan el tema a resolver.

El Tribunal alemán concluye entre otros puntos, que *de la garantía constitucional de la propiedad no se puede derivar un derecho a que se le conceda aquellas posibilidades de uso, que le prometan al propietario las mayores ventajas*, lo que confirma el lugar principal que ocupa la tutela estatal sobre los bienes ambientales, sean de propiedad pública, privada o comunal; pudiendo el Estado en todo caso restringir el ejercicio de la propiedad privada de los mismos e incluirlos en sus dominios sin que por dicha decisión se viole el orden constitucional ni se confunda la naturaleza del acto con una expropiación indemnizable<sup>1742</sup>.

---

<sup>1739</sup> FJ 5, STC 102/1995, de 26 de junio. Conflictos positivos de competencia. BOE Nº 181, de 31 de julio de 1995.

<sup>1740</sup> KLUTH, Winfried. *Protección del medio ambiente mediante tributos ecológicos...*, Op. Cit., p. 62.

<sup>1741</sup> En lengua germana, las siglas BVerfG, Bundesverfassungsgericht, se traducen como Tribunal Constitucional Federal.

<sup>1742</sup> “En el proceso para el examen de la constitucionalidad del §1 a, párrafo 3, inciso 1, §2, párrafo 1, §3, párrafo 1 inciso 6, §6 y §17 de la Ley para la Regulación del Patrimonio Acuifero

Aunque con ciertas reservas, habría que meditar la certeza de OSCULATI<sup>1743</sup> cuando señala que sobre el plano legal la tasa es efectivamente una licencia para contaminar, ya que mediante un pago, la empresa podrá descargar contaminantes a su placer sin encontrar algún obstáculo (añadiríamos que salvo el límite legal establecido, que tiene que ver con los estándares óptimos de contaminación necesaria en toda economía). En ello quizá puede verse una consecuencia directa del hecho de que el sistema de gravámenes sobre residuos contaminantes implica la asignación de los derechos de propiedad sobre el ambiente a los usuarios de los organismos gestores de Aguas u otros recursos naturales; lo que en cierta forma significa que el Estado obra como agente de venta de los derechos sobre la capacidad de asimilación de los recursos naturales.

Si bien el ejemplo versa sobre un servicio público (gestión de residuos), no puede negarse que en el fondo existe un aprovechamiento de ciertos bienes de la Naturaleza y diversos *servicios ecosistémicos* (en tanto son la atmósfera, los sistemas hídricos o los suelos, los que reciben y asimilan la emisión, vertido o desecho de residuos dañosos para el ecosistema por razón de las actividades generadoras); y en ese sentido, el verdadero problema sería la cuota de la tasa, ya que para alcanzar un nivel de eficiencia ambiental óptimo, su cuantía debe ser tal que realmente incentive la reducción de las cargas contaminantes. Así, en la cuantificación de la tasa es menester incluir no sólo el valor del beneficio económico obtenido con la utilización de

---

(Wasserhaushaltsgesetz, WHG) en la versión del 16 de octubre de 1976 (BGBl I, p. 3017) – Consulta del Tribunal Superior Federal, del 13 de julio de 1978. *Fundamentos de Derecho*:

... III. 2. “a)... es inexacta la idea de que las disposiciones de la WHG lleven a un “vaciamiento sustancial de la propiedad”, porque ésta se encuentra sujeta por completo a una “función social”. A la propiedad de un bien inmueble no le faltan, por consiguiente, las características de la utilidad privada y del derecho de disposición (BVerfGE 37, 132 [140]; 50, 290 [339]; 52, 1 [31]), por el hecho de que el propietario únicamente pueda hacer uso de las aguas freáticas cuando medie una aprobación administrativa.

El derecho de uso de la propiedad se refiere ante todo a la superficie de la propiedad, mientras que la legitimación para apropiarse de los materiales contenidos en el suelo, se encuentra sometido a amplias restricciones. El derecho mismo para disponer del bien inmueble, y utilizarlo, se encuentra sometido a limitaciones constitucionales de diverso tipo (véase por ejemplo, BVerfGE 21, 73 [83]; 25, 112 [117]). La posibilidad de hacer uso económico de una propiedad no depende, por lo general, de que allí se puedan usar las aguas freáticas o de que el propietario deba “retener” las aguas freáticas. De la garantía constitucional de la propiedad no se puede derivar un derecho a que se le conceda aquellas posibilidades de uso, que le prometan al propietario las mayores ventajas...”.

NOTA DE TRADUCCIÓN: En lengua germana, las siglas *BVerfGE*, *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, se traducen como *Compilación de Jurisprudencia Constitucional*, en tanto las siglas *BGBl*, *Bundesgesetzblatt*, se traducen como *Boletín Oficial Federal*.

<sup>1743</sup> Vid. OSCULATI, Franco. *La tassazione ambientale...*, *Op. Cit.*, p. 22.

demanio ambiental, sino también la reparación de los daños o afectaciones ocasionados.

El fundamento jurídico para el establecimiento de tasas sobre la ganancia provocada a partir de la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público ambiental existe<sup>1744</sup> y no es otro que el mismo de las tasas de esta clase en sentido genérico, a saber, el artículo 19.1 de la LTPP<sup>1745</sup> cuando dispone que el importe de las tasas 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 aquélla<sup>1746</sup>.

No obstante, **sí es precisa una inclusión legal que reconozca el valor añadido ambiental dentro del elemento cuantificador, así como al ahorro vuelto utilidad, que implica para el usuario el uso de los bienes demaniales ambientales en sus procesos productivos**, cuyo coste debiera asumir como parte de su actividad económica. La adición de este planteamiento al tenor de la norma jurídica es necesaria, debido a que de conformidad con el texto actual, el procedimiento de cuantificación solamente valora los bienes aprovechados o utilizados sin considerar los efectos (beneficiosos o perjudiciales) que dicha ocupación puede originar, amén de que dicha circunstancia es indispensable para conceder a la tasa un auténtico objetivo de protección ambiental<sup>1747</sup>.

---

<sup>1744</sup> Vid. LAGO MONTERO, José María y GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Tasas locales...*, Op. Cit., pp. 35 y ss.; LAGO MONTERO, José María. *La cuantificación de las tasas...*, Op...Cit., pp. 111 y ss.; RUIZ GARIJO, Mercedes. *El principio de equivalencia en las tasas...*, Op. Cit., pp. 2047-2051; Id. *¿Principio de capacidad económica en la cuantificación de la tasa por recogida de basuras...*, Op. Cit., pp. 2020- 2024.

<sup>1745</sup> Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos. BOE N° 90, de 15 de abril de 1989. Vinculada a la Ley 25/1998, de 13 de julio, de modificación del Régimen Legal de las Tasas Estatales y Locales y de Reordenación de las Prestaciones Patrimoniales de Carácter Público. BOE N° 167, de 14 de julio de 1998, en tanto modifica varias disposiciones de la primera a consecuencia de del pronunciamiento del TC en la STC 185/1995, de 14 de diciembre que declaró inconstitucionales varios preceptos de la LTPP alterando sustancialmente el régimen jurídico de las tasas y su deslinde respecto a la figura de los precios públicos.

<sup>1746</sup> En la LHL, la redacción corresponde al artículo 24.1.

<sup>1747</sup> VAQUERA GARCÍA analiza la naturaleza jurídica del Canon de ocupación del dominio público hidráulico, regulado en las Leyes de Aguas y de Costas respectivamente, así como si puede dotársele del calificativo “ambiental” o por el contrario, de meros tributos recaudatorios. Señala que la afectación de los ingresos no es un dato distintivo absoluto, es preciso que en la formulación del gravamen se tenga en cuenta la motivación ecológica de una forma patente, como sucedería si se diferenciase entre las distintas actuaciones que el sujeto pasivo pudiera realizar o en razón del volumen y naturaleza de las instalaciones que se emplacen en el ámbito público afectado y si en el procedimiento de cuantificación se tuvieran en cuenta los efectos (negativos o beneficiosos) generados por la ocupación. Cfr. VAQUERA GARCÍA, Antonio. *Fiscalidad y medio ambiente...*, Op. Cit., p. 279.

No es suficiente la mención del artículo 20.2 LTPP<sup>1748</sup>, interpretado a *contrario sensu*, relativa a que en la memoria económico financiera<sup>1749</sup> (un instrumento carente de fuerza de ley) sobre la justificación de la cuantía de la tasa (elemento esencial del tributo) puedan incluirse entre otros costes, el importe de la destrucción o del deterioro del dominio público aparejada por la utilización privativa o el aprovechamiento especial, en cuya ausencia la ley estipula que el sujeto pasivo estaría obligado al reintegro del coste total de los respectivos gastos de reconstrucción o reparación<sup>1750</sup>, es decir, nace para el sujeto contaminador un deber de responsabilidad ambiental paralelo a la obligación fiscal del pago de la tasa por el deterioro ocasionado. Decimos que el numeral 20.2 LTPP<sup>1751</sup> es exiguo debido al papel somero de la memoria económico financiera en sí misma, derivada de su condición como herramienta de

---

<sup>1748</sup> El artículo 20.2 LTPP dispone que “*Cuando la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público lleve aparejada una destrucción o deterioro del mismo no prevista en la memoria económico-financiera a que se refiere el apartado anterior, el sujeto pasivo de la tasa, sin perjuicio del pago de la misma, 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.*”. No es óbice para nuestra conclusión, la posibilidad de concretar mediante normas las cuantías de las tasas, ya que los criterios de “valor añadido ambiental” y “utilidad como ahorro derivado de la explotación de bienes de dominio público ambiental” constituyen elementos cuantificadores (esenciales) del tributo que deben estar regulados en Ley (artículo 10.1 LTPP).

<sup>1749</sup> Vid. PAGÈS I GALTÉS, Joan. *La memoria económico-financiera de las tasas y precios públicos por servicios y actividades...*, *Op. Cit.*, p. 81. El autor propone un concepto de coste inmejorable: “*la medida y valoración del consumo realizado o previsto por la aplicación racional de los factores productivos para la obtención de un producto, trabajo o servicio*”. Critica acertadamente que la Ley 25/1998 no concrete suficientemente cuáles son los costes computables –tarea a la que dedica su exhaustivo trabajo– ni qué se entiende por “desarrollo razonable del servicio”, referencia ésta demasiado imprecisa, introducida en el segundo párrafo del artículo 25, que choca con el principio de legalidad. Sobre estas observaciones, LAGO MONTERO considera que se produce un choque con el principio de igualdad, que, en materia de tasas, se proyecta en el principio de equivalencia. La indeterminación del concepto de “desarrollo razonable” se presta a nuevos abusos en el cómputo de costes y correspondiente cuantificación de las tasas, a mayores de los que ya se vienen produciendo. Cfr. LAGO MONTERO, José María y GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Tasas locales...* *Op. Cit.*, pp. 45 y ss.

<sup>1750</sup> Vid. HERRERA MOLINA, Pedro M. *Elementos cuantitativos...*, *Op. Cit.*, pp. 269- 271.

<sup>1751</sup> El texto íntegro del Artículo 20 LTPP vigente (Memoria económico-financiera) se reproduce a continuación:

“1. *Toda propuesta de establecimiento de una nueva tasa o de modificación específica de las cuantías de una preexistente deberá incluir, entre los antecedentes y estudios previos para su elaboración, una memoria económico-financiera sobre el coste o valor del recurso o actividad de que se trate y sobre la justificación de la cuantía de la tasa propuesta.*

*La falta de este requisito determinará la nulidad de pleno derecho de las disposiciones reglamentarias que determinen las cuantías de las tasas.*

2. *Cuando la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público lleve aparejada una destrucción o deterioro del mismo no prevista en la memoria económico-financiera a que se refiere el apartado anterior, el sujeto pasivo de la tasa, sin perjuicio del pago de la misma, 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.*”

técnica legislativa previa a la aprobación de la disposición jurídica en la que se establezca el elemento esencial de la tasa, es decir, la tarifa o cuota respectiva, misma que por principio de reserva de ley sólo puede configurarse mediante norma con fuerza legal. En este sentido, es precisamente en la ley donde debe elevarse la inclusión obligatoria de los conceptos *valor añadido ambiental* y *utilidad como ahorro derivado de la explotación de bienes del dominio público ambiental*, en la cuantificación de las tasas respectivas.

Es menester citar los esfuerzos transformadores de algunos poderes legislativos autonómicos, como el de la Comunidad de Aragón, para adaptarse a las exigencias del Derecho ambiental y tributario, al incluir expresamente en la base imponible, al menos el valor del impacto ambiental de la explotación de bienes demaniales en la cuantificación de las tasas, en el artículo 14 de su Texto Actualizado de su Ley de Tasas y Precios Públicos<sup>1752</sup>.

Ante la perspectiva descrita, el legislador tributario sólo debe constreñirse al cumplimiento del principio de reserva de ley a que están sometidos los tributos cuando evoque nuevas motivaciones, en este caso ambientales, a las figuras ya existentes, o al crear otras inéditas con una finalidad de protección ecológica.

Insistimos que a la par de la fijación de nuevos gravámenes o de diseñar incrementos en la carga tributaria de los preexistentes, en ambos casos fundados en propósitos ambientales, el órgano legislativo deberá prever incentivos fiscales o reducciones en otras exacciones a fin de no perturbar el equilibrio ideal buscado en todo sistema fiscal justo, a través del respeto a los principios tributarios constitucionales, entre ellos la capacidad contributiva, la igualdad y la no confiscatoriedad<sup>1753</sup>.

---

<sup>1752</sup> Artículo 14.1.a) del Anexo IV “*Texto Actualizado de la Ley de Tasas y Precios Públicos de la Comunidad Autónoma de Aragón*”, de la Ley 13/2009, de 30 de diciembre, de Medidas Tributarias de la Comunidad Autónoma de Aragón, BOE Nº 36, de 10 de febrero de 2010. Cita textual: “14.1.a) *En las tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial de bienes de dominio público, la base tributaria deberá tener en consideración el valor real de los bienes cuyo uso o aprovechamiento se cede, así como el de las instalaciones y pertenencias que les estén afectas, o el valor de la utilidad o del aprovechamiento que reporte al usuario, atendiendo en particular, en la valoración, al impacto ambiental que tales bienes pueden suponer.*”

<sup>1753</sup> Vid. Los epígrafes 1.b. “*Los principios de solidaridad e igualdad, en el ámbito tributario ambiental. Su nexa con la capacidad contributiva*”, 3.c.2) “*El principio de progresividad*”, 3.c.3) “*La no confiscatoriedad*”, todos del Capítulo II.



**3. d. 2) Taxonomía vigente. Una muestra ejemplar: la tasa por reportajes publicitarios en espacios naturales protegidos y fincas de titularidad pública de la Comunidad Autónoma de Islas Baleares.**

Partiendo de la amplitud del demanio, el establecimiento de tasas es igualmente vasto. En esa dirección, los distintos niveles de gobierno tienen de acuerdo a sus propios regímenes y potestades, la opción de fijar exacciones derivadas del aprovechamiento especial o utilización privativa de los bienes bajo su tutela y gestión.

La explotación de recursos naturales como del resto de bienes del dominio común es susceptible de imposición mediante tasas. Sin embargo, dada la encomienda constitucional a los poderes públicos de salvaguardarlos y vigilar su conservación, dicha utilización es obsequiada desde la Norma Fundamental, de un carácter específico y un valor añadido que debe ser tenido en consideración por el poder legislativo al establecer las cargas correspondientes. El diseño de figuras tributarias que incentiven un mejor aprovechamiento de los recursos naturales por parte de los órganos legislativos, es consecuencia de la ejecución, desde la esfera tributaria, del deber público a observar su adecuada gestión, aprovechamiento y preservación.

Así, pueden encontrarse instrumentos de esta calidad en todos los niveles gubernamentales<sup>1754</sup>, no obstante aun son pocas las figuras que expresamente muestran su intención de gravar la explotación del dominio público ambiental.

---

<sup>1754</sup> De modo ejemplificativo, véanse algunas de las alternativas del artículo 20.3 LRHL conforme el cual, las entidades locales pueden establecer tasas por el aprovechamiento o utilización privativa del dominio público local. El precepto normativo indicado es resultado de la reforma legal prevista en la Ley 25/1998, de 13 de julio, que modifica el Régimen Legal de las Tasas Estatales y Locales y de Reordenación de las Prestaciones Patrimoniales de Carácter Público. En nuestra opinión, algunos de los supuestos detallados en el numeral que se comenta tienen alguna repercusión de tipo ambiental, que bien debiera considerar el legislador al establecer sobre ellos nuevos elementos cuantificadores que tengan en cuenta la especial ganancia obtenida a partir de la explotación de recursos naturales de dominio público:

Fracción a) Sacas de arena y de otros materiales de construcción en terrenos de dominio público local.

Fracción b) Construcción en terrenos de uso público local de pozos de nieve o de cisternas o aljibes donde se recojan las aguas pluviales.

Fracción c) Balnearios y otros disfrutes de aguas que no consistan en el uso común de las públicas.

Fracción d) Vertido y desagüe de canalones y otras instalaciones análogas en terrenos de uso público local.

Fracción e) Ocupación del subsuelo de terrenos de uso público local.

Fracción g) Ocupación de terrenos de uso público local con mercancías, material de construcción, escombros, vallas, puntales, aspillas, andamios y otras instalaciones análogas.

Fracción k) Tendidos, tuberías y galerías para las conducciones de energía eléctrica, agua, gas o cualquier otro fluido incluidos los postes para líneas, cables, palomillas, cajas de amarre, de distribución o de

Como caso paradigmático mencionaremos el de la tasa por reportajes publicitarios en espacios naturales protegidos<sup>1755</sup> y fincas de titularidad pública, de la Comunidad Autónoma de Illes Balears<sup>1756</sup>. Regulado en la Ley 11/1998 de 14 de diciembre, sobre el Régimen Específico de Tasas de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares.

Constituye el hecho imponible de esta tasa (artículo 343 ter.1) la prestación de servicios por parte de la Administración autonómica de las Illes Balears derivada de la utilización de espacios naturales protegidos y fincas de titularidad pública, para la realización de fotografías y reportajes publicitarios destinados al uso comercial de promoción de la firma o entidad amparadas por la autorización pertinente. Cabe decir que aun cuando existe una confusión terminológica por parte del legislativo balear respecto a que en el mismo hecho imponible señala que se trata de una tasa por servicios, aunque a continuación matiza que se deberá por la utilización de espacios naturales (explotación de bienes del demanio), no es óbice para comprender el sentido que quiso dar a la norma.

Señala la norma que *“a tales efectos, se entenderán realizadas con fines no comerciales las filmaciones y fotografías relacionadas exclusivamente con la difusión*

---

registro, transformadores, rieles, básculas, aparatos para venta automática y otros análogos que se establezcan sobre vías públicas u otros terrenos de dominio público local o vuelen sobre ellos.

Fracción o) Rodaje y arrastre de vehículos que no se encuentren gravados por el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.

Fracción r) Depósitos y aparatos distribuidores de combustible y, en general, de cualquier artículo o mercancía, en terrenos de uso público local.

Fracción s) Instalación de anuncios ocupando terrenos de dominio público local.

Fracción t) Construcción en carreteras, caminos y demás vías públicas locales de atarjeas y pasos sobre cunetas y en terraplenes para vehículos de cualquier clase, así como para el paso del ganado.

Fracción u) Estacionamiento de vehículos de tracción mecánica en las vías de los municipios dentro de las zonas que a tal efecto se determinen y con las limitaciones que pudieran establecerse.

<sup>1755</sup> Aludiendo a figuras relativamente similares, podemos citar los casos de las Comunidades Autónomas de Extremadura y Aragón. En el primer caso, con la Ley 18/2001, de 14 de diciembre, de Tasas y Precios Públicos que establece una tasa relacionada con las especies protegidas denominada *tasa para la autorización de filmaciones y fotografías de determinadas especies protegidas*. En el caso de Aragón, su Ley de Tasas, prevé la *tasa por servicios administrativos en materia de conservación de la biodiversidad*, dentro de cuyos presupuestos de hecho se encuentra la autorización de observación y fotografía de especies. Ampliando el tema,  *Vid. GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. Capítulo XIX. Tasa en materia de especies..., Op. Cit., pp. 347-349. Cfr. Anexo de la Ley 18/2001, de 14 de diciembre, sobre Tasas y Precios Públicos de la Comunidad Autónoma de Extremadura. BOE N° 33, de 7 de febrero de 2002; y Artículos 123-128 del Decreto Legislativo 1/2004, de 27 de julio, del Gobierno de Aragón, BOA N° 93, de 9/08/2004. Modificado por la Ley 13/2009, de 30 de diciembre, de Medidas Tributarias de la Comunidad Autónoma de Aragón.*

<sup>1756</sup> Artículo 343 ter, de la Ley 11/1988, de 14 de diciembre, sobre el Régimen Específico de Tasas de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares, BOE N° 31, de 5 de febrero de 1999, introducido por la Ley 20/2001, de 21 de diciembre, de Medidas Tributarias, Administrativas y de Función Pública, BOE N° 14, de 16 de enero de 2002.

de información de carácter cultural o de conservación de la naturaleza". Este aspecto es importante, en cuanto a que no todas las actividades pueden estar sujetas a gravamen, sino sólo aquellas donde además de generarse alguna repercusión de tipo ambiental **coexista una ganancia o lucro derivado** de la misma, es decir, que se trate de una actividad económica.

La tasa se aplicará cuando se trate de parques y reservas naturales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears, o de fincas de titularidad pública incluidas en el Catálogo de fincas de utilidad pública, con independencia de los precios o tasas que, en su caso, puedan corresponder a otras administraciones.

Son sujetos pasivos de esta tasa<sup>1757</sup> las personas físicas, jurídicas y entidades del artículo 35.4 de la Ley General Tributaria que soliciten la autorización<sup>1758</sup> correspondiente para la realización de las actividades que constituyen su hecho imponible.

En lo tocante a la cuantía, la tasa se exigirá de acuerdo con las tarifas<sup>1759</sup> siguientes:

1. Reportaje fotográfico sin intervención de modelos ni alteración del espacio: 146,67 euros/día.
2. Reportaje fotográfico con modelos o inclusión de productos: 293,35 euros/día.
3. Reportaje cinematográfico o videográfico sin intervención de modelos ni alteración del espacio: 293,35 euros/día.
4. Reportaje cinematográfico o videográfico con modelos o inclusión de productos: 586,70 euros/día.
5. Recargo por trabajo nocturno: 50 por 100.

Estas figuras mantienen ciertas semejanzas con las denominadas *tasas turísticas*<sup>1760</sup> cuando por virtud de una estadía temporal los sujetos aprovechan y desgastan ciertos

---

<sup>1757</sup> Artículo 343 ter.2 de la Ley 11/1998 de 14 de diciembre, sobre el Régimen Específico de Tasas de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares.

<sup>1758</sup> El gravamen se devengará en el momento en que se obtenga la autorización correspondiente de la Consejería de Medio Ambiente para la realización de la actividad a que se refiere su hecho imponible. *Cfr.* Artículo 343 ter.4 de la Ley 11/1998 de 14 de diciembre, sobre el Régimen Específico de Tasas de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares.

<sup>1759</sup> Artículo 343 ter.3 de la Ley 11/1998 de 14 de diciembre, sobre el Régimen Específico de Tasas de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares.

bienes del dominio público. Habría que apuntar que el turismo abarca muy diversas actividades y por ello es complicado aprehender una sola materia imponible (es posible constatar desde actividades ligadas al entretenimiento y diversión como al alojamiento en establecimientos hoteleros, cuyo tratamiento es específico<sup>1761</sup>).

Su nacimiento se debe en gran parte a la búsqueda de instrumentos fiscales que palién los problemas financieros causados por la congestión de las infraestructuras financiadas por los residentes de las zonas turísticas<sup>1762</sup>, a la importancia económica del sector para las arcas de los países<sup>1763</sup>, a las externalidades derivadas de los flujos de población hacia las zonas de concentración turística (como consumo y contaminación de los recursos naturales), entre otras razones<sup>1764</sup>.

Así, hacer pagar a los no residentes por el uso de dichos bienes públicos es defendible, aunque autores como MAGADÁN DÍAZ y RIVAS GARCÍA<sup>1765</sup> se oponen a denominarlos ambientales dado el nexo laxo entre la cuantía y el daño ecológico ocasionado. Nosotros consideramos que el calificativo *ambiental* es pertinente siempre que la actuación ocasione algún tipo de *incidencia o afectación*, como ocurre ante el disfrute de bienes ambientales y su consecutivo desgaste por usuarios que desarrollan actividades de ocio, cuyo número puede multiplicarse interminablemente hasta

---

<sup>1760</sup> Sobre el tema, Vid. BOKOBO MOICHE, Susana. *La fiscalidad de las prestaciones turísticas...*, *Op. Cit.*, pp. 243- 260; GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Aspectos y posibilidades de la fiscalidad del turismo...*, *Op. Cit.*, pp. 291-307; HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *El Impuesto Balear sobre Estancias en Empresas Turísticas...*, *Op. Cit.*, pp. 69 y ss.; LASARTE ÁLVAREZ, Javier; ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto; ADAME MARTÍNEZ, Francisco David; y MARTÍN, Javier. *Turismo y financiación autonómica local...*, *Op. Cit.*; MEDINA CONTRERAS, María Elena. *Comunicación sobre eco consumo...*, *Op. Cit.*, pp. 323- 328; MELGOSA ARCOS, Francisco Javier. *Medio ambiente y sostenibilidad en la política turística...*, *Op. Cit.*, pp. 115-132; PICCIAREDDA, Franco. *Federalismo fiscale e tributi propri della Regione Sardegna...*, *Op. Cit.*, p. 919; PRADOS PÉREZ, Elisa. *Fiscalidad y turismo...*, *Op. Cit.*, pp. 11-19; Id. *La ecotasa balear...*, *Op. Cit.*, pp. 234-244; RUBIO DE URQUÍA, José Ignacio. *Tributos y procedimiento...*, *Op. Cit.*, pp. 85-96; RUIZ GARIJO, Mercedes. *Fiscalidad de la empresa turística...*, *Op. Cit.*, pp. 33 y 34; SCHMIDT, Hans-Werner. *Tourism and the environment...*, *Op. Cit.*, pp. 5-7; SOLER ROCH, María Teresa. *Aspectos fiscales del turismo...*, *Op. Cit.*; y TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel. *El turismo y el Impuesto sobre el Valor...*, *Op. Cit.*, pp. 37-70.

<sup>1761</sup> Vid. BOKOBO MOICHE, Susana. *La fiscalidad de las prestaciones turísticas...*, *Op. Cit.*, pp. 243-260.

<sup>1762</sup> Vid. RUIZ GARIJO, Mercedes. *Fiscalidad de la empresa turística...*, *Op. Cit.*, pp. 33 y 34. La autora cree necesario el estudio de la fiscalidad del turismo en cuanto a que se constituye como un factor de desequilibrio financiero para los entes públicos que deben soportar las erogaciones causadas por la visita multitudinaria de agentes estacionales o temporales.

<sup>1763</sup> Vid. COMISIÓN EUROPEA. *El patrimonio natural y cultural como factor de desarrollo del turismo...*, *Op. Cit.*, p. 30; SCHMIDT, Hans-Werner. *Tourism and the environment...*, *Op. Cit.*, pp. 5-7.

<sup>1764</sup> Vid. RUIZ GARIJO, Mercedes. *Fiscalidad de la empresa turística...*, *Op. Cit.*, pp. 27- 42.

<sup>1765</sup> Vid. MAGADÁN DÍAZ, Marta y RIVAS GARCÍA, Jesús I. *Fiscalidad y medio ambiente en España*, *Op. Cit.*, pp. 99- 115.

provocar un deterioro irreversible si no se efectúa una correcta gestión por parte de las autoridades.

### **3. e. Adaptación de la capacidad contributiva.**

#### **3. e. 1) La tasa ecológica como instrumento tributario de ordenamiento y las connotaciones generales de la capacidad contributiva en su modalidad para incidir el medio ambiente.**

##### **A. La finalidad extrafiscal en las tasas<sup>1766</sup>.**

Para comenzar, recordemos las palabras de FICHERA<sup>1767</sup> respecto a la admisibilidad de los fines de ordenamiento en materia financiera, en el sentido de que las constituciones contemporáneas han hecho propios en esta materia, los principios de la finanza funcional, atendiendo a que no pueden observar únicamente consideraciones fiscales en los tributos. De ahí, las conclusiones de la “*Teoria dell’ammissibilità*” donde la estructura del tributo es abierta desde la prescripción constitucional, en cuanto se presta a hacer del tributo un instrumento de la política económica y social del país. En tal perspectiva, los fines extrafiscales a los que el legislador subordina el instrumento tributario, deben ser legítimamente constitucionales. En otras palabras, la admisibilidad de los objetivos extrafiscales no es un problema para el concepto de imposición en el plano constitucional, sino de una cuestión relacionada con la conformidad constitucional de dichos objetivos perseguidos.

Por oportunidad didáctica se dedican a continuación algunos párrafos acerca de la manera en que otras políticas públicas distintas a la fiscal, en este caso la ambiental, influyen en la configuración de las tasas, así como las connotaciones que adquiere la capacidad para incidir el medio en las mismas.

---

<sup>1766</sup> Vid. GARCÍA FRÍAS, María Ángeles. *Los fines extrafiscales en las tasas...*, *Op. Cit.*, p. 180 y ss.

<sup>1767</sup> Vid. FICHERA, Franco. *Imposizione ed Extrafiscalità Nel Sistema Costituzionale...*, *Op. Cit.*, pp. 54-59 (La traducción es nuestra).

Sentamos como antecedente a ROSEMBUJ<sup>1768</sup>, quien afirma la existencia de una compaginación entre los objetivos de ordenamiento y el aspecto recaudatorio en el tributo ecológico estacionada en la acción preventiva como esencia del Derecho ambiental. El profesor explica que la anticipación al riesgo evita el daño, por cierto, algunas veces lamentablemente irreversible para ciertos ecosistemas. Así pues, al ser colectivo el *bien ambiental* y ante la necesidad de su prevención como uno de los fines generales del gasto público, obliga a su contribución a todos<sup>1769</sup>. La prevención califica la naturaleza del tributo ambiental por cuanto debe asegurar la financiación del gasto público, al tiempo que realiza la función de estímulo o desestímulo para modificar los comportamientos de los agentes económicos.

En ese sentido, la acción preventiva<sup>1770</sup> excluye que la finalidad extrafiscal en los gravámenes ambientales sea más relevante que la fiscal, en palabras de ROSEMBUJ *“la necesidad de satisfacer el bien ambiental, protegido constitucionalmente y su consolidación (prevención) como cualquier otro bien esencial para toda la sociedad... orienta la fiscalidad, que no extrafiscalidad del tributo ambiental, sin perjuicio que también se la proponga como finalidad coadyuvante”*<sup>1771</sup>. La recaudación no impide que a la par se elabore un discurso tendente a modificar la conducta de aquéllos que tienen en sus manos la potestad de adoptar cambios en la producción, tecnología y

---

<sup>1768</sup> Vid. ROSEMBUJ, Tulio. *Tributos ecológicos en el ámbito municipal...*, Op. Cit., p. 3.

<sup>1769</sup> Se ha explicado a lo largo de esta tesis, la creciente demanda presupuestaria de recursos financieros para llevar a cabo las diversas medidas de la política ambiental interconectadas inevitablemente con otras áreas públicas, lo que obliga a replantearse el tratamiento fiscal de presupuestos ambientales. Por citar un ejemplo, en el caso italiano, el presupuesto (Documento di Programmazione Economica e Finanziaria) programado a la política ambiental en el periodo comprendido de 2008-2011 abarcaba diversas áreas relacionadas con el medio ambiente cuya vigilancia, tratamiento y mejoran exigían un gasto público importante, en el ámbito local como estatal, pero ineludible. Algunas de las políticas citadas dentro del propio rubro de la *“Política ambiental”* eran la *“Política para el clima y el ambiente”*, la *“Política energética”*, y los *“Objetivos de Kyoto”* subdividida en materia de transportes, energía termoeléctrica, fuentes renovables, eficiencia y ahorro energético, reciclaje de desechos, agricultura y bosques, defensa y consumo del suelo, biodiversidad y áreas protegidas, agua y ahorro hídrico, e innovaciones tecnológicas. PAGAMICI, Bruno. *“La política ambientale nel DPEF 2008- 2011”*, *Rivista Ambiente e Sviluppo, Rivista mensile*, Anno XV, agosto, 2007, N° 8, IPSOA, INDICITALIA Editore, Milano, Italia, pp. 727- 730.

<sup>1770</sup> Artículo 191.2 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea: *“La política de la Unión en el ámbito del medio ambiente tendrá como objetivo alcanzar un nivel de protección elevado, teniendo presente la diversidad de situaciones existentes en las distintas regiones de la Unión. Se basará en los principios de cautela y de acción preventiva, en el principio de corrección de los atentados al medio ambiente, preferentemente en la fuente misma, y en el principio de quien contamina paga.”* Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (Versión consolidada, resultado de las modificaciones introducidas por el Tratado de Lisboa firmado el 13 de diciembre de 2007 en Lisboa y que entró en vigor el 1 de diciembre de 2009). Diario Oficial de la Unión Europea N° C 83/01, de 30 de marzo de 2010 (antes en el artículo 174 TCE, hoy en el 191.2 de la versión consolidada del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea firmado en Lisboa).

<sup>1771</sup> Vid. ROSEMBUJ, Tulio. *Tributos ecológicos en el ámbito municipal...*, Op. Cit. pp. 3 y 4.

consumo que minimicen la contaminación, ahorren energía, preserven recursos naturales y reduzcan residuos, reutilicen o reciclen.

Las premisas *fiscalidad-extrafiscalidad*<sup>1772</sup> se influyen recíprocamente en el sistema tributario formando un camino de dos vías por decirlo en palabras coloquiales, de manera que los objetivos de ordenamiento incitan el rumbo de la fiscalidad y la fiscalidad impulsa el cumplimiento de los objetivos finalistas<sup>1773</sup>.

Defendemos la ineluctable necesidad de una correcta valoración pecuniaria de los recursos extraídos del *bien ambiental*<sup>1774</sup>, al tiempo que exaltamos la fuerza económica que representa para los sujetos el beneficio recibido por su explotación. Dicho beneficio es susceptible de un gravamen específico y auténtico a la fecha inexistente, ya que dicho disfrute (en sus diversas modalidades) así como las repercusiones negativas para la biodiversidad global bajo las reglas de marcos jurídicos como los imperantes actualmente en España o México, resultan prácticamente gratuitas para los usuarios favorecidos mientras que el perjuicio es para todos, sean sujetos partícipes o por el contrario, ajenos a la provocación del desgaste ecológico.

Conocida la existencia de un importante y creciente número de tasas con pretensiones ecológicas es necesario desmenuzar que en la configuración de sus hechos imponibles participan los principios de equivalencia y beneficio por un lado, el de capacidad contributiva (concreta o previa) por otro, y su especial circunstancia teleológica, es decir, que su creación está motivada (además de en la natural de recaudación de todo tributo) en la idea de instrumentar una pieza de apoyo a otra política y objetivos públicos (extrafiscalidad): la protección y salvaguarda del medio ambiente. Ahora bien, ¿de qué manera influyen los objetivos “no fiscales” que inspiran

---

<sup>1772</sup> Vid. CASADO OLLERO, Gabriel. *Los fines no fiscales de los tributos...*, Op. Cit., pp. 455-511; en el mismo sentido LAGO MONTERO, José María. *El poder tributario...*, Op. Cit., pp. 123 y 124, quien propiamente habla del *tributo predominantemente extrafiscal*, el cual para merecer dicho calificativo debe asumir en todos sus elementos estructurales tales objetivos extrafiscales.

<sup>1773</sup> Estamos de acuerdo con ROSEMBUJ, para quien “*la fiscalidad al amparo del deber general de contribuir al gasto público es el mejor impulso para la extrafiscalidad*”. Cfr. ROSEMBUJ, Tulio. *Tributos ecológicos en el ámbito municipal...*, Op. Cit., p. 4.

<sup>1774</sup> ROSEMBUJ sostiene en el mismo sentido que nosotros, que “*...Difícilmente puede propagarse la autodisciplina en cada uno de los ciudadanos sin que se difunda a su vez el coste del ambiente, sea en el aire, agua, suelo o residuos; precisamente el paso de una economía parcialmente basada en costes no pagados, como es el bien ambiental, a una que se funde en la verdad de los costes*”. Cfr. ROSEMBUJ, Tulio. *Tributos ecológicos en el ámbito municipal...*, Op. Cit., p. 4.

y para los que coadyuvan dichos tributos, respecto a la configuración de su elemento cuantitativo?, ¿dicha condición repercute o no en la cuantificación de sus cuotas?

Para responder la incógnita nos apoyamos en LAGO MONTERO<sup>1775</sup> quien aduce que tratándose de tasas ambientales, resulta inaceptable que pueda exigirse en su concepto cuotas que superen el coste del servicio imputable<sup>1776</sup>, aun cuando la tarifa puede contemplar el grado de contaminación posible que genera cada grupo de usuarios, debiendo establecerse una cuota máxima para quienes más contaminen. Dicha cuota podrá situarse en el tope máximo del coste del servicio que les sea imputable pero no excederlo, de lo contrario, la tasa distorsiona su figura y su régimen. Sí cabe en cambio, utilizar el criterio medioambiental para rebajar la cuota máxima a aquellos grupos de usuarios cuyas conductas sean menos contaminantes, a través de tarifas bonificadas<sup>1777</sup>.

Aunque estamos conformes con su posición<sup>1778</sup>, consideramos que es necesario trasladar la causa de esa modulación a la *capacidad o aptitud contaminadora*, la cual varía entre los sujetos, de ahí que dichas oscilaciones en las cuantías sean acertadas. Es así igualmente porque hablamos de criterios aplicables sólo en materia ambiental sobre manifestaciones varias de una capacidad contributiva especial, a saber, la capacidad para incidir o afectar el medio ambiente.

---

<sup>1775</sup> Sobre este tema ha escrito en diversos documentos, Vid. LAGO MONTERO, José María. *La cuantificación de las tasas...*, *Op. Cit.*, pp. 127-129; Id. *Tasas de recogida de basuras...*, *Op. Cit.*, pp. 11-37; LAGO MONTERO, José María y GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *La tasa de residuos sólidos urbanos...*, *Op. Cit.*, pp. 2 y ss.

<sup>1776</sup> Para GARCÍA FRÍAS es admisible que la cuota pueda superar el coste del servicio a fin de alcanzar los objetivos extrafiscales, tratándose de los contribuyentes más contaminantes. Cfr. GARCÍA FRÍAS, María Ángeles. *Los fines extrafiscales en las tasas...*, *Op. Cit.*, p. 171.

<sup>1777</sup> Vid. LAGO MONTERO, José María. *La cuantificación de las tasas...*, *Op. Cit.*, p. 129; LAGO MONTERO, José María y GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *La tasa de residuos sólidos urbanos...*, *Op. Cit.*, pp. 2 y ss.; GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. "Capítulo XX. Tasa en materia de protección ambiental", en LAGO MONTERO, José María, GARCÍA FRÍAS, María Ángeles, ALFONSO GALÁN, Rosa María, GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles, y GIL RODRÍGUEZ, Isabel. *Comentario a la Ley de Tasas y Precios Públicos de la Comunidad de Castilla y León*, Dykinson, S. L., Madrid, España, 2005, p. 355. Asimismo, Cfr. GARCÍA FRÍAS, A.: *Los fines...*, *Op. Cit.*, p. 171, partidaria incluso de exigir cuotas por encima del coste del servicio para los contribuyentes más contaminantes. También partidario de la tarifa progresiva, MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier. *Tasas...*, *Op. Cit.*, pp. 116 y 138. Igualmente, ROZAS VALDÉS, José Andrés. *Hacienda y residuos...*, *Op. Cit.*, pp. 351-368, ha explicado que "el coste del servicio se incrementa a medida que el residuo es más contaminante, lo que legitima un incremento de la cuantía de las tasas proporcional al incremento del coste del servicio, que habrá de evaluarse junto a los demás componentes del coste en la memoria económico-financiera".

<sup>1778</sup> Vid. LAGO MONTERO, José María. *La cuantificación de las tasas...*, *Op. Cit.*, pp. 128 y 129.



La admisión de la proposición anterior es capital, recuérdese que la recaudación y los fines de ordenamiento, deben siempre preservar la compatibilidad constitucional, sea de legalidad y de capacidad contributiva, pero asimismo, de propiedad y libertad de iniciativa económica, como sugiere ROSEMBUJ<sup>1779</sup>: *“el coste ambiental no puede ni debe servir de pretexto para que se expongan al albur de la arbitrariedad los núcleos esenciales del orden público económico; prevención implica oferta de medios y alternativas de cambio y modificación de comportamientos en la producción, tecnología y consumo sin voluntad de penalización o expulsión del mercado: los tributos ambientales no debieran nunca sustituir instrumentos de tipo reglamentario imperativo o agotarse en la simple ordenación o intervención... La prevención del riesgo ambiental exige su consolidación en la estructura del gasto público institucional y su financiación mediante tributos ambientales que fluyen a los presupuestos generales en los que se contempla”*.

En la misma sintonía, PICCIAREDDA<sup>1780</sup> afirma que en cada actividad productora de externalidades por el disfrute del patrimonio ambiental, la aprehensión de los recursos o exigencia de determinados servicios públicos es síntoma de capacidad económica del sujeto que los toma. La fiscalidad ambiental no tiene por qué ser sinónimo de extrafiscalidad sino al contrario, la financiación de políticas públicas incluida la ambiental puede provenir del gasto público general.

## **B. La capacidad o aptitud para incidir el medio en las tasas ambientales. El contexto de la discusión doctrinal y principales variantes.**

La división académica y jurisprudencial respecto a las implicaciones del principio de capacidad contributiva en las tasas, obstaculiza el nacimiento de conclusiones más o menos uniformes que permeen un mejor entendimiento de estas figuras cuyo uso es cada vez más recurrente, principalmente dadas sus implicaciones en el ámbito ambiental como hemos tenido oportunidad de plasmar.

---

<sup>1779</sup> Cfr. ROSEMBUJ, Tulio. *Tributos ecológicos en el ámbito municipal...*, Op. Cit., p. 4.

<sup>1780</sup> Vid. PICCIAREDDA, Franco. *Federalismo fiscale e tributi propri della Regione Sardegna traesigenze di coordinamento e tassazione ambientale...*, Op. Cit.

El debate está servido, a favor o en contra, resulta imposible demarcar sólo dos bandos doctrinales en torno al tema, pues en medio se hallan posturas híbridas. Así por ejemplo, dentro del grupo de quienes se pronuncian por la no inherencia del principio de capacidad contributiva en las tasas, existen divergencias argumentativas importantes, tal es el caso de VARONA ALABERN<sup>1781</sup>, CALVO ORTEGA<sup>1782</sup>, ORTEGA MALDONADO<sup>1783</sup>, y LAGO MONTERO<sup>1784</sup>, entre otros.

El primero de ellos, pese a negar la inherencia de la capacidad contributiva en las tasas, admite que éstas pueden incluir algún criterio de capacidad contributiva en su cuantificación, que puede quedar vinculado a un índice de riqueza, de tal modo que se reduzca la carga tributaria cuando el obligado tributario obtenga menos rentas o cuando se encuentre en una situación personal de mayor gasto que lastre su capacidad contributiva, pero en estos casos, el citado principio opera desde fuera, como un elemento externo a la configuración estructural de la tasa. Fundamentalmente, esta vertiente doctrinal defiende que la tasa no se paga porque se posea riqueza, sino porque el particular se ha visto beneficiado o afectado por una actividad pública o porque ha ocasionado un costo a la Administración.

Mientras tanto, CALVO ORTEGA<sup>1785</sup>, seguido por ORTEGA MALDONADO<sup>1786</sup>, concluyen que el fundamento de las tasas se debe buscar en el principio de equivalencia. Los autores sustentan que “*el verdadero conflicto aparece porque hay un interés concreto de un sujeto en una actividad administrativa pero puede no derivarse de una suficiente situación patrimonial que justifique su gravamen*” y que cuando se habla del principio de capacidad contributiva absoluta o como fuente o sustrato de la imposición (por virtud del cual se debe exonerar a quienes carezcan de medios económicos), implícitamente se reconoce la existencia de un principio lógico-jurídico

---

<sup>1781</sup> Vid. VARONA ALABERN, Juan Enrique *Concepto de tributo...*, *Op. Cit.*, pp. 576- 589. El argumento central es que de ninguna forma puede decirse que en el hecho generador de la tasa, se está evidenciando una capacidad de consumo o gasto, índice indirecto de riqueza, ya que a su parecer, cuando esto eventualmente suceda, dichos actos ya estarían gravados por impuestos de naturaleza indirecta como el IVA o el Impuesto sobre transmisiones patrimoniales.

<sup>1782</sup> Vid. CALVO ORTEGA, Rafael. *Curso De Derecho Financiero I...*, *Op. Cit.*, p. 73.

<sup>1783</sup> Vid. ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel. *Tasas sobre molestias o riesgos permitidos...*, *Op. Cit.*, pp. 61- 66.

<sup>1784</sup> Vid. LAGO MONTERO, José María. *Un apunte sobre el principio de capacidad...*, *Op. Cit.*, pp. 87-106; Id. *La cuantificación de las tasas...*, *Op. Cit.*, pp. 127-129; Id. *Tasas de recogida de basuras...*, *Op. Cit.*, pp. 11-37; LAGO MONTERO, José María y GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *La tasa de residuos sólidos...*, *Op. Cit.*, pp. 2 y ss.

<sup>1785</sup> Vid. CALVO ORTEGA, Rafael. *Curso De Derecho Financiero I...*, *Op. Cit.*, p. 73.

<sup>1786</sup> Vid. ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel. *Tasas sobre molestias...*, *Op. Cit.*, pp. 61-66.

en el artículo 31.1 CE que es distinto al principio jurídico que ahí mismo se contiene. En otras palabras, se oponen a asumir que la capacidad contributiva tenga dos sentidos, sino que en el primer caso (capacidad contributiva como sustrato o fuente de la imposición), se está frente a un principio lógico-jurídico, y en el segundo (capacidad contributiva como criterio de contribución), ante un verdadero principio tributario-constitucional. Las consecuencias en uno y otro caso son muy distintas.

Invocando además el legado de GARCÍA MAYNEZ<sup>1787</sup>, inferimos que del principio de capacidad contributiva como fuente o sustrato de la imposición no puede exigirse tributo alguno a quienes carezcan de medios económicos para ello, sin embargo, su significado no brinda una pauta para decidir quién debe incluirse en ese grupo ni qué debe entenderse por mínimo vital exento (determinación que no es un problema lógico, sino de Derecho positivo). No tiene sentido entonces afirmar que en las tasas debe operar este principio para exonerar de pago a las personas que carezcan de recursos económicos<sup>1788</sup>.

Por otro lado, lo que sí tendría sentido es que las tasas gradúen su cuantía de acuerdo a las distintas capacidades económicas de los sujetos pasivos por respeto al principio de capacidad contributiva (como criterio de contribución o progresividad de la

---

<sup>1787</sup> “Al lado de los principios constitucionales del orden normativo, hay otros que no tienen tal carácter. Los ontológico-jurídicos y lógico-jurídicos no son normas, sino verdades de razón sobre la conducta jurídicamente regulada y las normas referidas a ésta”. Siguiendo al jurista, existen tres diferencias entre los principios generales del orden normativo y los principios lógico-jurídicos: a) En primer término hay que advertir que mientras los normativos comúnmente llamados principios generales del derecho, están implícitos en las prescripciones vigentes o pueden ser incorporados, como pautas integradoras, a los ordenamientos legales, los ontológico-jurídicos y lógico-jurídicos, precisamente porque no son normas, no pueden formar parte de esos ordenamientos, pese a lo cual se imponen a los legisladores y a los jueces, en la medida en que expresan una serie de conexiones necesarias entre las diversas formas de conducta jurídicamente regulada y entre los preceptos integrantes de cada sistema. Pero al paso que los del primer grupo confieren derecho o estatuyen obligaciones, los del segundo dan expresión a verdades universales, de índole apriorística. b) Como los principios generales de orden axiológico son violables por esencia y los no normativos necesarios e inviolables, ningún sentido tiene ordenar o prohibir la observancia de los segundos, ya que no es posible escapar a su imperio. c) De lo anterior deriva otra diferencia, consistente en que los principios y teoremas expuestos no sirven para la integración de lagunas, puesto que no atribuyen derechos ni encierran ningún criterio sobre lo que jurídicamente debe ser o no ser. Cfr. GARCÍA MAYNEZ, Eduardo. “Ensayos filosóficos jurídicos 1934-1979”, *Textos Universitarios*, UNAM, México, 1984, p. 168.

<sup>1788</sup> Ya que cuando el artículo 31.1 CE alude a la capacidad contributiva, se refiere a la progresividad-capacidad contributiva como criterio de contribución- y no a la capacidad contributiva como fuente o sustrato de la imposición. El que se busque exonerar a quienes carezcan de recursos económicos para el pago de las tasas, no significa en absoluto la aplicación del principio tributario de capacidad contributiva, sino de la aplicación de un principio lógico-jurídico, que no necesita su inclusión expresa en la Constitución). Cfr. GARCÍA MAYNEZ, Eduardo. *Ensayos filosóficos jurídicos 1934-1979...*, Op. Cit., p. 168; en el mismo sentido, ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel. *Tasas sobre molestias...*, Op. Cit., pp. 60 y ss.

contribución), pero como esto resulta técnicamente muy complejo de llevarse a la práctica no sorprende que el legislador ordinario<sup>1789</sup>, conociendo esta dificultad, haya establecido que *en la fijación de las tasas se tendrá en cuenta, cuando lo permitan las características del tributo, la capacidad contributiva de las personas que deben satisfacerlas*<sup>1790</sup>.

En una línea opuesta a las antedichas, se apuntala entre otros LAGO MONTERO<sup>1791</sup>. Su postura se descompone en dos premisas, una aplicable a las tasas por prestación de servicios y otra, tratándose de aquéllas nacidas a causa de la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público. Como describimos y analizamos a continuación.

Acerca de la aplicación del principio de capacidad contributiva en las tasas, optamos por defender con entusiasmo su intervención en todas las figuras tributarias aunque con matices propios en cada una, sobre todo debido a la entrada en juego de objetivos de ordenamiento, que en el presente caso consiste en la protección ambiental<sup>1792</sup>.

Particularmente, las tasas ecológicas van adquiriendo mayor protagonismo en los sistemas fiscales modernos ante la urgente necesidad política y social de modular, por un lado, el crecimiento de ciertas actividades económicas contaminantes en las que se

---

<sup>1789</sup> Cfr. Artículo 8 LTPP.

<sup>1790</sup> Vid. ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel. *Tasas sobre molestias o riesgos permitidos...*, Op. Cit., pp. 60 y ss.

<sup>1791</sup> Vid. LAGO MONTERO, José María. *La cuantificación de las tasas...*, Op. Cit., pp. 110- 129. En el mismo sentido, MENÉNDEZ MORENO describe a las tasas e incluye la participación de la capacidad contributiva de los sujetos pasivos: "...puede describirse la tasa como una modalidad del tributo, y por lo tanto, como una obligación legal y pecuniaria, establecida a favor de un ente público cuyo deudor manifiesta una capacidad económica consistente en la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público, o en la recepción de servicios o actividades administrativas que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al deudor, cuando tal recepción sea obligatoria o, en su caso, los servicios o actividades no se presten por el sector privado". Cfr. MENÉNDEZ MORENO, Alejandro. *Derecho Financiero...*, Op. Cit., p. 167.

<sup>1792</sup> Sabemos que la política de protección ambiental se apoya en otras para alcanzar sus objetivos. En este sentido debemos reconocer que entre ellas, la educación, mediante la enseñanza de valores ambientales, constituye quizá el escalón básico para dotarla de un alto grado de eficacia. Por esta razón estamos de acuerdo con GUERVÓS MAÍLLO, quien al analizar la tasa medioambiental a que se refiere el artículo 82 de la LTPP de Castilla y León, aplaude la supresión de la referencia a la *educación ambiental* como hecho generador de la tasa. Su razonamiento parte de la idea de que se trata de un servicio esencial, y como tal, siguiendo a su vez a LAGO MONTERO, se engloba dentro de los servicios públicos en los que el usuario habitual puede presentar una capacidad económica previa elevada, media o escasa. Cfr. LAGO MONTERO, José María. *Un apunte sobre el principio de capacidad...*, Op. Cit., pp. 87-106, señala la aplicabilidad de este criterio a las tasas y precios por la prestación de servicios de abastecimiento de agua, alcantarillado, basura, autobús urbano, extinción de incendios, educación, guardería, cultura y deportes; y GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Capítulo XV. Tasa en materia...*, Op. Cit., p. 323.

verifican multitud de explotaciones a recursos bióticos demaniales, y por otro, como resultado de la confluencia simultánea en el más alto rango jurídico de la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos conforme el principio de capacidad contributiva (dentro del apartado de derechos y deberes de los ciudadanos, artículo 31.1 CE), y el derecho a un medio ambiente adecuado (derecho y deber de todos de disfrutarlo y conservarlo, inserto en el Capítulo Tercero, de los principios rectores de la política social y económica, artículo 45 CE), apoyado en la solidaridad colectiva (artículo 45.2 CE).

En el tema que nos ocupa, la interpretación<sup>1793</sup> de los principios fundamentales y los principios rectores debe hacerse de manera armónica y conjunta, a sabiendas de que está demostrada la importancia del medio ambiente y sus elementos no sólo en la vida humana presente sino en el desarrollo social, económico y cultural de las sociedades futuras<sup>1794</sup>. Ciertamente es que esta evolución hermenéutica jurídica no puede darse de la noche a la mañana sino más bien pausada y trabajosamente, tal como constatan conceptos mixtos del talante de “desarrollo sostenible”<sup>1795</sup> o “capacidad para incidir en

---

<sup>1793</sup> No es baladí recordar las aportaciones de diversos autores acerca de la difícil tarea de la interpretación jurídica. Vid. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César. *La interpretación económica de las leyes tributarias...*, Op. Cit.; AMATUCCI, Andrea. *L'interpretazione della norma di Diritto Finanziario...*, Op. Cit.; Id. *La aplicación analógica de la norma...*, Op. Cit.; Id. *Teoría de la ley tributaria...*, Op. Cit., pp. 39-68; AMORÓS RICA, Narciso. *Interpretación de las normas tributarias...*, Op. Cit.; COMBARROS VILLANUEVA, Victoria Eugenia. *La interpretación económica como criterio de interpretación jurídica...*, Op. Cit., 485-536; CHECA GONZÁLEZ, Clemente. *Interpretación y aplicación de las normas tributarias...*, Op. Cit.; FALCÓN Y TELLA, Ramón. *Interpretación económica y seguridad jurídica...*, Op. Cit., pp. 7-36; GIANNINI, Massimo Severo. *L'interpretazione e l'integrazione...*, Op. Cit.; GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. *La admisibilidad de la analogía...*, Op. Cit.; Id. *La interpretación de las normas tributarias...*, Op. Cit.; GRIZIOTTI, Benvenuto. *L'interpretazione delle leggi finanziarie...*, Op. Cit.; Id. *L'interpretazione funzionale delle leggi finanziarie...*, Op. Cit.; MARTÍN QUERALT, Juan. *Reforma de la Ley General Tributaria. Interpretación...*, Op. Cit.; MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, Lorenzo. *La interpretación de las normas...*, Op. Cit.; MICHELI, Gian Antonio. *Appunti sull'interpretazione e l'integrazione...*, Op. Cit.; NAVAS VÁZQUEZ, Rafael. *Interpretación y calificación en Derecho Tributario...*, Op. Cit., pp. 393-408; VANONI, Ezio. *Naturaleza e interpretación...*, Op. Cit.

<sup>1794</sup> Recordemos que la Convención de 1992 de las Naciones Unidas, refiere que los recursos naturales y el intrínseco valor que representan, integran a efectos de su conservación a todos los pueblos pero también a las generaciones venideras. Es extrapolable a todos los recursos, concebidos en abstracto, lo predicado de los derechos del agricultor, definidos como el resultante de las contribuciones pasadas, presentes y futuras a la conservación, mejora y viabilidad de los recursos genéticos respecto de los cuales, la Comunidad Internacional, debe actuar como fideicomisaria para las presentes y futuras generaciones. Todo el dispositivo económico de la convención de 1992, está pensado para hacer posible la circulación de recursos económicos de los países ricos a los pobres. También Vid. MARTÍN MATEO, Ramón. *Tratado de derecho ambiental...*, Op. Cit., pp. 25-27.

<sup>1795</sup> Ya hemos señalado que el término “desarrollo sostenible” tiene su origen en el trabajo de LESTER BROWN, quien establece que el conjunto de las relaciones entre las actividades humanas y su dinámica, y la biosfera con dinámicas generalmente más lentas, deben permitir la continuidad de la vida humana, la satisfacción de las necesidades por parte de las personas y el desarrollo de las diversas culturas humanas,

el medio”, ambos fiel reflejo de la implicación integral entre las políticas públicas<sup>1796</sup> puesta de manifiesto en tiempos recientes, cuando algunas de ellas aparentemente divergentes hace décadas actualmente no pueden sino trabajar a un mismo ritmo por el bienestar común.

De la aproximación descrita, en el ámbito tributario resultan obligaciones y derechos por partida doble, es decir, tanto para los órganos de poder público o sujetos activos como para aquellos sujetos pasivos obligados. Esto quiere decir, que las premisas constitucionales constriñen a los poderes públicos a respetar el derecho de todos a contribuir conforme su capacidad contributiva, lo que implica que ante hechos generadores de alguna incidencia ambiental están compelidos a acatar las directrices y los límites que impone la capacidad o aptitud para incidir el medio como modalidad del principio de capacidad contributiva; por su parte, los contribuyentes tienen la obligación de saldar los costos de las externalidades ocasionadas por sus actividades económicas contaminantes con la prerrogativa de que esa exigencia se verifique sólo en la medida correspondiente a la magnitud de dichas secuelas y por el beneficio,

---

en modo tal que las modificaciones producidas por los hombres se conserven dentro de ciertos límites para no destruir el contexto biofísico global. El supuesto conflicto entre el desarrollo económico y protección del medio ambiente encuentra una solución en el equilibrio entre ambos valores, lo que se ha denominado “*desarrollo sostenible*”. Así, la nueva tendencia se inclina hacia una reciprocidad entre ambos factores, abandonando la idea de conflicto que se concebía anteriormente. En el mismo sentido, MARTÍN MATEO opina que si se garantiza la protección de los recursos naturales mediante medidas específicas que aseguren que su utilización no va más allá de su capacidad de regeneración, y que no se perjudican los distintos elementos interrelacionados en un mismo sistema, el crecimiento económico es no sólo posible, sino deseable e incluso imprescindible. Así desarrollo y protección del medio ambiente han dejado de ser excluyentes, por tanto es impropio pensar en un desarrollo económico que no se sustente en un medio adecuado, con riqueza o al menos suficiencia de recursos. *Cfr.* MARTÍN MATEO, Ramón. *La calidad de vida como valor jurídico...*, *Op. Cit.*, pp. 1437-1454.

<sup>1796</sup> Sin ir más lejos, las pautas originadas en el seno de la Unión Europea encaminan la política económica comunitaria y por tanto, la aplicada en los Estados miembros hacia una “ambientalización”. Recordemos el artículo 3º TUE (antiguo artículo 2º), párrafo 3: “*La Unión establecerá un mercado interior. Obrará en pro del desarrollo sostenible de Europa basado en un crecimiento económico equilibrado y en la estabilidad de los precios, en una economía social de mercado altamente competitiva, tendente al pleno empleo y al progreso social, y en un nivel elevado de protección y mejora de la calidad del medio ambiente. Asimismo, promoverá el progreso científico y técnico...*”; y el artículo 11 TFUE (antiguo artículo 6 TCE): “*Las exigencias de la protección del medio ambiente deberán integrarse en la definición y en la realización de las políticas y acciones de la Unión, en particular con objeto de fomentar un desarrollo sostenible.*”. *Cfr.* Tratado de la Unión Europea, versión consolidada, DOUE Nº C83, Año 53, de 30 de marzo de 2010; y Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, versión consolidada, DOUE Nº C83, Año 53, de 30 de marzo de 2010. Complementariamente, *Vid.* RUBIO GUERRERO, Juan José. *La fiscalidad medioambiental en un contexto de reforma tributaria...*, *Op. Cit.*, pp. 1163-1187; SERRANO ANTÓN, Fernando. *La tributación medioambiental en la Unión Europea...*, *Op. Cit.*, pp. 817-861; y COBOS GÓMEZ, José María. *Trayectoria y principios de la tributación...*, *Op. Cit.*, pp. 863-891.

ganancia o utilidad económica obtenidos del servicio público o de la explotación de bienes demaniales ambientales<sup>1797</sup>.

La proyección en números de tales provechos corresponde a la intensidad de la fuente de riqueza originada o demostrada, por o mediante la ejecución de las actividades económicas contaminantes llevadas a cabo por el sujeto pasivo (incluidos servicios públicos y aprovechamiento del demanio mediante concesión o autorización administrativos) más el valor añadido ambiental como criterio cuantificador que debe reconocer y fijar en la norma tributaria el órgano legislativo.

Por ende, el sustrato económico (objeto imponible) sobre el cual el Estado y sus entes -según el marco competencial preexistente- pueden reflejar su poder tributario mediante las tasas ambientales es:

1. el denotado a partir de actos de consumo con repercusiones o incidencias ecológicas (incluidos los de servicios o actividades administrativas públicos) y;
2. el enriquecimiento patrimonial a partir del uso privativo o aprovechamiento especial de bienes ambientales de dominio público (se presenta un ahorro de gastos de producción para los beneficiados a partir de la explotación de bienes ambientales –en tanto factores productivos- en la ejecución de sus actividades económicas afectadoras del entorno natural y/o sus elementos).

Los contribuyentes-contaminadores están impelidos a satisfacer sus obligaciones fiscales sólo en proporción a su capacidad o aptitud de incidir el medio como una modalidad de capacidad contributiva (SSTC 289/2000, de 30 de noviembre y 179/2006, de 13 de junio respectivamente) en los términos descritos, de manera tal que en consonancia a la capacidad para contribuir demostrada desde su actitud contaminadora:

---

<sup>1797</sup> En este sentido, Vid. HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *El principio quien contamina paga...* (2008), *Op. Cit.*, p. 206, quien sugiere que para la adecuada aplicación del principio *quien contamina paga* debería establecerse un sistema de tasas por el uso de recursos naturales, con independencia de que éstos constituyan o no bienes de dominio público, así como por la tolerancia de actividades contaminantes legítimas aunque indeseables.

1. cubra los costes sociales producidos por sus prácticas ambientalmente incidentes (derivado del deber universal de conservación del medioambiente, artículo 45 CE);
2. retribuya a la sociedad a través del pago de la tasa exigida por el Estado (tutor del bienestar común y titular originario de la riqueza ambiental -artículo 33, función social de la propiedad privada y 45 CE, respectivamente-) por el beneficio económico obtenido de los servicios *ecosistémicos*<sup>1798</sup> o el desahogo de ciertos gustos o apetencias particulares mediante el consumo<sup>1799</sup> de bienes o servicios causantes de efectos nocivos ambientalmente (incluidos los públicos cuando no sean esenciales o siéndolo, superen el umbral de la necesidad).

La recepción de la citada premisa fundamental del artículo 31.1 CE referido al deber de contribuir, despliega su eficacia respecto de todos los tributos como instrumentos

---

<sup>1798</sup> Uno de los objetivos de la Estrategia de la Unión Europea para un *desarrollo sostenible*, de 2001, refrendado en la Nueva Estrategia, de 2006, es la búsqueda de una *gestión sostenible de los recursos naturales*. Los documentos observan que debe evitarse la sobreexplotación, para lo cual es necesario incrementar la eficiencia de su utilización y *reconocerse el valor de los servicios ecosistémicos*. La preocupación de la UE revierte en las materias de agricultura, pesca y gestión de los bosques, así como en garantizar la realización de la red Natura 2000, definir y aplicar medidas prioritarias en relación con la protección de la biodiversidad y velar por la integración de los aspectos relacionados con el mar y los océanos. Las técnicas de reciclado y reutilización son resaltadas dado su importante poder coadyuvante. Vid. Comunicación de la Comisión de 15 de mayo de 2001 “*Desarrollo sostenible en Europa para un mundo mejor: estrategia de la Unión Europea para un desarrollo sostenible (Propuesta de la Comisión ante el Consejo Europeo de Gotemburgo)*” COM (2001) 264 final, no publicada en el DOUE; Comunicación de la Comisión de 13 de diciembre de 2005 relativa a la “*Revisión de la Estrategia para un desarrollo sostenible - Plataforma de acción*”. COM (2005) 658 final, no publicada en el DOUE; y “*Estrategia Revisada de la UE para un desarrollo sostenible*”, derivada del Consejo de la UE de Bruselas, de 9 de junio de 2006.

<sup>1799</sup> La Nueva Estrategia de la UE para un *desarrollo sostenible*, de 2006, incluye dentro de sus principales retos un apartado dedicado al *Consumo y producción sostenibles*, centrado en fomentar patrones de consumo y producción sostenibles atendiendo, entre otros aspectos, al desarrollo social y económico por lo que respecta a la capacidad de carga de los ecosistemas y disociando el crecimiento económico de la degradación ambiental. Complementariamente, dentro de las Políticas transversales que contribuyen a la sociedad del conocimiento, se redactan varias líneas dedicadas a la de *Financiación e Instrumentos Económicos*. Ésta tiene que ver con la inclusión de los costes ambientales en los precios de los productos y servicios a fin de que reflejen precios reales, como al llamado de los Estados miembros hacia una fiscalidad ambiental. En efecto, el texto expone que la UE tratará de usar todos los instrumentos de actuación en la aplicación de sus políticas, insistiendo en la necesidad de emplear los instrumentos económicos más apropiados para fomentar la transparencia del mercado y precios que reflejen los costes económicos, sociales y medioambientales reales de los productos y servicios (*conseguir precios correctos*), así como reconocerse su potencial para reconciliar la protección del medio ambiente y el crecimiento económico inteligente y explotar las posibilidades de ganancia para todos. Además, debería juzgarse su adecuación en función de un conjunto de criterios, entre ellos su repercusión en la competitividad y la productividad. El inciso 23, enuncia una invitación a que los Estados miembros se planteen *nuevas medidas para desplazar la fiscalidad desde el trabajo al consumo de recursos y energía o a la contaminación, o a ambas cosas*, a fin de contribuir a alcanzar los objetivos de la UE de aumentar el empleo y reducir de modo rentable las repercusiones negativas sobre el medio ambiente.



para hacerlo efectivo, incluida la tasa. De otra manera tampoco podría comprenderse el texto del artículo 3.1 de la Ley General Tributaria, referente a los principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario: “1. La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad contributiva de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad...”.

No sobra recalcar que el principio de capacidad contributiva actúa en todos los elementos estructurales del tributo y que para el supuesto específico de las tasas, la recepción de determinados servicios o aprovechamientos, puede suponer en sí misma una manifestación de capacidad contributiva que se identifica con la aplicación de riqueza destinada a la obtención de un servicio público no esencial<sup>1800</sup>.

---

<sup>1800</sup> Vid. LAGO MONTERO, José María. *La cuantificación de las tasas...*, *Op. Cit.*, pp. 110 y ss. Como hemos señalado, el profesor desarrolla una teoría sobre la diversificación de las tasas a partir del criterio de *esencialidad*. El catálogo resultante, al cual nos adherimos, clasifica a las tasas en tres grandes grupos, exigibles por tres tipos de presupuestos de hecho, cuyos criterios de cuantificación deben ser tratados por separado: a) la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público; b) la prestación o utilización de servicios públicos no esenciales; y c) la prestación o utilización de servicios públicos esenciales. Y ello, añade el citado profesor, porque la presencia de la capacidad económica en cada uno de estos tres grupos se aprecia de manera diferente. Reafirmado en LAGO MONTERO, José María y GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Tasas locales...*, *Op. Cit.*, p. 69 y ss. En un sentido opuesto, SIMÓN ACOSTA, Eugenio. *Reflexiones...*, *Op. Cit.*, p. 283, dice que “la utilización de un servicio público no exterioriza capacidad contributiva pues no es comparable con el consumo de cualquier otro bien o servicio por el que haya de pagar un precio”...La razón de la no comparación posible radica, a su juicio, en que “los servicios públicos, la actividad administrativa y la utilización de bienes de dominio público es, en principio, gratuita”. No estamos de acuerdo con este planteamiento porque los servicios públicos siempre tendrán un costo, no hay nada gratis y menos con carácter apriorístico. Que se sufragen o no, total o parcialmente, mediante prestaciones exigibles a los usuarios, es una opción legislativa a adoptar de acuerdo con los principios superiores del ordenamiento recogidos en la Constitución y aplicables a cada servicio y a cada tasa, según su naturaleza y el interés público presente. Pero no existe ningún criterio de Derecho Natural ni de Derecho Constitucional que preordene la prestación gratuita de los servicios públicos. Su prestación/utilización significa un acto de gasto o consumo para el usuario, una incorporación de una ventaja o beneficio, un coste generado, representativos de aptitud para contribuir, todo lo indiciaria e indirecta que se quiera, más o menos débil según los casos, pero capacidad contributiva al fin y al cabo. Además de los autores mencionados, son varios los que, con distintos matices, niegan la contraposición de los principios de beneficio o equivalencia de costes con el de capacidad económica, en lo cual estamos de acuerdo. Vid. CALVO ORTEGA, Rafael. “Las tasas de las Haciendas Locales: Aspectos problemáticos”, *Crónica Tributaria*, N° 6, 1972-1973, España, p. 24: “la utilización de un servicio público, como acto aislado que es, no puede exteriorizar otra capacidad contributiva que el coste del servicio. De manera que la tasa no puede ser mayor ni menor que éste. Si fuera mayor, se estaría utilizando un servicio público con fin de lucro; si fuera menor, se dejaría de gravar una parte de la capacidad económica exteriorizada”; CAAMAÑO ANIDO, Miguel Ángel. *Concurrencia de tasas y capacidad...*, *Op. Cit.*, pp. 233-245; Id: *Cuantificación de las tasas y costes...*, *Op. Cit.*, para quien el principio de capacidad económica no puede estar ausente en las tasas, debiendo incorporarse al seleccionar los presupuestos de hecho legitimantes de las mismas, que deben producir ventaja o beneficio especial a los sujetos pasivos, y también mediante beneficios fiscales; MARTÍN DELGADO, José María. *Los principios...*, *Op. Cit.*, p. 80: “El principio del beneficio puede ser entendido en el ámbito de la capacidad económica como un incremento de capacidad sobrevenida como consecuencia de una actividad administrativa, solicitada o no por el contribuyente. Es la tributación de

Desde aquí, la tasa constituye un tributo cuyo objeto es el gasto o bien un ingreso, en tanto el obligado a contribuir debe ser la persona que realiza dicha erogación o recibe el beneficio, ambos acontecimientos son auténticas expresiones de su capacidad contributiva.

El hecho de que la reglamentación de este principio en materia de tasas sea deficiente, no es óbice para nuestras consideraciones. Los numerales 8 de la Ley de Tasas y Precios Públicos<sup>1801</sup>; 7.4 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas<sup>1802</sup>; y 24 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales<sup>1803</sup> atisban varias consideraciones de importancia, aun cuando es menester aclarar desde ahora, que los textos precitados únicamente se refieren a la capacidad contributiva en su aspecto genérico, no así, específico (manifestaciones concretas).

---

*un beneficio especial que pone de manifiesto una distinta posición de los sujetos perceptores con relación al resto de la comunidad. En definitiva, se arbitra también una particular intervención en la financiación de estas actividades”*; de la misma opinión es CORS MEYA, Francesc Xavier. “Las tasas en el marco de un sistema tributario justo”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 51, 1986, Madrid, España, p. 327: “...el principio del beneficio no puede ser asumido como mecanismo jurídico para distribuir las cargas públicas. En cambio, no hay ningún inconveniente para que el beneficio se integre en el principio de capacidad económica, en el sentido de considerar la contraprestación o beneficio como una manifestación de riqueza que es objeto de gravamen o detracción, como cualquier otra manifestación parcial de capacidad económica. Es decir, la ventaja o beneficio obtenido se transforma en una magnitud o base de tributación, en lugar de generar una contraprestación”; RUIZ GARIJO, Mercedes. *Problemas actuales de las tasas*, Lex Nova, Valladolid, España, 2002, pp. 226-238, quien encuentra la capacidad económica en todas las utilidades de dominio público y el beneficio particular en el resto de las tasas; VICENTE-ARCHE DOMINGO, Fernando. “Notas sobre el gasto público y la contribución a su sostenimiento en la Hacienda Pública”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 3, 1974, Madrid, España, pp. 535 y ss.; CASADO OLLERO, Gabriel. “Sistema financiero local y justicia fiscal”, en AA. VV. *Organización Territorial del Estado*, I, IEF, Madrid, España, 1985; BAYONA DE PEROGORDO, Juan José, y SOLER ROCH, María Teresa. *Derecho Financiero...*, *Op. Cit.*, pp. 689-693, para quienes la tasa tiene un fundamento genérico, el del tributo, y un fundamento específico, la ventaja o beneficio especial; aprecian que con la tasa la Administración quiere no cubrir íntegramente el coste del servicio con impuestos, “*pero no creemos, sin embargo, que dicho interés sea distinto o incompatible con un principio contributivo; lo que ocurre, a nuestro juicio, es que la existencia de dicho interés determina que estos gastos públicos se sostengan con dos modalidades de contribución: el impuesto (por la parte que corresponda al beneficio general) y la tasa (por el beneficio especial). Es necesario reconducir la ordenación jurídica de la tasa de acuerdo con su verdadera naturaleza (contributiva) y atendiendo a su fundamento específico (el beneficio especial como módulo indicativo de capacidad económica, de intensidad variable según los supuestos)*”.

<sup>1801</sup> Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos. BOE Nº 90, de 15 de abril de 1989.

<sup>1802</sup> Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas. BOE Nº 236, de 1 de octubre de 1980.

<sup>1803</sup> Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. BOE Nº 59, de 9 de marzo de 2004.

En efecto, tal como hemos tenido oportunidad de mencionar, la Ley de Tasas y Precios Públicos<sup>1804</sup> avista que en la fijación de las tasas **se tendrá** en cuenta, cuando lo permitan las características del tributo, la capacidad contributiva de las personas que deben satisfacerlas. Su redacción es imperativa. Por su parte, la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas<sup>1805</sup> prevé que siempre que su naturaleza lo permita, en la fijación de las tarifas de las tasas **podrán tenerse** en cuenta criterios genéricos de capacidad contributiva. La redacción es potestativa y directamente se relaciona con la capacidad contributiva en su sentido global. Finalmente, la Ley de Haciendas Locales pese a que en su numeral 24.4 dispone que **puedan aplicarse** criterios genéricos de capacidad contributiva en la cuantificación de las tasas, el resto del precepto se enfoca a específicas manifestaciones de riqueza conseguidas mediante la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público.

Sabemos que la fijación del importe de las tasas por la utilización privativa o especial del dominio público, según el artículo 24 LHL, se rige por varias reglas, una de tipo general y dos más de carácter específico. La primera de ellas<sup>1806</sup> anuncia que con carácter general habrá de tomarse como referencia el valor que tendría en el mercado la utilidad derivada de dicha utilización o aprovechamiento<sup>1807</sup>, si los bienes afectados no fuesen de dominio público. A tal fin, las ordenanzas fiscales adquieren mucha

---

<sup>1804</sup> Artículo 8 LTPP.

<sup>1805</sup> Artículo 7.4 LOFCA.

<sup>1806</sup> Artículo 24.1 a) de la LHL.

<sup>1807</sup> Para LAGO MONTERO y GUERVÓS MAÍLLO, en las tasas por ocupación privativa o aprovechamiento especial del dominio público es perfectamente posible la utilización de una base imponible, cuantificadora del hecho imponible, y de un tipo o una tarifa, determinante de la porción de riqueza que decide reservarse para sí el ente público. De acuerdo a los profesores citados, estas tasas se asemejan a los impuestos, y es precisamente esa semejanza natural la que permite también una estructura cuantificadora semejante. Estas tasas se exigen por la existencia de un aprovechamiento que hay que evaluar, y que es variable según el espacio y el tiempo en el que la ocupación se extienda. Es, pues, naturalmente adecuado que se utilice un parámetro o base imponible medidora de la intensidad de ese aprovechamiento o utilidad, y a que a tal base imponible se le aplique un tipo o tarifa para fijar la cuota a pagar. Cfr. LAGO MONTERO, José María, y GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Tasas locales...*, *Op. Cit.*, pp. 99 y ss. Asimismo, MATEO RODRÍGUEZ, Luis. *Principios rectores...*, *Op. Cit.*, p. 277, 285 y 286, quien a pesar de negar la existencia de capacidad económica en el hecho imponible de la tasa, posteriormente se da cuenta de que en los denominados “precios públicos por ocupación del dominio público” se estaba gravando una manifestación de capacidad económica directa: la obtención de una determinada renta, beneficio o utilidad. Añade así, que en los supuestos de ocupación por empresas prestadoras de servicios de suministros “cabe apreciar con total nitidez la estructura impositiva de unos precios públicos por uso del dominio público”. Por su parte, CORS MEYA, Francesc Xavier. *Las tasas...*, *Op. Cit.*, p. 332, quien encuentra capacidad económica en el hecho imponible de todas las tasas, se percata claramente de que las exigibles por la ocupación de dominio público se asemejan al impuesto. También, GIANNINI, Achille Donato: *Instituciones...*, *Op. Cit.*, p. 53, advierte, siguiendo a BLUMENSTEIN, Ernst. *Sistema di Diritto delle imposte*, Giuffrè Editore, Milano, Italia, 1954, que en ocasiones el derecho positivo regula prestaciones de naturaleza mixta, entre la tasa y el impuesto - *zugemischten steuern*-, difíciles de encajar sin forzar sus contornos en una u otra categoría.

relevancia porque se les concede la potestad de señalar en cada caso, atendiendo a la naturaleza específica de la utilización privativa o del aprovechamiento especial de que se trate, los criterios y parámetros que permitan definir el valor de mercado de la utilidad derivada.

La segunda<sup>1808</sup>, aplicable cuando medien procedimientos de licitación pública, limita el importe de la tasa al valor económico de la proposición sobre la que recaiga la concesión, autorización o adjudicación. En tanto, el inciso c) del mismo precepto<sup>1809</sup> vincula directamente la cuantía de la tasa a los ingresos brutos percibidos a partir de la utilización privativa o aprovechamientos especiales constituidos en el suelo, subsuelo o vuelo de las vías públicas municipales, a favor de empresas explotadoras de servicios de suministros que resulten de interés general o afecten a la generalidad o a una parte importante del vecindario, el importe de aquéllas consistirá, en todo caso y sin excepción alguna, en el 1,5 por ciento<sup>1810</sup> de los ingresos brutos procedentes de la facturación que obtengan anualmente en cada término municipal las referidas empresas. Destaca que ante tal supuesto, queda prohibida la repercusión a los usuarios de los servicios de suministro.

Las pautas de cuantificación analizadas para las tasas en general, resultan adaptables a las exigencias de la capacidad contaminadora en las tasas ambientales por aprovechamiento especial o utilización privativa del demanio siempre que se establezcan los parámetros para añadir a los valores pecuniarios de tales utilidades o aprovechamientos<sup>1811</sup>, la valía ambiental de los bienes involucrados. Consideramos que la figura reglamentaria de las ordenanzas fiscales no satisface el requerimiento de

---

<sup>1808</sup> Artículo 24.1 b) de la LHL.

<sup>1809</sup> Es decir, el artículo 24.1 de la LHL.

<sup>1810</sup> Como señalan LAGO MONTERO y GUERVÓS MAÍLLO, es demandable que se dote a toda prestación patrimonial pública, sea cual sea su denominación o naturaleza, de un régimen jurídico preciso, para evitar cualquier litigiosidad. Los autores mencionan la tasa del 1,5% que padece constantes pronunciamientos jurisprudenciales en respuesta a constantes actitudes rebeldes de las Administraciones estatal y local. *Cfr.* LAGO MONTERO, José María, y GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Tasas locales...*, *Op. Cit.*, p. 100 y ss. Complementariamente, *Vid.* MUÑOZ MERINO, Ana María. “Liberalización económica y servicios de suministro. Las tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local”, *Tributos Locales*, Nº 16, 2002, España, pp. 47-82, acerca de la conflictividad de la disposición.

<sup>1811</sup> *Vid.* LAGO MONTERO, José María, y GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Tasas locales...*, *Op. Cit.*, pp. 85 y ss. De acuerdo a los autores, es la intensidad del uso el criterio común determinante de la posible cuantía de una tasa, sea por la utilización del dominio público sea por la recepción de un servicio esencial o no esencial, criterio en el que confluyen pacíficamente la función fiscal y la ambiental: *Tarifa ordinaria* para el uso ordinario. *Tarifa reducida* para el usuario poco intensivo o de escasa capacidad económica. *Tarifa incrementada* para el usuario más intensivo y contaminador. Ello exige memorias y ordenanzas ponderadas, discriminadoras de los diversos supuestos que se presentan en la realidad.

ley que debe operar para la determinación de los elementos estructurales de todo hecho imponible, de ahí que es en esa parte, donde la norma legal merece un reconocimiento de técnica legislativa y una reconstrucción mediante el instrumento con fuerza de ley adecuado.

Completariamente, el artículo 24.2 LHL dedica sus líneas a reglar el impedimento por el que las tasas no pueden sobrepasar el coste real o previsible de la prestación de un servicio o la realización de una actividad en su conjunto o, en su defecto, del valor de la prestación recibida. Para la determinación de dicho importe se tomarán en consideración los costes directos e indirectos, inclusive los de carácter financiero, con independencia del presupuesto u organismo que lo satisfaga. Este párrafo recuerda la inexcusable ligadura entre la tasa y el principio de equivalencia, dada la preocupación legislativa de asegurar la recuperación de costes<sup>1812</sup>.

En definitiva, como más adelante ampliaremos, la capacidad contributiva participa en una doble faceta en las tasas, desde su plataforma general o previa (a veces potestativa como se lee) y en su aspecto concreto, a través de manifestaciones específicas de riqueza, como puede ser el beneficio obtenido de explotar privativamente el dominio público o al solicitar determinados servicios de la

---

<sup>1812</sup> Por último, el artículo 24.5 LHL distingue con claridad la responsabilidad administrativa de la obligación tributaria nacida del hecho imponible de la tasa, ya que ante un deterioro o daño en el dominio público local por el uso o aprovechamiento del mismo, el beneficiario estará constreñido al reintegro del coste total de los respectivos gastos de reconstrucción o reparación y al depósito previo de su importe, con independencia del pago de la tasa. Si los daños fueran irreparables, la entidad será indemnizada en cuantía igual al valor de los bienes destruidos o el importe del deterioro de los dañados. Las indemnizaciones y reintegros no pueden ser condonados por disposición legal. *Cfr.* Artículo 24.5 LHL. Sobre los distintos tipos de responsabilidad a partir de incidencias al medioambiente, *Vid.* CONDEPUMPIDO TOURON, Cándido. “La responsabilidad civil por daños al medio ambiente”, *Revista de Derecho Ambiental*, Nº 5, 1990, Asociación de Derecho Ambiental Español, Murcia, España, pp. 11-19; FORTES GONZÁLEZ, Ana Isabel. “La responsabilidad por daños al medio ambiente. En especial la responsabilidad de la administración”, *Revista de Derecho Ambiental*, Nº 23, 1999, Asociación de Derecho Ambiental Español, Murcia, España, pp. 9-38; HERMOSILLA MARTÍN, Ramón y RUBIO ESCOBAR, Pedro M. *La tributación medioambiental y los medios de transporte...*, *Op. Cit.*, pp. 756-758, quienes hacen una clara distinción entre la responsabilidad ambiental y las obligaciones tributarias, ambas inspiradas en el principio de *quien contamina paga*; MORENO FLORES, Rosa María. “Perspectivas de la responsabilidad civil en materia de medio ambiente”, en AA. VV. YÁBAR STERLING, Ana, Directora. *Fiscalidad Ambiental*, Cedecs Editorial, S.L., Barcelona, España, 1998, pp. 273-279. Así como la Ley 26/2007, de 23 de octubre, de Responsabilidad Medioambiental. BOE Nº 255, de 24 de octubre de 2007. Aprobada por las Cortes Generales a efecto de trasponer la Directiva 2004/35/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, sobre responsabilidad medioambiental en relación con la prevención y reparación de daños medioambientales, incorporando al ordenamiento jurídico español un régimen administrativo de responsabilidad medioambiental de carácter objetivo e ilimitado basado en los principios de prevención y de que *quien contamina paga*.

Administración (cuya intensidad, mayor o menor denotará más o menos capacidad de pago o consumo y sobre la que se aplicarán tarifas progresivas).

De una lectura conjunta y armónica de los preceptos, se aprecia cómo el principio de capacidad contributiva no sólo se limita a los elementos de cuantificación de la tasa, sino que en un momento dado pueden participar también datos de la capacidad previa de los sujetos pasivos. De todos modos, la tasa queda sujeta al imperio de los principios constitucionales como cualquier otro gravamen, al ser parte componente de un todo que es el sistema tributario.

Reconocemos que pese a la buena labor del legislador, en el supuesto de las tasas medioambientales aun queda trabajo por hacer, ya que existe un valor añadido ambiental sobre el beneficio o la utilidad obtenidos a partir del aprovechamiento o utilización privativos del dominio público de recursos naturales, que actualmente no es contemplado ni diferenciado como tal en los textos jurídicos y merece ser recogido. **Defendemos que los caracteres de esta “ganancia ambiental” (dada su procedencia), son disímiles a los de aquella conseguida por la explotación del demanio “no ambiental” propiamente.**

**Tanto el consumo y/o afectación de elementos del bien *medioambiente* a través de un servicio público o actividad de la Administración<sup>1813</sup>, como el provecho alcanzado (incremento patrimonial) procedente de la explotación privativa de**

---

<sup>1813</sup> Piénsese en el caso de la recogida de residuos. Para comprender el ejemplo, debemos partir del acto contaminante, que es la emisión de basura, generadora de toxicidad a los factores “atmósfera” y “suelo”, y a partir de la cual se verifica el servicio de recolección y tratamiento por parte de la entidad competente de gestionar los residuos. Pues bien, ambas acciones, esto es, la emisión de basura y el servicio de recogida y gestión de residuos, generan determinados costes de tipo ambiental y administrativo respectivamente, que deben ser subsanados por el sujeto pasivo contaminador en su totalidad o sólo en cierta proporción, ya que la demanda del servicio se traduce en un acto de consumo, una manifestación concreta de capacidad de pago por parte del usuario *siempre y cuando* el dispendio supere el umbral tasable, es decir, el que denominamos *mínimo vital exento ambiental*, o que, en palabras de LAGO MONTERO, traspase el criterio de *esencialidad*. Vid. LAGO MONTERO, José María. *La cuantificación de las tasas...*, *Op. Cit.*, p. 111 y ss.; Id. *Tasas de recogida de basuras...*, *Op. Cit.*, pp. 11-37. De esta última referencia destacamos dos cuestiones con las que estamos de acuerdo: 1ª) En el servicio de recogida de basuras conviven el interés general interés de la comunidad, a que los residuos no invadan las calles, y el interés particular del usuario, a que su basura sea recogida de su domicilio. Sin embargo, no puede imponerse el interés particular sobre el general a la hora de cuantificar la tasa por tratarse de un servicio esencial, de lo que es adecuado que una parte del coste del servicio sea pagado por el usuario y otra por la comunidad mediante el presupuesto general; y 2ª) Sin que la cuantía de la tasa exceda el 100% del coste del servicio, conviene que no supere el 50% del mismo. A esta afirmación no se contraponen una posible matización o excepción a la regla del 50% tratándose de grandes generadores de residuos, sobre los que recaería una tarifa superior atendiendo al mayor uso del servicio que hacen y a la mayor incidencia ambiental que producen con respecto al resto de usuarios.

bienes del dominio público “ambiental”<sup>1814</sup> que genéricamente como cualquier ganancia resulta ser un índice directo de capacidad contributiva, son susceptibles de gravamen mediante tasas ambientales precisamente porque dependiendo de la modalidad en que se configuren, mediante esa precisa riqueza generada o denotada, y/o los costes administrativos del servicio público o actividad proporcionados, se provoca un daño o deterioro al ecosistema en perjuicio del resto de la sociedad, circunstancia que constriñe jurídicamente al sujeto pasivo beneficiado, y contaminador, a sufragar el tributo por su caución.

### 3. e. 2) La participación del principio de capacidad contributiva en las tasas por servicios ambientales.

En concordancia con el profesor LAGO MONTERO<sup>1815</sup>, podría decirse que se mire por donde se mire, en la tasa subyace una retribución del servicio que se presta. Lo que permite que en las tasas se haga valer también el principio de capacidad contributiva presente ya en su hecho imponible aunque de manera desigual y por tanto, juegue de manera no uniforme a la hora de cuantificarlas<sup>1816</sup>.

---

<sup>1814</sup> Recordemos los planteamientos de LAGO MONTERO, José María, y GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Tasas locales...*, *Op. Cit.*, pp. 85 y ss.; MATEO RODRÍGUEZ, Luis. *Principios rectores...*, *Op. Cit.*, p. 277, 285 y 286; CORS MEYA, Francesc Xavier. *Las tasas...*, *Op. Cit.*, p. 332; GIANNINI, Achille Donato: *Instituciones...*, *Op. Cit.*, p. 53; y MUÑOZ MERINO, Ana María. *Liberalización económica y servicios de suministro...*, *Op. Cit.*, pp. 47-82.

<sup>1815</sup> Vid. LAGO MONTERO, José María y GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Tasas locales: cuantía...* *Op. Cit.*, pp. 87 y ss.

<sup>1816</sup> Siguiendo al profesor LAGO MONTERO, el carácter retributivo de la tasa no es incompatible con la presencia en la misma del principio de capacidad económica, insoslayable para todos los tributos y que no debe ser contrapuesto a ningún otro criterio o principio, sea el del beneficio, el de equivalencia o el de cobertura de costes. Ocurre, sin embargo, que en las tasas el juego de este nuclear principio de capacidad económica varía en función de a qué clase de tasa nos enfrentemos. Así como en las utilidades del dominio público la visibilidad de la capacidad económica gravada es patente ya en el hecho imponible – aprovechamiento especial o utilización privativa que tienen un valor económico que se incorpora al patrimonio del sujeto pasivo-, en las prestaciones de servicios la capacidad económica del usuario se muestra más débil en el hecho imponible, y apenas se ve cuando se trata de servicios esenciales. El uso del servicio implica, según los casos, un acto de gasto o consumo, una ventaja o beneficio que se incorpora, un coste que se genera, indicadores todos de capacidad contributiva, de aptitud para contribuir siquiera sea indirecta o indiciaria. Cfr. LAGO MONTERO, José María. *Tasas de recogida de basuras...*, *Op. Cit.*, pp. 21 y ss. Además, MATEO RODRÍGUEZ, Luis. *Principios rectores...*, *Op. Cit.*, p. 277, 285 y 286; CORS MEYA, Francesc Xavier. *Las tasas...*, *Op. Cit.*, p. 332; y MUÑOZ MERINO, Ana María. *Liberalización económica y servicios de suministro...*, *Op. Cit.*, pp. 47-82.

Cierto es que en las tasas por la prestación de servicios, el principio de equivalencia de costes es inmanente a su naturaleza jurídica y constituye además un límite máximo para el legislador tributario, sin embargo, no es menos innegable que no pueden exigirse tasas a quien carece de capacidad contributiva previa para pagarlas.

El profesor, alude a que parte del conflicto proviene del equivocado planteamiento doctrinal respecto al papel de la capacidad contributiva en las tasas y que se presenta por partida doble. Por un lado, precisa, se parte de un concepto de capacidad contributiva muy estrecho, identificado con la capacidad contributiva previa del sujeto pasivo, dada por la renta o su titularidad patrimonial. Sin embargo, la capacidad contributiva por débil o indirecta que sea, es capacidad contributiva y es demostrada por quienes consumen bienes o servicios, incluso públicos, como lo demuestra su sometimiento a gravamen en el IVA (artículo 7.8 de la ley del IVA<sup>1817</sup>). No se causa IVA en mucho supuestos, no por falta de capacidad contributiva en el hecho imponible, sino porque tal prestación ya se encuentra gravada por tasas, precios o impuestos y se intenta evitar un exceso de imposición. En los casos citados, el uso o consumo gravable existe claramente en las prestaciones de servicios por las Administraciones públicas, no obstante el legislador se abstiene de someterlas efectivamente a nuevo gravamen a fin de evitar distorsiones al consumo<sup>1818</sup>.

Más allá del correcto o incorrecto planteamiento del problema, no cabe pensar que las tasas queden excluidas del cumplimiento al principio de capacidad contributiva que empaña a todo el sistema tributario<sup>1819</sup>.

Surge a nuestra vista, la premisa de que la tasa como tributo deberá estar guiada en alguna manera por el principio de capacidad contributiva<sup>1820</sup>. A colación de su

---

<sup>1817</sup> Ley 37/1992 de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el valor añadido. BOE N° 312, de 29 de diciembre. Texto vigente.

<sup>1818</sup> LAGO MONTERO, José María. *La cuantificación de las tasas...*, *Op. Cit.*, p. 116.

<sup>1819</sup> Lo que significa que el género “tributos” a que se refiere el artículo 31.1 de la Constitución Española es usado por el legislador Constituyente con pleno conocimiento de su distinción respecto a las especies (impuestos, tasas y contribuciones especiales), de lo contrario, quedarían sin sentido las referencias por lo opuesto, bien definidas, como ocurre en el artículo 157.1, incisos a) y b) CE, que enlista aquellos ingresos públicos que conforman los recursos propios de las Comunidades Autónomas. El citado precepto dispone que “*Los recursos de las Comunidades Autónomas estarán constituidos por: a) Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado...; b) Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales...*”. Cfr. Artículo 157.1, incisos a) y b) de la Constitución Española. BOE N° 311.1 de 29 de diciembre de 1978.

<sup>1820</sup> También sobre esta cuestión, *Vid.* RUIZ GARIJO, Mercedes. *Adecuación de las tasas al principio de capacidad económica...*, *Op. Cit.*, pp. 67-80; *Id.* *El principio de equivalencia en las tasas...*, *Op. Cit.*, pp. 2047-2051; *Id.* *¿Principio de capacidad económica en la cuantificación...*, *Op. Cit.*, pp. 2020-2024.



categoría tributaria, la tasa tiene por sí una función contributiva, sin perjuicio de que por su íntima vinculación con el servicio, actividad o utilización del patrimonio público que las genera, se diga que mantienen un temple más bien retributivo. Al igual que el profesor LAGO MONTERO, nos inclinamos por rechazar la idea de separar la aplicación del principio de capacidad contributiva entre los diversos tributos y dejarla únicamente para el caso de los impuestos, tildando que en el resto por su distintivo retributivo juegue en su lugar exclusivamente el principio de beneficio, equivalente al coste del servicio o actividad administrativa recibidos. Cierta es su estructura retributiva, no obstante, ello no es obstáculo para que *“en las tasas también se haga valer el principio de capacidad contributiva que está presente ya en su hecho imponible de manera desigual, y que juega asimismo de manera no uniforme a la hora de cuantificarlas”*<sup>1821</sup>.

El interés creciente por las tasas se nota a nivel comunitario en el tratamiento de un posible federalismo fiscal a nivel europeo, fruto del trabajo interpretador del Tribunal de Justicia que finalmente va marcando ciertas pautas a la fiscalidad en la Unión y recientemente también lo ha hecho de manera indirecta en el ámbito de la tributación ambiental. ALFANO analiza la oportunidad de mirar con interés hacia formas de gravamen estrictamente correlacionadas al concepto de tributos de objetivo o paraconmutativos en el respeto a los vínculos al interior de Italia y europeos. Señala que tales tributos deben respetar los principios fundamentales teniendo en cuenta la fiscalidad de la Unión. En primer lugar, el de no discriminación que a su vez no puede ser violado tampoco por la realización de otras políticas de la Unión como la ambiental. En el ámbito de las competencias entre Estado, regiones y entes locales, la profesora destaca que la autonomía tributaria puede desarrollar una concreta función de promoción de las diversas Autonomías para el desarrollo económico territorial, *en la lógica del beneficio y de la contraprestación pueden y deben encontrar terreno fértil los tributos de objetivo que abran nuevas puertas a las finanzas descentralizadas*<sup>1822</sup>.

### **3. e. 3) La participación del principio de capacidad contributiva en las tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público ambiental.**

---

<sup>1821</sup> LAGO MONTERO, José María. *La cuantificación de las tasas...*, Op. Cit., pp. 114 y 115.

<sup>1822</sup> ALFANO, Roberta. *Imposta sarda sugli aeromobili...*, Op. Cit., p. 7.

Como hemos adelantado, la participación del principio fundamental de capacidad contributiva dependerá de la clase de tasa de que se trate, así como de la manifestación de capacidad contributiva específica que exterioriza el sujeto con la realización del hecho imponible.

Derivado del mismo texto legal<sup>1823</sup>, se desprende cómo las tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público están sometidas a ciertos parámetros perfectamente definidos a efecto de llevar a cabo la cuantificación del aprovechamiento o utilidad respectivos. Basta leer los incisos del artículo 24 de la LHL<sup>1824</sup>, para descubrir la regla general y dos más especiales a las que debe sujetarse la fijación de las tasas.

En efecto, y siguiendo al profesor LAGO MONTERO<sup>1825</sup>, en este tipo de tasas es relativamente fácil la apreciación de una capacidad contributiva, exteriorizada por el usuario y medible en el monto del aprovechamiento que obtiene e incorpora a su esfera patrimonial. Así, podría hablarse de una conjunción armónica entre los principios de capacidad contributiva y beneficio.

---

<sup>1823</sup> Cuota tributaria. Artículo 24 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. BOE N° 59, de 9 de marzo de 2004.

<sup>1824</sup> “Artículo 24. Cuota tributaria.

*1. El importe de las tasas previstas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local se fijará de acuerdo con las siguientes reglas:*

*a) Con carácter general, tomando como referencia el valor que tendría en el mercado la utilidad derivada de dicha utilización o aprovechamiento, si los bienes afectados no fuesen de dominio público. A tal fin, las ordenanzas fiscales podrán señalar en cada caso, atendiendo a la naturaleza específica de la utilización privativa o del aprovechamiento especial de que se trate, los criterios y parámetros que permitan definir el valor de mercado de la utilidad derivada.*

*b) Cuando se utilicen procedimientos de licitación pública, el importe de la tasa vendrá determinado por el valor económico de la proposición sobre la que recaiga la concesión, autorización o adjudicación.*

*c) Cuando se trate de tasas por utilización privativa o aprovechamientos especiales constituidos en el suelo, subsuelo o vuelo de las vías públicas municipales, a favor de empresas explotadoras de servicios de suministros que resulten de interés general o afecten a la generalidad o a una parte importante del vecindario, el importe de aquéllas consistirá, en todo caso y sin excepción alguna, en el 1,5 por ciento de los ingresos brutos procedentes de la facturación que obtengan anualmente en cada término municipal las referidas empresas...”. Cfr. Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.*

<sup>1825</sup> Vid. LAGO MONTERO, José María y GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Tasas locales: cuantía... Op. Cit.*, pp. 143 y 144.

Cuando la capacidad se muestra con esa claridad, es prescindible acudir a la capacidad contributiva previa o genérica del sujeto para gradar las cuotas<sup>1826</sup>.

Por otra parte, el valor del aprovechamiento o utilización pueden fungir como base imponible, cuantificadora del hecho imponible, así como se facilita la implementación de un tipo o tarifa, determinante de la porción de riqueza susceptible de gravamen.

En materia ambiental, ese importe (valor del aprovechamiento o utilidad) se incrementaría por la valía ambiental añadida de los bienes objeto de explotación y así debería ser recogido por el legislador en los elementos cuantificadores del hecho imponible. Es a través de ese detalle y en ese momento cuando la capacidad o aptitud para incidir el medioambiente del sujeto beneficiado se expresa y es cuantificable.

### 3. e. 4) El supuesto de la tasación sobre flujos turísticos.

Debemos comenzar formulando la pregunta que guía esta apartado: ¿Es correcta la implantación de un “impuesto” por estancias turísticas basado en la prestación de servicios públicos y en la incidencia ambiental?

La tasación sobre flujos turísticos<sup>1827</sup> recientemente ha desatado polémica por cuanto se traduce en una posible forma de financiación de las regiones turísticas que son las

---

<sup>1826</sup> *Idem.*

<sup>1827</sup> Acerca de la fiscalidad sobre el turismo o actividades turísticas por razones de protección ambiental, Vid. BOKOBO MOICHE, Susana. *La fiscalidad de las prestaciones turísticas...*, *Op. Cit.*, pp. 243-260; CARBAJO VASCO, Domingo. *La tributación de las actividades turísticas...*, *Op. Cit.*; COMISIÓN EUROPEA. *El patrimonio natural y cultural como factor de desarrollo del turismo...*, *Op. Cit.*, pp. 25 y ss.; DE MITA, Enrico. *L'imposta sullo scalo turistico in Sardegna...*, *Op. Cit.*; FICARI, Valerio. *Sviluppo del turismo, ambiente e tassazione locale...*, *Op. Cit.*, pp. 963 y ss.; GONZÁLEZ ORTIZ, Diego. *Fiscalidad del alojamiento...*, *Op. Cit.*, pp. 71-101; GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Aspectos y posibilidades de la fiscalidad del turismo...*, *Op. Cit.*, pp. 291-307; HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *El Impuesto Balear sobre Estancias...*, *Op. Cit.*, pp. 69-73; LASARTE ÁLVAREZ, Javier; ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto; ADAME MARTÍNEZ, Francisco David; y MARTÍN, Javier. *Turismo y financiación autonómica local...*, *Op. Cit.*; MEDINA CONTRERAS, María Elena. *Comunicación sobre eco consumo...*, *Op. Cit.*, pp. 323- 328; MELGOSA ARCOS, Francisco Javier. *Medio ambiente y sostenibilidad...*, *Op. Cit.*, pp. 115-132; PICCIAREDDA, Franco. *Federalismo fiscale e tributi propri della Regione Sardegna...*, *Op. Cit.*, p. 919; PRADOS PÉREZ, Elisa. *Fiscalidad y turismo...*, *Op. Cit.*, pp. 11-19; Id. *La ecotasa balear...*, *Op. Cit.*, pp. 234-244; RUBIO DE URQUÍA, José Ignacio. *Tributos y procedimiento...*, *Op. Cit.*, pp. 85-96; RUIZ GARIJO, Mercedes. *Fiscalidad de la empresa turística...*, *Op. Cit.*, pp. 46 y ss.; SCHMIDT, Hans-Werner. *Tourism and the environment...*, *Op. Cit.*, pp. 5-7;

que con los recursos limitados que poseen deben hacer frente a un gasto superior por prestación de servicios públicos diversos derivados de la afluencia masiva de visitantes<sup>1828</sup>, muchas veces superior en número a sus propios habitantes locales, pero que recientemente se vio limitada desde el marco comunitario y la defensa de los principios de la Unión como la no discriminación. Esta situación ha ido cercando cada vez más las posibilidades de los entes territoriales de ejercer potestades en ciertas materias que desde su normativa interna bien podrían desarrollar legítimamente.

Ahora bien, estamos de acuerdo en que el gasto superior que representa para una comunidad la visita masiva de turistas debe sufragarse de alguna manera, sin embargo, no puede confundirse que las tasas y los impuestos tienen naturaleza distinta y están diseñados para recoger distintos hechos. Somos de la opinión que la demanda de servicios de incidencia ambiental refleja una manifestación de capacidad contributiva que debe ser abordada por la norma fiscal, sean públicos o privados<sup>1829</sup>.

La cuestión radica en distinguir que los turistas solicitan un servicio privado por hospedaje o alojamiento y que por el mismo pagan un cierto precio, su demanda es clara muestra de capacidad de pago, mientras por otro lado, si bien se benefician de los servicios públicos no lo hacen de la misma manera como un habitante permanente y que bien la cobranza de un impuesto sobre el servicio privado puede patrocinar los recursos financieros necesarios para prestar los servicios públicos disfrutados. Tomemos en cuenta que la función administrativa necesaria para configurar una tasa es prestada al agente hotelero de manera directa. Es en todo caso él quien se beneficia económicamente de la infraestructura pública para prestar un servicio privado. En otras palabras, no es adecuado hablar de impuestos ambientales

---

SOLER ROCH, María Teresa. *Aspectos fiscales del turismo...*, Op. Cit.; y TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel. *El turismo y el Impuesto sobre el Valor...*, Op. Cit., pp. 37-70.

<sup>1828</sup> Vid. Además, el trabajo de LASARTE ÁLVAREZ, Francisco Javier, ADAME MARTÍNEZ, Francisco David, y RAMOS PRIETO, Jesús. *Financiación de los Municipios Turísticos*. Editorial Comares, Albolote, Granada, España, 2003; y el de ADAME MARTÍNEZ, Francisco David. *Turismo y Financiación Autonómica y Local: Comentarios Sobre la Llamada Ecotasa y Otras Alternativas de Financiación*. Editorial Comares, Albolote, Granada, España, 2001; y ALVAREZ ARROYO, Francisco. "Turismo y Haciendas Locales", *Nueva Fiscalidad*, N° 7, 2003, España.

<sup>1829</sup> FICARI, considera que la valorización de tributos sobre turismo debe dirigir el gravamen hacia particulares formas de riqueza, en cualquier caso, derivados del turismo, procurando recursos para destinar en vía exclusiva o principal a la oferta de bienes y servicios a la colectividad local y/o a la conservación y mejor uso del medioambiente a través de inversiones en obras públicas y empleo también en el turismo. Vid. FICARI, Valerio. "Sviluppo del turismo, ambiente e tassazione locale", *Rivista Rassegna Tributaria*, Italia, 2008, pp. 963 y ss.

justificados en el gasto público excesivo, como tampoco de tasas ambientales por servicios proporcionados por agentes privados.

Más allá de la discordancia terminológica, el legislador bien podría mirar por una fiscalidad armonizada<sup>1830</sup> necesaria en materia turística, con un trasfondo ambiental al tratarse de una actividad económica claramente incidente con el medioambiente, pero debe tener cuidado al elegir los presupuestos y categorías correspondientes so pena de quebrantar los principios de justicia tributaria y un equilibrado sistema fiscal.

### **3. f. El mínimo exento en la tasa medioambiental.**

Como también ocurría con los impuestos sobre el consumo, determinadas manifestaciones de riqueza en este caso gravables mediante tasas, por estar destinadas al consumo de determinados servicios públicos, puede que no alcancen la calidad para ser susceptibles de una carga tributaria. Por este motivo resulta necesario, el reconocimiento de un mínimo vital exento en las tasas tanto en su acepción general como en la ambiental.

Las exigencias derivadas del mínimo exento, como reverso jurídico o límite inferior al principio de capacidad contributiva tienen que verificarse también en el rubro de las tasas, que al igual que todos los tributos, en la medida que son instrumentos destinados a hacer efectivo el deber de contribuir, se encuentran vinculados por el mandato constitucional del 31.1 CE; en segundo lugar, dichas exigencias se refieren a la tasa en su conjunto, es decir, su verificación se obtiene del análisis de todos sus elementos estructurales (no sólo los de cuantificación). En este sentido, el objeto de la tasa por prestación de servicios públicos debe aprehender una manifestación de riqueza suficiente para contribuir del usuario.

---

<sup>1830</sup> SCANU, Giuseppe. “La tassazione sui flussi turistici tra fiscalità locale e competitività: alcune esperienze europee a confronto”, *Rivista Dir. Trib.* 2009, 03, 339. De Jure Banca Dati, Giuffrè Editore, Italia.

No es baladí atender a quien opina<sup>1831</sup> que el establecimiento de una tasa requiere una valoración del legislador conforme a las convicciones generales de la comunidad, sobre si el servicio público prestado supone o no una manifestación de riqueza del usuario. Del mismo modo que no debe ser indiferente el tipo de servicio solicitado<sup>1832</sup>. El mínimo exento juega un papel decisivo como fundamento y límite jurídico en el establecimiento de la tasa<sup>1833</sup>. Desde este punto de vista, algunos servicios de los referidos en el artículo 21 de la Ley de Haciendas Locales (supuestos de no sujeción y exención<sup>1834</sup>) bien podrían considerarse expresiones del mínimo exento.

Paralelamente a todo lo anterior, se han formulado opiniones respecto a que el principio de capacidad contributiva puede tener una influencia decisiva en la cuantificación y destino de las tasas<sup>1835</sup> en el sentido de que si bien la normativa aplicable limita la cuantía máxima de las exacciones al coste del servicio, deja al ente público la decisión sobre qué porcentaje se financiará mediante tasas y qué mediante los recursos financieros en general<sup>1836</sup>.

---

<sup>1831</sup> CENCERRADO MILLÁN, Emilio. *El mínimo exento en el sistema tributario español...*, *Op. Cit.*, pp. 270 y 271. El autor atiende a una acepción amplia, la cual incluiría no sólo los servicios proporcionados por la Administración, sino también el disfrute del dominio público.

<sup>1832</sup> En este sentido, LAGO MONTERO atiende a la esencialidad del servicio como criterio de diferenciación, mientras CENCERRADO MILLÁN, dibuja los límites del mínimo vital exento a partir del mismo concepto. Este último señala que “...no es lo mismo que el servicio sea una inspección sanitaria de un establecimiento comercial, una tasa por la utilización de servicios aeroportuarios, o inclusive la expedición de un pasaporte, ya que sus destinatarios demuestran una cierta riqueza suficiente para contribuir derivada del negocio, de la utilización del transporte aéreo, o de las posibilidades de viajar al extranjero, que por el contrario no denota la mera solicitud de un servicio esencial y obligatorio como la expedición del Documento Nacional de Identidad o la enseñanza pública obligatoria, cuya financiación mediante tasas haría caer su coste sobre todos los ciudadanos por igual, con independencia de su nivel de riqueza, y que por tanto corre el riesgo de convertirse en un tributo de capitación, contrario a todo orden constitucional”. Cfr. LAGO MONTERO, José María. *La cuantificación de las tasas...*, *Op. Cit.*, pp. 110 y ss.; LAGO MONTERO, José María y GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Tasas locales: cuantía...*, *Op. Cit.*; LAGO MONTERO, José María y GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *La tasa de residuos sólidos urbanos...*, *Op. Cit.*, pp. 2 y ss.; CENCERRADO MILLÁN, Emilio. *El mínimo exento en el sistema tributario español...*, *Op. Cit.*, pp. 270 y 271.

<sup>1833</sup> Cfr. CENCERRADO MILLÁN, Emilio. *El mínimo exento en el sistema tributario español...*, *Op. Cit.*, pp. 270 y 271.

<sup>1834</sup> Éstos son: a) Abastecimiento de aguas en fuentes públicas; b) Alumbrado de vías públicas; c) Vigilancia pública en general; d) Protección civil; e) Limpieza de la vía pública; f) Enseñanza en los niveles de educación obligatoria. Cabe agregar que por disposición legal, el Estado, las Comunidades Autónomas y las entidades locales no estarán obligados al pago de las tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público por los aprovechamientos inherentes a los servicios públicos de comunicaciones que exploten directamente y por todos los que inmediatamente interesen a la seguridad ciudadana o a la defensa nacional.

<sup>1835</sup> Destacamos el trabajo de LAGO MONTERO, José María y GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Tasas locales...*, *Op. Cit.*, pp. 45 y ss.

<sup>1836</sup> En cuanto al porcentaje que debe ser cubierto por el sujeto pasivo mediante la tasa ambiental, es menester recordar algunas observaciones de LAGO MONTERO, José María. *Tasas de recogida de*

Precisamente respecto a la financiación de la función ambiental a partir de los recursos presupuestarios generales, ROSEMBUJ<sup>1837</sup> sugiere acertadamente como uno de los cuatro criterios de la fiscalidad ambiental, que “es necesario que el gasto público ambiental – indivisible y consolidado – se financie con tributos no afectados ni dedicados específicamente a dicha función o asignados exclusivamente a dotaciones de proyectos unidimensionales: el ambiente, como la justicia, la seguridad y la educación, son actividades prestacionales del sector público en su conjunto y cada ciudadano en particular.”, no obstante, sin restar crédito al enunciado es menester aclarar que la tasa ambiental por servicios o actividades concretos de la Administración y dada su propia naturaleza, no puede desvincularse del principio de equivalencia, lo que significa que su límite superior siempre estará constituido por el coste del mismo en el que, a nuestro parecer, **debe incluirse el valor añadido ambiental del bien o bienes implicados y afectados con la realización del servicio o actividad**. Al adicionarse, la cuantía de la tasa se modula conforme la capacidad o aptitud contaminadora del sujeto pasivo.

No puede confundirse desde luego, que la afirmación del autor es aceptable desde un plano general, sin embargo, en el caso de las tasas por servicios o actividades ambientales específicos habría que tener en cuenta además los límites mínimo (vital exento) y máximo (el coste real) a que están sujetos constitucionalmente por virtud del conglomerado constitucional encaminado a alcanzar un sistema tributario justo, desde donde destacamos por particular interés científico, las peculiaridades de la capacidad contributiva.

La conjugación de la postura general de ROSEMBUJ<sup>1838</sup> (financiación de la función ambiental) y la derivada de la propia naturaleza de las tasas (la participación de los principios de equivalencia beneficio), puede comprenderse más claramente si utilizamos como ejemplo las denominadas *tasas turísticas*<sup>1839</sup>. En efecto, el turismo es

---

*basuras. Costes trasladables, costes imputables, capacidad económica y protección ambiental...*, Op. Cit., pp. 11-37, en cuanto a que el coste del servicio trasladable a los usuarios vía tasas no puede superar nunca el 100%, y, en un servicio esencial como la recogida de basuras, de finalidad ambiental, no es recomendable que supere el 50%. Por otro lado, debe tenerse presente que el interés particular no puede superar al interés general y que el coste imputable a los usuarios no puede exceder de su singular imputación proporcional del uso del servicio. Finalmente, este criterio esencial del coste imputable puede conciliarse con, pero no sustituirse por, los criterios de capacidad económica previa y protección ambiental –criterios complementarios, pero no esenciales.

<sup>1837</sup> Vid. ROSEMBUJ, Tulio. *Tributos ecológicos en el ámbito municipal...*, Op. Cit., p. 6.

<sup>1838</sup> Vid. ROSEMBUJ, Tulio. *Tributos ecológicos en el ámbito municipal...*, Op. Cit., pp. 17 y 18.

<sup>1839</sup> Vid. *Supra*. El epígrafe 3.e.4) “El supuesto de la tasación sobre flujos turísticos”, del Capítulo III.

un factor de coste sin contraprestación para los Ayuntamientos, de ahí que los turistas debieran contribuir al gasto público que ellos en cierta medida ocasionan también durante su estancia en hoteles, pensiones, campings, etcétera<sup>1840</sup>, en la proporción al precio del alojamiento (el consumo del servicio de hospedaje, una manifestación de capacidad contributiva en sí, si bien es sufragado por el huésped, no lo es por el contrario el valor añadido de los servicios públicos ambientales proporcionados por la Administración al empresario hotelero y que éste a su vez comparte indirectamente con los clientes, en ese sentido, dicho valor añadido debe recaer también en los huéspedes como sujetos contaminadores mediante una tasa, sin perjuicio de la correspondiente a los empresarios, creemos que es así, ya que aunque ambos inciden ambientalmente, los clientes demuestran una capacidad contaminadora a través del consumo de los servicios -privados y públicos de índole ambiental-, mientras que los hoteleros, lo hacen por virtud de las ganancias o beneficios percibidos de la prestación de los servicios públicos ambientales o del aprovechamiento del bien ambiente. Esta dualidad de sujetos y de supuestos es importante, pues tal como resalta OSCULATI<sup>1841</sup>, por el deterioro ambiental que se verifica en el proceso productivo es responsable únicamente el productor, que es quien puede intervenir cambiando tecnología y consumos ambientales, entre otras medidas.

La estructura de la tasa debe diferenciar la clase de turismo, a saber, de masas, por motivos artísticos o para recreación paisajística, donde la permanencia es transitoria. También, pueden establecerse ventajas y exenciones fiscales atendiendo a la capacidad contributiva demostrable de los turistas, reflejada por sus circunstancias personales: pensionados, familias numerosas, desempleados u otros criterios. El propósito es por un lado sujetar a los que se benefician de un servicio público y por otro, que todo sujeto contaminador contribuya en proporción a su capacidad denotada.

---

<sup>1840</sup> Acerca de la fiscalidad sobre alojamientos, *Vid.* FICARI, Valerio. *Sviluppo del turismo, ambiente e tassazione locale...*, *Op. Cit.*, pp. 963 y ss.; GONZÁLEZ ORTIZ, Diego. *Fiscalidad del alojamiento turístico...*, *Op. Cit.*, pp. 71-101; GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Aspectos y posibilidades de la fiscalidad del turismo...*, *Op. Cit.*, pp. 291-307; HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *El Impuesto Balear sobre Estancias en Empresas Turísticas de Alojamiento...*, *Op. Cit.*, pp. 69 y ss.; LASARTE ÁLVAREZ, Javier; ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto; ADAME MARTÍNEZ, Francisco David; y MARTÍN, Javier. *Turismo y financiación autonómica local...*, *Op. Cit.*; MEDINA CONTRERAS, María Elena. *Comunicación sobre eco consumo...*, *Op. Cit.*, pp. 323-328; PRADOS PÉREZ, Elisa. *Fiscalidad y turismo...*, *Op. Cit.*, pp. 11-19; *Id.* *La ecotasa balear...*, *Op. Cit.*, pp. 234-244; SOLER ROCH, María Teresa. *Aspectos fiscales del turismo...*, *Op. Cit.*; y TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel. *El turismo y el Impuesto sobre el Valor...*, *Op. Cit.*, pp. 37-70.

<sup>1841</sup> OSCULATI, Franco. *La tassazione ambientale...*, *Op. Cit.*, p. 21. La traducción es nuestra.



Consideramos por lo tanto, que cuanto mayor sea la capacidad contributiva mostrada por el servicio demandado por el contribuyente mayor podrá ser el porcentaje que legítimamente se podrá financiar mediante tasas<sup>1842</sup>, y en sentido inverso, cuanto más esencial sea el servicio prestado y, por tanto, menor capacidad contributiva demuestre el contribuyente, mayor debe ser la aportación realizada por la entidad a través de los impuestos u otros recursos financieros. Ahora bien, si el legislador decide imponer tasas respecto de un servicio demandado por todos los ciudadanos sin que haya indicio de capacidad contributiva, debería al menos, articular un mecanismo de exención en favor de aquellos contribuyentes que justifiquen mediante índices generales de su capacidad contributiva como su declaración de renta, que no poseen la suficiente aptitud para contribuir.

Hasta aquí, podemos decir que todas las aportaciones doctrinales son valiosas, sin embargo, nuestro interés es resaltar el respeto indispensable que el legislador debe observar respecto al mínimo vital libre de gravamen en todos los supuestos de actividades y sujetos. La aplicación general del mínimo exento –con diseño propio en cada presupuesto- facilita el desarrollo económico de todos los sectores, cuyas operaciones legalmente permitidas son necesarias.

Por otro lado, todos los sujetos pasivos –excepto los patrimonios independientes, por carecer de capacidad de contaminar propia- disfrutarían del mismo derecho evitando fracturas al principio de igualdad por discriminación. A partir de ese mínimo, se modulará el elemento cuantitativo del hecho imponible de la tasa ambiental mediante una tarificación progresiva atendiendo no sólo al principio de equivalencia de costes (directos e indirectos) del servicio o actividad, sino también a criterios de capacidad contributiva en su correlativa aptitud para incidir el medioambiente, desprendida del valor añadido ambiental. Es decir, del coste ambiental<sup>1843</sup>, de los beneficios y de la

---

<sup>1842</sup> En el mismo sentido, CENCERRADO MILLÁN, Emilio. *El mínimo exento...*, *Op. Cit.*, p. 272.

<sup>1843</sup> La doctrina italiana suele resumir los elementos esenciales del principio *quien contamina paga* como: a) La internalización total o parcial de los costes externos derivados de la degradación ambiental, que se traduce en la imputación a los sujetos contaminadores de los costes de prevención y de la lucha contra la contaminación y sus efectos); b) el incentivo a reducir la degradación buscando nuevas tecnologías y productos menos contaminantes; y c) el uso más racional de los recursos de la Naturaleza. *Cfr.* CASTOLDI, Francesco. “La natura della tariffa di igiene ambientale tra incertezze giurisprudenziali interne e la ancor fioca luce del "faro" comunitario”, *Rivista Giur. Ambiente*, 2009, 5, p. 727. De Jure Banca Dati, Giuffrè Editore, Italia; CERIONI, Fabrizio. “Il D.Lgs. 2 febbraio 2007, n. 26: la riforma della tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità”, *Rivista Dir. Trib.* 2008, 01, p. 49. De Jure Banca Dati, Giuffrè Editore, Italia; LORENZON, Gianfranco. “La tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani interni ("Tarsu") e la tariffa per i servizi relativi alla gestione dei rifiuti urbani "interni" ed "esterni"

incidencia al medio natural que deben satisfacer los sujetos pasivos usuarios (contaminadores), de acuerdo a cada ocasión específica. De esta manera no sólo se conseguirá la financiación de la función ambiental, sino también el incentivo que mueva a los propios interesados a vigilar y racionalizar sus requerimientos de aquellos servicios o aprovechamientos<sup>1844</sup> con repercusiones ecológicas.

### **3. f. 1) El prototipo de los *derechos por suministro de agua potable* de la Ciudad de México. Examen crítico.**

El mecanismo de exención de ciertos servicios o actividades públicos, así como de la utilización o aprovechamiento privativo del dominio público, hasta determinados límites, es consecuencia lógica de un sistema tributario justo. En primer lugar, dichos servicios o actividades de la Administración deben tener la calidad de generales y básicos, sin embargo, su importe sólo debe eximirse de gravamen hasta la franja correspondiente a su naturaleza básica, sufragada a partir de la recaudación general del Estado como parte de sus funciones y objetivos fundamentales. Asimismo, por su calidad indispensable para la vida y desarrollo normal de los individuos.

En el caso de las tasas ambientales, hablamos de servicios o aprovechamientos privativos del dominio público que implican ciertas consecuencias nocivas para el medio ambiente, con las siguientes particularidades: en el primer supuesto, se solicita un servicio, que aunque público, denota una capacidad de consumo y en esa medida, una capacidad o aptitud para incidir el medio ambiente; en el segundo, un beneficio económico a partir del desgaste del medio natural de titularidad pública.

---

(tariffa "Ronchi")", *Rivista di Diritto Tributario*, 2001, 2, pp. 261 y ss.; SUCCIO, Roberto. *La fiscalità sarda...*, *Op. Cit.*, p. 304.

<sup>1844</sup> Vid. OSCULATI, Franco. *La tassazione ambientale... Op. Cit.*, pp. 15- 38. El autor defiende la oportunidad y eficacia de las tasas ambientales respecto a otras figuras económico-administrativas. En comparación con los vínculos administrativos que son los instrumentos de control de la contaminación, la tasación es menos onerosa y aporta igual eficiencia. La tasa ambiental no se agota en el tema de las relaciones entre la fiscalidad y la tutela ambiental. Existe de hecho un número considerable de impuestos y de otros instrumentos que tienen o pueden tener efectos más o menos directos sobre la utilización de los recursos naturales. Recuérdese específicamente el impuesto sobre el uso de la tierra y sobre las edificaciones y el impuesto de fabricación. La traducción es nuestra.

Para explicar nuestra propuesta, y sin perjuicio del tratamiento específico a la legislación mexicana y las posibles adecuaciones del marco normativo fiscal a los criterios del Derecho Tributario Ambiental, área creciente en el orbe (especialmente impulsada en Europa) abordados en el Capítulo IV de esta tesis, utilizaremos el caso de los derechos por suministro de agua potable<sup>1845</sup> de la Ciudad de México.

Partiendo del concepto de *derechos* (una de las contribuciones reguladas por el cuerpo normativo), el artículo 9.III del Código Fiscal del Distrito Federal refiere que son “*las contraprestaciones por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público del Distrito Federal, con excepción de las concesiones o los permisos, así como por recibir los servicios que presta la Entidad en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trata de contraprestaciones que no se encuentren previstas como tales en este Código...*”.

De acuerdo a la ley, el servicio de suministro de agua potable debe ser liquidado por los usuarios en concepto de *derechos*, en periodos bimestrales y por un monto que comprenda “... *las erogaciones necesarias para adquirir, extraer, conducir y distribuir el líquido, así como su descarga a la red de drenaje, y las que se realicen para mantener y operar la infraestructura necesaria para ello...*”<sup>1846</sup>.

Existen dos escalas tarifarias<sup>1847</sup>, una en caso de que se encuentre instalado o autorizado el medidor por parte del Sistema de Aguas y otra, cuando no haya medidor

---

<sup>1845</sup> En España, las competencias en materia de agua de las entidades locales se concretan en la exigencia de una serie de tasas establecidas con el fin de subvenir el gasto provocado por la gestión del agua. Son básicamente dos: la tarifa del servicio de distribución domiciliaria de agua potable y la tarifa del servicio de alcantarillado. La *tarifa por el servicio de abastecimiento de agua* se configura como una tasa cuando el servicio se gestiona directa o indirectamente por el Ayuntamiento, pero figurando el importe de la tarifa como ingreso en el presupuesto municipal. Por lo que respecta a la *tarifa por el servicio de alcantarillado*, se trata de un servicio de carácter municipal de carácter obligatorio para todos los municipios. Para determinar su naturaleza jurídica es preciso distinguir entre los servicios de alcantarillado y de depuración y tratamiento de aguas residuales por un lado, y el servicio de vigilancia especial de alcantarillas particulares, por otro. Para ampliar el tema, *Vid. PAGÈS I GALTÈS, Joan. Fiscalidad de las Aguas..., Op. Cit.*; ALZAGA VILLAAMIL, Óscar. *La Tributación medioambiental y las aguas..., Op. Cit.*, pp. 555 y 556; CARBAJO VASCO, Domingo. *La imposición ecológica en España. El caso de la fiscalidad de las aguas..., Op. Cit.*, pp. 7-17; GARCÍA VALIÑAS, María Ángeles. *Tarifificación Óptima para el servicio de aguas..., Op. Cit.*, 2 y ss.; VÁZQUEZ COBOS, Carlos. *Capítulo IV: La fiscalidad de las aguas..., Op. Cit.*, pp. 147-184.

<sup>1846</sup> Artículo 172 del CFDF.

<sup>1847</sup> Fracciones I y II, artículo 172 CFDF.

instalado, el medidor esté descompuesto o exista la imposibilidad de efectuar la lectura del consumo (un método de estimación objetiva).

La naturaleza jurídica de los *derechos por suministro de agua* corresponde a la *tasa*. En efecto, se trata de un servicio tipo básico<sup>1848</sup> proporcionado directamente por un ente público (el Sistema de Aguas de la Ciudad de México<sup>1849</sup>, órgano desconcentrado de la Administración Pública del Distrito Federal, adscrito a la Secretaría de Medio Ambiente), clasificado para su tarificación en dos grandes rubros según el tipo de uso: doméstico y no doméstico.

Los *derechos* se encuentran regulados en el Código Fiscal del Distrito Federal<sup>1850</sup> de cuyo contenido se identifica la inserción de un concepto de *mínimo imponible*<sup>1851</sup>, pero sin que se conceda alguna clase de exención mínima general como debiera ocurrir desde nuestra perspectiva, tratándose de servicios de tipo vital para las personas, optando en su lugar, por un mecanismo de ayuda financiera excedido<sup>1852</sup>.

---

<sup>1848</sup> En palabras de LAGO MONTERO, se trata de un servicio de naturaleza *esencial*, cuyo tratamiento fiscal merece connotaciones particulares. Vid. LAGO MONTERO, José María. *Un apunte sobre el principio de capacidad contributiva en algunas tasas...*, *Op. Cit.*, pp. 87-106; Id. *La cuantificación de las tasas autonómicas...*, *Op. Cit.*, pp. 109-163; Id. *Tasas de recogida de basuras. Costes trasladables...*, *Op. Cit.*, pp. 11-37. Planteamiento reafirmado en los trabajos conjuntos, LAGO MONTERO, José María y GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Tasas locales: cuantía...*, *Op. Cit.* p. 56; Id. *La tasa de residuos sólidos...*, *Op. Cit.*, pp. 2 y ss.

<sup>1849</sup> Su competencia está regulada por el Capítulo I, Título Segundo, del Decreto Ley de Aguas del Distrito Federal. GODF, de 27 de mayo de 2003.

<sup>1850</sup> Código Fiscal del Distrito Federal (CFDF). GODF, de 29 de diciembre de 2009, vigente a partir del 1º de enero de 2010.

<sup>1851</sup> En España, algunos municipios configuran un concepto similar mediante *el mínimo facturable*. Por ejemplo, el caso de Oviedo. Se trata de una cuota de usuario con derecho a 12m<sup>3</sup> por bimestre para la tarifa 1 de uso doméstico; 0, 66 del consumo previsible contratado por el usuario al bimestre, en la tarifa 2, de usos no domésticos; y dentro de la Tarifa 3, para edificios de viviendas, locales u oficinas por cada una de ellas, un mínimo facturable conforme la siguiente tabla: Edificios de 30 o menos viviendas: 15 m<sup>3</sup>/ vivienda; Edificios de 30-60 viviendas, exceso sobre 30 viviendas: 10 m<sup>3</sup>/ vivienda; Edificios de 60-100 viviendas, exceso sobre 60 viviendas: 5 m<sup>3</sup>/ vivienda; Edificios de más de 100 viviendas, exceso sobre 100 viviendas: 2,5 m<sup>3</sup>/ vivienda. Cfr. Artículo 4, de la Ordenanza Fiscal del Ayuntamiento de Oviedo, N° 109, de 2011, de la Tasa por suministro de agua potable.

<sup>1852</sup> En España, si bien la tarificación corresponde a cada ente local, ésta debe observar ciertos parámetros relativamente similares en torno a la Directiva del Agua arriba mencionada. Aunque la tarificación presenta grandes diferencias entre los municipios españoles, podemos hallar como elemento común la presencia de algunas *bonificaciones* atendiendo a la capacidad económica previa de los usuarios. Como ejemplos de ello, citaremos los casos de Salamanca y Oviedo. *El Ayuntamiento de Salamanca*, prevé en la Ordenanza N° 53, de 2011, de las Tarifas que regulan los precios por la prestación de los servicios municipales de suministro de agua potable y alcantarillado, una *reducción del 25%* en las tarifas para los clientes del servicio de suministro doméstico que pertenezcan a unidades empadronadas en Salamanca citados: De seis miembros sin superar 3 veces el SMI; De cinco miembros sin superar 2,5 veces el SMI; De cuatro miembros sin superar 2 veces el SMI; De tres miembros sin superar 1,5 veces el SMI; De dos miembros sin superar 1 vez el SMI. Se entiende por ingresos familiares los correspondientes a los miembros de la unidad familiar, computándose como ingresos y miembros aquellos que señala la Ley

Así pues, la citada normativa prevé diversas tabulaciones con topes de consumo y casillas progresivas en cada una. El primer margen de consumición de agua fijado en cada tabla, goza de un gravamen mínimo (no hay exención) mientras el resto en la mayoría de los grupos de usuarios representados tanto en uso doméstico como no doméstico, disfrutan del suministro de agua mediante pago de tarifas subsidiadas por el gobierno del Distrito Federal en un porcentaje muy importante. Para darse cuenta de su dimensión, en algunas colonias (tipo 0) puede alcanzar hasta un 97.4 %<sup>1853</sup> para uso doméstico. Con la intención de garantizar el acceso universal al servicio, el legislador capitalino erró tanto en la elección del mecanismo de distribución equitativa y social del recurso como en el uso abusivo del mismo (límites extremos del subsidio).

Esta circunstancia impide que los usuarios aprecien el verdadero valor económico o coste no sólo del servicio, sino sobre todo del recurso natural disfrutado. STIGLITZ<sup>1854</sup> se refiere a este fenómeno como “*la tragedia de los bienes comunales*”, cuyo alcance se traduce en que cuando un área es de propiedad común, como el océano, todo el mundo tiene un incentivo económico para explotarla, pero nadie tiene un incentivo económico para cuidarla.

Aun cuando la normativa aplicable tiene un cierto enfoque ambiental<sup>1855</sup>, la conformación de los *derechos* en sí mismos (que desde nuestra panorámica

---

reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Cfr. Artículo 3º de la Ordenanza Fiscal del Ayuntamiento de Salamanca N° 53, de 2011, de las Tarifas que regulan los precios por la prestación de los servicios municipales de suministro de agua potable y alcantarillado. Por su parte, *el Ayuntamiento de Oviedo* prevé en la Ordenanza Fiscal N° 109, de 2011, de la Tasa por suministro de agua potable, una *bonificación del 25%* en las tasas correspondientes, a las familias numerosas por el servicio de uso doméstico. Cfr. Artículo 5, de la Ordenanza Fiscal del Ayuntamiento de Oviedo, N° 109, de 2011, de la Tasa por suministro de agua potable.

<sup>1853</sup> Artículo 172.II. a) del Código Fiscal del Distrito Federal.

<sup>1854</sup> STIGLITZ, Joseph. *Economía*, traducido por RABASCO ESPÁRIZ, Ma. Esther, Editorial Ariel, S.A., Barcelona, España, 1993, p. 644. El autor cita el ejemplo de la desaparición de las ballenas.

<sup>1855</sup> Por una parte, la Ley de Aguas del Distrito Federal asume entre sus principios (artículo 6º) el papel del agua como recurso esencial para la vida, el desarrollo y el ambiente, no obstante, reconoce su valor económico. La tarificación del servicio de agua potable se rige bajo el principio de equidad (igualdad, en el ordenamiento español), a nuestro parecer de una manera mal entendida, pues si bien es cierto que el acceso a los servicios básicos debe estar garantizado por el Estado, la naturaleza del servicio no se limita al uso o consumo básico del agua potable, sino que siempre rebasa ese umbral mínimo no gravable y necesario para la vida. Por encima de dichos suministros el precio a pagar por él debe ser el real, sin subsidio, de lo contrario, como ha quedado expresado en apartados precedentes de esta tesis, los usuarios ni asumen el costo económico normal de un servicio público, ni pagan el valor añadido del bien que consumen (agua), ni se obligan a llevar un consumo de agua más responsable, acorde con las políticas ambientales que se pretenden llevar a cabo. Por otro lado, el legislador del Distrito Federal intenta incluir un motivo ecológico en el artículo 178 del Código Fiscal para el Distrito Federal, destinando el 1% de los Derechos por la Prestación de servicios por el suministro de Agua establecidos en la Ley de Ingresos del Distrito Federal, a investigación y desarrollo de tecnología para la gestión integral del agua de

resultarían un supuesto paradigmático de tasas ambientales), carece de justificación ecológica y mucho menos, de cualquier criterio de capacidad o aptitud para incidir el medio ambiente, en su lugar, se aplican fallidamente criterios genéricos de capacidad contributiva y un excesivo subsidio motivado en aspiraciones de equidad (principios de proporcionalidad y equidad en el Derecho mexicano, respectivamente) como parámetros cuantitativos definitorios de la tasación: concretamente la normativa mexicana recurre a la ubicación geográfica de los núcleos poblacionales (*colonias*) que solicitan el servicio, previamente catalogadas por su valor catastral zonal. Las instalaciones desde donde se suministra el líquido, llamadas *tomas de agua*, se clasifican conforme regiones (*manzanas*) en *popular, baja, media y alta*. Baremos que rechazamos por las razones expuestas.

Sin embargo, no todo está perdido, en nuestra opinión resulta un arquetipo adaptable en sus elementos a un nuevo modelo que incluya con urgencia una estimulación ecológica<sup>1856</sup> dadas las especiales condiciones de sobreexplotación de los mantos

---

conformidad con las reglas generales acordadas por el Sistema de Aguas de la Ciudad de México y el Instituto de Ciencia y Tecnología del Distrito Federal. Asimismo, la adecuación de los derechos a un nuevo régimen tributario ambiental es posible tomando en cuenta que existe una base jurídica para implementar este tipo de instrumentos, en los artículos 71Bis a 72 Bis, del Capítulo IX “Instrumentos Económicos” del Decreto de Ley Ambiental del Distrito Federal. GODF de 13 de enero de 2000. El articulado, concede facultades a la Secretaría de Medio Ambiente para establecer y promover medidas protectoras del medio ambiente, que si bien para la implantación de cualquier tributo tendría que ser el poder legislativo por el principio de reserva de ley, bien puede abogar ante el órgano competente para su creación de considerarlo necesario. “*Artículo 71 Bis 1.- Se consideran instrumentos económicos los mecanismos normativos y administrativos de carácter fiscal, financiero o de mercado, mediante los cuales las personas asumen los beneficios y costos ambientales que generen sus actividades económicas, incentivándolas a realizar acciones que favorezcan el ambiente.*

*Se consideran instrumentos económicos de carácter fiscal, los estímulos fiscales que incentiven el cumplimiento de los objetivos de la política ambiental. En ningún caso, estos instrumentos se establecerán con fines exclusivamente recaudatorios. Son instrumentos financieros los créditos, las fianzas, los seguros de responsabilidad civil, los fondos y los fideicomisos, cuando sus objetivos estén dirigidos a la preservación, protección, restauración o aprovechamiento sustentable de los recursos naturales y el ambiente, así como al financiamiento de programas, proyectos, estudios e investigación científica y tecnológica para la preservación del equilibrio ecológico y protección al ambiente.*

*Son instrumentos de mercado las concesiones, autorizaciones, licencias y permisos que corresponden a volúmenes preestablecidos de emisiones de contaminantes en el aire, agua o suelo, o bien, que establecen los límites de aprovechamiento de recursos naturales, o de construcción en áreas naturales protegidas o en zonas cuya preservación y protección se considere relevante desde el punto de vista ambiental.*

*Las prerrogativas derivadas de los instrumentos económicos de mercado serán transferibles, no gravables y quedarán sujetos al interés público y al aprovechamiento sustentable de los recursos naturales...”.*

<sup>1856</sup> En el mismo sentido, HERRERA MOLINA precisa que una proliferación de impuestos resulta en detrimento del propio sistema fiscal, mientras que la verdadera reforma fiscal ecológica debe llevarse a cabo introduciendo el principio *quien contamina paga* en el sistema fiscal y no convirtiendo el ordenamiento tributario en una *selva de impuestos indirectos* (aunque nosotros incluiríamos también al resto de categorías tributarias). Por dicha razón, según el autor, la reforma debería centrarse en los actuales gravámenes sobre la energía para dotarlos de un auténtico contenido ambiental. Además, sugiere

acuíferos del Valle de México y otros adyacentes que le proveen de agua, de lo que se establezcan tablas de tarificación acordes a la capacidad contributiva reflejada mediante el nivel de agua consumido por los sujetos usuarios, respetando un mínimo exento<sup>1857</sup> universal y reedificando los porcentajes de subsidio aplicados cuyo significado fáctico es de una subvención a la contaminación<sup>1858</sup> inconcebible, previendo su eliminación progresiva en un periodo transitorio<sup>1859</sup>.

---

que debería reestructurarse en este sentido la compleja e ineficiente fiscalidad del ciclo del agua, para lo cual, es precisa la cooperación entre el Estado, las Comunidades Autónomas y los Municipios. Cfr. HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *El principio quien contamina paga...* (2008), *Op. Cit.*, pp. 206. Igualmente, LUCHENA MOZO, Gracia María. “Propuestas para la ambientalización de la imposición local en la actual sociedad del riesgo”, en AA. VV. SERRANO ANTÓN, Fernando, Director. *Tributación ambiental y haciendas locales*, Civitas, Madrid, España, 2011, p. 500, donde afirma que “no tiene sentido un gravamen sobre residuos sólidos urbanos que no incentive la reducción de la cuantía de los mismos o la diferenciación entre productos valorizables o no susceptibles de valorización”; Id. “Sostenibilidad de los recursos hídricos e instrumentos fiscales. El canon catalán del agua”, en *Crónica Tributaria*, N° 137, 2010, España, pp. 117-170, donde señala que aún cuando la reforma de la legislación en materia de aguas en España se ha acercado a los principios de la normativa comunitaria, todavía la gestión dista mucho de ser sostenible y se pone de manifiesto en las figuras tributarias que le afectan. De este modo podemos diferenciar un catálogo de tributos que recaen sobre el agua en función de la finalidad que pretende perseguir; finalidad que, en la mayoría de las ocasiones no contempla una adecuada gestión sostenible de la recursos hídricos. Gestión eficaz que podría conseguirse introduciendo, en unos casos y fortaleciendo en otros, una variable medioambiental. De opinión similar también, PUIG VENTOSA, Ignasi. “La ambientalización de las ordenanzas fiscales”, en *Crónica Tributaria*, N° 127, 2008, España, pp. 109-130, quien comenta que en España los instrumentos de fiscalidad ambiental son aún poco utilizados por las administraciones locales. Su uso permitiría la traslación de costes ecológicos a sus responsables y la creación de incentivos favorecedores de buenas prácticas ambientales. Señala que, entre otras opciones, se podrían adoptar ciertas bonificaciones legalmente previstas en los impuestos municipales y sobre todo ambientalizar las tasas, implementando sistemas de pago por generación de basuras, esquemas de road pricing, zonas azules, etc., y revisar las tarifas de agua o transporte público. Por lo general no se trata de recaudar más o menos, sino de recaudar diferente.

<sup>1857</sup> Para ROZAS VALDÉS, la posibilidad de concebir mínimos exentos, entre otros sistemas, representa una oportunidad de fomentar efectivamente un cambio de hábitos y conductas más favorables con el medioambiente. Cfr. ROZAS VALDÉS, José Andrés. “Impuestos, energía y Derecho comunitario”, en *Noticias de la Unión Europea*, N° 193, 2001, España, pp. 73-87.

<sup>1858</sup> Recordemos que el *principio quien contamina paga*, se opone a los beneficios fiscales otorgados a sujetos contaminantes, tanto en tributos ordinarios como en gravámenes ecológicos. Razón por la cual la Comisión Europea ha utilizado sus potestades sobre el control de ayudas de Estado para intentar realizar este principio. Sobre el papel del citado principio como límite a las ayudas y beneficios fiscales, Vid. HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *El principio quien contamina paga...* (1995), *Op. Cit.*, pp. 81-91; Id. *Desgravaciones tributarias y protección del medio...*, *Op. Cit.*, pp. 133- 159; Id. *Derecho Tributario Ambiental...*, *Op. Cit.*, pp. 123 y ss.; Id. *El uso de beneficios fiscales...*, *Op. Cit.*, pp. 287-303; Id. *El principio quien contamina paga...* (2008), *Op. Cit.*, p. 212; MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier. *La deducción por inversión en bienes ambientales...*, *Op. Cit.*, pp. 128-131.

<sup>1859</sup> La previsión de un periodo transitorio es importante porque permite, por un lado, que los agentes económicos se adapten paulatinamente a las nuevas disposiciones, adecuen sus tecnologías o modifiquen sus hábitos. En un sentido similar, HERRERA MOLINA defiende el establecimiento de periodos transitorios que permitan la implantación progresiva del tributo, siempre y cuando, no sirvan de excusa para el mantenimiento indefinido de gravámenes insuficientes. Cfr. HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *El principio quien contamina paga...*, *Op. Cit.*, p. 208.

**3. f. 2) Propuesta de un mecanismo ideal. Análisis desde el marco jurídico de las garantías individuales y obligaciones previstos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.**

El mecanismo ideal desde nuestra perspectiva, sería que una porción del servicio esté dispensado de pago, constituyendo el mínimo vital exento y cumpliendo simultáneamente con la obligación del Estado de satisfacer universalmente a los ciudadanos de los servicios básicos, no obstante, una vez asegurado ese mínimo de bienestar su precio se incremente proporcionalmente a:

- 1) el coste real de la prestación proporcionada,
- 2) la cantidad de agua consumida, y
- 3) su valor añadido ambiental (hasta el momento no incluido en el costo de estos servicios).

Los criterios expuestos motivarían, desde nuestro punto de vista, que el usuario racionalice no sólo su consumo de agua<sup>1860</sup>, sino también que vigile el buen estado de las instalaciones de suministro, evitándose fugas. Es decir, a adquirir un compromiso social superior respecto a la salvaguarda de los recursos naturales (corresponsabilidad ambiental, solidaridad y sostenibilidad).

Adelantamos que por lo que toca a las consideraciones de equidad, resultan imprescindibles diversas reformas legales a todos los niveles de organización política comenzando con el federal, que si bien mantenga como objetivo fundamental el acceso general (más no ilimitado) al servicio de suministro de agua potable, modifique los criterios que determinan hoy el distinto tratamiento entre grupos poblacionales de la Ciudad de México, de lo contrario, excede indebidamente no sólo los límites del propio del principio de equidad (igualdad) sino que infringe el contenido de otros como

---

<sup>1860</sup> Ya que utilizarla más allá de los límites básicos que prefijara la normativa, esto es, cuando el usuario consumiera agua en una cantidad mayor a la necesaria para el desarrollo normal de las personas, a criterio del legislador, le implicaría un coste mucho mayor. En el caso de las empresas, aunque su regulación está basada en el mismo sistema, el legislador mexicano debería tener en cuenta que el uso del servicio tiene efectos económicos directos para el usuario porque el recurso hídrico se traduce en un factor productivo de la actividad que desarrolla. En esta tesitura, debido a que el agente obtiene un beneficio especial adicional a causa del valor añadido ambiental del recurso, la cuantía del *derecho de suministro de agua* sería superior al correspondiente a un uso doméstico en proporción a la intensidad del uso, del beneficio recibido y de la incidencia ambiental.



el de rectoría del desarrollo nacional, integral y sustentable; el de propiedad; y el principio de proporcionalidad (capacidad contributiva).

#### **A. El principio de equidad (igualdad).**

La garantía de igualdad contenida en el artículo 4º, párrafo primero de la Constitución mexicana, refiere que “el varón y la mujer son iguales ante la ley. Esta protegerá la organización y el desarrollo de la familia...”, es decir, todos los ciudadanos son iguales ante la ley, de manera que un trato diferenciado entre ellos debe tener una justificación sólida que impida un quebrantamiento de la garantía fundamental. Dotar de un peso tan alto a la solvencia monetaria de los usuarios del servicio del agua basándose en un valor catastral<sup>1861</sup> para cuantificar el derecho por suministro de agua, resulta muy incierto (no es claro si la solvencia es sólo aparente o verdadera) e interfiere en el equitativo reparto de bienes naturales, en este caso el agua, pues no queda demostrado hasta qué punto los usuarios de zonas populares realmente carecen de los medios para acceder al servicio del agua y en tal razón merecen recibirlo prácticamente de forma gratuita (exceso de subsidio), mientras que otros consumidores por el hecho de vivir en zonas geográficas más lujosas y quizá que generan menos costo para la Administración que presta el servicio de suministro de agua, deben pagar una cuantía muy superior.

El criterio de igualdad en el caso del consumo de agua, tendría que ver más bien con el acceso de todos al servicio público y el equitativo disfrute entre toda la población de un recurso natural común como es el vital líquido, mientras que la capacidad contributiva participa para modular la cuantía del derecho al tomar como base la

---

<sup>1861</sup> Aunque refiriéndose al presupuesto de las tasas por recogida de basura, cuyos comentarios trasladamos al caso que nos ocupa, LAGO MONTERO afirma que “*el valor catastral no mide el hecho imponible, el coste del servicio imputable a cada cual, el uso del servicio realizado por los sujetos pasivos ni siquiera indiciariamente. Tampoco la cuota del I.B.I. Se trata de parámetros desconectados del hecho imponible, por más que se trate de argumentar que el inmueble más valioso será de mayor tamaño y habitabilidad luego generará más residuos... Este argumento es endeble porque la conexión hecho imponible-base imponible sigue siendo frágil. No es un criterio adecuado.*” Cfr. LAGO MONTERO, José María. *Tasas de recogida de basuras...*, Op. Cit., pp. 11-37.

cantidad de agua consumida (un mayor uso del servicio<sup>1862</sup>), quien consuma más paga más, respetando siempre un mínimo vital exento de cualquier gravamen, para todos. Nuestro planteamiento, permite una vinculación armónica y el respeto simultáneo de las garantías fundamentales también contenidas en el artículo 4º, párrafo tercero, respecto al derecho a la salud por cuanto el agua potable es indispensable para un estado saludable de las personas (*Toda persona tiene derecho a la protección de la salud. La Ley definirá las bases y modalidades para el acceso a los servicios de salud y establecerá la concurrencia de la Federación y las entidades federativas en materia de salubridad general, conforme a lo que dispone la fracción XVI del artículo 73 de esta Constitución*) y párrafo 4º, relativo al derecho al medio ambiente adecuado por cuanto sin agua el medio pierde su equilibrio tornándose hostil (*Toda persona tiene derecho a un medio ambiente adecuado para su desarrollo y bienestar...*), respectivamente.

Esto, básicamente porque a partir de un inadecuado reparto del recurso natural (agua) entre los usuarios, quien la pague a un precio tan inferior al real fácilmente puede caer en la tentación de derrocharlo al desvalorizar su disfrute, lo que por otro lado, significaría un mal aprovechamiento (bajo riesgo de agotamiento) en detrimento de quienes sí cuidan o racionalizan correctamente su consumo del recurso hídrico. El Estado a través de sus instituciones tiene la obligación de preservar el medioambiente y los recursos naturales, lo que con una política de suministro como la expuesta, no sólo no la cumple, sino además, la transgrede.

## **B. Rectoría del Desarrollo Nacional.**

El principio de rectoría del desarrollo nacional corresponde al Estado para garantizar que aquél sea integral y sustentable, “... *que fortalezca la Soberanía de la Nación y su régimen democrático y que, mediante el fomento del crecimiento económico y el*

---

<sup>1862</sup> En efecto, en consonancia con el profesor LAGO MONTERO, no puede utilizarse el valor catastral para cuantificar las cuotas porque nada tiene que ver con los costes del servicio. Los *derechos de suministro de agua*, como cualquier tasa, no pueden tarifarse en función de la renta o el patrimonio inmobiliario, pues eso hace contribuir a unos ciudadanos por los costes que generan otros. Por lo que al tomar como base imponible el valor catastral, ni se miden los costes del servicio ni éstos se imputan proporcionalmente a los usuarios, violentándose en consecuencia tanto el principio de legalidad como el de igualdad. *Cfr. LAGO MONTERO, José María. Tasas de recogida de basuras...*, *Op. Cit.*, pp. 11-37.

*empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales, cuya seguridad protege esta Constitución...*<sup>1863</sup>.

El Estado estará a cargo de la planeación, conducción, coordinación y orientación de la actividad económica nacional, así como de regular y fomentar aquellas actividades que demande el interés general en el marco de libertades otorgadas por la Carta Magna.

El concepto de desarrollo sustentable<sup>1864</sup> tiene que ver con el proceso tendente a mejorar la calidad de vida y la productividad de las personas fundado en medidas apropiadas de preservación del equilibrio ecológico, protección del ambiente y aprovechamiento de recursos naturales, sin comprometer la satisfacción de las necesidades de las generaciones futuras.

En tal sentido, mientras el Estado desatienda el buen aprovechamiento de los recursos hídricos a través de una mala gestión del servicio de suministro de agua, pone en riesgo su conservación para el disfrute no sólo de la población actual sino también de las generaciones futuras e incumple el criterio de *desarrollo sostenible*, en consecuencia, termina corrompiendo el principio de rectoría del desarrollo nacional.

### **C. Derecho de propiedad.**

Respecto al derecho de propiedad<sup>1865</sup>, debemos precisar que la Nación tiene la propiedad originaria de las aguas y tierras que comprenden el territorio nacional, de modo que puede, en todo tiempo, imponer a la propiedad privada las modalidades que el interés público establezca, así como el derecho:

---

<sup>1863</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. DOF de 5 de febrero de 1917, artículo 25, párrafo 1º.

<sup>1864</sup> Ley General del Equilibrio Ecológico y Protección del Ambiente. DOF de 28 de enero de 1988, artículo 3º, fracción XI. *“Desarrollo Sustentable: El proceso evaluable mediante criterios e indicadores del carácter ambiental, económico y social que tiende a mejorar la calidad de vida y la productividad de las personas, que se funda en medidas apropiadas de preservación del equilibrio ecológico, protección del ambiente y aprovechamiento de recursos naturales, de manera que no se comprometa la satisfacción de las necesidades de las generaciones futuras; ...”*.

<sup>1865</sup> El *derecho de propiedad* es regulado en el artículo 27 de la CPEEUUMM.

**“... de regular, en beneficio social, el aprovechamiento de los elementos naturales susceptibles de apropiación, con objeto de hacer una distribución equitativa de la riqueza pública, cuidar de su conservación, lograr el desarrollo equilibrado del país y el mejoramiento de las condiciones de vida de la población rural y urbana. En consecuencia, se dictarán las medidas necesarias para ordenar los asentamientos humanos y establecer adecuadas provisiones, usos, reservas y destinos de tierras, aguas y bosques, a efecto de ejecutar obras públicas y de planear y regular la fundación, conservación, mejoramiento y crecimiento de los centros de población; para preservar y restaurar el equilibrio ecológico; para el fraccionamiento de los latifundios; para disponer, en los términos de la ley reglamentaria, la organización y explotación colectiva de los ejidos y comunidades; para el desarrollo de la pequeña propiedad rural; para el fomento de la agricultura, de la ganadería, de la silvicultura y de las demás actividades económicas en el medio rural, y para evitar la destrucción de los elementos naturales y los daños que la propiedad pueda sufrir en perjuicio de la sociedad.**

**Corresponde a la Nación el dominio directo de todos los recursos naturales** de la plataforma continental y los zócalos submarinos de las islas; de todos los minerales o substancias que en vetas, mantos, masas o yacimientos, constituyan depósitos cuya naturaleza sea distinta de los componentes de los terrenos, tales como los minerales de los que se extraigan metales y metaloides utilizados en la industria; los yacimientos de piedras preciosas, de sal de gema y las salinas formadas directamente por las aguas marinas; los productos derivados de la descomposición de las rocas, cuando su explotación necesite trabajos subterráneos; los yacimientos minerales u orgánicos de materias susceptibles de ser utilizadas como fertilizantes; los combustibles minerales sólidos; el petróleo y todos los carburos de hidrógeno sólidos, líquidos o gaseosos; y el espacio situado sobre el territorio nacional, en la extensión y términos que fije el Derecho Internacional...”<sup>1866</sup>.

---

<sup>1866</sup> Artículo 27, párrafos 3 y 4, de la CPPEUUMM.

Del texto se desprende que si el Estado, aún gozando de la potestad de ordenar el aprovechamiento y la correcta gestión de los recursos naturales para salvaguardar el medio ambiente, se abstiene de establecer las bases jurídicas de una correcta racionalización (tal como el establecimiento de directrices para una tarificación más adecuada del agua que abarque el verdadero coste –económico y ambiental- del servicio e incentive a los usuarios a observar un consumo responsable) que mejore las condiciones de explotación de un recurso tan importante como es el agua, así como vigilar su cumplimiento (cuando pudiendo impugnar las normas estatales incompatibles con el mandato constitucional lo relegare) independientemente de si la gestión directa corresponde a las entidades federativas o no, incumple no sólo su deber de preservación de la Naturaleza en favor del beneficio social, sino también, permite el ejercicio casi absoluto del derecho de propiedad de un bien de dominio común con repercusiones ambientales y económicas para todos (sean despilfarradores o buenos usuarios) lo que es intolerable e inadmisibles.

En otras palabras, **la omisión de este deber constitucional por parte del Estado y sus entes públicos acarrea globalmente un aprovechamiento deficiente del agua y, con ello, el riesgo serio de llegar al agotamiento del recurso finalmente.**

#### **D. Principio de proporcionalidad (Capacidad contributiva).**

Mediante la técnica actual de cuantificación del servicio de suministro de agua, el Estado a través de sus organismos competentes en este caso la autoridad local del Distrito Federal, violenta el principio de proporcionalidad a que se refiere el artículo 31, fracción IV de la Carta Magna mexicana<sup>1867</sup>, en un sentido negativo.

Y es que por una parte se otorga un subsidio casi universal, descomunal e indiscriminado, al pago de los derechos por el servicio de suministro de agua sin atender con certeza a las características personales de capacidad contributiva o criterios de capacidad previa de los usuarios beneficiados, subsidio que por cierto implica el empleo de parte de los fondos públicos provenientes de la recaudación

---

<sup>1867</sup> “Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:... IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.” Cfr. Artículo 31, fracción IV, de la CPEEUUMM.

general de los contribuyentes cumplidores con sus obligaciones fiscales. Pues bien, en su lugar se utiliza como parámetro el valor catastral de los bienes inmuebles donde se instale la “toma de agua” y únicamente se diferencia entre dos tipos de utilización o categorías generales referidos al “uso doméstico y no doméstico”, sin hacer mayor aprecio a la circunstancia de que dentro de las propias categorías antedichas se encuentran numerosas actividades cuyo grado de incidencia ambiental entre ellas es desigual por simple principio de lógica (el grado de afectación ambiental provocado por el consumo del recurso natural) y a que el beneficio pecuniario conseguido con el servicio de suministro de agua en el desarrollo de las actividades empresariales de los usuarios, o la satisfacción de hábitos de vida de los distintos sujetos a partir del uso del líquido, deviene más o menos lucrativo, o bien denota mayor o menor capacidad de pago, respectivamente.

Imaginemos el caso de una empresa dedicada a la producción de bebidas refrescantes y el de un pequeño comercio o tienda de abarrotes. En el primer ejemplo, se desarrolla una actividad industrial que requiere el uso de agua como un factor productivo, el que no puede concederse gratuitamente por principio al tratarse de un bien del dominio público cuyo consumo abstiene el disfrute a otros sujetos con igual derecho, mientras en el segundo supuesto, si bien se desarrolla una actividad económica no se obtiene un rendimiento a partir del uso del agua, sino simplemente se deriva del cuarto de baño que obligatoriamente deben tener la mayoría de locales de la especie.

Luego entonces, el servicio público de suministro de agua dotado mediante el pago de las tablas tarifarias vigentes, concede el vital líquido de forma gratuita a la mayoría de los usuarios del Distrito Federal, sin atender por mínimo que sea, ni a las características de los sujetos, ni el destino del agua, ni el beneficio pecuniario a partir de su consumo, ni tampoco al grado de incidencia ambiental que cada uno (sujeto contaminador) ocasiona<sup>1868</sup>.

---

<sup>1868</sup> Sobre la introducción de matices ambientales a determinadas tasas por servicios municipales, como la recogida de basuras y gestión de residuos, vinculados a la incidencia ambiental de los usuarios, algunos autores como LAGO MONTERO, SERRANO ANTÓN, y ADAME MARTÍNEZ se han planteado seriamente de qué manera es posible armonizar los principios imperantes en las tasas con su función recaudatoria y su finalidad extrafiscal de forma tal que los objetivos ecológicos sean alcanzados. *Vid.* LAGO MONTERO, José María. *Tasas de recogida de basuras...*, *Op. Cit.*, pp. 11-37; SERRANO ANTÓN, Fernando, Director. *Tributación ambiental y haciendas...*, *Op. Cit.*, pp. 617-625, quien explica que la tasa “*une a su función fiscal-recaudatoria, una función extrafiscal elemental, la de limitar el uso y evitar el abuso del dominio público y del servicio público, función que es propia de la política ambiental.*”

Las cuotas y tarifas establecidas en la normativa descrita, desvinculan a la figura regulada de su naturaleza jurídica al evitar que los sujetos usuarios satisfagan mediante el pago de los derechos correspondientes el coste del suministro (principios de equivalencia y de beneficio<sup>1869</sup>), no digamos el real que incluiría el valor añadido ambiental del recurso áqueo, sino siquiera un precio ajustado a los costes administrativos y de gestión que implica.

Asimismo, se perpetra una infracción al principio de capacidad contributiva en un sentido negativo, a consecuencia de la inadecuada justificación del subsidio conferido entre los diferentes usuarios de la Ciudad de México, basada fundamentalmente en la ubicación zonal del bien inmueble y su valor catastral. Mientras algunos reciben el servicio mínimo de uso doméstico (0- 15000 litros) gozando de un subsidio del 91.30% lo que significa que apenas cubren el 8.7% del coste real del mismo, dentro de la misma orbe otros receptan la misma cantidad de agua (0- 15000 litros) en idéntico uso

---

*La prestación gratuita de servicios, el uso gratuito de espacios públicos, degenera con frecuencia en usos abusivos y más contaminantes que lo tolerable, que pueden eliminarse o limitarse con el régimen de licencias, autorizaciones y tasas*"; en el mismo sentido, ADAME MARTÍNEZ, Francisco David "La protección del medio ambiente y los tributos locales", en *Tributos Locales*, Nº 33, 2003, España, pp. 13-31, quien señala que *"también hay que acoger anhelos y exigencias de los nuevos valores sociales que demanda la sociedad. En particular, estamos pensando en el medio ambiente. Y la nueva reforma abre la puerta más si cabe a que los Municipios articulen una política fiscal medio ambiental, más allá de la Estatal y Autonómica, incluso aunque ello le suponga una disminución de ingresos por conceptos tributarios concretos"*.

<sup>1869</sup> LAGO MONTERO y GUERVÓS MAÍLLO explican con claridad que, tanto en la doctrina como en la jurisprudencia, la tasa es un tributo retributivo del coste del servicio que se presta, por lo que su estructura cuantificadora debe responder a esa naturaleza: *"En terminología económico-política, la tasa retribuye el uso del servicio, sufraga su coste, y debe hacerlo tanto desde el punto de vista del coste global como atendiendo al coste singular imputable a cada cual. Como hemos explicado en otros lugares, se trata, en todo caso, de que la tasa resarza el valor de la actividad administrativa recibida, que se cuantifique en un valor equivalente al coste de la actividad o servicio recibido, en aplicación de un natural y comunitario principio de equivalencia de las prestaciones, administrativa y del administrado, al que se refieren, con desigual fortuna, preceptos varios de nuestro derecho positivo"*. Cfr. LAGO MONTERO, José María y GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *La tasa de residuos sólidos...*, *Op. Cit.*, p. 20; Id. *Tasas locales...*, *Op. Cit.*, p. 75 y ss., donde los autores exponen la evolución doctrinal y jurisprudencial desde el principio de beneficio hasta el principio de equivalencia de costes, pasando por los principios de cobertura y de provocación de costes, traducción todos, para el ámbito de la tasa, de los principios de igualdad y proporcionalidad. Comentan además, que el artículo 24.2 LHL., al igual que el artículo 19.2 LTPP. permiten a la jurisprudencia aferrarse al cómodo criterio de examinar sólo que el coste global del servicio no haya sido excedido por la recaudación global de la tasa. Pero si en las liquidaciones individuales hay indicios de ese exceso, es muy probable que la suma de todas ellas esté sobrepasando el límite global, lo que debe ser controlado jurisdiccionalmente. La cuota ha de responder a la participación individual de cada sujeto en el coste del servicio, a una imputación individualizada de costes, siquiera sea estimada, pero razonable y no arbitraria.

(doméstico), con un subsidio del 60.8696%, lo que les implica pagar el 39.134% del coste del mismo<sup>1870</sup>.

La diferencia entre el coste que sufraga uno y otro sujeto por el mismo consumo básico de agua es de un 30.434 %, lo que comparativamente significa que los titulares de aquellos inmuebles ubicados en zonas de valor catastral mayor deben pagar por esa circunstancia y por un servicio idéntico un 449% más por derechos de suministro de agua que aquéllos de inmuebles pertenecientes a zonas más populares.

Objetivamente, existe una desproporción entre una tarifa y otra, máxime si estamos hablando de la aplicada sobre el límite mínimo de litros de agua que en teoría debiera estar exento de gravamen para todos como parte de los servicios básicos que el Estado se encuentra constreñido a garantizar.

Cierto es que el valor catastral de los bienes inmuebles varía entre zonas habiendo algunas valuadas<sup>1871</sup> muy por encima de otras, sin embargo, ese parámetro es idóneo para medir manifestaciones de riqueza vinculadas a la tenencia de un patrimonio determinado, mediante imposición directa o indirecta, por los actos jurídicos realizados en torno a los bienes inmuebles en cuestión, mas no para referir a la capacidad contributiva que un sujeto denota al consumir más o menos agua y por tanto al agotar en mayor o menor proporción el citado recurso natural<sup>1872</sup>, es decir, incidir más o

---

<sup>1870</sup> Artículo 172, fracción I, a), para las escalas correspondientes a las manzanas *Tipo Popular* y *Tipo Alto*, respectivamente. CFDF vigente, publicado en la GODF de 29 de diciembre de 2009.

<sup>1871</sup> Acerca de la determinación del valor catastral y sus consecuencias desde el principio de capacidad contributiva, *Vid.* AGULLÓ AGÜERO, Antonia. “La valoración de inmuebles en la imposición patrimonial Valor catastral y valor real en la contribución territorial urbana. Impuesto sobre Bienes Inmuebles e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, en *Valoración en derecho tributario*, Ministerio de Hacienda, IEF, Madrid, España, 1991, pp. 237-262; AGULLÓ AGÜERO, Antonia, y CASTELS OLIVERES, Antoni María. “La determinación del valor catastral en las viviendas de protección oficial”, en *Impuestos*, Año 10, Nº 1, 1994, España, pp. 358-385; DE VICENTE DE LA CASA, Fernando. “La concurrencia y articulación del Impuesto sobre Bienes Inmuebles con otros tributos que recaen sobre el mismo objeto imponible”, en *Crónica Tributaria*, Nº 131, 2009, España, pp. 191-222; MOCHÓN LÓPEZ, Luis. *El valor catastral y los impuestos sobre bienes inmuebles y sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana*, Editorial Comares, 1999, España, pp. 12 y ss.; Id. “El valor real de los inmuebles como valor de referencia tributario y su comprobación mediante la referencia al valor catastral como medio de lucha contra el fraude”, en *Quincena Fiscal: Revista de Actualidad fiscal*, Nº 22, 2008, España, pp. 39-66; MONTESINO OLTRA, Salvador. “La determinación del valor catastral y la tasación pericial contradictoria”, en *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, Nº 61, 1995, España, pp. 36-42; y VARONA ALABERN, Juan Enrique. *El valor catastral. Su gestión e impugnación*, Editorial Aranzadi, España, 1995, pp. 26 y ss.; Id. “La motivación del valor catastral”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Volumen 47, Nº 243, 1997, España, pp. 13-40.

<sup>1872</sup> Sobre la crítica respecto a la utilización del valor catastral como parámetro de la base imponible para este tipo de figuras tributarias, señalamos nuevamente las aportaciones de LAGO MONTERO, quien



menos ambientalmente de acuerdo a las exigencias de su estilo de vida (piénsese en viviendas con piscinas particulares o instalación de tinas de hidromasaje donde el consumo es muy superior a las viviendas de requerimientos más modestos).

Por ejemplo, a nivel federal, la Ley del Impuesto sobre la Renta<sup>1873</sup> mexicana en su Título IV “De las personas físicas” regula varios hechos imponibles en este sentido: Capítulo III “De los ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles”, el Capítulo IV “De los ingresos por enajenación de bienes”; y el Capítulo V “De los ingresos por adquisición de bienes”; mientras el Código Fiscal del Distrito Federal, configura los impuestos sobre adquisición de bienes inmuebles<sup>1874</sup> e impuesto predial que emplean en algunos presupuestos, el valor catastral de los bienes objeto de las transacciones para calcular la cantidad a liquidar por su causa.

Consideramos que el patrón de la valía del catastro carece de vínculo con la naturaleza jurídica del derecho (o tasa), en el que un servicio se presta por la Administración pero el costo debe ser devuelto por el usuario y en el supuesto de las tasas ambientales, incluir además el valor añadido ambiental del servicio o recurso natural aprovechado en razón del beneficio económico obtenido y del detrimento del medio ambiente generados en paralelo.

Si bien los hechos imponibles de las tasas, como categoría tributaria, merecen la inclusión de criterios de capacidad contributiva, al hablar de tasas ecológicas también es posible hallar expresiones de la capacidad para incidir el medio ambiente *ad hoc* que deben ser tenidas en cuenta por el legislador al configurar los presupuestos de hecho.

---

afirma que “*el valor catastral no mide el hecho imponible, el coste del servicio imputable a cada cual, el uso del servicio realizado por los sujetos pasivos ni siquiera indiciariamente. Tampoco la cuota del I.B.I. Se trata de parámetros desconectados del hecho imponible, por más que se trate de argumentar que el inmueble más valioso será de mayor tamaño y habitabilidad luego generará más residuos... Este argumento es endeble porque la conexión hecho imponible-base imponible sigue siendo frágil. No es un criterio adecuado.*” Cfr. LAGO MONTERO, José María. *Tasas de recogida de basuras...*, Op. Cit., pp. 11-37.

<sup>1873</sup> Ley del Impuesto sobre la Renta. DOF de 1 de enero de 2002 (México).

<sup>1874</sup> Título Tercero “*De los ingresos por contribuciones*”, Capítulo I del “*Impuesto sobre adquisición de inmuebles*”, y Capítulo II “*Del Impuesto Predial*”, del Código Fiscal del Distrito Federal respectivamente. Op. Cit.

Hablamos de la demanda de un servicio público o actividad administrativa y del lucro obtenido a partir del aprovechamiento especial o utilización privativa de los bienes ambientales del dominio público, siempre que en cada hipótesis de hecho se prescriba un mínimo vital exento en concordancia con el respeto al umbral inferior de la capacidad contributiva y en todos los supuestos, la incidencia ambiental que ocasiona la realización del hecho imponible (tipo de efectos, bien afectado, nivel de renovabilidad del mismo, calidad vital o suntuosidad del servicio y consumo, intensidad en el consumo del servicio, etcétera) sea tomada en cuenta para la cuantificación de las obligaciones fiscales.

#### **4. Contribuciones especiales medioambientales.**

##### **4. a. Concepto.**

Partiendo de la concepción general de *contribuciones especiales*<sup>1875</sup>, debemos decir que éstas se diferencian del resto de tributos en cuanto a que su hecho imponible

---

<sup>1875</sup> Acerca de la naturaleza jurídica y aspectos generales de esta categoría tributaria, Vid. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César. “Contribuciones especiales: devengo y base imponible”, *La Ley*, N° 3, 1981, España, pp. 859-862; Id. “Contribuciones especiales”, *Palau 14*, N° 7, 1989, España, pp. 77-90; CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco Félix. “Contribuciones especiales”, en AA. VV. FERREIRO LAPATZA, José Juan, Coordinador. *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Diputación de Barcelona-Marcial Pons, Madrid, España, 1993, pp. 559-574; Id. “Imposición, ordenación y gestión de las contribuciones especiales”, en AA. VV. FERREIRO LAPATZA, José Juan, Coordinador. *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Diputación de Barcelona-Marcial Pons, Madrid, España, 1993, pp. 575-582; CHICO DE LA CÁMARA, Pablo. *Contribuciones especiales sobre vertidos...*, *Op. Cit.*, pp. 51-62; *Análisis comparativo en el sistema italiano y español...*, *Op. Cit.*, pp. 225-254; Id. *Un apunte sobre la naturaleza jurídica y la valoración...*, *Op. Cit.*, pp. 237-264; Id. “Las contribuciones especiales a la luz de los principios constitucionales”, *Quincena Fiscal*, N° 21/22, 2003, España, pp. 105-116; FERREIRO LAPATZA, José Juan. *La clasificación de los tributos en impuestos, tasas y contribuciones...*, *Op. Cit.*, pp. 549-558; GALÁN RUIZ, Javier, y SÁNCHEZ GARCÍA, Lorenzo. “Las contribuciones especiales”, en AA. VV. GALÁN RUIZ, Javier, PRIETO MARTÍN, Carlos, y HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, Coordinadores. *Tributos locales y autonómicos*, Editorial Aranzadi, España, 2006, pp. 395-421; INGROSSO, Giovanni. *I contributi nel sistema tributario italiano*, E. Jovene, Napoli, Italia, 1964, pp. 223 y ss.; LLAMAS LABELLA, Miguel Alfonso. “La génesis de la obligación de contribuir en las contribuciones especiales”, *Crónica Tributaria*, N° 3, 1972, España, pp. 37-58; Id. *Las contribuciones especiales*, Real Colegio de España en Bolonia, Bolonia, Italia, 1973; MERINO JARA, Isaac. “Contribuciones especiales”, en AA. VV. *La reforma de las Haciendas Locales*, Volumen I, Lex Nova, Valladolid, 1991; Id. *Contribuciones especiales...* (2002), *Op. Cit.*, pp. 21-26; ROVIRA I MOLA, Albert de. “El hecho imponible en las contribuciones especiales: problemática esencial y realidad normativa”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, N° 8, 1975, España, pp. 719 y ss.; Id. “Los sujetos pasivos de las contribuciones especiales”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, N°

consiste en la obtención, por parte del obligado tributario, de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas, o del establecimiento o ampliación de servicios públicos<sup>1876</sup>, de ahí que ordenamientos como el mexicano<sup>1877</sup> les destinen el nombre de “contribuciones de mejora”<sup>1878</sup>.

Se ha calificado a la contribución especial como *una figura conceptualmente a mitad de camino entre los impuestos y las tasas*<sup>1879</sup>, como una *subespecie del impuesto*<sup>1880</sup>, o como una categoría tributaria propia<sup>1881</sup> *parecida a la tasa* en cuanto a que en ambas

---

13 y Nº 14, 1977, España, pp. 567 y ss.; Id. “Clasificación de los tributos: Contribuciones especiales (artículo 26)”, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma: Libro- homenaje al profesor Dr. Fernando Sainz de Bujanda*, Volumen I, Ministerio de Economía y Hacienda, IEF, Madrid, España, 1991, pp. 409-430; VEGA HERRERO, M. Manuela. “La imposición simultánea de contribuciones especiales”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 3, 1974, España, pp. 201 y ss.; Id. *Las contribuciones especiales en España*, IEF, Madrid, España, 1975; Id. “Las contribuciones especiales en la nueva ley de carreteras”, *Crónica Tributaria*, Nº 13, 1975, España, pp. 75 y ss.; Id. “Las contribuciones especiales de la hacienda local. Estado actual y aspectos susceptibles de reforma”, en *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, Nº 4, 2000, España, pp. 267-281; Id. “Consideraciones sobre el procedimiento de imposición de las Contribuciones Especiales”, en *Tributos Locales*, Nº 6, 2001, España, pp. 84 y ss.

<sup>1876</sup> Cfr. Artículo 2.2 b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; de manera análoga, los artículos 28 LHL y 8.1 LOFCA.

<sup>1877</sup> Artículo 2.III del Código Fiscal de la Federación: “2... III. Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas...”.

<sup>1878</sup> La misma denominación reciben en el ordenamiento italiano: *contributi di migliora*. Vid. DE MITA, Enrico. “Contributi di migliora e imposta sulle aree fabbricabili della legislazione italiana”, in *L'imposta sulle aree fabbricabili*, Milano, Italia, 1965, p. 65 y ss.; INGROSSO, Giovanni. *I contributi nel sistema...*, Op. Cit., pp. 223 y ss.; MANZONI, Ignazio. *Profili generali dei contributi di migliora*, Torino, Italia, 1970.

<sup>1879</sup> Cfr. AA. VV. MENÉNDEZ MORENO, Alejandro. *Derecho Financiero...*, Op. Cit., p. 163.

<sup>1880</sup> Cierta doctrina ha venido manteniendo que la contribución especial es en realidad una *sub especie* del impuesto, justificándose por el ente recaudador en virtud de la existencia de un beneficio especial en relación con el resto de la colectividad y su afectación directa al gasto público. Sobre el particular, en Italia, BERLIRI, Antonio. *Principios de Derecho...*, Op. Cit., p. 241; en España, SAINZ DE BUJANDA, Fernando. “Estructura jurídica del sistema tributario”, en AA. VV. *Hacienda y Derecho*, Volumen II, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, España, 1964, p. 290; VICENTE-ARCHE DOMINGO, Fernando. “Apuntes sobre el instituto del tributo con especial referencia al derecho español”, en *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 7, 1975, España, p. 454. Posteriormente, se han adherido PÉREZ DE AYALA, José Luis. *La economía financiera pública*, Editoriales de Derecho Financiero, Madrid, España, 1987, p. 98.

<sup>1881</sup> Este sector de la doctrina considera a las contribuciones especiales como un *tertium genus* junto a los impuestos y las tasas. Vid. entre otros, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César. *Las contribuciones especiales...*, Op. Cit., 180 y ss.; BAYONA DE PEROGORDO, Juan José y SOLER ROCH, María Teresa. *Compendio de Derecho Financiero*, Librería Compás, Alicante, España, 1991, pp. 265 y ss.; y CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías. *Ordenamiento Tributario Español*, Volumen I, Civitas, Madrid, España, 1985, pp. 237 y ss.; CALVO VÉRGEZ, Juan. *Las contribuciones especiales como instrumentos...*, Op. Cit., pp. 415-430; y CHICO DE LA CÁMARA, Pablo. *Contribuciones especiales sobre vertidos...*, Op. Cit., pp. 51-62; Id. *Análisis comparativo en el sistema italiano y español...*, Op. Cit., pp. 225-254; Id. *Un apunte sobre la naturaleza jurídica y la valoración...*, Op. Cit., pp. 237-264; Id. *Las contribuciones especiales a la luz...*, Op. Cit. pp. 105-116.

figuras opera una actuación administrativa en favor del obligado tributario<sup>1882</sup>. Su hecho imponible consiste en el beneficio o aumento de valor de los bienes del contribuyente, derivado de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de un servicio público. El fundamento de este tributo radica en la ventaja que tiene el contribuyente derivada de la actuación administrativa, sólo que por la naturaleza de ésta beneficia a un grupo especial de personas, que son las que deberán asumir el costo de la obra<sup>1883</sup>.

Son dos, por tanto, los factores que unidos por razón de causalidad integran el presupuesto del aspecto material del hecho imponible en estas figuras: la obtención de beneficio especial o de un aumento de valor<sup>1884</sup> y la realización de una actividad administrativa<sup>1885</sup>. Por beneficio especial puede entenderse aquel aumento de valor sobre los bienes inmuebles producido como consecuencia de obras públicas; sin que sea determinante para la obtención de dicho beneficio la utilización efectiva de la obra o servicio.

Ahora bien, no puede entenderse exclusivamente en este concepto el aumento del valor de los bienes, sino cualquier ventaja que se reciba por efecto de las obras o servicios, o incluso sin posible inmediata traducción a magnitudes económicas por ser inalienables los bienes (STS de 29 de noviembre de 1996, RJ 1996, 8491). El

---

<sup>1882</sup> Vid. CALVO VÉRGEZ, Juan. *Las contribuciones especiales como instrumentos...*, Op. Cit., p. 419. El autor reseña las principales diferencias entre el impuesto, la tasa y la contribución especial. Al respecto, concluye que la contribución especial se diferencia del impuesto en que en aquella concurre siempre una actividad administrativa. De la tasa se distingue por el hecho de que, aun cuando en las dos categorías tributarias debe concurrir una determinada actividad administrativa, la que da lugar al pago de la contribución especial está básicamente encaminada a la satisfacción de un interés general sin perjuicio de que, al mismo tiempo, produzca un beneficio especial a determinadas personas. En cambio, en el caso de la tasa, la actividad administrativa se halla sustancialmente motivada por el particular y persigue la solución de problemas individuales, aun cuando no pueda obviar tampoco el interés general.

<sup>1883</sup> Vid. VARONA ALABERN, Juan Enrique. *Concepto de tributo y principio de capacidad contributiva...* Op. Cit., pp. 589-592.

<sup>1884</sup> En relación a este concepto, en palabras de MENÉNDEZ MORENO, “la capacidad económica que fundamenta específicamente su exacción consiste en el beneficio o aumento de valor de los bienes que obtienen los obligados a pagar este tributo, situación ésta que debe ser consecuencia directa de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos, actuaciones que han de ser realizadas por el ente público a favor del cual se establece esta modalidad de tributo”. Cfr. AA. VV. MENÉNDEZ MORENO, Alejandro. *Derecho Financiero...*, Op. Cit., p. 162.

<sup>1885</sup> Precisamente el segundo requisito es la existencia de una actividad por parte de la Administración, esto es, la realización de la obra pública o del establecimiento o ampliación de servicios públicos. La actividad administrativa que fundamenta su exacción beneficia expresamente a los obligados por ellas, pero no solamente a ellos, ya que tiene a la vez una dimensión general a favor de una serie indeterminada de ciudadanos a los que ha de beneficiar también la realización de las obras públicas, o el establecimiento o ampliación de servicios públicos. Al respecto, Vid. AA. VV. MENÉNDEZ MORENO, Alejandro. *Derecho Financiero...*, Op. Cit., p. 163.

beneficio especial que legitima la imposición de contribuciones especiales, tiene que ser real, efectivo y actual, es decir, producido y evaluable en el momento de realizarse las obras o instalarse los servicios y no depender de circunstancias hipotéticas y aleatorias de futuro eventual e incierto (STS de 10 de julio de 1998, RJ 1998, 6040). La contribución especial tiene como una de sus peculiaridades que ha de recaer sobre grupos determinados de personas, no sobre toda la comunidad en general, en cuyo caso no tendría sentido establecer un tributo de estas características (STS de 15 de enero de 1992, RJ 1992, 644).

En cuanto al otro presupuesto integrante del aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible, es decir, la existencia de una entidad administrativa, debe concretarse que se habla de la realización de obras públicas o el establecimiento de servicios públicos, en suma, en la realización de una inversión pública o gasto público<sup>1886</sup>. Esto, no obstante, no todas las obras o servicios públicos realizados pueden dar lugar a la exacción de contribuciones especiales<sup>1887</sup>.

---

<sup>1886</sup> Vid. el trabajo de MERINO JARA, Isaac. *Contribuciones especiales...*, *Op. Cit.*, pp. 21-26.

<sup>1887</sup> En este sentido, aunque el criterio de los Tribunales Superiores de Justicia es heterogéneo, consideramos que es improcedente exigirlos por conceptos tales como la reparación, entretenimiento o conservación de las obras o servicios existentes puesto que son gastos inherentes a su funcionamiento y en consecuencia deben financiarse, en su caso, mediante tasas, asimismo tampoco proceden tratándose de la mejora de servicios a menos que ésta sea subsumible en la ampliación, en cuyo caso, no sólo los elementos cuantitativos del servicio sino también los cualitativos pueden dar lugar a la exigencia de estas figuras. Vid. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César. *Contribuciones especiales: devengo y base...*, *Op. Cit.*, pp. 859-862; MERINO JARA, Isaac. *Contribuciones especiales...*, *Op. Cit.*, pp. 21-26; y CALVO VÉRGEZ, Juan. *Las cotribuciones especiales como instrumentos...*, *Op. Cit.*, pp. 426 y 427. Sobre la contraposición de criterios entre las sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia españoles podemos citar las SSTSJ de Murcia de 15 de marzo y de 5 de julio de 1993, en las que estimó la procedencia de gravar con contribuciones especiales las obras realizadas por un Ayuntamiento con la finalidad de subsanar unos deficientes servicios urbanísticos existentes, procediéndose a sujetar a gravamen las mejoras derivadas de contribuciones especiales y equiparándose el término *ampliación* con el de *mejora*. En el supuesto contrario, el TSJ de Valencia en su Sentencia de 21 de julio de 1998, afirmó que las obras de mera reparación, entretenimiento o conservación de obras o servicios existentes no integran el hecho imponible de las contribuciones especiales, debiendo diferenciarse sin embargo, entre la *simple reparación por deterioro*, la *ampliación* y la *mejora*, términos éstos que sí constituyen una inversión y que, por tanto, fundamentan la exacción de contribuciones especiales. En este mismo sentido, la STSJ de Madrid, de 19 de enero de 1998, sujetó a las mejoras al gravamen mediante contribuciones especiales, argumentando que “... la renonación y sustitución de los servicios públicos entrañan un beneficio o un aumento de valor de los bienes delos vecinos y, además, unos gastos a la Administración local distintos de los que motivaron su instalación, los cuales justifican el cobro de contribuciones especiales con cabida en la realización de obras públicas o en el establecimiento de los servicios públicos”.

Un aspecto importante es el que tiene que ver con el devengo<sup>1888</sup> ya que teniendo en cuenta que se reclama como exigencia ineludible para su existencia el beneficio o aumento de valor, el hecho imponible no vendrá completado hasta la terminación de las obras y será éste el momento de la obligación tributaria. No obstante, en el caso de los servicios, las contribuciones especiales se devengan en el momento en el que dicho servicio ha comenzado a prestarse. Si las obras fueran fraccionables, el devengo se producirá para cada uno de los sujetos pasivos desde que se hayan ejecutado las correspondientes a cada tramo o fracción de la obra<sup>1889</sup>.

Después de estas reflexiones previas, nos preguntamos si ¿es posible hablar de contribuciones especiales medioambientales? Desde nuestro punto de vista, respondemos afirmativamente atendiendo a la posibilidad que ofrecen estas figuras como medio de financiación ambiental y como instrumento de intervención<sup>1890</sup>, si bien dentro de sus propios y estrictos límites<sup>1891</sup>.

Podemos entonces describir que el hecho imponible de una contribución especial medioambiental consiste en el beneficio especial o el aumento de valor patrimonial<sup>1892</sup> obtenidos por el sujeto pasivo a causa de la realización de una obra pública o del establecimiento o ampliación de un servicio público, produciéndose su operatividad a favor de la preservación del medioambiente. Como todo tributo ambiental, su

---

<sup>1888</sup> El devengo se produce con carácter general cuando concluyen las obras, debiendo considerarse que este tiene lugar cuando se produce la recepción provisional por parte del ente local, de conformidad de lo dispuesto en la ley de Contratos del Estado (STSJ de Madrid de 13 de septiembre de 1996). Es justamente cuando el devengo tiene lugar cuando se determina el sujeto pasivo.

<sup>1889</sup> Esto significa que se permite el fraccionamiento del tributo si la obra en cuestión fuese fraccionable, devengándose en tal caso la obligación de cada plazo cuando se ejecute la obra correspondiente a dicha fracción. En este último supuesto, el devengo se originaría sucesivamente en el instante preciso en que se ejecutase cada tramo o fracción de la obra dividida para su realización, originándose así varios devengos sucesivos en el tiempo, uno por cada tramo de la obra, conforme vayan concluyéndose cada una de las referidas fracciones, como si se tratase de obras distintas. Para ampliar este tema, *Vid.* CALVO VÉRGEZ, Juan. *Las contribuciones especiales como instrumentos...*, *Op. Cit.*, pp. 427-429.

<sup>1890</sup> En el mismo sentido se decantan CHICO DE LA CÁMARA, Pablo. *Contribuciones especiales sobre vertidos...*, *Op. Cit.*, pp. 51-62; Id. "El uso de contribuciones especiales para financiar la ejecución de obras públicas hidráulicas medioambientales", en *Noticias de la Unión Europea*, Nº 162, 1998, España, pp. 69-84; CALVO VÉRGEZ, Juan. *Las contribuciones especiales como instrumentos...*, *Op. Cit.*, pp. 430-435; y ROSEMBUJ, Tulio. *Los tributos y la protección...*, *Op. Cit.*, p. 209.

<sup>1891</sup> CALVO ORTEGA destaca la aptitud de las contribuciones especiales para formar parte de la tributación medioambiental dadas sus posibilidades de aplicación. El autor subraya el origen de su hecho imponible: la realización de obras públicas o el establecimiento o ampliación de servicios públicos ambientales. *Cfr.* CALVO ORTEGA, Rafael. *Tributación medioambiental y principio...*, *Op. Cit.*, p. 117.

<sup>1892</sup> Como sabemos, no es la mera realización de la obra el detonante del hecho imponible de las contribuciones especiales, sino la obtención de un beneficio especial o el aumento de valor.

necesaria vinculación con el *principio quien contamina paga*<sup>1893</sup> se configura en el preciso caso, no porque sea el mismo sujeto pasivo quien realiza la actividad que incide o contamina, sino porque es él el destinatario de un beneficio especial derivado de la apreciación de sus bienes o patrimonio<sup>1894</sup>. Dicho incremento patrimonial corresponde, desde nuestra perspectiva, al *valor añadido ambiental* presente en el presupuesto de la contribución especial. Esto se debe a que si bien el entorno ecológico se ve favorecido con la obra, el establecimiento, o la ampliación de un servicio público, es el sujeto pasivo quien directamente obtiene un *beneficio, ambiental y económico, especial*<sup>1895</sup>, al margen del beneficio general que representa para la comunidad la preservación de su ecosistema.

Sin lugar a crear confusiones, mencionaremos la existencia de un concepto ambiguo y distinto al estudiado conocido como la *contribución especial negativa*<sup>1896</sup>. Ésta surge a cargo del ente público y a favor de los particulares cuando estos últimos sufren daño o

---

<sup>1893</sup> Respecto a la interrelación de los gastos de inversión y el principio *quien contamina paga*, CHICO DE LA CÁMARA comenta lo siguiente: “La producción de efectos externos negativos o de *deseconomías externas a consecuencia de la contaminación de las aguas conlleva normalmente la reacción del ente público corrigiendo el deterioro medioambiental. Estas situaciones pueden ser internalizadas a través de la recaudación que percibe el ente público por la vía de impuestos que con carácter general sufragan los ciudadanos, o bien, repercutiendo dicho coste a los sujetos que obtienen un beneficio especial por la ejecución de esa obra ecológica. Los sujetos pasivos de las contribuciones especiales deben ser aquéllas personas que con ocasión de la obra que produzcan efectos externos positivos para el medioambiente obtengan un beneficio o un aumento de valor de sus bienes. En la normalidad de los casos (id quod plerumque accidit) el ente público intentará internalizar el coste de la obra a aquellos sujetos que producen una actividad contaminante.”. Cfr. CHICO DE LA CÁMARA, Pablo. *Un apunte sobre la naturaleza jurídica...*, *Op. Cit.*, pp. 248 y 249.*

<sup>1894</sup> Esta modalidad de contribución especial basada no en el beneficio obtenido por el agente contaminante, sino en el aumento de valor de un bien que experimenta un sujeto es lo que se ha denominado tradicionalmente *contribución de mejora*. Las “*contribuciones de mejora serían aquellas que su presupuesto de hecho contiene siempre una mejora, un aumento de valor de determinados bienes inmuebles, como consecuencia de obras, servicios, o instalaciones realizadas por los entes públicos*”. Cfr. SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Lecciones de Derecho...*, *Op. Cit.*, p. 191. En la doctrina italiana, INGROSSO, Giovanni. *I contributi nel sistema...*, *Op. Cit.*, p. 102, dice que la capacidad contributiva se exterioriza en el objeto mismo del tributo, es decir, en el incremento de valor. La traducción es nuestra.

<sup>1895</sup> Dentro del concepto más general de *beneficio*, es posible incluir el de *aumento de valor*. Nosotros adoptamos dicho criterio, esto es, el de entender al *aumento de valor* como una modalidad del *beneficio especial*, no obstante, es preciso mencionar su significado específico. Al respecto, VEGA HERRERO señala también que el *aumento de valor* sería una especie del género *beneficio*, pero la *ratio* de su inclusión en el texto normativo se explica en que el legislador deseara matizar el destino diverso para el que se aplican ambos términos. Mientras el *aumento de valor* haría referencia a los bienes inmuebles, el concepto de *beneficio especial* se predicaría generalmente de personas. Cfr. VEGA HERRERO M. Manuela. *Las contribuciones especiales en España...*, *Op. Cit.*, pp. 103 y 104.

<sup>1896</sup> Para ampliar este aspecto, Vid. CALVO VÉRGEZ, Juan. *Las contribuciones especiales como instrumentos...*, *Op. Cit.*, pp. 431-433; CHICO DE LA CÁMARA, Pablo. *Contribuciones especiales sobre vertidos...*, *Op. Cit.*, pp. 51-62; Id. *Un apunte sobre la naturaleza jurídica y la valoración...*, *Op. Cit.*, pp. 243-247; y VEGA HERRERO, M. Manuela. “Las contribuciones especiales de la Hacienda municipal: análisis crítico”, en AA. VV. *Fiscalidad Municipal sobre la Propiedad Urbana*, Editorial Lex Nova, Valladolid, España, 1982, pp. 11 y ss., entre otros.

perjuicio por la supresión de una obra o un servicio público o por una lesión en sus bienes motivada por la realización de tales obras o servicios. Se trataría, como sugiere VEGA HERRERO<sup>1897</sup> “de legitimar la situación de empeoramiento patrimonial frente a la situación de mejora que por su parte causa el gravamen”.

La duda puede surgir si pensamos en que no existe beneficio para los sujetos pasivos cuando se financian a su costa obras para prevenir el daño ambiental, sin embargo, recordemos dos cuestiones: la primera es que si existe un enriquecimiento patrimonial, un aumento de valor en los bienes del sujeto pasivo<sup>1898</sup> a consecuencia de una obra pública o servicio de carácter ambiental, se actualizan no sólo los requisitos del presupuesto de la contribución especial, sino también, con dicho incremento patrimonial se haría evidente, en esa medida, la capacidad para incidir en el medio con características *casi análogas* a las presentes en la imposición directa ambiental<sup>1899</sup>.

Respecto a los servicios, coincidimos con CALVO VÉRGEZ<sup>1900</sup> respecto a que en aquellos supuestos en los que el establecimiento del servicio público beneficie al sujeto pasivo desde el punto de vista de sus obligaciones ambientales podrán establecerse contribuciones especiales ordinarias con arreglo a lo dispuesto en la LRHL.

#### **4. b. Adaptación de la capacidad contributiva. La riqueza gravada en las contribuciones especiales medioambientales y el mínimo exento.**

---

<sup>1897</sup> Cfr. VEGA HERRERO, M. Manuela. *Las contribuciones especiales de la Hacienda municipal: análisis...*, Op. Cit., p. 19.

<sup>1898</sup> En un sentido similar, CHICO DE LA CÁMARA, señala que los sujetos pasivos de las contribuciones especiales medioambientales deben ser aquellas personas que con ocasión de la obra que produzca efectos positivos para el medioambiente, obtengan un beneficio o un aumento de valor en sus bienes. Cfr. CHICO DE LA CÁMARA, Pablo. *Un apunte...*, Op. Cit., p. 249.

<sup>1899</sup> Vid. *Supra*. El epígrafe 2.b. “Imposición directa. Los índices directos de riqueza. Análisis de algunos presupuestos vigentes”, del Capítulo III.

<sup>1900</sup> Cfr. CALVO VÉRGEZ, Juan. *Las contribuciones especiales como instrumentos...*, Op. Cit., p. 434. El autor señala que este argumento podría esgrimirse, por ejemplo, respecto a la contribución especial por establecimiento o ampliación del servicio de extinción de incendios, en tanto en cuanto dicho establecimiento o ampliación tiende a reducir la siniestralidad y a hacer menores los daños a los propietarios de los bienes asegurados, circunstancia que redundaría en beneficio de las compañías de seguros.



Según lo dicho, la contribución especial se basa en el especial beneficio que reporta al obligado tributario la realización de una obra pública, o el establecimiento o ampliación de un servicio público<sup>1901</sup>. Se dice que en esta clase se conjugan armónicamente el principio de provocación de costes y el de beneficio<sup>1902</sup>, al ser éste consecuencia del gasto público<sup>1903</sup> empleado en la obra pública que beneficia especialmente al contribuyente, sin perjuicio de que tal utilidad pueda aumentar la capacidad contributiva de quien la recibe, la cual podrá ser gravada por determinados impuestos.

Es preciso aclarar que esta categoría tributaria, al igual que las tasas, tiene su origen en el *principio de beneficio*<sup>1904</sup>, sin que por ello haya de entenderse que en la medida de lo posible el legislador no deba regular el tributo de acuerdo a la capacidad económica de cada sujeto en particular<sup>1905</sup>.

---

<sup>1901</sup> Al analizar el objeto-fin de las contribuciones especiales, CHICO DE LA CÁMARA señala que el objeto que ha llevado al legislador a establecer el gravamen, esto es, el *objeto fin*, descansa sobre circunstancias ajenas a la propia realidad jurídica del tributo (*objeto material*). Sostiene que la riqueza gravada definida en el presupuesto de hecho no tiene necesariamente que coincidir con el fin querido por el legislador al imponer la exacción. A su parecer, la finalidad de la contribución especial no es otra que la financiación, en parte, de los costes de la ejecución de la obra pública. Cfr. CHICO DE LA CÁMARA, Pablo. *Un apunte sobre la naturaleza...*, *Op. Cit.*, pp. 239-241. Respecto a la distinción del *objeto material* y el *objeto fin* del tributo, Vid. FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Instituciones de Derecho Financiero...*, *Op. Cit.*, pp. 358 y ss.; Id. *El objeto del tributo...*, *Op. Cit.*, pp. 231-235; PÉREZ DE AYALA, José Luis y PÉREZ DE AYALA BECERRIL, Miguel. *Fundamentos de Derecho Tributario...*, *Op. Cit.*, pp. 350 y ss. Superando la discusión terminológica, SAINZ DE BUJANDA subraya que ambos conceptos no tienen porqué coincidir pues puede suceder que el presupuesto de hecho permanezca invariable y, sin embargo, se modifique sustancialmente la finalidad u objeto que a un tributo se asigne. Vid. SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Concepto de hecho imponible...*, *Op. Cit.*, p. 292.

<sup>1902</sup> En este sentido, VARONA ALABERN defiende con dureza que aunque la razón por la que aumenta la capacidad contributiva del sujeto puede ser la obra pública realizada, la causa por la que se debe pagar la contribución especial radica en el gasto efectuado para realizar la obra que beneficia al particular y no aquella capacidad contributiva aumentada por el beneficio obtenido. El principio de beneficio a diferencia del de capacidad contributiva presupone la existencia de bilateralidad, que este principio mira a la riqueza hacia el futuro o presente-futuro, mientras que el principio de capacidad contributiva mira a la riqueza hacia el pasado o presente-pasado.

<sup>1903</sup> Coincidimos con CALVO VÉRGEZ en que la base de este tipo de figuras debe calcularse en atención al coste total de las obras o ampliación de servicios públicos. Si bien existe un límite máximo del 90% en la LRHL, no vemos razón para modificar dicho porcentaje máximo teniendo en cuenta que no todo el beneficio es para el contribuyente sino que paralelamente se consigue un beneficio para la generalidad. Vid. CALVO VÉRGEZ, Juan. *Las contribuciones especiales como instrumentos...*, *Op. Cit.*, p. 435.

<sup>1904</sup> Coincidimos plenamente con CHICO DE LA CÁMARA respecto a que el principio clásico de *beneficio* adquiriría en la actualidad un protagonismo capital en la nueva concepción del derecho tributario medioambiental. Cfr. CHICO DE LA CÁMARA, Pablo. *Un apunte sobre la naturaleza...*, *Op. Cit.*, pp. 249 y 250.

<sup>1905</sup> De la misma opinión son CHICO DE LA CÁMARA, Pablo. *Un apunte sobre la naturaleza...*, *Op. Cit.*, p. 248, para el autor el legislador debe tener en todo momento presente la posibilidad de recoger en el artículo del tributo, un catálogo de exenciones, entre otras medidas, para ajustar el tributo a la capacidad contributiva singular de cada sujeto; y CALVO ORTEGA, Rafael. *Tributación medioambiental y principio...*, *Op. Cit.*, pp. 106-108, respecto al respeto incondicional del mínimo existencial, y la ponderación de exenciones y beneficios fiscales al servicio de políticas medioambientales concretas.

Una premisa básica de este apartado consiste en asimilar que una contribución especial medioambiental, para respetar el principio de capacidad económica, también debe ajustarse a un mínimo exento y evitar el alcance confiscatorio<sup>1906</sup>.

Las contribuciones especiales tienen por objeto la renta *latente* del sujeto pasivo, frente a la renta realizada, que debe constituir el objeto de los impuestos sobre la renta<sup>1907</sup>. A todo esto, es factible concluir que el objeto de la contribución especial es la renta generada y el obligado tributario<sup>1908</sup>, el sujeto que obtiene el incremento patrimonial estático, latente.

La premisa expuesta resulta esencial para solucionar la cuestión relativa a la presencia o no de un mínimo vital exento en las contribuciones especiales, ya que como bien sugiere CENCERRADO MILLAN<sup>1909</sup>, la solución comienza por el planteamiento de la procedencia o improcedencia del establecimiento de una contribución especial, la que depende, entre otras cuestiones, de la existencia real del

---

<sup>1906</sup> En el mismo sentido, Cfr. CHICO DE LA CÁMARA, Pablo. *Un apunte sobre la naturaleza...*, *Op. Cit.*, p. 248; Id. *La regla de no confiscatoriedad como límite...*, *Op. Cit.*, p. 179, donde el profesor escribe: “El mandato de protección del medio ambiente del artículo 45.2 de la Constitución Española no constituye un valor absoluto, pues se encuentra ante límites jurídicos en su ejercicio. El bien ambiental tiene un carácter relativo que ha de ceder en nuestra opinión cuando el gravamen del tributo alcance límites confiscatorios... En la esfera propiamente tributaria el límite constitucional de la no confiscatoriedad tiene también un anclaje precisamente en el derecho a la propiedad privada del artículo 33 CE, por lo que la política a favor del medio ambiente que pueda ejercerse por el legislador tributario pasa precisamente por el diseño de exacciones impositivas con una presión fiscal moderada a riesgo que de no llevarse a cabo, se corre el peligro de configurar un gravamen excesivo que resulte incompatible con el respeto a la propiedad privada de los administrados proclamada también en nuestra Constitución...”.

<sup>1907</sup> En este sentido, Vid. CENCERRADO MILLÁN, Emilio. *El mínimo exento...* *Op. Cit.*, pp. 272-276. El autor explica que a diferencia de los impuestos sobre la renta, en el caso de las contribuciones especiales, se verifica ese incremento de riqueza, pero únicamente de una manera estática que no se produce transmisión del elemento patrimonial ni ninguna otra relación jurídica tendente a realizar o manifestar monetariamente el citado incremento. Únicamente se establece el gravamen en función de la titularidad de los bienes, en función de una relación jurídica de carácter estático. En esos términos, sugiere incluso que podría pensarse que estamos en presencia de un gravamen sobre el patrimonio.

<sup>1908</sup> Sobre el tratamiento del sujeto pasivo, Vid. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César. *Contribuciones especiales: devengo...*, *Op. Cit.*, pp. 859-862; Id. *Contribuciones especiales...*, *Op. Cit.*, pp. 77-90; CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco Félix. *Contribuciones especiales...*, pp. 559 y ss.; CHICO DE LA CÁMARA, Pablo. *Contribuciones especiales sobre vertidos...*, *Op. Cit.*, pp. 51-54; *Análisis comparativo en el sistema italiano y español...*, *Op. Cit.*, pp. 225-254; Id. *Un apunte sobre la naturaleza jurídica y la valoración...*, *Op. Cit.*, pp. 237-264; Id. *Las contribuciones especiales a la luz de los principios...*, pp. *Op. Cit.*, pp. 105-116; LLAMAS LABELLA, Miguel Alfonso. *La génesis de la obligación de contribuir en las contribuciones especiales...*, *Op. Cit.*, pp. 40 y ss.; MERINO JARA, Isaac. *Contribuciones especiales...* (2002), *Op. Cit.*, pp. 21-43; y ROVIRA I MOLA, Albert de. *El hecho imponible en las contribuciones especiales...*, *Op. Cit.*, p. 725; Id. *Los sujetos pasivos de las contribuciones...*, *Op. Cit.*, pp. 567 y ss.

<sup>1909</sup> En este sentido, Vid. CENCERRADO MILLÁN, Emilio. *El mínimo exento...* *Op. Cit.*, pp. 272-276.

incremento patrimonial susodicho objeto del gravamen, por lo tanto, si no existe riqueza no puede existir tampoco contribución especial, en concordancia con la exigencia de justicia derivada del mínimo exento<sup>1910</sup>.

Cada contribuyente debe satisfacer justamente una cantidad que guarde proporción con el beneficio obtenido, cantidad que no tiene que verse incrementada en el caso de que ciertos sujetos gocen de exención, puesto que el beneficio obtenido por los demás sigue siendo el mismo, ello, no tendría por qué suponer un quebranto a las arcas locales, ya que las leyes que establezcan exenciones, tendrían que prever las compensaciones oportunas a favor de los entes locales<sup>1911</sup>. Hay que destacar que tal como se define el hecho imponible<sup>1912</sup>, aquélla no se encuentra en función del beneficio particular obtenido por cada sujeto pasivo, ni del beneficiario global que las obras representen para todos los sujetos pasivos. El legislador procede de manera diferente, pues la base imponible está en función del coste que el ente local soporte por la realización de las obras o por el establecimiento o ampliación de los servicios; realmente opta por rescatar el coste (como máximo el 90 por 100 del coste soportado

---

<sup>1910</sup> Adoptamos las consideraciones de CHICO DE LA CÁMARA, en el sentido de que ente la ponderación de dos valores jurídicos: la protección del medioambiente y el derecho de propiedad privada, el principio de proporcionalidad *stricto sensu* reclama que la medida ecológica ceda cuando invada los límites mínimos (mínimo existencial) y máximos imponibles que constituyen una garantía del derecho a la propiedad privada que proclama el artículo 33.1 CE. Asimismo, que los tributos ecológicos perderán su objeto fin (la protección del medioambiente), cuando resulten desproporcionadas en base a un exceso de la materia gravada. Esta sobre imposición tributaria, señala el autor, puede tener su causa tanto por la detracción del mínimo de subsistencia como por un exceso de gravamen. En cuanto al mínimo existencial, constituye una garantía del derecho de propiedad pudiéndose desdoblar en dos planos de actuación, a saber, en el ámbito de la actividad económica, preservándose un mínimo para el mantenimiento de la actividad productiva, y en la esfera personal del individuo, protegiendo un mínimo de subsistencia para atender a las necesidades vitales o básicas del contribuyente y de su unidad familiar. Cfr. CHICO DE LA CÁMARA, Pablo. *La regla de no confiscatoriedad...*, *Op. Cit.*, p. 180.

<sup>1911</sup> Vid. CHICO DE LA CÁMARA, Pablo. *Contribuciones especiales sobre vertidos de las aguas en la CEE...*, *Op. Cit.*, pp. 51- 62; y MERINO JARA, Isaac. *Contribuciones especiales...*, *Op. Cit.*, pp. 45-47.

<sup>1912</sup> Sobre la configuración del hecho imponible de las contribuciones especiales, sin ánimo de exhaustividad, Vid. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César. *Contribuciones especiales...*, *Op. Cit.*, pp. 77-90; CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco Félix. *Contribuciones especiales...*, *Op. Cit.*, pp. 559-574; Id. *Imposición, ordenación y gestión de las contribuciones...*, *Op. Cit.*, pp. 575-582; CHICO DE LA CÁMARA, Pablo. *Contribuciones especiales sobre vertidos...*, *Op. Cit.*, pp. 52 y ss.; Id. *Análisis comparativo en el sistema italiano y español...*, *Op. Cit.*, pp. 225-254; Id. *Un apunte sobre la naturaleza jurídica y la valoración...*, *Op. Cit.*, pp. 237-264; Id. *Las contribuciones especiales a la luz...*, *Op. Cit.*, pp. 105-116; FERREIRO LAPATZA, José Juan. *La clasificación de los tributos en impuestos, tasas y contribuciones...*, *Op. Cit.*, pp. 549-558; GALÁN RUIZ, Javier, y SÁNCHEZ GARCÍA, Lorenzo. *Las contribuciones especiales...*, *Op. Cit.*, pp. 395 y ss.; MERINO JARA, Isaac. *Contribuciones especiales...* (2002), *Op. Cit.*, pp. 21-26; ROVIRA I MOLA, Albert de. *El hecho imponible en las contribuciones...*, *Op. Cit.*, pp. 723 y ss.; Id. *Clasificación de los tributos: Contribuciones especiales (artículo 26)...*, *Op. Cit.*, pp. 409-430.

respecto a las obras). La determinación del importe total de las obras o servicios es imprescindible.

En cuanto a la cuota tributaria, ésta no es producto de la aplicación de un tipo de gravamen, ni tampoco de una tarifa, en palabras de CALVO ORTEGA<sup>1913</sup> la determinación de la cuota general supone un complejo procedimiento que arranca desde el origen de la obra o servicio, continua con la cuantificación separada del beneficio privado (solo se grava a aquél) y termina con la aplicación de los criterios de reparto establecidos en la ley.

La base imponible<sup>1914</sup> se reparte entre los sujetos pasivos atendiendo a la clase y naturaleza de las obras y servicios (establecimiento y ampliación; pavimentación, alumbrado, etcétera, respectivamente).

La utilización de contribuciones especiales en el ámbito de fiscalidad ambiental<sup>1915</sup>, ha sido relativamente escasa comparada con la respectiva a las tasas o impuestos<sup>1916</sup>. No obstante, el legislador a la hora de prevenir el deterioro medioambiental se centraría en dos fases principalmente siguiendo unos momentos temporales definidos: la protección de los recursos naturales con la utilización de contribuciones especiales financiándose la ejecución de obras por aquellos que directamente resulten beneficiados por la realización de éstas; y 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<sup>1917</sup>.

También debemos precisar que la obra o servicio público pueden suponer un beneficio para el sujeto contaminante en el sentido de evitarle ciertos gastos exigidos por la

---

<sup>1913</sup> Vid. CALVO ORTEGA, Rafael. *Curso de Derecho Financiero. Tomo I...*, Op. Cit., p. 279 y ss.; Id. *Curso de Derecho Financiero. I. Derecho Tributario. Parte General y Parte Especial. II. Derecho Presupuestario*, 15ª edición, Editorial Civitas, Madrid, España, 2011, pp. 312 y ss.

<sup>1914</sup> Para ampliar el concepto, Vid. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César. *Contribuciones especiales: devengo y base imponible...*, Op. Cit., pp. 859-862; y CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco Félix. *Contribuciones especiales...*, Op. Cit., pp. 559-574; Id. *Imposición, ordenación y gestión de las contribuciones...*, Op. Cit., pp. 575-582.

<sup>1915</sup> CALVO ORTEGA destaca las posibilidades poco exploradas de esta categoría tributaria en el ámbito de la fiscalidad ambiental, en los tres niveles de gobierno. Cfr. CALVO ORTEGA, Rafael. *Tributación medioambiental y principio...*, Op. Cit., pp. 116-122.

<sup>1916</sup> Vid. CHICO DE LA CÁMARA, Pablo. *Análisis comparativo en el sistema italiano y español...*, Op. Cit., pp. 225- 254; Id. *Un apunte sobre la naturaleza jurídica y la valoración...*, Op. Cit., pp. 237-264.

<sup>1917</sup> Vid. CHICO DE LA CÁMARA, Pablo. *Contribuciones especiales sobre vertidos...*, Op. Cit., p. 57.

normativa ambiental<sup>1918</sup>, o reducir el riesgo de que incurra en responsabilidad por daños ambientales<sup>1919</sup>, casos en los que parte del coste de la obra podría repartirse entre los sujetos contaminantes en atención a su respectiva responsabilidad. En concreto, este último aspecto choca con la naturaleza de la propia contribución especial ya que de ninguna manera puede confundirse con un instrumento absolutamente retributivo por causa de una responsabilidad, pues para tal efecto la normativa administrativa o penal establece las instituciones específicas para tal fin.

Debe tenerse presente que la contribución especial constituye una obligación legal y pecuniaria establecida a favor de un ente público en régimen de Derecho público, cuyo deudor manifiesta una capacidad económica consistente en la obtención de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de las obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos<sup>1920</sup>.

Ahora bien, el hecho imponible de estas contribuciones especiales produce su operatividad a favor de la preservación del medioambiente en aquellos supuestos de realización de obras de infraestructura de carácter ecológico. Junto a CALVO VÉRGEZ<sup>1921</sup>, somos de la opinión que la aplicación del régimen jurídico de esta figura no origina especialidades de carácter significativo por el mero hecho de fundamentarse en una motivación ambiental, dado que estos objetivos únicamente se tendrán en cuenta al efecto de que el ente público correspondiente tome la decisión de llevar a cabo una actuación determinada la cual podía consistir, por ejemplo, en la realización de actuaciones de tipo hidráulico como servicios de saneamiento, depuradoras o plantas desalinizadoras.

En todas estas obras públicas se origina un beneficio general y otro particular, siendo este último el que deberá quedar gravado por la contribución especial, entrando en juego, además, las circunstancias concretas en cada caso, a juzgarse por la Administración competente en función del grado de interés existente para la

---

<sup>1918</sup> Sobre esta posibilidad habla CALVO VÉRGEZ, Juan. *Las contribuciones especiales como instrumentos...*, *Op. Cit.*, pp. 432 y 434, respecto a la construcción de obras y el establecimiento o ampliación de servicios públicos, respectivamente.

<sup>1919</sup> Vid. HERRERA MOLINA, Pedro M. *Elementos cuantitativos...*, *Op. Cit.*, p. 272.

<sup>1920</sup> Vid. CALVO VÉRGEZ, Juan. *Las contribuciones especiales como instrumentos...*, *Op. Cit.*, p. 416.

<sup>1921</sup> Vid. CALVO VÉRGEZ, Juan. *Las tasas medioambientales...*, *Op. Cit.*, pp. 85-91; Id. *Las contribuciones especiales como instrumentos...*, *Op. Cit.*, pp. 415-457.

colectividad. Pese a que la determinación de la base imponible por nuevos aprovechamientos o infraestructuras ambientales no debe contener variaciones significativas respecto al régimen general, consideramos que en el coste para repartir entre los sujetos pasivos, debe agregarse al *valor añadido ambiental*.

Derivado de sus propias características y circunstancias, la cuantía del gasto de las obras o servicios públicos se incrementa por la valía añadida de los bienes naturales que se protegen mediante los mismos y, en ese orden, se fundamenta un incremento en las prestaciones fiscales resultantes, debido, además, al aumento inmediato del valor del beneficio económico (en su patrimonio) obtenido por los particulares con la realización de las obras o servicios públicos.

## **5. Derecho comparado. La normativa europea como “punta de lanza”.**

### **5. a. Trayectoria y principios de la tributación medioambiental en la Unión Europea.**

Si bien es cierto que la tributación ambiental no está comprendida en el texto de los Tratados fundacionales de la Unión Europea<sup>1922</sup> como un objetivo de armonización fiscal, consideramos posible que en un futuro, y dada la apremiante evolución que presenta permanentemente, representará una de las principales áreas en las cuales los Estados miembros en ejercicio de su propia soberanía fiscal admitan y prevean conjuntamente su inclusión normativa a nivel comunitario.

Resulta un aspecto de interés particular atendiendo a las circunstancias históricas actuales, el replanteamiento generalizado de los regímenes tributarios de los Estados miembros en el sentido de concebir el efecto doble de la fiscalidad ambiental, es decir, como un mecanismo de protección del medio natural y como una transformación de

---

<sup>1922</sup> Complementariamente, acerca del medio ambiente y la fiscalidad ambiental en el Derecho comunitario, *Vid.* SERRANO ANTÓN, Fernando, *La tributación medioambiental en la Unión...*, *Op. Cit.*, pp. 817-861; BLASCO DELGADO, Carolina. “La tributación medioambiental y la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea”, en AA. VV. BECKER, Fernando, CAZORLA, Luis María y MARTÍNEZ-SIMANCAS, Julián, Directores. *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen II, Editorial Thomson Aranzadi e Iberdrola, Navarra, España, 2008, pp. 1051-1071; COBOS GÓMEZ, José María. *Trayectoria y principios de la tributación...*, *Op. Cit.*, pp. 865-869.

los modernos sistemas fiscales a efecto de poder transferir una parte de la carga económica que pesa en los tradicionales impuestos sobre el capital, el rédito y el valor añadido, hacia nuevos instrumentos fiscales de carácter extrafiscal cuyos objetivos versen en la salvaguarda ecológica<sup>1923</sup>. Ante un escenario de este talante, la tributación ambiental podría ser adoptada de manera extendida mediante alícuotas ideales que permitan maximizar los efectos de protección ambiental sin que por ello se vea incrementada la presión fiscal soportada por los contribuyentes<sup>1924</sup>.

La utilización de las medidas fiscales como instrumento de protección ambiental ha evolucionado paralelamente a la preocupación de la Unión Europea en temas ecológicos y respecto al cambio climático<sup>1925</sup>. Hemos expuesto que la opinión comunitaria coincide en su mayoría por una apuesta a favor de la fiscalidad ambiental como una vía eficaz para proteger el entorno natural, en combinación con otros instrumentos y medidas económicas y jurídicas.

---

<sup>1923</sup> Sobre la evidencia empírica de esta tendencia, Vid. AEMA. *El tributo ambiental. Aplicación y efectividad sobre el medioambiente...*, Op. Cit.; EUROPEAN ENVIRONMENT AGENCY, *Environmental Taxes: recent developments...*, Op. Cit.; Id. *Market-based instruments for environmental policy...*, Op. Cit.; Id. *Using the market for cost-effective environmental policy...*, Op. Cit.; Id. *Effectiveness of environment taxes...*, Op. Cit. Por parte de la doctrina especializada, entre otros, Vid. BENZ, Sebastian, PERROT, Thomas, VANHULLE, Henk, JONSON, Lars. *La tributación medioambiental en los Estados miembros...*, Op. Cit., pp. 980-993; BLASCO DELGADO, Carolina. *La tributación medioambiental y la Jurisprudencia...*, Op. Cit., pp. 1051-1071; BUÑUEL GONZÁLEZ, Miguel. *Capítulo XI: Tributos medioambientales frente a permisos...*, Op. Cit., pp. 405-415; COBOS GÓMEZ, José María. *Trayectoria y principios...*, Op. Cit., pp. 865-869; DE LUIS CALABUIG, Estandislaio, GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles, PEÑA ALONSO, José Luis, ROMANO VELASCO, Joaquín, TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, y VAQUERA GARCIA, Antonio. *Estudio sobre la posibilidad del establecimiento...*, Op. Cit. pp. 154-166; GAGO RODRÍGUEZ, Alberto, LABANDEIRA VILLOT, Xavier y RODRIGUEZ MÉNDEZ, Miguel. *La práctica de la imposición ambiental...*, Op. Cit., pp. 103-149; Id. *Evidencia empírica internacional...*, Op. Cit., pp. 372-404; y SERRANO ANTÓN, Fernando. *Medidas tributarias medioambientales: la ecotasa...*, Op. Cit., pp. 793- 810; Id. *La tributación medioambiental en la Unión...*, Op. Cit., pp. 817-861.

<sup>1924</sup> Vid. PERRONE CAPANO, Raffaele. *L'imposizione e l'ambiente...*, Op. Cit., p. 486. Este planteamiento implica por una parte una mayor participación de los ciudadanos en la política de tutela ambiental a través de la incidencia de los gravámenes "verdes" de carácter general, mientras por otra, significa una menor resistencia a los nuevos tributos en razón de que paralelamente se ve reducida la carga fiscal sobre los salarios y los rendimientos de las empresas.

<sup>1925</sup> Sobre el tratamiento jurídico y algunos aspectos fiscales del cambio climático, Vid. AA. VV. *El cambio climático en España...*, Op. Cit., pp. 12 y ss.; COUNCIL OF THE EUROPEAN UNION. *Climate change. Key terms in 23 languages...*, Op. Cit.; FERNÁNDEZ DE GATTA SÁNCHEZ, Dionisio. *Unión Europea y Cambio Climático...*, Op. Cit., pp. 5-25; Id. *La nueva política de la Unión Europea sobre cambio climático...*, Op. Cit., pp. 21-54; Id. *El régimen de la sostenibilidad medioambiental...*, Op. Cit., pp. 163-218; GONZÁLEZ IGLESIAS, Miguel Ángel. *El cambio climático...*, Op. Cit., pp. 51-67; IPCC *Cambio Climático 2007. Informe de Síntesis...*, Op. Cit., pp. 16 y ss.; GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Nuevos instrumentos fiscales...*, Op. Cit.; y SARASÍBAR IRIARTE, Miren. *Régimen Jurídico del Cambio Climático...*, Op. Cit., pp. 13 y ss.

En este sentido, nos retrotraemos al Libro Verde sobre la utilización de instrumentos de mercado en la política de medioambiente y otras políticas relacionadas (COM 2007, 140 final), que supone el colofón de la experiencia alcanzada y una mirada hacia el futuro<sup>1926</sup>.

Dentro de los principios más importantes se encuentra el múltiples veces citado principio *quien contamina paga*<sup>1927</sup> formulado y recibido fundamentalmente en el seno de la OCDE y de la Unión Europea, y si bien su aplicación no es exclusiva del ámbito tributario consiste en una inspiración debido a su vinculación directa con el principio de capacidad económica y la función extrafiscal de las figuras tributarias<sup>1928</sup>.

Por otra parte, encontramos *el principio de neutralidad*<sup>1929</sup>, que guarda íntima relación con la construcción progresiva de las iniciativas de “*reforma fiscal verde*” a nivel

---

<sup>1926</sup> COBOS GÓMEZ también hace un análisis del denominado Libro Verde sobre la utilización de instrumentos de mercado en la política de medio ambiente y otras políticas relacionadas. Cfr. COBOS GÓMEZ, José María. *Trayectoria y principios...*, Op. Cit., pp. 881-883.

<sup>1927</sup> Vid. *Supra*, nuestros comentarios en los epígrafes 1.a. “*El principio europeo quien contamina paga*”; 1.a.1) “*La técnica tributaria de repercusión*”; y 1.a.2) *la funcionalidad del principio quien contamina paga*”, todos del Capítulo II. Sin perjuicio de lo anterior, algunas referencias bibliográficas básicas son HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *El principio quien contamina paga desde la perspectiva jurídica...*, Op. Cit., pp. 81-91; Id. *Derecho Tributario Ambiental...*, Op. Cit., pp. 41 y ss; Id. *El principio quien contamina paga...* (2008), Op. Cit., pp. 187-212; CHICO DE LA CÁMARA, Pablo. *Un apunte...*, Op. Cit., pp. 247-250; BENZ, Sebastian, PERROT, Thomas, VANHULLE, Henk, JONSON, Lars. *La tributación medioambiental en los Estados miembros...*, Op. Cit., pp. 979-1020; COBOS GÓMEZ, José María. *Trayectoria y principios de la tributación ambiental...*, Op. Cit., pp. 863-891; MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier. *La deducción por inversión en bienes ambientales a la luz del principio...*, Op. Cit., pp. 107-131; y VAQUERA GARCÍA, Antonio. *Fiscalidad y medio ambiente...*, Op. Cit., pp. 218 y ss.

<sup>1928</sup> Vid. COBOS GÓMEZ, José María. *Trayectoria y principios de la tributación ambiental en la Unión Europea...*, Op. Cit., p. 884.

<sup>1929</sup> Sobre este principio, el profesor SERRANO ANTÓN cita a VON WEIZSÄCKER, señalando que cualquier reforma fiscal, ecológica o no ecológica, debe mantener la estabilidad de los presupuestos públicos y prestar atención a la distribución entre la Unión Europea, el Estado, las Comunidades Autónomas y los Municipios. Pero bien puede postularse y mantenerse una neutralidad distributiva, algo que supondría mucho trabajo aunque puede valer la pena. Por otro lado, a largo plazo supondría un alivio, especialmente para los municipios, el que de una vez se regulen, de acuerdo con criterios ecológicos, la producción de energía, el consumo del agua y la utilización, que hoy agobian a los Ayuntamientos. Cfr. SERRANO ANTÓN, Fernando. *La tributación medioambiental en la Unión...*, Op. Cit., p. 849; y VON WEIZSÄCKER, Ernst. *Política de la Tierra: Una política ecológica realista en el umbral del siglo en el medio ambiente*, Editorial Sistema, Madrid, España, 1993, p. 168. Igualmente son ilustradores los trabajos de BUSTOS GISBERT, Antonio y ARTÉS CASELLES, Joaquín. “Una valoración de la última reforma del impuesto sobre la renta de las personas físicas”, en AA. VV. *Justicia y Derecho Tributario. Libro Homenaje al Profesor Julio Banacloche Pérez*, Editorial La Ley, Wolters Kluwer, Madrid, España, 2008, p. 244, quienes destacan que el citado principio indica que los impuestos deben alterar lo menos posible las decisiones de los agentes económicos, como los precios se ven alterados por los tributos, se pretende que tales distorsiones sean mínimas; COBOS GÓMEZ, José María. *Trayectoria y principios de la tributación...*, Op. Cit., p. 885; y DE LA CRUZ RODRÍGUEZ, Baltasar. “Notas sobre política y fiscalidad ambiental”, en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, Año 1998, N° 3, España, pp. 1389-1410.



europeo, de una manera tímida al principio y de forma manifiesta actualmente. La finalidad de este principio es que la introducción de la fiscalidad ambiental no genere distorsiones ni suponga una traba para la libre competencia y el crecimiento económico de los Estados miembros, lográndose este objetivo con la correlativa reducción en la imposición sobre el trabajo y otros tributos. Si bien este modelo ha sido comprobado exitosamente en los países nórdicos, que cuentan con una fiscalidad ambiental experimentada y con un altísimo nivel de desarrollo, aún está en proceso de alcanzarse un consenso unánime sobre su efectividad ya que los resultados obtenidos en otros países no han sido concluyentes.

Debe ponerse de relieve su papel en el conjunto del sistema fiscal para evitar que la aparición de figuras tributarias ambientales suponga un incremento incluso confiscatorio de la presión fiscal global. De ahí, que la Comisión condicione la creación a escala comunitaria de un impuesto sobre los productos energéticos al respeto del principio de neutralidad fiscal. La causa es que si no estuviera prevista ésta, el tributo tendría efectos negativos sobre la inflación y el crecimiento, aparte de la pérdida de competitividad de la industria europea respecto a sus competidores extranjeros. Se busca que la carga tributaria se desplace de fuentes como el trabajo y el ahorro hacia los elementos contaminantes. Según el Libro Blanco sobre crecimiento, competitividad y empleo (informe DELORS. Comisión Europea, 1993) los recursos naturales están mínimamente gravados por lo que no hay incentivos para su ahorro mientras por el contrario, alrededor del 50 por 100 de la carga fiscal total se produce directa o indirectamente sobre el trabajo. Lo que se traduce en que los recursos naturales están infravalorados y sobre explotados, mientras el trabajo está híper gravado<sup>1930</sup>.

Otro principio inspirador de la tributación ambiental europea es el de *no distorsión de la competencia*<sup>1931</sup> el cual significa que los tributos e incentivos fiscales ambientales deben adecuarse a los objetivos comunitarios así como a los principios rectores, de manera que se evite una pérdida de competitividad y nazcan ayudas estatales incompatibles con el régimen del mercado único. Si bien en los objetivos perseguidos

---

<sup>1930</sup> Vid. el trabajo de SERRANO ANTÓN, Fernando. *La tributación medioambiental en la Unión Europea...*, *Op. Cit.*, pp. 849-851; y el estudio de ROSEMBUJ, Tulio *Tributos Ambientales...*, *Op. Cit.* p. 49.

<sup>1931</sup> Sobre este aspecto, Vid. SERRANO ANTÓN, Fernando. *La tributación medioambiental en la Unión Europea...*, *Op. Cit.*, pp. 851 y 852; COBOS GÓMEZ, José María. *Trayectoria y principios...*, *Op. Cit.*, p. 885. Acerca de las limitaciones a la fiscalidad ambiental derivadas de las libertades comunitarias, BLASCO DELGADO, Carolina. *La tributación medioambiental y la jurisprudencia...*, *Op. Cit.*, pp. 1058-1071.

por la Unión destaca la protección ambiental, no puede desconocerse que la normativa comunitaria prohíbe las ayudas de Estado que falsen o amenacen desequilibrar la competencia y favorezca a determinados agentes económicos. Los incentivos fiscales ambientales<sup>1932</sup> pueden favorecer la difusión de nuevas tecnologías o actividades beneficiosas para el medio ambiente, no obstante el riesgo, como indica la propia Comisión Europea es que los beneficiarios se hagan dependientes de ellas y dificulten su supresión como un mecanismo temporal justificado por una meta concreta, de ahí que incluso tratándose de una cuestión trascendental como la incitación de conductas más favorables ambientalmente, las ayudas estatales deben crearse con cautela (Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo de 20 de septiembre de 2000, COM 2000, 576 final).

#### **5. b. La ordenación comunitaria a través del trabajo interpretador del Tribunal de la Unión Europea. Perspectivas.**

El papel de las instituciones comunitarias ha sido y es decisivo en la evolución de la tributación ambiental a nivel europeo.

En este apartado abordaremos exclusivamente el rol del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en lo sucesivo, el Tribunal de Justicia) como órgano intérprete de los tratados comunitarios y máximo vigilante de su cumplimiento, el cual quizá ha traspasado sus límites de facto en cuanto a que sus pronunciamientos han generado paulatinamente pautas de ordenación global de la fiscalidad de los países miembros incitándolos de manera indirecta a modificar sus sistemas tributarios, superando empíricamente aquellas competencias concedidas a la Unión en materia fiscal<sup>1933</sup>.

---

<sup>1932</sup> Sobre la oportunidad o desatino en la configuración de beneficios e incentivos fiscales ambientales, Vid. GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Una contribución al desarrollo sostenible: beneficios...*, *Op. Cit.*, pp. 357-368; HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Desgravaciones tributarias y protección del medio ambiente...*, *Op. Cit.*, pp. 133- 159; Id. *El uso de beneficios fiscales para la protección del medio ambiente...*, *Op. Cit.*, pp. 287-303; Id. *El principio quien contamina paga...* (2008), *Op. Cit.*, pp. 187-212; MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier. *La deducción por inversión en bienes ambientales a la luz del principio quien contamina paga...*, *Op. Cit.*, pp. 107-131; y SERRANO ANTÓN, Fernando. *La tributación medioambiental en la Unión...*, *Op. Cit.*, pp. 855-857.

<sup>1933</sup> Un trabajo profundo sobre el papel del Tribunal de Justicia en el desarrollo de la fiscalidad medioambiental es el de BLASCO DELGADO, Carolina. *La tributación medioambiental y la jurisprudencia...*, *Op. Cit.*, pp. 1051-1071. La autora, como nosotros, reconoce la importante función armonizadora que realiza el Tribunal de Luxemburgo expulsando del ordenamiento jurídico las normas que lo vulneran, al tiempo que admite el escaso peso que con carácter genaral ha tenido la protección del

Es sabido que el tratamiento de la asignatura fiscal ha sido celosamente reservado a las soberanías nacionales, como demuestra la competencia excepcional prevista en el artículo 113<sup>1934</sup> del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea<sup>1935</sup>, relativa a la acción especial “armonizadora” en materia fiscal ejecutable sólo en la medida en que sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del *mercado interior* y evitar las distorsiones de la competencia, la cual dispone que *el Consejo, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial y previa consulta al Parlamento Europeo y al 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*. Esta disposición está vinculada estrechamente con los numerales que regulan la coordinación de las políticas económicas<sup>1936</sup> de los Estados miembros en el seno del Consejo, a fin de contribuir a la realización de los objetivos de la Unión.

Adicionalmente, la base jurídica que atribuye a la Unión una especie de competencia comunitaria “*relativa*” en materia de fiscalidad ambiental, contenida en el artículo 192.2 del TFUE<sup>1937</sup>, que de ninguna manera significa una atribución armonizadora de dicha disciplina tributaria según se desprende de la lectura armoniosa de otros preceptos del Tratado, a saber, los artículos 114.2<sup>1938</sup>, 191 íntegramente, y 192.1<sup>1939</sup>.

---

medioambiente en sus pronunciamientos frente a los intereses económicos de la Unión. La profesora se refiere en cierto momento a esta función como “*la labor armonizadora impropia del TJUE*”. Añade que el Tribunal Europeo cuando interpreta las medidas tributarias de protección ambiental establecidas por los Estados miembros con fines ambientales, no lo hace como el Tribunal Constitucional español, ni como los propios de los Estados, sino que aplica *principios no específicos de esta materia*. Asimismo, señala que esta circunstancia junto con el hecho de que la labor armonizadora que lleva a cabo el TJUE es un tanto desordenada, al depender de las cuestiones que tiene que conocer, ha puesto en entredicho su función.

<sup>1934</sup> Artículo 113 TFUE (antiguo artículo 93 TCE).

<sup>1935</sup> Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante, TFUE). Versión consolidada, resultado de las modificaciones introducidas por el Tratado de Lisboa firmado el 13 de diciembre de 2007 en Lisboa, Portugal, y que entró en vigor el 1 de diciembre de 2009. Diario Oficial de la Unión Europea N° C 83/01, de 30 de marzo de 2010.

<sup>1936</sup> Artículos 120 (antiguo artículo 98 TCE) al 126 (antiguo artículo 104 TCE), de la “*Política Económica*”, del TFUE.

<sup>1937</sup> Artículo 192.2 del TFUE (antiguo artículo 175.2 TCE).

<sup>1938</sup> El artículo 114.1 del TFUE (antiguo artículo 95.1 TCE) se refiere al procedimiento legislativo ordinario para adoptar las medidas relativas a la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que tengan por objeto el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior. Por virtud del apartado 3º, sabemos que es posible el establecimiento de medidas de aproximación en materia de protección ambiental pero no así respecto a la fiscalidad, ya que el apartado 2º del mismo artículo excluye expresamente a las disposiciones fiscales.

<sup>1939</sup> El artículo 191.1 del TFUE (antiguo artículo 174.1 TCE) regula los objetivos de la Política de la Unión en materia de medioambiente; el 191.2, resalta los principios de la política ambiental como el de

El susodicho precepto establece que:

Artículo 192 (antiguo artículo 175 TCE) “... 2. *No obstante el procedimiento de toma de decisiones contemplado en el apartado 1 y sin perjuicio del artículo 114, el Consejo, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social y al Comité de las Regiones, adoptará:*

*a) disposiciones esencialmente de carácter fiscal;...*”.

Es menester recordar la preocupación de la Unión en abordar fiscalmente los fenómenos ambientales con objeto de incitar a las personas (físicas o jurídicas) a modificar sus patrones de consumo y de producción en favor del entorno natural, prueba de ello es la regulación armonizada de los impuestos sobre productos energéticos y la electricidad.

Pues bien, derivada del principio de *atribución*<sup>1940</sup> la delimitación de competencias de la Unión es estricta y las funciones de cada órgano se encuentran específicamente delimitadas.

---

cautela y acción preventiva, de corrección de los atentados al medioambiente y de quien contamina paga, pudiendo establecerse medidas de armonización necesarias; en el artículo 191.3 se establecen las circunstancias que tendrá en cuenta la Unión a la hora de formular su política medioambiental como los datos científicos disponibles, las condiciones del medioambiente en las diversas regiones del mundo, las ventajas y cargas que pueden resultar de la acción o de la falta de acción, y el desarrollo social y equilibrado de la Unión en conjunto y de sus regiones; y el artículo 191.4, contiene las pautas para la cooperación con terceros países y organizaciones internacionales en materia de protección ambiental. Por su parte, el artículo 192.1 del TFUE (antiguo artículo 175.1 TCE) prevé el procedimiento legislativo ordinario para la decisión de aquellas acciones emprendidas por la Unión a fin de dar alcance a los objetivos previstos en el artículo 191 del mismo instrumento jurídico.

<sup>1940</sup> “Artículo 5. 1. *La delimitación de las competencias de la Unión se rige por el principio de atribución. El ejercicio de las competencias de la Unión se rige por los principios de subsidiariedad y proporcionalidad.*

2. *En virtud del principio de atribución, la Unión actúa dentro de los límites de las competencias que le atribuyen los Estados miembros en los Tratados para lograr los objetivos que éstos determinan. Toda competencia no atribuida a la Unión en los Tratados corresponde a los Estados miembros...*”. Artículos 5.1 y 5.2 del Tratado de la Unión Europea (antiguo artículo 5 del TCE) en su versión consolidada resultado de las modificaciones introducidas por el Tratado de Lisboa, firmado el 13 de diciembre de 2007, en Lisboa, Portugal, y que entró en vigor el 1 de diciembre de 2009. Diario Oficial de la Unión Europea N° C 83, versión en español, de 30 de marzo de 2010.

Por contradictorio que pueda parecer, frente a la limitada regulación comunitaria en materia fiscal actualmente existen pautas globales<sup>1941</sup> desde el seno de la Unión gracias a la doctrina sentada por el Tribunal de Justicia que se ha ido “deslizándose” colateralmente sobre los regímenes fiscales de los Estados miembros como veremos a continuación, dictada teniendo en cuenta la salvaguarda de los principios de la Unión y las libertades vertebrales<sup>1942</sup> garantizadas por el *mercado interior*, a saber, la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales.

La primacía del derecho comunitario constriñe a los Estados miembros a mantener sus regímenes jurídicos dentro del marco supranacional, lo que en materia fiscal significa que desde el interior deben observar los principios de no discriminación e igualdad de trato, respetar los límites negativos fijados a la imposición interna<sup>1943</sup>, las competencias atribuidas a la Unión relativas a algunos aspectos de la fiscalidad indirecta<sup>1944</sup> (IVA, impuestos especiales y aduaneros), y acatar las libertades en que se basa el *mercado interior* a la hora de establecer nuevos tributos nacionales.

El control del orden jurídico comunitario, su congruencia con los ordenamientos internos y a la inversa, así como su cumplimiento corresponde al Tribunal de

---

<sup>1941</sup> En palabras de MOSCHETTI, se trata de “*valori giuridici in parte affermati nei Trattati, in parte, creati dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia*”. MOSCHETTI, Francesco. *I principi di giustizia fiscale della Costituzione italiana...*, Op. Cit., p. 2 dell’articolo.

<sup>1942</sup> Tercera Parte. *Políticas y Acciones internas de la Unión*. Título I. *Mercado interior*. Artículos 26.1 y 26.2 (antiguo artículo 14 TCE) del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. “1. *La Unión adoptará las medidas destinadas a establecer el mercado interior o a garantizar su funcionamiento, de conformidad con las disposiciones pertinentes de los Tratados.*  
2. *El mercado interior implicará un espacio sin fronteras interiores, en el que la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales estará garantizada de acuerdo con las disposiciones de los Tratados...*”. Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (Versión consolidada, resultado de las modificaciones introducidas por el Tratado de Lisboa firmado el 13 de diciembre de 2007, en Lisboa, Portugal, y que entró en vigor el 1 de diciembre de 2009). Diario Oficial de la Unión Europea N° C 83/01, de 30 de marzo de 2010.

<sup>1943</sup> Los artículos 110, 111 y 112 del TFUE (antiguos artículos 90, 91 y 92, respectivamente TCE), establecen los siguientes límites negativos a las legislaciones fiscales internas:

A) Ningún Estado miembro gravará directa o indirectamente los productos de los demás Estados miembros con tributos internos superiores a los que gravan los productos nacionales similares, así como los productos de los demás Estados miembros con tributos internos que puedan proteger indirectamente otras producciones (artículo 110 TFUE);

B) los productos exportados al territorio de uno de los Estados miembros no podrían beneficiarse de ninguna devolución de tributos internos superior al importe de aquellos con que hayan sido gravados directa o indirectamente (artículo 111 TFUE); y

C) en cuanto a los impuestos sobre volumen de negocios, de consumos específicos y otros indirectos, no se podrán conceder exoneraciones o reembolsos a las exportaciones a los demás Estados miembros, ni imponer gravámenes compensatorios a las importaciones procedentes de los Estados miembros, salvo que las medidas hubieran sido aprobadas por el Consejo previamente a propuesta de la Comisión y para un tiempo limitado (artículo 112 TFUE).

<sup>1944</sup> Artículo 113 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (antes 93 TCE) citado.

Justicia<sup>1945</sup> mediante la resolución de los *recursos* (tocantes al control de legalidad de actos legislativos procedentes del Consejo, la Comisión y el Banco Central Europeo, y actos del Parlamento Europeo y Consejo Europeo cuando estén destinados a surtir efectos frente a terceros; incumplimiento de obligaciones; incompetencia; vicios sustanciales de forma; violación de los Tratados o de cualquier norma jurídica relativa a su ejecución; y desviación de poder) y *consultas* (vía cuestión prejudicial sobre la interpretación de los Tratados, o la validez e interpretación de actos adoptados por las instituciones, órganos u organismos de la Unión) previstos en el Tratado a favor de los Estados miembros, las instituciones, y las personas físicas y jurídicas, en sus respectivos supuestos.

La *literalidad* del derecho originario no ha impedido que la *resonancia* de los pronunciamientos del Tribunal de Justicia se haya injertado en el interior de los sistemas tributarios nacionales orillando, por una parte, a los órganos jurisdiccionales estatales a declarar la inconstitucionalidad o ilegalidad de instrumentos fiscales internos por contradecir los principios y libertades del *mercado interior* y, por otra, a que las Autonomías tributarias de los Estados miembros se vean en la necesidad de reconducir y adecuar sus presupuestos a la óptica europea incluso en materias ajenas a las competencias atribuidas.

Esto significa que la política fiscal de la Unión no se queda en los términos estrictamente descritos en los Tratados y el derecho derivado sino que, por virtud del imperio de los principios europeos y las libertades del *mercado interior*, avanza e injiere indirectamente sobre los sistemas tributarios de los Estados miembros. En palabras de BASILAVECCHIA<sup>1946</sup>, *los sistemas fiscales nacionales han sido objeto de evolución y no sólo de condicionamiento, por efecto de la acción de los órganos de la Unión, así puede decirse que ciertamente hoy son muy diversos de aquello que habrían sido en ausencia de su participación en la Comunidad.*

---

<sup>1945</sup> La composición y funcionamiento del Tribunal de Justicia de la Unión Europea están previstos en los numerales 251 (antiguo artículo 221 TCE) a 281 (antiguo artículo 245 TCE) del actual Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

<sup>1946</sup> Cfr. BASILAVECCHIA, Massimo. *L'evoluzione della politica fiscale dell'Unione europea...*, Op. Cit., p. 2 dell'articolo. La traducción es nuestra.

Tal fenomenología sugiere para los estudiosos del Derecho tributario el nacimiento de un *federalismo fiscal desde la Unión*<sup>1947</sup> y la emersión de un *ordenamiento tributario europeo*<sup>1948</sup>.

En esta secuencia, la materia tributaria ambiental no queda exenta de la armonización<sup>1949</sup> de criterios fiscales ni del cumplimiento del resto de principios europeos como la no discriminación y la prohibición de restricciones a las libertades del mercado interior<sup>1950</sup>. Consecuentemente, apreciamos que el legislador nacional tiene una **triple tarea** al configurar los tributos ambientales:

- a) adaptar los presupuestos de hecho a los mandatos constitucionales, entre ellos el cumplimiento de principios de justicia tributaria como el de capacidad contributiva, y los relativos a la atribución, distribución y limitación de los poderes financieros que corresponden a las entidades públicas que la propia Constitución institucionaliza, y a las disposiciones legales que componen el régimen jurídico de las soberanías fiscales donde sean concebidos;

---

<sup>1947</sup> Cfr. STEVANATO, Dario. *Tributi regionali e vincoli comunitari: prove di federalismo fiscale...*, *Op. Cit.*, pp. 212 e ss.

<sup>1948</sup> BASILAVECCHIA afirma que más allá de los tributos de inspiración comunitaria, se revisan expresiones de una política fiscal supranacional que se impone a los Estados miembros de una importancia especial. No se trata de una política fiscal autónoma, de inspiración liberalista o retributiva, sino de objetivos económicos que vienen perseguidos a través de medidas fiscales. BASILAVECCHIA, Massimo. *L'evoluzione della politica fiscale dell'Unione europea...* *Op. Cit.*, pp. 14-16 dell'articolo. La traducción es nuestra.

<sup>1949</sup> ESPOSITO DE FALCO, resalta la ambición comunitaria de alcanzar un sistema coordinado para las grandes cuestiones ambientales, donde la acción de la Unión se ha tornado en perseguir una racional y armónica política de tasación ambiental, sobre todo en aquellos sectores donde la dimensión supranacional de los efectos contaminantes no puede enfrentarse a escala nacional aun cuando en cada caso se respetan las exigencias e instancias locales. Esta precisión es muy importante ya que no existe un vínculo para la armonización de los instrumentos de tasación ambiental en cuanto a los países miembros, los que en aplicación del principio de subsidiariedad son libres de elegir los métodos y principios a través de los cuales armonizar la propia legislación fiscal en el campo ambiental con las Directivas comunitarias. Ante la diversidad de instrumentos, a nivel de los Estados y al interior de cada uno, la mejor opción es que los países miembros ejerciten sus propias soberanías en el campo fiscal adoptando diversificaciones que no se traduzcan en discriminaciones o ayudas de Estado que alteren el correcto funcionamiento del mercado único. La autora sugiere que es factible y previsible una armonización llevada a cabo desde las soberanías fiscales siguiendo el principio quien contamina paga, observando el respeto a los principios de no discriminación y trasladando la carga fiscal desde los impuestos al trabajo y las aportaciones a la seguridad social hacia la tasación ambiental para evitar una sobrecarga impositiva. En términos de capacidad contributiva, la preocupación de la jurista coincide con acepción global de capacidad contributiva y el respeto que debe observarse al límite máximo de tributación. ESPOSITO DE FALCO, Olimpia. *L'armonizzazione fiscale e le tasse ecologiche...*, *Op. Cit.*, pp. 10- 14 dell'articolo. La traducción es nuestra.

<sup>1950</sup> Vid. ESPOSITO DE FALCO, Olimpia. *Op. Cit.*, p. 4 dell'articolo. La traducción es nuestra.

b) subordinarse a los principios europeos ambientales (principio quien contamina paga, principio de prevención y cautela, desarrollo sostenible), a la atribución de competencias a la Unión en materia fiscal y a los principios y libertades del *mercado interior* consignadas en los Tratados; y

c) acatar los patrones marcados desde la Unión principalmente mediante la labor interpretativa del Tribunal de Justicia respecto a la aplicación de los principios de no discriminación y cumplimiento de las libertades del *mercado interior* rechazando cualquier mecanismo fiscal que las restrinja.

La evidencia empírica muestra cómo la doctrina del Tribunal de Justicia ha sellado puertas al ejercicio de las potestades tributarias principalmente de los entes regionales donde, de acuerdo a la legislación interna de sus países, la elección de determinados presupuestos no presentaría juicio de ilegitimidad o inconstitucionalidad pero que en la perspectiva de los principios económicos de la Unión sí, lo que de alguna manera restringe, adicionalmente a los límites legales internos y a los europeos previstos en los Tratados, las alternativas tributarias de selección de sus presupuestos imponibles.

El caso más reciente y que también afecta el tema de la capacidad o aptitud para incidir el medioambiente es la Sentencia del 17 de noviembre de 2009<sup>1951</sup>, la cual analiza la sintonía **del impuesto regional sobre escalas turísticas de aeromóviles y de las unidades náuticas de recreo**<sup>1952</sup> de Cerdeña con el Derecho comunitario. Esta resolución<sup>1953</sup> sobresale por sus aportaciones en varios sentidos:

---

<sup>1951</sup> Sentenza Corte Giustizia CE grande sezione. C- 169/2008, 17 novembre 2009. Pronuncia pregiudiziale proposta a la Corte nella Causa Consiglio dei Ministri contro Regione Sardegna.

<sup>1952</sup> El impuesto fue establecido mediante la Ley de la Región de Cerdeña de 11 de mayo de 2006, concretamente por “l'art. 4 della legge reg. n. 4 del 2006, nel testo sostituito dall'art. 3, comma 3, della legge reg. n. 2 del 2007, istitutivo dell'imposta regionale sullo scalo turistico degli aeromobili e delle unità da diporto”. Varias disposiciones de la Ley citada fueron impugnadas ante la Corte Constitucional italiana por el Consejo de Ministros, a través de sendas cuestiones de legitimidad constitucional, de las cuales sólo una fue admitida a trámite y sobre la cual la Corte consideró necesaria la elevación de una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia específicamente “...*Quanto alle violazioni del diritto comunitario denunciate dal ricorrente, la Corte ha ritenuto di sollevare questioni pregiudiziali davanti alla Corte di giustizia CE, ai sensi dell'art. 234 del Trattato CE, esclusivamente con riguardo alle violazioni degli artt. 49 e 87 del Trattato CE, riservando al prosieguo del giudizio ogni decisione sulla violazione dell'art. 81 «coordinato con gli art. 3, lett. g) e 10», anche in relazione alla pertinenza di tale combinato disposto con la norma censurata...*”.

<sup>1953</sup> Sobre esta sentencia resultan de sumo interés los comentarios de ALFANO, Roberta. *Imposta sarda sugli aeromobili...*, *Op. Cit.*, pp. 2 e ss.



El Tribunal de Justicia declara que el tratamiento diferenciado entre empresarios que realizan una misma actividad (aquellas empresas que emplean aeromóviles para efectuar operaciones de transporte aéreo privado de personas, y aquellas otras cuya actividad consiste en poner unidades náuticas de recreo a disposición de terceros, en ambos casos cuando hacen escalas en Cerdeña), atendiendo a que su domicilio fiscal se localiza fuera del territorio regional, no se justifica en cuestiones de medioambiente ya que ambas calidades (residentes y no residentes) contaminan igual:

*“44... Come ha rilevato l'avvocato generale ai paragrafi 73 e 74 delle conclusioni, ammettendo che gli aeromobili privati e le unità da diporto che fanno scalo in Sardegna costituiscano una fonte di inquinamento, questa si produce indipendentemente dalla provenienza di detti aerei e imbarcazioni e non presenta, in particolare, alcun legame con il domicilio fiscale degli esercenti stessi. Gli aeromobili e le imbarcazioni dei residenti contribuiscono al degrado dell'ambiente tanto quanto quelli dei non residenti”.*

Así, la aplicación de la normativa sólo para los no residentes de Cerdeña constituye una restricción a la libre prestación de servicios no justificada, prohibida por el Tratado de la Unión Europea (artículo 49), que beneficia a los residentes de dicha isla italiana que prestan los mismos servicios en perjuicio de aquellos otros agentes europeos dedicados a similares actividades pero cuya residencia se encuentra fuera del territorio insular.

La restricción a la libre prestación de servicios descrita no puede ser justificada en motivos de tutela del ambiente porque la aplicación del impuesto regional sobre escalas que la instituye se basa en una diferenciación entre las personas carente de relación con dicho objetivo medioambiental.

Por otro lado, deniega validez al argumento del legislador sardo que sustenta el trato diferenciado por motivos de *coherencia del sistema tributario* de la Región de Cerdeña, en cuanto los sujetos residentes pagarían otros impuestos que contribuyen a la acción de tutela del ambiental de Cerdeña, ya que el impuesto regional sobre escalas no persigue los mismo objetivos de los impuestos abonados por los sujetos pasivos residentes en Cerdeña los cuales buscan alimentar en general el balance público y,

por tanto, financiar el conjunto de acciones de la Región de Cerdeña. La no sujeción del impuesto a los residentes no puede por tanto ser considerada como una compensación de los otros impuestos que son sujetos (Hechos 46 a 49 de la Sentencia).

En efecto, el legislador de Cerdeña escuda el trato diferente en favor de los residentes (es decir, su “*no contribución*” como sujetos del impuesto sobre escalas) en razón de que se compensa por el pago que aquéllos sí hacen del resto de impuestos regionales, a lo que el Tribunal de la Unión responde que el impuesto controvertido de ninguna manera refleja entre sus objetivos que la recaudación generada sea destinada al gasto público general de forma que pudiera acreditarse la referida compensación o medida de equilibrio fiscal en favor de los residentes. En consecuencia, al no demostrarse el pretendido objetivo de equilibrio fiscal en la no sujeción de los residentes, confirma la existencia de una restricción a la libre prestación de servicios prohibida en el marco legal comunitario, la cual no se justifica tampoco por razón del principio de equilibrio fiscal de la región.

El Tribunal de Justicia considera que la diferencia de trato constituye también una ayuda de Estado prohibida por el TCE (artículo 87) ya que se cumplen los requisitos que identifican tales ayudas estatales.

**Más allá de la literalidad de la sentencia, debemos positivar algunos aspectos entre los cuales destaca el hecho de que el Tribunal de Justicia no repugna en sí el establecimiento y contenido de la norma protectora ambiental controvertida, sino la circunstancia de que sea impuesta sólo a un sector, en otras palabras, al rechazar su aplicación particular (sólo a los no residentes) la favorece indirectamente apoyando una sujeción generalizada en atención a que los sujetos (agentes económicos) dedicados a idénticas actividades contaminantes o de incidencia ambiental afectan igualmente el medioambiente, con independencia de su procedencia o residencia, lo que nos lleva a sugerir que tratándose de tributos medioambientales, la nacionalidad y la residencia como criterios de sujeción no son determinantes para establecer el vínculo entre los sujetos activo y pasivo de una obligación fiscal puesto que siempre que el acto (hecho imponible) se realice en un determinado territorio será intrascendente el origen del sujeto contaminador. Dicho dato de ninguna manera influirá en el**

**grado o nivel de incidencia que con sus actividades cause al entorno de un determinado espacio, ni en la ponderación de su capacidad o aptitud de incidir en el medioambiente, por lo que tampoco será un criterio decisivo en la determinación de los sujetos pasivos de los tributos ambientales a discernimiento de la soberanía fiscal imperante en el ámbito geográfico donde se efectúe la actividad.**

Esta posición es absolutamente acorde con el principio de *quien contamina paga*<sup>1954</sup> y en el plano internacional favorece el señorío de las soberanías fiscales nacionales en cuanto a que nadie debe quedar eximido de obligaciones fiscales ambientales por razón de su nacionalidad o residencia. La aplicación uniforme a nivel mundial de los principios favorece la eficiencia de objetivos de protección ambiental, incluso a falta de acuerdos internacionales, dado que la contaminación es un fenómeno local pero de efecto global; los resultados positivos conseguidos para un determinado entorno natural serán en beneficio de toda la humanidad.

La procedencia y residencia de los agentes contaminadores no constituyen factores legítimos para engendrar un tratamiento más o menos favorable entre sujetos dedicados al mismo tipo de actividades, en el caso, la prestación de servicios de escalas turísticas mediante aeromóviles habilitados para el transporte privado de personas. Según se expone, los parámetros elegidos por el legislador sardo son rechazados en el seno del Tribunal de Justicia como criterios que autoricen un trato diferenciado entre los distintos prestadores de iguales servicios, aun en el supuesto sin conceder que mediara un objetivo de protección ambiental, el que a decir de la institución jurisdiccional sólo es aparente porque en realidad no subsiste.

Es posible colegir que los mencionados criterios tampoco guardan relación con la capacidad para contaminar de los sujetos, aspecto trascendental desde el punto de

---

<sup>1954</sup> Vid. *Supra* los epígrafes 1.a. “El principio europeo quien contamina paga”; 1.a.1) “La técnica tributaria de repercusión”; y 1.a.2) la funcionalidad del principio quien contamina paga”, todos del Capítulo II. Sin perjuicio de lo anterior, algunas referencias bibliográficas básicas sobre el tema son HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *El principio quien contamina paga desde la perspectiva...*, *Op. Cit.*, pp. 81-91; Id. *Derecho Tributario Ambiental...*, *Op. Cit.*, pp. 41 y ss; Id. *El principio quien contamina paga...* (2008), *Op. Cit.*, pp. 187-212; CHICO DE LA CÁMARA, Pablo. *Un apunte...*, *Op. Cit.*, pp. 247-250; BENZ, Sebastian, PERROT, Thomas, VANHULLE, Henk, JONSON, Lars. *La tributación medioambiental en los Estados miembros...*, *Op. Cit.*, pp. 979-1020; COBOS GÓMEZ, José María. *Trayectoria y principios de la tributación...*, *Op. Cit.*, pp. 863-891; MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier. *La deducción por inversión en bienes ambientales a la luz del principio...*, *Op. Cit.*, pp. 107-131; y VAQUERA GARCÍA, Antonio. *Fiscalidad y medio ambiente...*, *Op. Cit.*, pp. 218 y ss.

vista de la comprensión del concepto jurídico tributario de *capacidad o aptitud de incidir el medio ambiente*, lo que quiere decir que aun cuando la capacidad de contaminar es inherente a cada sujeto, está desconectada de los elementos de su personalidad, como es su procedencia o su origen racial. Esto se debe a que, en términos jurídico tributarios, la *contaminación* (propriadamente, las actuaciones contaminantes) es un fenómeno vinculado a un ámbito geográfico en razón de que la obligación fiscal nace y se rige de conformidad con el orden jurídico vigente aplicable en el territorio donde se actualice el hecho, con independencia de la expansión espacial de sus efectos.

Al no estar justificado, el trato diferenciado entre residentes y no residentes constituye una restricción a la libre prestación de servicios prohibida expresamente por el TCE.

Fruto del fallo del Tribunal de Justicia, la *Corte Costituzionale* pronunció la sentencia Nº 216, de 10 de junio de 2010, en la cual declara la inconstitucionalidad de la Ley sarda en la parte que instituye el *impuesto regional sobre escalas turísticas de aeromóviles y de las unidades náuticas de recreo*<sup>1955</sup>, por contrastar con el artículo 49 del TCE y en consecuencia, por violación al artículo 117 de la Constitución italiana<sup>1956</sup>, tocante a la observancia del Texto Fundamental y los vínculos derivados del ordenamiento comunitario y de las obligaciones internacionales en el ejercicio de las potestades legislativas del Estado y de las Regiones.

Parece inevitable la formación de un *“status tributario comune a tutti i contribuenti in Europa”*<sup>1957</sup>, la ósmosis de los ordenamientos nacionales con el ordenamiento de la Unión debe aplicar en primer lugar los principios de justicia radicados en la Jurisprudencia de los Estados, entre ellos la capacidad contributiva en un lugar especial, porque sólo compartiendo valores comunes de justicia puede darse un

---

<sup>1955</sup> Los puntos resolucivos 1 y 2 de la sentencia declaran, respectivamente, la ilegitimidad constitucional *“dell’art. 4 della legge della Regione Sardegna 11 maggio 2006, n. 4 (Disposizioni varie in materia di entrate, riqualificazione della spesa, politiche sociali e di sviluppo), nel testo sostituito dall’art. 3, comma 3, della legge della Regione Sardegna 29 maggio 2007, n. 2 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale della Regione - Legge finanziaria 2007);...”* y la ilegitimidad constitucional, a los efectos del artículo 27 de la Ley Nº 87 de 11 de marzo de 1953, *“... dell’art. 4 della legge della Regione Sardegna n. 4 del 2006, nel testo originario.”*

<sup>1956</sup> A continuación reproducimos el texto íntegro del primer párrafo del artículo 117 de la Constitución italiana: *“La potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall’ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali...”*.

<sup>1957</sup> MOSCHETTI, Francesco. *I principi di giustizia fiscale della Costituzione italiana...*, Op. Cit., pp. 12 e 13 dell’articolo. La traducción es nuestra.

espíritu al ordenamiento y se puede crear un estatus común. Si bien la construcción de un espacio de libertad, seguridad y justicia como objetivo de la Unión está plasmado en los Tratados y en el Preámbulo de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, dicho espacio de justicia deberá comprender también la justicia tributaria porque en palabras de MOSCHETTI<sup>1958</sup> *“il tributo non è mera tecnica, ma adesione del singolo all’interesse comune ed il contribuente è persona, che sa ben valutare se è trattato come “mezzo” o come “fine”, come suddito o come sovrano”* (El tributo no es mera técnica, sino la conjunción del sujeto al interés común y el contribuyente es persona, que sabe valorar bien si es tratado como medio o como fin, como súbdito o como soberano).

---

<sup>1958</sup> *Ibidem*, p. 13 dell’articolo. La traducción es nuestra.



## CAPÍTULO IV

### PROYECCIÓN DEL PRESUPUESTO DE HECHO AMBIENTAL Y SU ADECUACIÓN AL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA EN EL SISTEMA FISCAL MEXICANO

**Sumario.** 1 El principio de proporcionalidad en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. 1. a. La contribución y sus especies. 1. b. Configuración del principio de proporcionalidad en las categorías tributarias. Criterio vigente. 1. b. 1) Los Impuestos (directos e indirectos). 1. b. 2) Las Aportaciones a la seguridad social. 1. b. 3) Las Contribuciones de mejoras. 1. b. 4) Los Derechos; 2. El *bien ambiental* como objeto de protección a través de la política fiscal. 2. a. Concepto jurídico de medioambiente y la propiedad de los recursos ambientales 2.b. El mecanismo fiscal como instrumento de protección ambiental. 2. c. El papel decisivo y transformador de la Suprema Corte de Justicia. Ponderación actual y aspectos críticos. 2. d. Una incipiente concepción. Las leyes estatales de mitigación y adaptación al cambio climático del Estado de Veracruz de Ignacio de la Llave y del Distrito Federal; 3. El reconocimiento de un nuevo matiz de capacidad económica a efectos de tributación ambiental. Participación de otros principios constitucionales. 3. a. Equidad. 3. b. Desarrollo Nacional y el Derecho de propiedad; 4. La capacidad contributiva como plataforma o techo del sistema. 4. a. El poder tributario en México. Implicaciones ante una reforma fiscal integral con proyección ecológica. 4. b. Implicaciones en otras disposiciones normativas cardinales. Corrección de enfoque.





## CAPÍTULO IV

### PROYECCIÓN DEL PRESUPUESTO DE HECHO AMBIENTAL Y SU ADECUACIÓN AL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA EN EL SISTEMA FISCAL MEXICANO

#### 1. El principio de proporcionalidad en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Inicialmente es preciso apuntar que, ante un tema tan basto como el *principio de proporcionalidad*<sup>1959</sup>, el desarrollo de este Capítulo se concentra exclusivamente en las implicaciones que la materia ambiental puede tener sobre el mencionado principio en el sistema jurídico tributario mexicano. De tal suerte, únicamente se abordarán aquellos aspectos conceptuales vertebrales que de alguna manera están vinculados al tópico que nos ocupa en la presente tesis doctoral.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos<sup>1960</sup> dispone en su artículo 31 fracción IV del Título I, Capítulo II “*De los mexicanos*”, que:

“**Artículo 31.** *Son obligaciones de los mexicanos: ...*

---

<sup>1959</sup> Vid. Autores clásicos mexicanos que han analizado el principio de proporcionalidad, entre otros, ARRIJOJA VIZCAÍNO, Adolfo. *Derecho Fiscal*, Editorial Themis, D.F. México, 1982, p. 188; DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*, 18ª edición, Editorial Porrúa, D.F., México, 2000, pp. 270- 273; FLORES ZAVALA, Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Los Impuestos*, 26ª edición, Editorial Porrúa, D.F., México, 1985, pp. 200 y ss.; GARCÍA BUENO, Marco César. *El principio de capacidad contributiva a la luz de las principales aportaciones doctrinales en Italia, España y México*, Colección de Estudios Jurídicos Tomo XVII, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, D.F., México, 2002, pp. 113-131; GARZA, Servando J. *Las garantías constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano*, Editorial Cultural, D.F., México, 1949, p. 179; MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. *La Constitución y algunos aspectos del Derecho Tributario Mexicano*, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, San Luis Potosí, México, 1967, p. 109; RIVERA PÉREZ CASTRO, José. “Comentarios”, *Revista de Investigación Fiscal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público*, N° 51, marzo de 1970, México, D.F., pp. 71-90.

<sup>1960</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, DOF de 5 de febrero de 1917. Última reforma publicada en DOF de 9 de febrero de 2012. Esta Constitución reforma la de 5 de febrero de 1857.

**IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”**

A partir de esta disposición, se desgranán los principios constitucionales en materia fiscal<sup>1961</sup>, a saber, el *principio de proporcionalidad*, concepto basado en la *capacidad económica* del Derecho español, el *principio de equidad*, correspondiente a la *igualdad* del Derecho español, el principio de *generalidad*, el principio de *obligatoriedad*, el principio de *vinculación con el gasto público* y el principio de *legalidad*.

En palabras de ARRIOJA VIZCAÍNO<sup>1962</sup>, el conocimiento de los principios tributarios que se desprenden de la Carta Magna permite evaluar con precisión el contenido de toda la legislación fiscal ordinaria, tanto federal como estatal, para poder determinar los casos en que tales leyes carezcan de validez jurídica por contener, total o parcialmente, visos de inconstitucionalidad. De ahí la importancia de determinar los límites y requerimientos que cada principio exige sobre las contribuciones del sistema fiscal mexicano.

Aunque el precepto citado se refiere a las obligaciones de los mexicanos, la interpretación del texto constitucional es extensiva a los extranjeros entre otras razones porque la propia Carta Magna no prohíbe la imposición sobre éstos<sup>1963</sup>. Derivado de ello, el legislador ordinario puede establecer gravámenes sobre sujetos extranjeros residentes en México o cuya fuente de riqueza se encuentre en territorio nacional. El Código Fiscal de la Federación (en lo sucesivo, el CFF), sin hacer distinción de nacionalidad, constriñe en términos generales a las personas físicas y morales a contribuir a los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas<sup>1964</sup>.

---

<sup>1961</sup> ARRIOJA VIZCAÍNO, arroja una doble clasificación de los principios del Derecho fiscal mexicano, la primera división corresponde a los derivados de la doctrina, que denomina “*doctrinarios*”, y la segunda, a los provenientes del propio texto fundamental en los cuales incluye el de proporcionalidad, equidad, generalidad, obligatoriedad y vinculación con el gasto público. ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. *Derecho Fiscal...*, *Op. Cit.*, pp. 149- 199.

<sup>1962</sup> *Ibidem*, p. 180.

<sup>1963</sup> FLORES ZAVALA, Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas...*, *Op. Cit.*, pp. 200 y 201.

<sup>1964</sup> “Artículo 1o.- **Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. Las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de los que México sea parte. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.**”

Algunas disposiciones como la Ley del Impuesto sobre la Renta<sup>1965</sup> sí mencionan expresamente el sometimiento de los extranjeros a las disposiciones fiscales mexicanas, en este sentido, dispone que los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en México pagarán el impuesto sobre los ingresos atribuibles a dicho establecimiento, así como aquellos residentes en el extranjero cuya fuente de riqueza se ubique en territorio nacional cuando no tengan un establecimiento permanente o cuando en caso de tenerlo, los ingresos no sean atribuibles a tal establecimiento permanente.

El tratamiento del principio de proporcionalidad no está exento de controversias doctrinarias en cuanto a su distinción con el principio de equidad. Los autores mexicanos se dividen en cuanto a si existe una autonomía entre uno y otro o en realidad conforman un solo principio. Así, ARRIOJA VIZCAÍNO<sup>1966</sup>, RIVERA PÉREZ CAMPOS<sup>1967</sup>, SERRA ROJAS, MARGÁIN MANAUTOU<sup>1968</sup> y GARCÍA BUENO<sup>1969</sup> son de la idea de que a pesar de la gran conexión que existe entre ambas máximas, en realidad constituyen principios diferentes entre sí, dotados de características propias y con efectos diversos sobre las leyes fiscales. Tal como acontece en la doctrina española.

---

*La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente.*

*Los estados extranjeros, en casos de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidas en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos estados.*

*Las personas que de conformidad con las leyes fiscales no estén obligadas a pagar contribuciones, únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias leyes.”* Código Fiscal de la Federación, DOF de 31 de diciembre de 1981. Última reforma publicada en DOF de 10 de mayo de 2011. El resaltado es nuestro.

<sup>1965</sup> El artículo 1º de la LISR dispone: “*Las personas físicas y las morales, están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:*

*I. Los residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.*

*II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.*

*III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.”* Ley del Impuesto sobre la Renta, DOF de 1º de enero de 2002. Última reforma publicada en DOF de 31 de diciembre de 2010.

<sup>1966</sup> ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. *Derecho Fiscal...*, Op. Cit., p. 188.

<sup>1967</sup> RIVERA PÉREZ CASTRO, José. *Comentarios...*, Op. Cit., pp. 71-90.

<sup>1968</sup> MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. *La Constitución y algunos aspectos del Derecho Tributario Mexicano...*, Op. Cit., p. 109.

<sup>1969</sup> GARCÍA BUENO, Marco César. *El principio de capacidad contributiva a la luz de las principales aportaciones doctrinales...*, Op. Cit., pp. 113-131.

Por lo opuesto, juristas como FLORES ZAVALA<sup>1970</sup>, DE LA GARZA<sup>1971</sup> y J. GARZA<sup>1972</sup> consideran que la expresión “proporcional y equitativo” aunque está conformada por dos locuciones, éstas en el fondo van a tal punto ligadas que sólo pueden interpretarse de manera conjunta ya que el legislador Constituyente quiso expresar una idea de *justicia*, en otras palabras, que las contribuciones deben ser justas. La exigencia de proporcionalidad y equidad que establece la fracción IV del 31 constitucional es una exigencia de *justicia tributaria* y que en esta materia impera la llamada *distributiva*, “*la cual tiene por objeto directo los bienes comunes que hay que repartir y por indirecto solamente las cargas, entre ellas los tributos. En la distribución de las cargas, la justicia distributiva exige tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales. Tal postulado no puede cumplirse si no es tomando en cuenta las distintas capacidades contributivas de los ciudadanos*”<sup>1973</sup>.

Con independencia de las concepciones doctrinales, el papel interpretador del Poder Judicial de la Federación es trascendental para definir los confines del principio de proporcionalidad<sup>1974</sup>. La Suprema Corte de Justicia de la Nación<sup>1975</sup> (en lo sucesivo la Suprema Corte) separa ambas concepciones (proporcionalidad y equidad) y concede un tratamiento propio a cada una sin desconocer su coexistencia obligatoria en las contribuciones por mandato de la Carta Fundamental.

En palabras del Máximo Tribunal, la proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las

---

<sup>1970</sup> Vid. FLORES ZAVALA, Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Los Impuestos...*, Op. Cit., p. 204.

<sup>1971</sup> Vid. DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano...*, Op. Cit., pp. 270- 273.

<sup>1972</sup> Vid. GARZA, Servando J. *Las garantías constitucionales en el Derecho Tributario...*, Op. Cit. p. 179.

<sup>1973</sup> Vid. DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano...*, Op. Cit., p. 272.

<sup>1974</sup> Aunque no desconocemos la influencia que indirectamente pueden llevar a cabo factores externos actuales como la economía global, en la configuración de los principios tributarios como la capacidad contributiva o proporcionalidad en el caso mexicano. Al respecto, Vid. CHECA GONZÁLEZ, Clemente. *La degradación de los principios tributarios como consecuencia de la globalización...*, Op. Cit., pp. 17-40; Id. “Globalización económica y principios tributarios”, en *Cuestiones Constitucionales: Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, N° 22, 2010, México, pp. 79-113.

<sup>1975</sup> Tesis de Jurisprudencia, *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, 187-192, Primera Parte, p. 113. Rubro: PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL. Tesis de Jurisprudencia, *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, 199-204, Primera Parte, p. 144. Rubro: IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.

personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas cuando la naturaleza de la contribución lo permita, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos.

Por su parte, el principio de equidad tiene una conceptualización separada aunque muy vinculada al principio de proporcionalidad. Radica substancialmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

Como se observa, para la Suprema Corte el principio de proporcionalidad consiste en el respeto a la *capacidad económica* o *contributiva* de los sujetos pasivos, lo que significa que ésta y el principio de *proporcionalidad* no son exactamente sinónimos sino para efectos prácticos se trata de concepciones “siamesas” ya que el respeto al principio constitucional mexicano depende de la observancia material de la capacidad económica. El concepto de *capacidad económica* equivalente en el Derecho español se torna un requisito *sine qua non* de las contribuciones mas no se trata de un principio constitucional *stricto sensu* sino que se encuentra intrínseca en la máxima que ocupa su lugar en el Derecho mexicano, a saber, el principio de *proporcionalidad*.

#### **1. a. La contribución y sus especies.**

Derivada del texto fundamental, el derecho positivo mexicano recoge la concepción de *contribución*. Asimismo, existen numerosas definiciones aportadas por valiosos estudiosos mexicanos y a través de la Jurisprudencia del Poder Judicial de la Federación<sup>1976</sup>.

Legalmente el término *contribución* corresponde al que en el Derecho español se denomina *tributo*, aunque en la práctica suelen usarse ambas expresiones como sinónimas.

En México, ninguna ley prevé alguna definición de contribución o tributo en sentido estricto. El artículo 1º del CFF usa en sus distintos párrafos la palabra *contribución* sin proporcionar una definición, en cambio, sí concede en el siguiente numeral (artículo 2º CFF<sup>1977</sup>) la tipología de las contribuciones, dividiéndolas en:

- Impuestos (artículo 2º, fracción I CFF)
- Aportaciones a la seguridad social (artículo 2º, fracción II CFF)
- Contribuciones de mejoras (artículo 2º, fracción III CFF)
- Derechos (artículo 2º, fracción IV CFF)

De conformidad con el citado ordenamiento, los *impuestos* son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV del artículo 2º del CFF, es decir, las aportaciones a la seguridad social, las contribuciones de mejoras y los derechos. Digamos que se trata de una conceptualización por exclusión.

Por otro lado, las *aportaciones a la seguridad social* son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el

---

<sup>1976</sup> La Jurisprudencia es una fuente del Derecho reconocida en la Constitución (artículo 94, 8º párrafo), aunque para ello, la reglamentación de los requisitos de obligatoriedad y compilación se encomiendan a las leyes correspondientes, a saber, la Ley de Amparo (Título Cuarto “*De la Jurisprudencia de la Suprema Corte y de los Tribunales Colegiados de Circuito*”, artículos 192 a 197 B) y la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación (artículo 177 a 179). *Vid.* la Ley de Amparo, Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, DOF de 10 de enero de 1936. Última reforma publicada en DOF de 17 de junio de 2009 (México); y Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, DOF de 26 de mayo de 1995. Última reforma publicada en DOF de 26 de mayo de 2011 (México).

<sup>1977</sup> Código Fiscal de la Federación, DOF de 31 de diciembre de 1981. Última reforma publicada en DOF de 10 de mayo de 2011.

cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

Las *contribuciones de mejoras*, son las establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas. En el caso español, son las denominadas contribuciones especiales.

Resta definir a los *derechos*. Éstos son las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado. Haciendo un parangón, el Derecho español denomina a estas figuras *tasas*, que no deben confundirse con la terminología utilizada en México relativa al *tipo imponible* español.

Las definiciones doctrinarias respecto a las *contribuciones* coinciden en cuanto se consideran prestaciones en dinero o en especie que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio con el objeto de obtener recursos para cumplir sus fines (DE LA GARZA<sup>1978</sup>), en otras palabras, aquellas prestaciones obligatorias establecidas por ley generalmente pecuniarias que deben entregarse al Estado<sup>1979</sup>, o bien, en cuanto a se realza el valor del vínculo jurídico entre los sujetos de la contribución. En este sentido, MARGAIN MANAUTOU y ARRIOJA VIZCAÍNO, quienes señalan que el tributo, la contribución o el ingreso tributario es el “*vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, actuando como sujeto activo, exige a un particular, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie*”<sup>1980</sup>.

---

<sup>1978</sup> Cfr. DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano...*, Op. Cit., p. 320.

<sup>1979</sup> Cfr. CARRASCO IRIARTE, Hugo. *Derecho Fiscal I*, 2ª edición, IURE Editores, D.F., México, 2003, p. 172.

<sup>1980</sup> Vid. ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. *Derecho Fiscal...*, Op. Cit., p. 87. MARGAIN MANAUTOU, Emilio. *La Constitución y algunos aspectos del Derecho Tributario Mexicano...*, Op. Cit., p. 253.

Algunas características especialmente destacadas por DE LA GARZA<sup>1981</sup> con quien coincidimos dada su labor unificadora son:

- Su carácter público.
- Se trata de prestaciones en dinero o en especie.
- Es una obligación *ex lege*, ya que para su nacimiento es necesaria la conjugación de la hipótesis contenida en la norma legal y la realización del hecho generador.
- Se trata de una prestación personal, de derecho y obligatoria donde existe una relación tributaria entre el ente público o sujeto activo y el contribuyente o sujeto pasivo.
- Derivado de la redacción del texto constitucional, su objeto o finalidad (natural) consiste en proporcionar recursos al Estado, Entidades federativas o Municipios para la realización de las funciones públicas.
- Deben ser justos (recordemos que la conjunción de los principios de equidad y proporcionalidad engloban una idea de justicia).
- En principio, los recursos financieros que producen los tributos no deben afectarse a gastos determinados, ello derivado del principio de “*unidad de caja*” del Derecho presupuestario, sin embargo, existe una permisión siempre y cuando se establezca mediante ley (artículo 1º CFF), aunque por su propia naturaleza el denominado principio *de no afectación* no resultaría aplicable a las contribuciones especiales y aportaciones de seguridad social.

Conviene decir que a pesar de no contenerse en ninguna disposición normativa, los juristas mexicanos y la Jurisprudencia coinciden con el criterio sentado en la LGT española (artículo 2.2 LGT) respecto a que la naturaleza jurídica de las contribuciones no depende de la denominación legal que asigne el legislador a cada figura, sino de su configuración en sí misma<sup>1982</sup>.

Por virtud del artículo 5º del CFF se exige la *aplicación estricta*<sup>1983</sup> de las leyes fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las

---

<sup>1981</sup> Vid. DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano...*, Op. Cit., pp. 322- 328.

<sup>1982</sup> Cfr. DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano...*, Op. Cit., p. 320.

<sup>1983</sup> Corresponde a la prohibición de la analogía en materia fiscal a que se refiere el artículo 14 de la LGT: “No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales”.



mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones. Se considera que establecen cargas a los particulares aquellas normas que se refieren al *sujeto, objeto, base, tasa o tarifa* (elementos de todo hecho imponible). Por contraposición, las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.

A diferencia de lo que ocurre en España o Italia, la doctrina y la jurisprudencia mexicanas asumen sin conflicto la participación del citado principio universalmente, es decir, las distintas especies tributarias participan de los principios constitucionales, entre ellos el de *proporcionalidad* aunque dicha ingerencia se configura de manera propia en cada una de ellas.

Esta será la temática a exponer en el siguiente apartado, donde se utilizarán diversas opiniones vertidas por el Máximo Órgano de Justicia.

#### **1. b. Configuración del principio de proporcionalidad en las categorías tributarias. Criterio vigente.**

Haciendo una tarea de síntesis, invocaremos los principales criterios sentados en la Jurisprudencia del Poder Judicial de la Federación en relación a la intervención del principio de proporcionalidad en las distintas contribuciones, para lo cual, separaremos cada modalidad siguiendo el orden del CFF, no sin antes señalar que para determinar si una contribución cumple o no con ese principio es necesario atender a su naturaleza para establecer las formas como se manifiesta la capacidad contributiva<sup>1984</sup>. Es decir, que aunque se manifiesta en todas las especies de contribuciones, en cada una lo hace bajo matices específicos.

---

<sup>1984</sup> Tesis de Jurisprudencia P. /J. 2/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, T. XXIX, abril de 2009, p. 1129. Rubro: PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. PARA DETERMINAR SI UNA CONTRIBUCIÓN CUMPLE CON ESE PRINCIPIO, ES NECESARIO ATENDER A SU NATURALEZA PARA ESTABLECER LAS FORMAS COMO SE MANIFIESTA LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.

En una perspectiva general, la Jurisprudencia reconoce que el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos y que éste radica, medularmente, en que *los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada*<sup>1985</sup>. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.

### **1. b. 1) Los Impuestos (directos e indirectos).**

El espacio dedicado a los impuestos debe dividirse en sus dos formas más reconocidas, a saber, los directos y los indirectos.

---

<sup>1985</sup> Tesis de Jurisprudencia P. /J. 10/2003, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, T. XVII, mayo de 2003, p. 144. Rubro: PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES

Comenzando con los **impuestos directos**, que gravan la renta y el patrimonio, destacan a nivel federal los impuestos sobre la renta y al activo, mientras que a nivel estatal o de entidades federativas, el impuesto predial y el impuesto por adquisición de inmuebles.

Es admisible conforme al principio de proporcionalidad, la fijación de *una tarifa para el pago del impuesto sobre la renta, con base en una estructura de rangos, una cuota fija y una tasa para aplicarse sobre el excedente del límite inferior, respeta la capacidad contributiva de los sujetos pasivos de la relación tributaria, así como también la igualdad o desigualdad de las condiciones en que aquéllos se encuentran frente a la ley*<sup>1986</sup>. El hecho de que los contribuyentes al rebasar en una unidad el límite superior de un rango, queden comprendidos en el siguiente, no genera desproporcionalidad porque la tabla no determina una tarifa progresiva con base únicamente en la diferencia de un número, sino que señala una cuota fija aplicable al límite inferior y una tasa adicional sobre el excedente; de ahí que al considerar todos estos elementos, refleja la auténtica capacidad contributiva del sujeto obligado, la cual se determina por la cuantía de la renta obtenida y por la fuente de la que proviene: capital o trabajo.

Asimismo, sea cual fuere el criterio interpretativo que se adopte, *en la expresión "de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes" tiene perfecta cabida no sólo la tasa progresiva, sino también la proporcional, ya que el precepto constitucional en cita no prohíbe la instauración de las tasas proporcionales, y menos aún consigna que sólo mediante el establecimiento de tasas progresivas se satisfagan los principios tributarios contenidos en el mismo*. Ello es así, en razón de que el pago de tributos en proporción a la riqueza gravada, se puede conseguir mediante la utilización de tasas progresivas, pero también con tasas proporcionales, como sucede en el caso del impuesto sobre la renta a cargo de las sociedades mercantiles, pues en la composición legal de la base gravable se tiene en cuenta la distinta aptitud contributiva de la riqueza delimitada por medio de los componentes que determinan el contenido económico del hecho imponible. En tales condiciones, *en el impuesto sobre la renta de las sociedades, el respeto a la garantía de proporcionalidad exigida por el artículo 31, fracción IV, constitucional, se consigue en una primera fase, con la determinación de la*

---

<sup>1986</sup> Tesis de Jurisprudencia 2a/J. 18/2005, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, T. XXI, marzo de 2005, p. 280. Rubro: RENTA. EL ARTÍCULO 113 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO NO TRANSGREDE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.

*base gravable del impuesto, a lo cual no conciernen los gastos indispensables de la negociación; y después, con la aplicación de la cuota del 35% sobre esa base gravable que, independientemente de su monto, tendrá siempre la característica de ser producto del capital y no del trabajo*<sup>1987</sup>.

El establecimiento de límites cuantitativos a las deducciones empresariales, no está viciado por inconstitucionalidad de conformidad con la proporcionalidad tributaria, ya que la medida fue establecida por el legislador tributario a fin de *evitar la evasión fiscal*<sup>1988</sup>.

Al igual que en la jurisprudencia española, pero sin que se haga mención al concepto de renta potencial, resulta inaceptable constitucionalmente a la vista del principio de proporcionalidad, el gravamen sobre *ingresos ficticios*<sup>1989</sup>, como sinónimo de inexistentes.

Tratándose del impuesto al activo, la Suprema Corte tiene en cuenta el elemento teleológico que consideró el legislador para establecer el objeto gravado, es decir, los activos susceptibles de concurrir a la obtención de utilidades, lo cual a su parecer refleja la aptitud del gobernado para aportar una parte de esa riqueza para los gastos públicos. La fijación de *una tasa del 1.25% aplicable al valor de tales activos para obtener la porción que corresponderá al Estado, no transgrede el principio de proporcionalidad tributaria ya que los sujetos obligados tributarán en proporción directa a su propia capacidad contributiva, de acuerdo con la particular entidad que signifique para ellos la tenencia de activos susceptibles de concurrir a la obtención de utilidades*<sup>1990</sup>.

---

<sup>1987</sup> Tesis de Jurisprudencia P. /J. 31/97, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, T. V, mayo de 1997, p. 59. Rubro: RENTA. LA TASA FIJA DEL 35% QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 10 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO ES VIOLATORIA DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

<sup>1988</sup> Tesis de Jurisprudencia 2a/ J. 53/2011, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, T. XXXIII, marzo de 2011, p. 618. Rubro: IMPUESTO SOBRE LA RENTA. EL ARTÍCULO 42, FRACCIÓN II, DE LA LEY RELATIVA, VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2007, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

<sup>1989</sup> Tesis de Jurisprudencia P. /J. 72/2001, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, T. XIII, mayo de 2001, p. 6. Rubro: RENTA. EL ARTÍCULO 78-A DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA AL GRAVAR UN INGRESO FICTICIO.

<sup>1990</sup> Tesis de Jurisprudencia P. /J. 131/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, T. XXXI, enero de 2010, p. 5. Rubro: ACTIVO. EL ARTÍCULO 2o. DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE PREVÉ LA TASA FIJA DEL 1.25% SOBRE EL VALOR DE LOS

El análisis de constitucionalidad del impuesto al activo a la luz del principio de proporcionalidad tributaria no debe realizarse a partir del acto jurídico que origina la tenencia de activos, de la calidad con que intervengan las partes en aquél o sus motivaciones, o bien, sobre la previa apreciación de si son o no contribuyentes del impuesto relativo, *sino en función de la tenencia de activos concurrentes a la obtención de utilidades, lo cual concreta el hecho generador que define la calidad de sujeto obligado a pagar el impuesto*<sup>1991</sup>.

Respecto a la tenencia de bienes inmuebles, gravada por el impuesto predial, el hecho de que se disponga un incremento en los valores unitarios del suelo respecto del año anterior no implica violación al principio de proporcionalidad tributaria pues del proceso legislativo respectivo se advierte que ese aumento se realizó con el fin de corregir su falta de actualización, en relación con el valor comercial del suelo, considerando para ello la información que tienen los gobiernos estatales, relativa a la infraestructura pública y la oferta inmobiliaria, lo que no implica que se desatienda la capacidad contributiva de los sujetos pasivos del impuesto predial, pues *ésta se mide en función del valor catastral de los inmuebles, el cual, por disposición constitucional, debe aproximarse al valor de mercado, esto es, atender principalmente al tipo de uso (habitacional o comercial), a la infraestructura urbana y a la actividad comercial que prevalece en la zona donde se ubica el inmueble de que se trate, así como a la dinámica inmobiliaria (oferta y demanda)*<sup>1992</sup>.

No es óbice el hecho de que no se tuvieran en cuenta valores económicos como el salario mínimo o la variación del Índice Nacional de Precios al Consumidor en el incremento de los valores unitarios del suelo, ya que *la capacidad contributiva de los*

---

ACTIVOS, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2007).

<sup>1991</sup> Tesis de Jurisprudencia P. /J. 134/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, T. XXXI, enero de 2010, p. 16. Rubro: ACTIVO. LA PROPORCIONALIDAD DEL IMPUESTO RELATIVO DEBE ANALIZARSE A PARTIR DE LA TENENCIA DE ACTIVOS CONCURRENTES A LA OBTENCIÓN DE UTILIDADES, SIN ATENDER AL ACTO JURÍDICO QUE LA ORIGINA, A LA CALIDAD DE LAS PARTES QUE EN ÉL INTERVIENEN O A LA APRECIACIÓN PREVIA DE SI SON O NO CONTRIBUYENTES DEL GRAVAMEN (LEGISLACIÓN VIGENTE PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2007).

<sup>1992</sup> Tesis de Jurisprudencia 2a/ J. 229/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, T. XXXI, enero de 2010, p. 293. Rubro: PREDIAL. EL ARTÍCULO SEGUNDO DEL DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN, ADICIONAN Y DEROGAN DIVERSAS DISPOSICIONES DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL, PUBLICADO EN LA GACETA OFICIAL DE LA ENTIDAD EL 27 DE DICIEMBRE DE 2007, AL INCREMENTAR LOS VALORES UNITARIOS DEL SUELO EN RELACIÓN CON LOS DEL AÑO ANTERIOR, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2008).

*sujetos pasivos se mide en función del valor catastral del inmueble*<sup>1993</sup> objeto material del tributo, el cual por disposición constitucional debe ser equiparable al valor de mercado.

No obstante, cuando deban analizarse las modificaciones a la tarifa del impuesto predial y el desdoblamiento en rangos y tasas o cuotas, es preciso tener en cuenta que el hecho de que los últimos rangos de la tarifa prevista se hayan compactado, que los límites (inferior y superior) se actualizaron a razón de un porcentaje conforme al índice inflacionario, y que las cuotas y tasas que la integran no se hayan incrementado en la misma proporción, por sí mismo no viola los principios de proporcionalidad y equidad tributarias pues, en todo caso, *para analizar la progresividad de dicha tarifa es necesario atender a todo el mecanismo que la contiene, valorando que el aumento de la alícuota entre un rango y otro sea proporcional al incremento de la base gravable que conduce al cambio de renglón, para lo cual, la medición debe efectuarse con el comparativo del renglón superior, pues será el parámetro que determinará el ascenso que va ocurriendo en el impacto tributario*<sup>1994</sup>, de manera que las modificaciones a la tarifa sólo son relevantes cuando rompen con esta progresividad.

Adicionalmente, el hecho de no establecer un mecanismo exacto de determinación de la base y sólo tomar en cuenta el valor aproximado del bien objeto de imposición tampoco infringe el principio constitucional, pues no se está refiriendo a un inmueble en específico sino que se intenta abarcar a todo un conjunto de bienes que comparten características comunes, lo que de ninguna forma puede entenderse como una *base ficticia*<sup>1995</sup>.

---

<sup>1993</sup> Tesis de Jurisprudencia 2a/J. 221/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, T. XXXI, enero de 2010, p. 298. Rubro: PREDIAL. EL INCREMENTO DE LOS VALORES UNITARIOS DEL SUELO, TASAS Y CUOTAS FIJAS PARA CALCULAR EL IMPUESTO RELATIVO, POR ENCIMA DEL AUMENTO AL SALARIO MÍNIMO O DE UN INDICADOR INFLACIONARIO EN RELACIÓN CON EL AÑO 2007, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2008).

<sup>1994</sup> Tesis de Jurisprudencia 2a/J. 223/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, T. XXXI, enero de 2010, p. 303. Rubro: PREDIAL. LA MODIFICACIÓN DE LA TARIFA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 152, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL, MEDIANTE LA CONCRECIÓN Y ACTUALIZACIÓN DE RANGOS Y TASAS O CUOTAS QUE LA INTEGRAN, NO VIOLA LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2008).

<sup>1995</sup> Tesis de Jurisprudencia 2a/ J. 236/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, T. XXXI, enero de 2010, p. 294. Rubro: PREDIAL. EL ARTÍCULO SEGUNDO DEL DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN, ADICIONAN Y DEROGAN DIVERSAS DISPOSICIONES DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL, PUBLICADO EN LA GACETA OFICIAL DE LA ENTIDAD EL 27 DE DICIEMBRE DE 2007, NO VIOLA EL PRINCIPIO

El impuesto sobre la adquisición de bienes inmuebles también es considerado dentro del rubro de los directos por confeccionar como hecho imponible el acto mediante el cual un inmueble ingresa al patrimonio de un sujeto aun cuando no implique una erogación como contraprestación por la adquisición, tal como sucede en la donación, la prescripción adquisitiva, la sucesión, la división de la copropiedad o la extinción del usufructo. En esta tesitura, el señalamiento del valor del inmueble para el cálculo del tributo como aquél más alto entre el convencional, el catastral o el que se obtenga del avalúo realizado por la autoridad o las personas registradas o autorizadas para ello, *no transgrede el principio de proporcionalidad tributaria porque la determinación de su base gravable no atiende a las características propias del sujeto pasivo sino al valor real del bien materia de la adquisición en cuanto es una manifestación de capacidad contributiva*<sup>1996</sup>.

En el caso concreto de la adquisición de inmuebles, la inclusión de diversos valores para fijar la base gravable sólo se debe a que el legislador intenta desentrañar el valor real del objeto gravado amén que no puede aceptarse que el único valor real es el de adquisición, es decir, el precio pagado por el inmueble, ya que como hemos dicho, la transmisión de la propiedad puede ocurrir mediante diversas vías en las cuales no necesariamente se paga una contraprestación.

Pasando a la **imposición indirecta**, el Poder Judicial de la Federación emite algunos patrones generales así como particulares para presupuestos como el *impuesto al valor agregado* (IVA<sup>1997</sup>) y el *impuesto especial sobre producción y servicios* (IEPS<sup>1998</sup>).

Los impuestos indirectos, como el IVA, gravan manifestaciones indirectas de riqueza, es decir, atienden al patrimonio que la soporta (el del consumidor-contribuyente de facto), de manera que sin conocer su dimensión exacta y sin cuantificarlo

---

DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA, AL NO ESTABLECER UN MECANISMO EXACTO DE DETERMINACIÓN DE LA BASE DEL IMPUESTO RELATIVO, SINO SÓLO EL VALOR APROXIMADO DEL INMUEBLE OBJETO DE IMPOSICIÓN (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2008).

<sup>1996</sup> Tesis de Jurisprudencia 2a/J. 35/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, T. XXIII, abril de 2006, p. 176. Rubro: ADQUISICIÓN DE INMUEBLES. EL ARTÍCULO 138 DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL, QUE ESTABLECE EL SISTEMA PARA DETERMINAR LA BASE GRAVABLE DE AQUEL IMPUESTO, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

<sup>1997</sup> Ley del Impuesto al Valor Agregado, DOF de 29 de diciembre de 1978. Última reforma publicada en DOF de 7 de diciembre de 2009.

<sup>1998</sup> Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, DOF de 30 de diciembre de 1980. Última reforma publicada en DOF de 19 de noviembre de 2010.

positivamente, el legislador considera que si dicho patrimonio es suficiente para soportar el consumo, también lo es para pagar el impuesto; de ahí que la sola remisión a la capacidad contributiva del sujeto pasivo es insuficiente para establecer un criterio general de justicia tributaria, toda vez que un simple análisis de la relación cuantitativa entre la contraprestación recibida por el proveedor del bien o del servicio y el monto del impuesto, no otorga elementos que permitan pronunciarse sobre su proporcionalidad, por lo que el estudio que ha de efectuarse debe circunscribirse a la dimensión jurídica del principio de proporcionalidad tributaria, lo que se traduce en que es necesario que exista una estrecha vinculación entre el objeto del impuesto y el monto del gravamen<sup>1999</sup>.

Consecuentemente, en el caso del IVA el principio constitucional de proporcionalidad exige, como regla general (es decir, exceptuando las alteraciones inherentes a los actos o actividades exentos y a los sujetos a tasa cero), que se vincule el objeto del impuesto (el valor que se añade al realizar los actos o actividades gravadas por dicho tributo), con la cantidad líquida que se ha de cubrir por dicho concepto; y para tal efecto, resulta necesario atender al impuesto causado y trasladado por el contribuyente a sus clientes, al impuesto acreditable trasladado por los proveedores al causante y, principalmente, a la figura jurídica del acreditamiento, toda vez que ésta, al permitir que se disminuya el impuesto causado en la medida del impuesto acreditable, tiene como efecto que el contribuyente efectúe una aportación a los gastos públicos que equivale precisamente al valor que agrega en los procesos de producción y distribución de satisfactores.

Adjunta y específicamente, para efectos del acreditamiento del IVA operan mecanismos objetivamente diferenciados dependiendo de las actividades y bienes gravados, aun cuando los contribuyentes de ese tributo se encuentren en igualdad de circunstancias por ser sujetos de éste, por colocarse en la realización del hecho imponible y aplicarles del mismo modo el resto de los elementos del tributo, o porque realicen erogaciones en general para el desarrollo de sus actividades, pues debe considerarse la circunstancia de que uno y otro mecanismos de acreditamiento generan diversos tipos de consecuencias atendiendo a la naturaleza de las

---

<sup>1999</sup> Tesis de Jurisprudencia 2a/J. 56/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, T. XXIII, mayo de 2006, p. 298. Rubro: PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON LOS IMPUESTOS INDIRECTOS.



erogaciones que realicen, lo cual pone de manifiesto que opera un sistema específico con diferencias respecto del mecanismo de acreditamiento en general cuando se trata por ejemplo de operaciones financieras llevadas a cabo por instituciones constituidas a tales fines, de modo que cada uno de ellos puede generar obligaciones diversas para los contribuyentes. Por regla general, los contribuyentes con actividades mixtas (gravadas y exentas), no pueden acreditar la totalidad del impuesto que les fue trasladado, sino únicamente en la proporción que corresponda a las actividades gravadas. El hecho de que no puedan acreditar el impuesto que les fue trasladado en actividades exentas no implica violación al principio constitucional, en virtud de que tratándose de este tipo de operaciones la manifestación de riqueza y, con ello, la capacidad contributiva, queda evidenciada al realizar el gasto respectivo, lo cual justifica que absorban la carga tributaria<sup>2000</sup>.

La tasa imponible (correspondiente al tipo español) y los elementos cuantitativos elegidos por el legislador ordinario no pueden quedar al margen de la regularidad constitucional, su conformación resulta fundamental en el análisis de la proporcionalidad tributaria de los impuestos indirectos en los que se repercute la carga fiscal y dependen de la absorción del mercado ya que el monto de la tasa impositiva no puede llegar al extremo de impedir el ejercicio de las libertades humanas, de los diferentes bienes que permiten desarrollarse, o poner en riesgo la eficacia de un principio o postulado de la propia Constitución, es decir, el porcentaje, cifra o coeficiente que se aplicará a la base imponible no debe ir más allá de los límites constitucional y razonablemente permitidos<sup>2001</sup>.

En realidad, se considera que si un patrimonio es suficiente para soportar un consumo como el costo de juegos y sorteos en el supuesto del impuesto especial sobre producción y servicios, también lo es para absorber el impuesto, lo cual demuestra que *para efectos del traslado, retención y entero del impuesto especial relativo a juegos*

---

<sup>2000</sup> Tesis de Jurisprudencia 2a/J. 132/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, T. XXVI, agosto de 2007, p. 623. Rubro: VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 4o.-C, ÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL PREVER QUE LAS INSTITUCIONES DEL SISTEMA FINANCIERO QUE SEÑALA NO DEBERÁN EXCLUIR LOS CONCEPTOS PRECISADOS EN LAS FRACCIONES IV, V, VI Y IX DE DICHO PRECEPTO, PARA EFECTOS DEL CÁLCULO DE LA PROPORCIÓN ACREDITABLE, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (DECRETO PUBLICADO EL 1o. DE DICIEMBRE DE 2004).

<sup>2001</sup> Tesis de Jurisprudencia P. /J. 6/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, T. XXIX, abril de 2009, p. 1130. Rubro: PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. SU ANÁLISIS EN RELACIÓN CON LA TASA DE LOS IMPUESTOS INDIRECTOS.

con apuestas y sorteos, nada tiene que ver la capacidad contributiva del organizador de dichos eventos porque, dada la naturaleza indirecta del impuesto, quien lo absorbe y lo paga es el consumidor del servicio<sup>2002</sup>, de esta forma, no se viola el principio de proporcionalidad tributaria en tanto que la base gravable tenga estrecha relación con el hecho imponible.

### **1. b. 2) Las Aportaciones a la Seguridad Social.**

El tema de las aportaciones a la seguridad social será abordado únicamente a efectos contextuales, es decir, la concepción de esta especie si bien no cobra importancia desde el punto de vista de la tributación ambiental en sentido estricto, su papel resulta relevante dentro del marco del federalismo fiscal y su transformación hacia una fiscalidad ecológica. Tal como se ha detallado a lo largo de la presente investigación, las reformas verdes fiscales consisten básicamente en una reforma fiscal por la cual nuevos o aumentados tributos ambientales financian reducciones en otros gravámenes distorsionantes, típicamente sobre las rentas del capital y del trabajo. En éstas el objetivo es mejorar la calidad ambiental y la eficiencia del sistema fiscal manteniendo el presupuesto público inalterado. PEARCE<sup>2003</sup> denominó a uno y otro primero y segundo dividendo de la imposición ambiental.

En ocasiones, la literatura teórica ha sugerido que no es posible alcanzar un doble dividendo de la tributación ecológica, sin embargo, como resume RODRÍGUEZ MÉNDEZ<sup>2004</sup>, para comprobarlo es preciso utilizar modelos de simulación y tener en cuenta los condicionantes socioeconómicos de cada país, los cuales incidirán notablemente en la posibilidad de obtener un doble dividendo positivo. Así pues, la existencia o ausencia del doble dividendo sólo puede resolverse mediante la literatura empírica. El citado autor, destaca que aun cuando los resultados son heterogéneos dependiendo del tipo de modelo de reforma simulado, la conclusión más relevante es

---

<sup>2002</sup> Tesis de Jurisprudencia 1a/J. 128/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, T. XXX, diciembre de 2009, p. 272. Rubro: JUEGOS CON APUESTAS Y SORTEOS. TRATÁNDOSE DE ESAS ACTIVIDADES, EL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

<sup>2003</sup> Vid. PEARCE, David W. *Economía ambiental...*, *Op. Cit.*, pp. 98 y ss.; PEARCE, David W y TURNER, R. Kerry. *Economics of natural resources and the environment...*, *Op. Cit.* pp. 134 y ss.

<sup>2004</sup> Cfr. RODRÍGUEZ MENDEZ, Miguel Enrique. *Reforma Fiscal Verde y Doble...*, *Op. Cit.*, pp. 7 y 8.

que la hipótesis del doble dividendo de la imposición ambiental es cierta, al menos, para aquellas reformas verdes con reducción en las cotizaciones sociales.

En palabras textuales del profesor, *“las reformas fiscales verdes que utilizan los ingresos ambientales para reducir las cotizaciones salariales ofrecen buenos resultados, tanto si analizamos los cambios provocados sobre el empleo como el PIB. Por el contrario, las reformas fiscales que devuelven los ingresos ambientales a los ciudadanos mediante transferencias a tanto alzado provocan, en general, efectos negativos sobre la actividad económica<sup>2005</sup>”*. A diferencia de lo que ocurriría con la introducción aislada de tributos ambientales que producirían costes en términos de empleo y del Producto Interno Bruto (en lo sucesivo PIB), las reformas fiscales verdes proporcionan mayor eficiencia para acometer regulaciones de tipo ecológico al permitir reducir sus costes en términos de empleo y PIB hasta el punto de hacerlos negativos, es decir que terminen proporcionando beneficios.

En este sentido, las aportaciones a la seguridad social, definidas legalmente en el CFF (artículo 2º, fracción II) como aquellas contribuciones establecidas en Ley<sup>2006</sup> a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas legalmente en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial de los servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado, constituyen un instrumento coadyuvante en la transformación de un sistema fiscal como el mexicano hacia una vertiente ecológica e integral.

La paulatina reducción de las cargas exigidas por este concepto hacia otras categorías tributarias como los impuestos, derechos y contribuciones de mejoras con nuevos tintes ambientales, no sólo facilitaría el alcance de objetivos de mejora ambiental en México, sino también la realización gradual de un sistema fiscal más eficiente en términos de redistribución de la carga impositiva y sobre todo, a efectos de esta investigación, de un mayor respeto a la capacidad contributiva global y universal de los contribuyentes.

---

<sup>2005</sup> *Ibidem*, pp. 16 y 17.

<sup>2006</sup> Las leyes aplicables en materia de aportaciones de seguridad social en sentido estricto son la Ley del Seguro Social, DOF de 21 de diciembre de 1995, última reforma publicada en DOF 9 de julio de 2009; la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, DOF 24 de abril de 1972, última reforma publicada en DOF de 1º de junio de 2005; y la Ley Federal del Trabajo, DOF de 1º de abril de 1970, última reforma publicada en DOF de 17 de enero de 2006.

La Suprema Corte en Pleno ha reconocido el carácter tributario de estos instrumentos, no obstante, ha resaltado su perfil solidario inmerso en la política social del país. Es por esta razón que el respeto y la observancia al principio de proporcionalidad en estas figuras se da de manera propia y distinta del resto de las contribuciones, no basta atender al "*beneficio obtenido*" pues ello desvirtuaría el propósito de solidaridad social que abrigó la creación del Instituto Mexicano del Seguro Social, con el fin de que se estableciera un sistema de salud y seguridad general que protegiera a las clases económicas más desfavorecidas.

La visión que apoyó la existencia del Instituto Mexicano del Seguro Social, no fue impulsada por el liberalismo de corte individualista que caracteriza a otros sistemas, sino dentro del contexto social que identificó a la Constitución de 1917. De lo anterior, *para efectos de establecer el criterio que debe regir la proporcionalidad, tratándose de las aportaciones de seguridad social, si bien se debe atender, en un aspecto, a la de los impuestos y, por tanto, tomar en cuenta la capacidad contributiva del contribuyente, debe considerarse básicamente que se trata de una contribución peculiar con un claro sentido social y sustentada en la solidaridad*<sup>2007</sup>.

La recaudación obtenida es destinada a cubrir la función de la seguridad social, en otras palabras, a participar del sostenimiento de los gastos públicos. Se arriba a dicha conclusión de lo dispuesto en la Ley de Ingresos de la Federación, en el sentido de que el Estado percibirá los ingresos provenientes de los conceptos y en las cantidades que en la misma se enumeran, en los que se incluye a las aportaciones de seguridad social y de lo previsto en el Presupuesto de Egresos, en donde se establece que pueden efectuarse erogaciones correspondientes a las entidades paraestatales, entre las que se encuentra el Instituto Mexicano del Seguro Social, se deduce entonces que la seguridad social está contemplada como parte del gasto público al cual deben destinarse los ingresos que en esta materia se recauden a través del organismo descentralizado encargado de ello, que si bien tiene personalidad jurídica propia y diversa a la del Estado, realiza una función de éste, como es la seguridad social; por tanto, *las cuotas exigidas a los patrones para el pago del servicio público del seguro*

---

<sup>2007</sup> Tesis de Jurisprudencia P. LXX/95, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, T. II, octubre de 1995, p. 74. Rubro: APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL. PARA DETERMINAR SU PROPORCIONALIDAD DEBE ATENDERSE A SU NATURALEZA DE CONTRIBUCION PECULIAR.

social quedan comprendidas dentro de los tributos que impone el Estado con carácter obligatorio, destinado al servicio público de seguridad social<sup>2008</sup>.

### 1. b. 3) Las Contribuciones de Mejoras.

El concepto legal de *contribución de mejora* lo hallamos en el Código Fiscal de la Federación (artículo 2, fracción III). La doctrina ha discutido sin embargo que la acepción es más bien una especie del género *contribuciones especiales*, divididas en las denominadas *de mejoras* y *de gastos*.

Para profesores mexicanos como DE LA GARZA<sup>2009</sup> la *contribución especial* es la prestación en dinero legalmente obligatoria a cargo de aquellas personas que reciben un beneficio particular producido por la ejecución de una obra pública o que provocan un gasto público especial con motivo de la realización de una actividad pública determinada, generalmente económica. MARGAIN MANAUTOU<sup>2010</sup> enfatiza prácticamente los mismos aspectos que el profesor regiomontano y define a la contribución especial como la prestación que los particulares pagan obligatoriamente al Estado como aportación a los gastos que ocasionó la realización de una obra o la prestación de un servicio público de interés general que los benefició o beneficia de forma específica.

---

<sup>2008</sup> Tesis de Jurisprudencia P. LIII/96, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, T. III, abril de 1996, p. 65. Rubro: APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL. SU RECAUDACION SE DESTINA A LOS GASTOS PUBLICOS.

<sup>2009</sup> Vid. DE LA GARZA, Francisco. *Derecho Financiero Mexicano...*, Op. Cit., p. 344.

<sup>2010</sup> Vid. MARGAIN MANAUTOU, Emilio. *Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 18º edición, Ed. Porrúa, D.F., México, 2005, p. 110.

La terminología no resulta extraña en el Derecho español<sup>2011</sup> ya que la LGT concibe el concepto<sup>2012</sup>.

Estrictamente, la previsión legal mexicana habla de *contribuciones de mejoras*, señalando en el concepto sus principales elementos, a saber:

- Se trata de una prestación en dinero. Aunque el contribuyente no recibe un ingreso monetario en su patrimonio, experimenta un beneficio especial consistente en el aumento del valor de inmuebles de su propiedad a consecuencia de una obra pública cuya titularidad es del ente público. Siempre es una prestación en dinero ya que el Estado requiere pagar el costo de la obra, total o parcialmente.
- Rige el principio de legalidad, por lo que sólo mediante ley se puede establecer una contribución de mejora.
- El presupuesto de hecho de la contribución de mejoras es la realización de la obra pública que produce un aumento de valor de las propiedades vecinas.
- Es preciso calificar el beneficio como subjetivo e individual. Constituye un requisito *sine qua non*, ya que sin beneficio no hay tributo. Por eso es que el sujeto pasivo será el propietario del inmueble cuyo valor aumenta como consecuencia de la obra.
- No obstante, el autor del hecho generador es la Administración.
- Los recursos obtenidos por su recaudación tienen afectación específica a una obra concreta, las cuales se deben manejar en fondos especiales, y cuyo

---

<sup>2011</sup> Sin agotar las referencias bibliográficas del tema, Vid. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César. *Contribuciones especiales: devengo y base imponible...*, Op. Cit., pp. 859-862; Id. *Contribuciones especiales...*, Op. Cit., pp. 77-90; CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco Félix. *Contribuciones especiales...*, Op. Cit., pp. 559-574; Id. *Imposición, ordenación y gestión...*, Op. Cit., pp. 575-582; CHICO DE LA CÁMARA, Pablo. *Contribuciones especiales sobre vertidos...*, Op. Cit., pp. 51-62; Id. *Análisis comparativo en el sistema italiano y español...*, Op. Cit., pp. 225-254; Id. *El uso de contribuciones especiales para financiar...*, Op. Cit., pp. 69-84; Id. *Un apunte sobre la naturaleza jurídica...*, Op. Cit., pp. 237-264; Id. *Las contribuciones especiales a la luz de los principios...*, Op. Cit., pp. 105-116; FERREIRO LAPATZA, José Juan. *La clasificación de los tributos...*, Op. Cit., pp. 549-558; GALÁN RUIZ, Javier, y SÁNCHEZ GARCÍA, Lorenzo. *Las contribuciones especiales...*, Op. Cit., pp. 395-421; MERINO JARA, Isaac. *Contribuciones especiales... (2002)*, Op. Cit., pp. 21-26; ROVIRA I MOLA, Albert de *El hecho imponible en las contribuciones especiales...*, Op. Cit., pp. 719 y ss.; Id. *Clasificación de los tributos: Contribuciones especiales...*, Op. Cit., pp. 409-430; y VEGA HERRERO, M. Manuela. *Las contribuciones especiales en España...*, Op. Cit., p. 34.

<sup>2012</sup> Artículo 2.2.b) LGT: “Contribuciones especiales son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.”.

ingreso total no debe exceder el costo de la obra. En este aspecto, actualmente no existe disposición normativa que especifique dicho límite, éste proviene de antecedentes normativos como la Ley de Hacienda del Distrito Federal de 1941, actualmente derogada. Sin embargo, autores como DE LA GARZA<sup>2013</sup> han insistido en este punto, haciendo hincapié además en que la recaudación que pueda obtenerse no debe exceder del costo de la obra realizada y que el Estado debe participar en parte del costo con cargo a los gastos generales pues una obra pública produce independientemente de los beneficios particulares otros beneficios de carácter general de manera que resulta injusto que el costo total de la obra sea sufragado por los contribuyentes beneficiados.

Pero ¿cómo se puede determinar la congruencia de esta especie tributaria con el principio de proporcionalidad?

Los Tribunales Colegiados han dispuesto<sup>2014</sup> que tratándose de las *contribuciones de mejoras* el sujeto pasivo no tributa en función de una riqueza tangible, claramente identificable, ni es posible diseñar una base gravable a título particular por cada uno de los obligados, sino que la tributación equivale a la derrama que entre ellos se distribuye, teniendo como dividendo el costo total de la obra, por lo que la sola remisión a la capacidad contributiva del sujeto pasivo, si bien es adecuada tratándose de impuestos, no resulta suficiente para emitir un pronunciamiento tratándose de contribuciones de mejoras, en donde debe atenderse a la dimensión jurídica del principio de proporcionalidad tributaria, lo que se traduce en que es necesario que exista una estrecha vinculación entre el objeto de la contribución y el monto del gravamen, es decir, la cantidad a pagar debe guardar relación con la magnitud del beneficio objeto del tributo (incremento del valor de los inmuebles), derivado de la obra pública respectiva, en comparación con el de los restantes obligados.

---

<sup>2013</sup> DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano...*, Op. Cit., p. 353.

<sup>2014</sup> Tesis IV.2o A.244 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, T. XXIX, enero de 2009, p. 2674. Rubro: CONTRIBUCIONES DE MEJORAS. PARA QUE CUMPLAN CON LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA ES NECESARIO QUE LA CANTIDAD A PAGAR GUARDE RELACIÓN CON LA MAGNITUD DEL BENEFICIO OBJETO DEL TRIBUTOS (INCREMENTO DEL VALOR DE LOS INMUEBLES), DERIVADO DE LA OBRA PÚBLICA RESPECTIVA, EN COMPARACIÓN CON EL DE LOS RESTANTES OBLIGADOS.

#### **1. b. 4) Los Derechos.**

En México, el concepto legal de *derechos* ha observado una evolución partiendo de la noción tradicional estricta para abarcar en su hipótesis otra marcadamente más amplia y distinta de la original<sup>2015</sup>. Su concepción corresponde a las *tasas* del Derecho español.

A partir de un examen al texto legal, se desprenden dos clases de derechos:

- Las contribuciones cuyo presupuesto de hecho consiste en recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, es decir, los *derechos por servicios*.
- Las contribuciones cuyo presupuesto de hecho consiste en usar o aprovechar bienes del dominio público de la Nación, es decir, los *derechos por uso o aprovechamiento del dominio público*.

La regulación de los *derechos por servicios* a nivel federal se encuentra en la Ley Federal de Derechos<sup>2016</sup> (en lo sucesivo LFD) y en el CFF. No obstante, es preciso recordar que las entidades federativas (Estados) tienen potestad tributaria para establecer sus propios tributos, entre los que podemos hallar presupuestos de *derechos* en sus dos categorías, dentro del marco competencial constitucional (artículos 117 y 131 CPPEUUMM).

Los *derechos por uso o aprovechamiento* de los bienes del demanio, se rigen principalmente por la LFD y las leyes específicas de las materias relativas, tal como la Ley de Bienes Nacionales<sup>2017</sup>.

---

<sup>2015</sup> El CFF de 1938 definía los *derechos* como las *contraprestaciones recurridas por el Poder Público en pago de servicios administrativos prestados por él*, más adelante, el CFF de 1967 las describió como *contraprestaciones requeridas por el Poder Público en pago de un servicio*. En 1982, se reforma por primera vez el artículo 3º del CFF y se dispone que *derechos son las contribuciones establecidas en ley por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público así como por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación*. En 1991, se aprobó el texto que hoy conocemos del artículo 2º, fracción IV del CFF.

<sup>2016</sup> Ley Federal de Derechos, DOF de 31 de diciembre de 1981. Última reforma publicada en DOF de 18 de noviembre de 2010.

<sup>2017</sup> Ley General de Bienes Nacionales, DOF de 20 de mayo de 2004. Última reforma publicada en DOF de 31 de agosto de 2007.



La adaptación del principio de proporcionalidad al supuesto normativo de los *derechos* evidentemente es distinta atendiendo a su doble tipología. Dividiremos entonces su tratamiento comenzando con los *derechos por servicios*, regidos por un sistema distinto de los impuestos<sup>2018</sup>.

El monto de la cuota o tasa que se pague por un servicio público debe guardar congruencia razonable con el costo que tiene para el Estado prestarlo, asimismo, si se proporciona el mismo servicio no debe haber una variación en la cuota entre los distintos sujetos en igual situación ya que el objeto real de la actividad pública se traduce en la realización de actos que exigen de la Administración un esfuerzo uniforme<sup>2019</sup>, ni tampoco tenerse en cuenta parámetros distintos que no guarden relación con el costo<sup>2020</sup>, por ejemplo si se tratara de la simple inscripción notarial de una propiedad, cuando no se requiere despliegue especial de actividad administrativa y el legislador decidiera utilizar como indicador el precio del inmueble<sup>2021</sup> para establecer una base progresiva de distintos montos de derechos dependiendo del valor de los mismos. Como regla general, cuando el servicio engloba una serie de actos y formalidades vinculados, el costo aproximado debe incluirlos sin que con ello se contravenga el principio de proporcionalidad<sup>2022</sup>, por ejemplo como ocurre con los desplegados ante las autoridades aduaneras.

---

<sup>2018</sup> Tesis de Jurisprudencia P. /J. 2/98, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, T. VII, enero de 1998, p. 41. Rubro: DERECHOS POR SERVICIOS. SU PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD SE RIGEN POR UN SISTEMA DISTINTO DEL DE LOS IMPUESTOS.

<sup>2019</sup> Tesis de Jurisprudencia 2 a/J. 114/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, T. XXVI, julio de 2007, p. 281. Rubro: DERECHOS POR EL REGISTRO DE MANIFESTACIÓN DE CONSTRUCCIÓN, EL ARTÍCULO 206, FRACCIONES I Y II DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL, EN VIGOR EN 2004, 2005 Y 2006, ES INCONSTITUCIONAL.

<sup>2020</sup> Tesis de Jurisprudencia 2 a/J. 142/2010, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, T. XXXII, de diciembre de 2010, p. 244. Rubro: CONDOMINIO. EL ARTÍCULO 208, FRACCIÓN II, DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL, QUE ESTABLECE LA CUOTA POR EL DERECHO DE EXPEDICIÓN DE LA LICENCIA RESPECTIVA, VIOLA LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD (LEGISLACIÓN VIGENTE DE 2007 A 2009).

<sup>2021</sup> Tesis de Jurisprudencia, VIII. 1o J/26, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, T. XXV, mayo de 2007, p. 1765. Rubro: DERECHOS POR INSCRIPCIÓN O REGISTRO DE DOCUMENTOS RELATIVOS A LA PROPIEDAD O POSESIÓN DE BIENES INMUEBLES, EL ARTÍCULO 79, FRACCIÓN II, DE LA LEY DE HACIENDA PARA EL ESTADO DE COAHUILA DE ZARAGOZA QUE LOS ESTABLECE TOMANDO EN CUENTA EL DISTINTO VALOR DE LOS INMUEBLES OBJETO DE INSCRIPCIÓN, VIOLA LOS PRINCIPIOS DE EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

<sup>2022</sup> Tesis de Jurisprudencia 2 a/J. 42/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, T. XXV, abril de 2007, p. 478. Rubro: DERECHO DE TRÁMITE ADUANERO. EL ARTÍCULO 49, FRACCIÓN IV, DE LA LEY RELATIVA, EN VIGOR A PARTIR DEL 1º DE ENERO DE 2005, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

Las connotaciones vertidas se aplican también tratándose de servicios no administrativos como el alumbrado público, donde el costo global del servicio prestado por los municipios ninguna relación guarda con el valor catastral de los predios favorecidos y sin embargo, si se tuviera en cuenta como criterio de distinción de tasas<sup>2023</sup>, ante tales circunstancias se quebrantaría el principio de proporcionalidad tributaria.

En este contexto, las leyes federales o locales que regulan los derechos por la inscripción, anotación, cancelación o expedición de certificaciones de actos jurídicos o documentos en un registro público, estableciendo su cuantificación mediante un porcentaje o factor (sea por ejemplo, a la decena, a la centena o al millar), tomando en cuenta valores económicos o comerciales distintos al costo del servicio prestado por la administración pública, violan los principios de proporcionalidad y equidad tributarios, *pues se produce el efecto de que los contribuyentes paguen una mayor o menor cantidad dependiendo del monto de la operación que dé lugar a tales actos registrales, provocando que una misma función estatal, que tiene el mismo costo, cause distintas contraprestaciones en dinero*<sup>2024</sup> y aunque es cierto que esas contraprestaciones no necesariamente deben corresponder con exactitud matemática al costo del servicio recibido sí deben fijarse en relación al mismo<sup>2025</sup>.

---

En el mismo sentido, se encuentran las tesis de Jurisprudencia 1 a/J.33/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, T. XXIII, mayo de 2006, p. 147. Rubro: DERECHO POR TRÁMITE ADUANERO. EL ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 49, FRACCIÓN I, DE LA LEY FEDERAL RELATIVA, POR LAS IMPORTACIONES EN QUE SE UTILICE UN PEDIMENTO CONFORME A LA LEY ADUANERA, VIOLA LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD (LEGISLACIÓN VIGENTE DEL 1º DE ENERO DE 1999 HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2004); y la 2 a/J. 130/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, T. XXVI, agosto de 2007, p. 504. Rubro: DERECHOS POR TRÁMITE ADUANERO. EL ARTÍCULO 49, FRACCIÓN III, DE LA LEY RELATIVA, EN VIGOR A PARTIR DEL 1º DE ENERO DE 2005, NO TRANSGREDE LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA.

<sup>2023</sup> Tesis de Jurisprudencia P. /J. 120/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Novena Época, T. XXVI, diciembre de 2007, p. 985. Rubro: DERECHOS POR SERVICIO DE ALUMBRADO PÚBLICO. EL ARTÍCULO 83, PÁRRAFO SEGUNDO, DE LA LEY DE INGRESOS Y PRESUPUESTO DE EGRESOS DEL MUNICIPIO DE GUAYMAS, SONORA, QUE ESTABLECE LOS DERECHOS RELATIVOS PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2007, TRANSGREDE LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA.

<sup>2024</sup> Tesis de Jurisprudencia P. /J. 95/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, T. XXX, julio de 2009, p. 1431. Rubro: DERECHOS REGISTRALES. LAS LEYES FEDERALES O LOCALES QUE ESTABLECEN LA TARIFA RESPECTIVA SOBRE EL MONTO DEL VALOR DE LA OPERACIÓN QUE DA LUGAR A LA INSCRIPCIÓN, VIOLAN LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.

<sup>2025</sup> Tesis de Jurisprudencia P. /J. 121/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, T. XXVII, enero de 2008, p. 2099. Rubro: SERVICIOS REGISTRALES. LOS

Ahora bien, si por un mismo servicio deben realizarse gestiones adicionales<sup>2026</sup> por disposición legal, es lógico que el despliegue de la Administración tenga un costo mayor, igualmente cuando dadas las especiales características de un servicio se empleen mayores recursos para su realización<sup>2027</sup>, en ambos supuestos la cuota a satisfacer se vería incrementada sin que por ello se viole el principio de proporcionalidad tributaria.

Resulta imprescindible identificar el tipo de servicio de que se trate, ya que como se ha expresado, en los derechos por servicios no opera de manera absoluta la relación entre la cuota respectiva y el costo de la actividad del Estado que genera su pago, de ahí que el legislador tiene incluso la potestad de establecer cuotas o tarifas progresivas, o como en el caso del artículo 27 de la Ley Federal de Derechos<sup>2028</sup>, un porcentaje, cuando la prestación del servicio público demanda una compleja conjunción de actos materiales de alto costo o que tiendan a agotar su prestación, por lo que es legítimo que se tomen en cuenta elementos adicionales al costo del mismo, como son los beneficios recibidos por el usuario. Así, *el elemento cuantitativo de los derechos debe identificarse en principio con el tipo de servicio prestado, luego con su costo, en el que la cuota o tasa puede ser menor o mayor al último, esto es, no atender fielmente a su costo por razones de política fiscal; que, en todo caso deben justificarse en el proceso legislativo que culmine con la imposición del derecho, o se desprendan claramente de la norma o de otras que tengan relación con ella, tomando en consideración también el beneficio obtenido por el contribuyente*<sup>2029</sup>.

---

ORDENAMIENTOS LEGALES QUE ESTABLECEN LAS TARIFAS RESPECTIVAS PARA EL PAGO DE DERECHOS, SOBRE EL MONTO DEL VALOR DE LA OPERACIÓN QUE DA LUGAR A LA INSCRIPCIÓN, VULNERAN LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA.

<sup>2026</sup> Tesis de Jurisprudencia 2 a/J. 87/2010, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, T. XXXII, julio de 2010, p. 270. Rubro: DERECHOS POR EL ANÁLISIS Y ESTUDIO DE MANIFESTACIÓN DE CONSTRUCCIÓN. EL ARTÍCULO 206 DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL VIGENTE EN 2008 Y 2009 QUE LOS PREVÉ, NO TRANSGREDE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.

<sup>2027</sup> Tesis de Jurisprudencia 2 a/J. 241/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, T. XXXI, enero de 2010, p. 279. Rubro: DERECHOS POR LA EXPEDICIÓN DE LICENCIAS PARA CONSTRUIR, INSTALAR, FIJAR, MODIFICAR O AMPLIAR ANUNCIOS EN AZOTEA O AUTOSOPORTADOS. EL ARTÍCULO 214, FRACCIÓN I, INCISO A), DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL, VIGENTE EN 2008, NO VIOLA LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.

<sup>2028</sup> El artículo 27 de la LFD establece el pago de derechos por *concepto de vigilancia*, a cargo de beneficiarios de estímulos fiscales, una cuota equivalente al 4% del beneficio concedido.

<sup>2029</sup> Tesis de Jurisprudencia 2 a/J. 249/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Novena Época, T. XXXI, enero de 2010, p. 270. Rubro: DERECHOS DE VIGILANCIA. EL ARTÍCULO 27 DE LA LEY FEDERAL RELATIVA, AL ESTABLECER COMO CUOTA ÚNICA EL 4% SOBRE EL

Tratándose de la segunda variante de los *derechos*, referidos *al uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la Nación*, podemos señalar que el Poder Judicial de la Federación ha sembrado nociones propias respecto al tratamiento de la proporcionalidad y equidad en estas figuras.

Se reconoce que el principio tributario de proporcionalidad no puede apreciarse, como en los impuestos, tomando en cuenta la capacidad contributiva del obligado, pues las actividades de usar o aprovechar dichos bienes no reflejan por sí solas y de modo patente, disponibilidad económica; de ahí que *el citado principio constitucional se haga derivar, partiendo del acto de permisión del Estado, del grado de aprovechamiento de los bienes del dominio público, medido en unidades de consumo o de utilización de acuerdo con la naturaleza del bien, así como del beneficio aproximado obtenido por el usuario y, en su caso, de la valoración de su mayor o menor disponibilidad o su reparación o reconstrucción, si se produce un deterioro*<sup>2030</sup>.

Por su parte, el principio de equidad tributaria de los derechos citados se cumple, por regla general, cuando las tasas aplicables son fijas e iguales para los gobernados que usan, explotan o aprovechan en similar grado el mismo bien de dominio público, al traducirse en un beneficio uniforme para ellos; o variables, si el grado de utilización del bien es diferente.

Desde nuestro punto de vista, la Suprema Corte de Justicia confunde dos conceptos, el de capacidad contributiva y el de disponibilidad económica, ambos íntimamente vinculados pero distintos, ya que la capacidad contributiva es esa aptitud cualificada para contribuir a los gastos públicos en la proporción determinada por la ley y que se debe respetar en todas las figuras contributivas, so pena de incurrir en una violación al principio y por tanto, en un vicio de constitucionalidad de la norma que imponga dicha obligación fiscal. Mientras tanto, la disponibilidad económica es la materialidad que soporta las actividades económicas del sujeto y a su vez, de donde se extrae una porción que constituye la capacidad contributiva. Evidentemente, dicha capacidad contributiva nace y se representa de forma diversa en los impuestos, en las contribuciones de mejoras, en las aportaciones a la seguridad social y en los

---

MONTO DEL ESTÍMULO FISCAL OBTENIDO POR EL CONTRIBUYENTE COMO PAGO DE AQUÉLLOS, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

<sup>2030</sup> Tesis de Jurisprudencia 2 a/J. 27/2010, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, T. XXXI, marzo de 2010, p. 1031. Rubro: DERECHOS POR USO O APROVECHAMIENTO DE BIENES DEL DOMINIO PÚBLICO DE LA NACIÓN. ELEMENTOS PARA DETERMINAR SU PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.

derechos, mas existe en todas ellas. En términos generales, destaca la noción de *beneficio*, aspecto con el cual coincidimos aunque desde nuestro parecer al ser traducible en dinero es conducible a un enriquecimiento patrimonial, modalidad tradicional de la capacidad contributiva.

La mayor o menor utilización de los bienes del demanio determina el parámetro visor de la proporcionalidad<sup>2031</sup>. Trazas tan simples como la ocupación pueden ser mecanismos adecuados para representar la dimensión del aprovechamiento, así ocurre en el caso de las aeronaves, cuya envergadura o tamaño se traducen en la mayor o menor ocupación del espacio aéreo mexicano y por tanto, del uso del bien en comento, es decir, el espacio aéreo, *cuya utilización inutiliza temporalmente el espacio aéreo para que otro usuario lo aproveche de manera inmediata*<sup>2032</sup>. Esta característica acarrea una diferenciación de tasas o cuotas entre los sujetos acorde con el principio constitucional estudiado.

Queda justificada absolutamente, la existencia de diversas cuotas que cada aeronave debe pagar según su envergadura, pues atendiendo al principio de proporcionalidad tributaria, el legislador está obligado a establecer categorías de contribuyentes que reconozcan la existencia de desigualdades económicas y materiales, de modo que *quienes obtengan un diferente grado de aprovechamiento de los bienes públicos sujetos a la permisión del Estado para su utilización, deben ser tratados justamente de manera proporcional, de acuerdo con el beneficio aproximado obtenido por el usuario*<sup>2033</sup>.

---

<sup>2031</sup> Tesis de Jurisprudencia 2 a/J. 2/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, T. XXIX, febrero de 2009, p. 456. Rubro: DERECHOS. EL ARTÍCULO 289 DE LA LEY FEDERAL RELATIVA, AL ESTABLECER DIVERSAS CUOTAS EN FUNCIÓN DE LA ENVERGADURA DE LAS AERONAVES, NO TRANSGREDE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1º DE ENERO DE 2005).

<sup>2032</sup> Tesis de Jurisprudencia 2 a/J. 3/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, T. XXIX, febrero de 2009, p. 457. Rubro: DERECHOS. EL ARTÍCULO 289 DE LA LEY FEDERAL RELATIVA, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA POR EL HECHO DE QUE EL REGLAMENTO DE LA LEY DE AVIACIÓN CIVIL PROHIBA UN ACERCAMIENTO MÍNIMO ENTRE AERONAVES (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1º DE ENERO DE 2005).

<sup>2033</sup> Tesis de Jurisprudencia 2 a/J. 239/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, T. XXVI, diciembre de 2007, p. 193. Rubro: DERECHOS. EL ARTÍCULO 289, FRACCIÓN I, DE LA LEY FEDERAL RELATIVA, AL ESTABLECER EL CÁLCULO DEL MONTO A PAGAR EN FUNCIÓN DE LA ENVERGADURA DE LAS AERONAVES, NO TRANSGREDE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1º DE ENERO DE 2005). En la misma tesitura se colocan las tesis de Jurisprudencia 2 a/J.

En coherencia con la premisa de que mayor uso mayor cuota, el “no aprovechamiento” concedido de ninguna manera genera la obligación de pago de derechos, pues la disposición que estableciera lo contrario, resultaría violatoria del principio de proporcionalidad tributaria al obligar a pagar el derecho sobre un volumen (por ejemplo en el caso del agua) no explotado, utilizado o aprovechado, pues ello se traduciría en el pago del derecho sobre el uso de bienes nacionales, sin que se produzca el hecho que debe generarlo y que justifica su pago, como lo sería la explotación, uso o aprovechamiento de las aguas referidas que reporte un beneficio concreto e individualizado al gobernado. Es decir, se establece una carga tributaria que no se justifica al no producirse el hecho que debe generarla, a saber, la explotación, uso o aprovechamiento de un bien del dominio público y, asimismo, *al no existir este hecho no es posible fijar cuotas para el pago del derecho, pues éstas deben relacionarse con el aprovechamiento real que del bien hace el particular, con el beneficio que debe obtener y con la naturaleza del bien utilizado*<sup>2034</sup>, lo que en el caso no acontece en la medida que no hay explotación, uso o aprovechamiento de ningún bien del dominio público de la Nación.

En el tema relativo al servicio de agua potable y drenaje, se encierra un triple presupuesto, ya que por un lado se configura la prestación de un servicio público, por otro, se da la utilización o uso de bienes del dominio público que corresponde al aprovechamiento de la infraestructura hidráulica y al consumo de agua, ambos recursos de propiedad común y por último, se presenta un acto administrativo de autorización del citado aprovechamiento.

---

235/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, T. XXVI, diciembre de 2007, p. 200. Rubro: DERECHOS. LAS TABLAS CONTENIDAS EN LOS ARTÍCULOS 289 Y 290 DE LA LEY FEDERAL RELATIVA, EN CUANTO ESTABLECEN DIFERENTES RANGOS EN FUNCIÓN DE LA ENVERGADURA DE LAS AERONAVES, NO TRANSGREDEN LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1º DE ENERO DE 2005); y la 2 a/J. 238/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, T. XXVI, diciembre de 2007, p. 195. Rubro: DERECHOS. EL ARTÍCULO 289, FRACCIÓN I, DE LA LEY FEDERAL RELATIVA, AL PREVER DIVERSAS CUOTAS POR KILÓMETRO VOLADO EN FUNCIÓN DE LA ENVERGADURA DE LAS AERONAVES, NO TRANSGREDE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1º DE ENERO DE 2005).

<sup>2034</sup> Tesis de Jurisprudencia P. /J. 95/2000, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, T. XII, septiembre de 2000, p. 5. Rubro: AGUAS NACIONALES. EL ARTÍCULO 222 DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS VIGENTE EN MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y OCHO, EN CUANTO ESTABLECE LA OBLIGACIÓN DE SU PAGO SOBRE EL VOLUMEN DE AGUA CONCESIONADA QUE NO ES EXPLOTADA, USADA O APROVECHADA, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA, PREVISTO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.

Respecto a los costos a tener en cuenta en el establecimiento de las cuotas respectivas, la Suprema Corte considera que en el acto de autorización del aprovechamiento el único coste a tener en cuenta es el derivado de la actuación administrativa (recepción de la solicitud y el trámite de autorización correspondiente<sup>2035</sup>) pues al consignar diferentes cuotas dependiendo de que el inmueble se destine a uso habitacional o a usos diversos a éste, así como a los metros cuadrados de construcción y a que se tengan o no zonas para estacionamiento de vehículos y la superficie de éstas, *“tales criterios diferenciales de las cuotas a cubrir no guardan una relación con el costo del servicio prestado por la administración pública consistente en la autorización del uso de las redes de agua y drenaje, sino que son elementos ajenos a él, lo que determina también que se dé un trato desigual a sujetos iguales, al cobrarse diferentes cuotas a quienes reciben la autorización correspondiente en condiciones análogas”*<sup>2036</sup>, mientras tanto, en el caso del drenaje, a pesar de tratarse del uso o aprovechamiento del bien del demanio, en su cuantía se tendrá en cuenta no sólo el nivel (mayor o menor) de aprovechamiento sino el costo del servicio que representa la manutención de las redes y su expansión.

Es sumamente importante resaltar que por primera vez la Suprema Corte destaca la finalidad extrafiscal en la manera de cuantificar estos derechos alegando un objetivo de racionalidad del consumo del agua (conducible al ámbito ecológico):

*“El monto del tributo a enterar guarda una relación directa con el grado de aprovechamiento o uso de un bien del dominio público -red de drenaje- a tomarse en cuenta el volumen de agua extraído o, en su caso, la cantidad descargada en ella y el uso que se le haya dado, y el empleo de una tarifa progresiva refleja, en esta hipótesis, el costo que para el Estado representa*

---

2035 Tesis de Jurisprudencia 2 a/J. 46/2000, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, T. XI, mayo de 2000, p. 198. Rubro: REDES DE AGUA POTABLE Y DRENAJE. EL ARTÍCULO 204-B, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL QUE ESTABLECE LAS CUOTAS RELATIVAS A LA AUTORIZACIÓN PARA USARLAS, VIOLA LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 1999).

2036 Tesis de Jurisprudencia 2 a/J. 45/2000, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época. Rubro REDES DE AGUA Y DRENAJE. EL ARTÍCULO 204-B, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL, QUE ESTABLECE LAS CUOTAS DE DERECHOS POR AUTORIZACIÓN PARA USARLAS RESPECTO DE NUEVOS FRACCIONAMIENTOS O CONJUNTOS HABITACIONALES, COMERCIALES, INDUSTRIALES O DE SERVICIOS Y DEMÁS EDIFICACIONES DE CUALQUIER TIPO, VIOLA LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE 1999), en donde pese a hablar de autorización de uso, desvirtúa la cuantificación de las cuotas establecidas por que no guardan relación con el servicio prestado.

*conceder el uso o aprovechamiento de la red de drenaje, que implica la inversión de recursos para mantenerla en operación y en expansión, con el fin de satisfacer al universo de usuarios; además, con la aplicación de tal tarifa se persigue como fin extrafiscal, racionalizar el consumo del vital líquido, dado que el parámetro que servirá de base para su cálculo será el 80% del volumen de agua extraída, o bien, la cantidad de agua efectivamente descargada en la red, factores lógicamente relacionados.*<sup>2037</sup>

A manera de colofón, merece una reflexión especial la doctrina contenida en la Jurisprudencia 4/98, de 13 de enero de 1998<sup>2038</sup>, emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Pues bien, actualmente la fiscalidad ambiental en sus diversas especies tributarias, incluidas las tasas del Derecho español equivalentes a los *derechos* del Derecho mexicano, se encuentra en una etapa importante de florecimiento en los países desarrollados, como ejemplo se ha expuesto el ámbito europeo, sin embargo, en 1998 la Suprema Corte de Justicia en Pleno dictó lo que podemos llamar una resolución pionera para un sistema tributario ajeno incluso hoy en día a conceptos puros de tributación ecológica.

En la citada sentencia, el Máximo Tribunal se remite al tratamiento de los derechos por el servicio de agua potable, retomando los conceptos de correlación entre el costo del servicio y el monto de la cuota, los beneficios recibidos por los usuarios y asume paralelamente *las posibilidades económicas de éstos y otras razones de tipo*

---

<sup>2037</sup> Tesis de Jurisprudencia P. /J. 38/98, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, T. VIII, agosto de 1998, p. 5. Rubro: DRENAJE, DERECHOS POR DESCARGA A LA RED. EL ARTÍCULO 264 DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL QUE REMITE, PARA EL CÁLCULO DEL DERECHO POR EL USO DE AQUÉLLA, A LA TARIFA QUE CORRESPONDE A LOS DERECHOS POR SUMINISTRO DE AGUA POTABLE, RESPETA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. En sentido similar, se encuentra la tesis de Jurisprudencia P. /J. 39/98, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, T. VIII, agosto de 1998, p. 6. Rubro: DRENAJE, DESCARGA DE AGUA A LA RED. EL ARTÍCULO 264 DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL QUE CONSIDERA A LA CANTIDAD DE AGUA EXTRAÍDA COMO PARÁMETRO PARA DETERMINAR LA BASE DE LOS DERECHOS POR EL USO DE AQUÉLLA, RESPETA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

<sup>2038</sup> Tesis de Jurisprudencia P. /J. 4/98, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, T. VII, enero de 1998, p. 5. Rubro: DERECHOS POR SERVICIO DE AGUA POTABLE. PARA EXAMINAR SI CUMPLEN CON LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD, DEBE ATENDERSE AL OBJETO REAL DEL SERVICIO PRESTADO POR LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA CONSIDERANDO SU COSTO Y OTROS ELEMENTOS QUE INCIDEN EN SU CONTINUIDAD.



*extrafiscal*. Concluye que ha sentado criterios distintos para derechos por servicios de naturaleza diversa, atendiendo al objeto real del servicio prestado por el ente público, que *trasciende tanto a su costo como a otros elementos que inciden en la continuidad y permanencia de su prestación*.

Así pues, señala el Tribunal que tratándose de derechos causados por servicios el objeto real de la actividad pública se traduce, generalmente, en la realización de actividades que exigen de la administración un esfuerzo uniforme, a través del cual puede satisfacer todas las necesidades que se presenten, sin un aumento apreciable del costo del servicio, mientras que ***la prestación del diverso de agua potable requiere de una compleja conjunción de actos materiales de alto costo a fin de lograr la captación, conducción, saneamiento y distribución del agua que, además, no está ilimitadamente a disposición de la administración pública, pues el agotamiento de las fuentes, la alteración de las capas freáticas, los cambios climáticos y el gasto exagerado, abusivo o irresponsable de los usuarios, repercuten en la prestación del servicio, porque ante la escasez del líquido, es necesario renovar los gastos para descubrir, captar y allegar más agua, todo lo cual justifica, cuando son razonables, cuotas diferentes y tarifas progresivas.***

La distinción realizada es de una connotación indiscutiblemente ambiental y desde nuestro punto de vista, hoy en día constituye una base jurídica esencial en la construcción o adecuación de tributos de co- finalidades ecológicas, acordes con los principios constitucionales tributarios, comenzando con el principio de proporcionalidad y su valoración al interior del tributo en individual y del conjunto de ellos que conforman el sistema tributario mexicano.

## **2. El bien ambiental<sup>2039</sup> como objeto de protección a través de la política fiscal.**

---

<sup>2039</sup> El uso de la terminología *bien ambiental* a efectos tributarios, coincide con la usada por ROSEMBUIJ, Tulio. *Tributos ambientales...Op. Cit.*, p. 55; Id. *Medidas tributarias de protección...*, *Op. Cit.*, pp. 737-738. De esta última referencia bibliográfica, extraemos el concepto que proporciona el autor: “*El núcleo esencial del medio ambiente es el bien ambiental, cuya arquitectura es estrictamente jurídica, despegada del soporte físico o material de la cosa, vocado al disfrute colectivo. El bien ambiental es una expectativa oportunamente calificada como interés difuso o colectivo y, obviamente, con implicaciones, también generalizadas de tutela y salvaguardia*”.

## **2. a. Concepto jurídico de *medio ambiente* y propiedad de los recursos ambientales.**

El Título Primero, Capítulo I “*De las garantías individuales*” de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, reconoce al más alto nivel legal que *toda persona tiene derecho a un medio ambiente adecuado para su desarrollo y bienestar* (artículo 4, 5º párrafo). La protección del medio natural se convierte también en un mandato institucional y en un objetivo dentro de la planeación y rectoría del desarrollo económico nacional (artículo 25, párrafos 1º y 6º).

En efecto, según el mencionado artículo constitucional corresponde al Estado la rectoría del *desarrollo nacional* para garantizar que éste sea *integral y sustentable*, en esa línea, la planeación del desarrollo nacional debe fortalecer la Soberanía de Nación y su régimen democrático. Paralelamente, mediante el fomento del crecimiento económico y el empleo aunado a una más justa *distribución de la riqueza* y el ingreso, la programación del desarrollo nacional debe permitir el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales cuya seguridad protege también la Carta Magna. Ahora bien, bajo criterios de *equidad social y productividad* se impulsará a las empresas de los sectores económicos y sociales de la economía, sujetándolos siempre a las modalidades derivadas del *interés público y al uso, en beneficio general, de los recursos productivos, cuidando su conservación y el medio ambiente*.

Desmenuzando el precepto se extraen diversos conceptos paradigmáticos precisamente vinculados de forma muy estrecha tanto con la noción de “*Economía Verde*” como con una renovada estructuración del sistema fiscal, a que nos hemos referido a lo largo de este trabajo de investigación<sup>2040</sup>:

- Desarrollo nacional, integral y sustentable
- Justa distribución de la riqueza y el ingreso
- Equidad social y productividad
- Interés público

---

<sup>2040</sup> Sin un afán repetitivo, reproducimos las explicaciones dadas en los Capítulos I, II y III acerca del tratamiento de estas expresiones como marco ideológico de toda reforma fiscal integral con tendencia ambiental, así como parte de la terminología fundacional de una nueva modalidad de capacidad contributiva presente en los tributos medioambientales.

- Beneficio general
- Uso de los recursos productivos, cuidando su conservación y el medio ambiente

La Carta Fundamental reconoce que la propiedad originaria de las tierras y aguas pertenece a la Nación (artículo 27 constitucional, párrafo 1º). En esta línea, por virtud del artículo 27, párrafo 3º del mismo cuerpo normativo, se reconoce el derecho de la Nación para imponer en todo tiempo las restricciones y modalidades a la propiedad privada según dicte el interés público, así como el de regular, en beneficio social, *el aprovechamiento de los elementos naturales susceptibles de apropiación, con objeto de hacer una distribución equitativa de la riqueza, cuidar de su conservación, lograr el desarrollo equilibrado del país y el mejoramiento de las condiciones de vida de la población rural y urbana.*

Dada la importancia del tema ambiental, el Constituyente sentó las bases jurídicas para la reglamentación de aspectos relacionados como el establecimiento de adecuadas provisiones, usos, reservas y destinos de tierras, aguas y bosques, a efecto de ejecutar obras públicas y planear, conservar y mejorar los centros de población. Igualmente, por instrucción constitucional, se instituirán las disposiciones legales necesarias para “*preservar y restaurar el equilibrio ecológico*”, así como “*para evitar la destrucción de los elementos naturales y los daños que la propiedad pueda sufrir en perjuicio de la sociedad*”<sup>2041</sup>.

Tal como se ha precisado, existe un concepto primario: la *propiedad originaria* que corresponde en todo tiempo a la Nación quien ha tenido y tiene el derecho de transmitir su dominio a los particulares para constituir la propiedad privada. Adicionalmente, el derecho de propiedad en México se constituye mediante tres formas jurídicas con regímenes específicos: la pública, la ejidal o comunal<sup>2042</sup>, y la privada.

---

<sup>2041</sup> Fragmento del artículo 27, párrafo 3º de la CPEEUUMM.

<sup>2042</sup> La fracción VII, del artículo 27 constitucional reconoce la personalidad jurídica de los núcleos de población ejidales y comunales y protege su propiedad sobre la tierra, tanto para el asentamiento humano como para actividades productivas. Sin embargo, la misma norma dispone que la ley, teniendo en cuenta el respeto a la vida comunitaria, protegerá la tierra para el asentamiento humano y *regulará el aprovechamiento de tierras, bosques y aguas de uso común y la provisión de acciones de fomento necesarias para elevar la calidad de vida* de sus pobladores. El remarcado es nuestro.

Las tres modalidades se encuentran reconocidas en la Constitución así como sus regímenes propios, sin embargo, comunitariamente están sometidos al interés general<sup>2043</sup>. De acuerdo a su ubicación, la propiedad puede ser rural o urbana y así la distingue el texto constitucional, de manera que surge la previsión de normas específicas que fomenten el desarrollo rural y las actividades como la agricultura, la silvicultura y demás pertenecientes al citado entorno.

Por otro lado, el dominio directo de ciertos recursos naturales estratégicos corresponde a la Nación (artículo 27, 4º párrafo), a saber, aquellos de la plataforma continental y los zócalos submarinos de las islas; de todos los minerales o sustancias que en vetas, mantos, masas o yacimientos, constituyan depósitos cuya naturaleza sea distinta de los componentes de los terrenos, tales como los minerales de los que se extraigan metales y metaloides utilizados en la industria; los yacimientos de piedras preciosas, de sal de gema y las salinas formadas directamente por las aguas marinas; los productos derivados de la descomposición de las rocas, cuando su explotación necesite trabajos subterráneos; los yacimientos minerales u orgánicos de materias susceptibles de ser utilizadas como fertilizantes; los combustibles minerales sólidos; el petróleo y todos los carburos de hidrógeno sólidos, líquidos o gaseosos; y el espacio situado sobre el territorio nacional, en la extensión y términos que fije el Derecho Internacional.

Dentro de un marco amplísimo, concentrado en el párrafo 5º del 27 constitucional, la propiedad de los recursos hídricos<sup>2044</sup> igualmente corresponde a la Nación:

*“Son propiedad de la Nación las aguas de los mares territoriales en la extensión y términos que fije el Derecho Internacional; las aguas marinas*

---

<sup>2043</sup> Vid. ROSEMBUJ, Tulio. *Medidas tributarias de protección...*, Op. Cit., pp. 737-738. El citado profesor evoca la relación del bien ambiental con la propiedad privada y pública, en un sentido similar al que exponemos en este trabajo: “*El bien ambiental supera la clasificación tradicional de propiedad privada y propiedad pública (dominio público como propiedad especial), puesto que su matriz es común, exhibiendo el carácter superador del interés o derecho subjetivo singular y específico, en favor del interés indeterminado de todos a su conservación y desarrollo; noción que no es original, sino que está auspiciada por la que sirve de apoyatura al bien cultural, debida a M. S. GIANNINI*”; complementariamente, Vid. GIANNINI, Massimo Severo. *Ambiente: Saggio sui diversi...* Op. Cit., pp. 29 y ss.

<sup>2044</sup> De acuerdo al artículo 1º de la Ley de Aguas Nacionales, se trata de la Ley reglamentaria del párrafo 5º del artículo 27 constitucional en materia de aguas nacionales, es de cumplimiento general en todo el territorio nacional, sus disposiciones son de orden público e interés social y tiene por objeto regular la explotación, el uso o aprovechamiento de dichas aguas, su distribución y control, así como la preservación de su cantidad y calidad para lograr su desarrollo integral sustentable. Cfr. Ley de Aguas Nacionales, DOF de 1º de diciembre de 1992. Última reforma publicada en DOF de 18 de abril de 2008.

*interiores; las de las lagunas y esteros que se comuniquen permanente o intermitentemente con el mar; las de los lagos interiores de formación natural que estén ligados directamente a corrientes constantes; las de los ríos y sus afluentes directos o indirectos, desde el punto del cauce en que se inicien las primeras aguas permanentes, intermitentes o torrenciales, hasta su desembocadura en el mar, lagos, lagunas o esteros de propiedad nacional; las de las corrientes constantes o intermitentes y sus afluentes directos o indirectos, cuando el cauce de aquéllas en toda su extensión o en parte de ellas, sirva de límite al territorio nacional o a dos entidades federativas, o cuando pase de una entidad federativa a otra o cruce la línea divisoria de la República; la de los lagos, lagunas o esteros cuyos vasos, zonas o riberas, estén cruzadas por líneas divisorias de dos o más entidades o entre la República y un país vecino, o cuando el límite de las riberas sirva de lindero entre dos entidades federativas o a la República con un país vecino; las de los manantiales que broten en las playas, zonas marítimas, cauces, vasos o riberas de los lagos, lagunas o esteros de propiedad nacional, y las que se extraigan de las minas; y los cauces, lechos o riberas de los lagos y corrientes interiores en la extensión que fija la ley. Las aguas del subsuelo pueden ser libremente alumbradas mediante obras artificiales y apropiarse por el dueño del terreno, pero cuando lo exija el interés público o se afecten otros aprovechamientos; el Ejecutivo Federal podrá reglamentar su extracción y utilización y aún establecer zonas vedadas, al igual que para las demás aguas de propiedad nacional. Cualesquiera otras aguas no incluidas en la enumeración anterior, se considerarán como parte integrante de la propiedad de los terrenos por los que corran o en los que se encuentren sus depósitos, pero si se localizaren en dos o más predios, el aprovechamiento de estas aguas se considerará de utilidad pública, y quedará sujeto a las disposiciones que dicten los Estados.”*

El dominio de la Nación sobre los recursos naturales y las aguas, es inalienable e imprescriptible, de lo cual deriva que *la explotación, el uso o el aprovechamiento de los mismos, por los particulares o por sociedades constituidas conforme a las leyes mexicanas, no podrá realizarse sino mediante concesiones*<sup>2045</sup>, otorgadas por el

---

<sup>2045</sup> Fracción del párrafo 6° del artículo 27 de la CPEEUUMM.

Ejecutivo Federal, de acuerdo con las reglas y condiciones que establezcan las leyes. Las normas legales relativas a obras o trabajos de explotación de los minerales y demás substancias del subsuelo, regularán la ejecución y comprobación de los que se efectúen o deban efectuarse a partir de su vigencia, independientemente de la fecha de otorgamiento de las concesiones, y su incumplimiento dará lugar a la cancelación de éstas. El Gobierno Federal tiene la facultad de establecer reservas nacionales y suprimirlas. Las declaratorias correspondientes se harán por el Ejecutivo en los casos y condiciones que las leyes prevean.

Existe una previsión especialmente importante relativa al petróleo y los carburos de hidrógeno sólidos, líquidos o gaseosos o de minerales radioactivos, sobre los cuales no se otorgarán concesiones ni contratos, ni subsistirán los que en su caso se hayan otorgado y la Nación llevará a cabo la explotación de esos productos, en los términos que señale la Ley Reglamentaria respectiva. Corresponde exclusivamente a la Nación generar, conducir, transformar, distribuir y abastecer energía eléctrica que tenga por objeto la prestación de servicio público. En esta materia no se otorgarán concesiones a los particulares y la Nación aprovechará los bienes y recursos naturales que se requieran para dichos fines.

Corresponde también a la Nación *el aprovechamiento de los combustibles nucleares para la generación de energía nuclear y la regulación de sus aplicaciones en otros propósitos*<sup>2046</sup>. El uso de la energía nuclear sólo podrá tener fines pacíficos por estricto mandato constitucional.

*La Nación ejerce en una zona económica exclusiva situada fuera del mar territorial y adyacente a éste, los derechos de soberanía y las jurisdicciones que determinen las leyes del Congreso*<sup>2047</sup>. La zona económica exclusiva se extiende doscientas millas náuticas a partir de la línea de base desde la cual se mide el mar territorial. Cuando esa extensión produzca una superposición con las zonas económicas exclusivas de otros Estados, la delimitación se hará en la medida en que resulte necesario, mediante acuerdo con dichos Estados.

---

<sup>2046</sup> Fracción del párrafo 7° del artículo 27 de la CPEEUUMM.

<sup>2047</sup> Fracción del párrafo 8° del artículo 27 de la CPEEUUMM.

Procedidas de la Norma Básica, las Leyes Reglamentarias cumplen con la ordenación normativa de la detentación, gestión y explotación de los recursos naturales en su amplitud y variedad.

Capitalmente destacan:

- La Ley General del Equilibrio Ecológico y la Protección del Ambiente<sup>2048</sup>
- La Ley de Aguas Nacionales<sup>2049</sup>
- La Ley General de Bienes Nacionales<sup>2050</sup>
- La Ley General de Vida Silvestre<sup>2051</sup>
- La Ley Federal del Mar<sup>2052</sup>
- La Ley General de Pesca y Acuicultura Sustentables<sup>2053</sup>

---

<sup>2048</sup> Ley General del Equilibrio Ecológico y la Protección al Ambiente, DOF de 28 de enero de 1988. Última reforma publicada en DOF de 30 de agosto de 2011.

<sup>2049</sup> Ley de Aguas Nacionales, DOF de 1º de diciembre de 1992. Última reforma publicada en DOF de 18 de abril de 2008.

<sup>2050</sup> La norma citada tiene entre otros objetivos, establecer los bienes que constituyen el *patrimonio de la Nación* (artículo 1º, fracción 1ª). Por disposición legal, (artículo 3º, fracciones I a VI de la Ley) son bienes nacionales los señalados en los artículo 27, párrafos 4º, 5º y 8º; 42, fracción IV y 132 de la CPEUUMM; los bienes de uso común a que se refiere el artículo 7 de la misma Ley; los bienes muebles e inmuebles de la Federación; los bienes muebles e inmuebles que pertenecen a las entidades federativas mexicanas; los bienes muebles e inmuebles de las instituciones públicas federales con patrimonio y personalidad jurídica propios a los que la Constitución les otorga autonomía; y los demás bienes considerados nacionales en otras leyes. *Los bienes nacionales* estarán sujetos al régimen de dominio público o a la regulación específica que señalen las leyes respectivas (artículo 4º de la LGBN). Los *bienes que son de uso común* están numerados, aunque la seriación no es absoluta ya que la última fracción permite la inclusión de otros enunciados en las diversas normas jurídicas (artículo 7, fracciones I a XIV de la LGBN), *asimismo* refiere que los bienes de uso común pueden ser utilizados por todos los habitantes de la República mexicana, sin más restricciones que las que determinen las leyes y reglamentos correspondientes (artículo 8º de la LGBN). *Vid.* Ley General de Bienes Nacionales, publicada en DOF de 20 de mayo de 2004. Última reforma publicada en DOF de 31 de agosto de 2007.

<sup>2051</sup> Esta normativa declarada de orden público y de interés social, es reglamentaria del párrafo 3º del artículo 27, y de la fracción XXX, inciso G del artículo 73, ambos constitucionales. Su objeto es establecer la concurrencia del Gobierno Federal, de los gobiernos estatales y de los Municipios en el ámbito de sus respectivas competencias relativa a la conservación, aprovechamiento sustentable de la vida silvestre y su hábitat en el territorio mexicano (artículo 1º LGVS). *Vid.* Ley General de Vida Silvestre, publicada en DOF de 3 de julio de 2000. Última reforma publicada en DOF de 2 de septiembre de 2010.

<sup>2052</sup> Se trata de la Ley Reglamentaria de los párrafos 4º, 5º, 6º y 8º del artículo 27 constitucional en materia de zonas marinas mexicanas (artículo 1º LFM), mismas que se dividen en: a) mar territorial, b) aguas marinas interiores, c) zona contigua, d) zona económica exclusiva, e) plataforma continental y plataformas insulares, f) cualquier otra permitida por el derecho internacional (artículo 3º LFM). Ley Federal del Mar, publicada en DOF de 8 de enero de 1986.

<sup>2053</sup> Se trata de una Ley de orden público e interés social, reglamentaria del artículo 27 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que tiene por objeto regular, fomentar y administrar el aprovechamiento de los recursos pesqueros y acuícolas en el territorio nacional y las zonas sobre las que la nación ejerce su soberanía y jurisdicción; del 73 fracción XXIX-L para establecer las bases para el ejercicio de las atribuciones que en la materia corresponden a la federación, las entidades federativas y los municipios, bajo el principio de concurrencia y con la participación de los productores pesqueros, así

- La Ley de Desarrollo Rural Sustentable<sup>2054</sup>
- La Ley General de Desarrollo Forestal Sustentable<sup>2055</sup>
- La Ley Minera<sup>2056</sup>
- La Ley que Declara Reservas Mineras Nacionales los Yacimientos de Uranio, Torio y las demás Substancias de las cuales se obtengan Isótopos Hendibles que puedan producir Energía Nuclear<sup>2057</sup>

---

como de las demás disposiciones previstas en la propia Constitución que tienen como fin propiciar el desarrollo integral y sustentable de la pesca y la acuicultura (artículo 1º LGPAS). *Vid.* Ley General de Pesca y Acuicultura Sustentables, publicada en DOF de 24 de julio de 2007.

<sup>2054</sup> Es la Ley Reglamentaria de la Fracción XX del Artículo 27 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y es de cumplimiento en toda la República. Sus disposiciones son de orden público y están dirigidas a: promover el desarrollo rural sustentable del país, propiciar un medio ambiente adecuado, en los términos del párrafo 4o. del artículo 4o.; y garantizar la rectoría del Estado y su papel en la promoción de la equidad, en los términos del artículo 25 de la Constitución. Se considera de interés público el desarrollo rural sustentable que incluye la planeación y organización de la producción agropecuaria, su industrialización y comercialización, y de los demás bienes y servicios, y todas aquellas acciones tendientes a la elevación de la calidad de vida de la población rural, según lo previsto en el artículo 26 de la Constitución, para lo que el Estado tendrá la participación que determina el presente ordenamiento, llevando a cabo su regulación y fomento en el marco de las libertades ciudadanas y obligaciones gubernamentales que establece la Constitución (artículo 1º LDRS). *Vid.* Ley de Desarrollo Rural Sustentable, publicada en DOF de 7 de diciembre de 2001. Última reforma publicada en DOF de 26 de mayo de 2011.

<sup>2055</sup> Se trata de la Ley Reglamentaria del artículo 27 de la Constitución mexicana, sus disposiciones son de orden e interés público y de cumplimiento general en todo el territorio nacional. Tiene por objeto regular y fomentar la conservación, protección, restauración, producción, ordenación, el cultivo, manejo y aprovechamiento de los ecosistemas forestales del país y sus recursos, así como distribuir las competencias que en materia forestal correspondan a la Federación, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios, bajo el principio de concurrencia previsto en el artículo 73 fracción XXIX inciso G de la Constitución mexicana, con el fin de propiciar el desarrollo forestal sustentable. Cuando se trate de recursos forestales cuya propiedad corresponda a los pueblos y comunidades indígenas se observará lo dispuesto por el artículo 2 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (artículo 1º LGDFS). *Vid.* Ley General de Desarrollo Forestal Sustentable, DOF de 25 de febrero de 2003. Última publicación en DOF de 16 de noviembre de 2011.

<sup>2056</sup> Se trata de la Ley Reglamentaria del artículo 27 constitucional en materia minera y sus disposiciones son de orden público y de cumplimiento en todo el territorio nacional. Su aplicación corresponde al Ejecutivo Federal por conducto de la Secretaría de Economía (artículo 1º LM). Quedan sujetas a la Ley, la exploración, explotación, y beneficio de los minerales o sustancias que en vetas, mantos, masas o yacimientos constituyan depósitos cuya naturaleza sea distinta de los componentes de los terrenos, así como de las salinas formadas directamente por las aguas marinas provenientes de mares actuales, superficial o subterráneamente, de modo natural o artificial y de las sales y subproductos de éstas (artículo 2º LM). *Vid.* Ley Minera, DOF de 26 de junio de 1992. Última reforma publicada en DOF de 26 de junio de 2006.

<sup>2057</sup> Esta normativa desarrolla el párrafo 7º del artículo 27 constitucional. Según se ha explicado, el aprovechamiento de combustibles nucleares corresponde exclusivamente al Estado, en este sentido, la explotación de los yacimientos sólo será realizada por el Estado, a través del Ejecutivo Federal o de la institución oficial que éste determine (artículo 3º LRMNYUTS). *Vid.* Ley que Declara Reservas Mineras Nacionales los Yacimientos de Uranio, Torio y las demás Substancias de las cuales se obtengan Isótopos Hendibles que puedan producir Energía Nuclear, DOF de 26 de enero de 1950. Última reforma publicada en DOF de 12 de enero de 1972.



- La Ley Reglamentaria del Artículo 27 Constitucional en el Ramo del Petróleo<sup>2058</sup>
- La Ley General de Asentamientos Humanos<sup>2059</sup>

A diferencia de la normativa española, el Derecho mexicano eleva a garantía individual el derecho a un medioambiente adecuado (artículo 4º, párrafo 5º de la CPEEUUMM). Esto significa, según el dictado del Poder Judicial de la Federación, que la prerrogativa a un medio ambiente adecuado para el desarrollo y bienestar de

---

<sup>2058</sup> Como lo dice su nombre, esta disposición es la encargada de comandar la materia de hidrocarburos. Recuérdese que por prescripción constitucional corresponde a la Nación el dominio directo, inalienable e imprescriptible de todos los carburos de hidrógeno que se encuentren en el territorio nacional, incluida la plataforma continental y la zona económica exclusiva situada fuera del mar territorial y adyacente a éste, en mantos o yacimientos, cualquiera que sea su estado físico, incluyendo los estados intermedios, y que componen el aceite mineral crudo, lo acompañan o se derivan de él. Para los efectos de la Ley, se considerarán yacimientos transfronterizos aquellos que se encuentren dentro de la jurisdicción nacional y tengan continuidad física fuera de ella. También se considerarán como transfronterizos aquellos yacimientos o mantos fuera de la jurisdicción nacional, compartidos con otros países de acuerdo con los tratados en que México sea parte o bajo lo dispuesto en la Convención sobre Derecho del Mar de las Naciones Unidas (artículo 1º LRRP). De conformidad con lo dispuesto en los párrafos cuarto del artículo 25 y sexto del artículo 27 de la Constitución mexicana, sólo la Nación podrá llevar a cabo las distintas explotaciones de los hidrocarburos, que constituyen la industria petrolera (artículo 2º LRRP). En este sentido, la Nación llevará a cabo la exploración y la explotación del petróleo y las demás actividades a que se refiere el artículo 3o., que se consideran estratégicas en los términos del artículo 28, párrafo cuarto, de la Constitución mexicana, por conducto de PEMEX y sus organismos subsidiarios. Salvo lo dispuesto en el artículo 3o., el transporte, el almacenamiento y la distribución de gas podrán ser llevados a cabo, previo permiso, por los sectores social y privado, los que podrán construir, operar y ser propietarios de oleoductos, instalaciones y equipos, en los términos de las disposiciones reglamentarias, técnicas y de regulación que se expidan. El transporte, el almacenamiento y la distribución de gas metano, queda incluida en las actividades y con el régimen referidos (artículo 4º LRRP). Las actividades de PEMEX y su participación en el mercado mundial se orientarán de acuerdo con los intereses nacionales, incluyendo los de seguridad energética del país, sustentabilidad de la plataforma anual de extracción de hidrocarburos, diversificación de mercados, incorporación del mayor valor agregado a sus productos, desarrollo de la planta productiva nacional y protección del medio ambiente. Esos criterios se incorporarán en la Estrategia Nacional de Energía (artículo 4º bis LRRP). *Vid.* Ley Reglamentaria del Artículo 27 Constitucional en el Ramo del Petróleo, DOF de 29 de noviembre de 1958. Última reforma publicada en DOF de 28 de noviembre de 2008.

<sup>2059</sup> Se trata de la normativa reglamentaria del artículo 27 constitucional, párrafo 3º en materia de asentamientos humanos. Dispone entre sus objetivos: I) Establecer la concurrencia de la Federación, de las entidades federativas y de los municipios, para la ordenación y regulación de los asentamientos humanos en el territorio nacional; II) Fijar las normas básicas para planear y regular el ordenamiento territorial de los asentamientos humanos y la fundación, conservación, mejoramiento y crecimiento de los centros de población; III) Definir los principios para determinar las provisiones, reservas, usos y destinos de áreas y predios que regulen la propiedad en los centros de población, y IV) Determinar las bases para la participación social en materia de asentamientos humanos (artículo 1º LGAH). *Vid.* Ley General de Asentamientos Humanos, DOF de 21 de julio de 1993. Última reforma publicada en DOF de 30 de noviembre de 2010.

las personas que como derecho fundamental y garantía individual consagra el citado precepto se desarrolla en *dos aspectos*<sup>2060</sup>:

*Primero.* En un poder de exigencia y un deber de respeto *erga omnes* a preservar la sustentabilidad del entorno ambiental, que implica la no afectación ni lesión a éste (eficacia horizontal de los derechos fundamentales); y

*Segundo.* En la obligación correlativa de las autoridades de vigilancia, conservación y garantía de que sean atendidas las regulaciones pertinentes (eficacia vertical).

La primera consecuencia procesal de esta distinción es que al pertenecer al Capítulo de las garantías individuales, toda persona que se sienta agraviada por una ley o acto de autoridad que las viole puede acudir ante los órganos jurisdiccionales del Poder Judicial de la Federación a interponer *Juicio de Amparo*<sup>2061</sup>.

Sin embargo, aunque se impone la obligación o deber de todos los habitantes del país de preservar el medio y sus elementos, tal es el caso de *la vida silvestre* (artículo 4º de la LGVS), la incidencia ambiental tiende a identificarse con la comisión de actos ilícitos por los que se establecen prohibiciones legales. Esta circunstancia llama especialmente la atención porque la realidad es que hasta cierto límite, el menoscabo ambiental en cualquiera de sus modalidades es necesario para el desarrollo de toda economía.

Desde nuestro parecer, la importancia radica en distinguir que dicha afectación ambiental es necesaria y debe tolerarse hasta un determinado tope máximo establecido por el legislador con base en los conocimientos aportados por las Ciencias respectivas, límite que el propio medioambiente es capaz de asimilar y que no pone en riesgo la salud humana ni el equilibrio ecológico.

---

<sup>2060</sup> Tesis Aislada I. 4o. A.569, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, T. XXV, marzo de 2007, p. 1665. Rubro: DERECHO A UN MEDIO AMBIENTE ADECUADO PARA EL DESARROLLO Y BIENESTAR. ASPECTOS EN QUE SE DESARROLLA.

<sup>2061</sup> Artículo 1º, fracción 1ª de la Ley de Amparo, Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, DOF de 10 de enero de 1936. Última reforma publicada el 17 de junio de 2009.

La descripción de los actos contaminantes constriñéndolos sólo a un aspecto punitivo o sancionador tiene un efecto limitativo de la eficiencia y eficacia de las actuaciones públicas en lo relativo a la política medioambiental. Es precisa una diferenciación de actuaciones que las catalogue según el grado de afectación que producen, y en razón de ello a cada grupo se le dé un tratamiento propicio, es decir, habrá acontecimientos susceptibles de sanciones y otros no, dentro de los que posiblemente algunos de éstos puedan recoger manifestaciones de capacidad o aptitud de incidir el medio. Esta proposición de ninguna manera debe interpretarse como una permisón a contaminar a cambio de un precio, sino a introducir mayor eficacia en la gestión de los recursos naturales a través de los mecanismos adecuadamente estructurados y repartidos funcionalmente.

Está demostrado que la participación de diversos instrumentos económicos como los tributos *stricto sensu* (no únicamente aquellos catalogados como incentivos o estímulos fiscales a que se refiere la LGEEPA, artículo 22), detentan una posibilidad real de incitar, con mejores resultados, los comportamientos de las personas hacia calidades ambientalmente más favorables, complementariamente a medidas de control directo como las prohibiciones.

Para ejemplificar esta consideración recordamos el artículo 4º de la LGVS, en donde se dispone literalmente que *“queda prohibido cualquier acto que implique su destrucción, daño o perturbación, en perjuicio de los intereses de la Nación”* y en la misma dirección está encaminada la doctrina del Poder Judicial de la Federación, ya que actualmente las tesis emitidas se restringen al tratamiento infractor<sup>2062</sup> de las actuaciones contaminantes.

Aunque el marco jurídico de protección ambiental en México es sumamente valioso y crucial, también resulta mejorable con urgencia. Resulta incuestionable que el

---

<sup>2062</sup> Tesis de Jurisprudencia 1 a/J. 125/2004, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, T. XXI, enero de 2005, p. 150. Rubro: EQUILIBRIO ECOLÓGICO Y PROTECCIÓN AL AMBIENTE. EL ARTÍCULO 171 DE LA LEY GENERAL RELATIVA, QUE FACULTA A LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA PARA IMPONER SANCIONES, NO TRANSGREDE LAS GARANTÍAS DE LEGALIDAD Y SEGURIDAD JURÍDICA CONTENIDAS EN LOS ARTÍCULOS 14 Y 16 CONSTITUCIONALES.

En la misma tendencia, la tesis de Jurisprudencia 2 a/J. 9/2005, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, T. XXI, febrero de 2005, p. 314. Rubro: EQUILIBRIO ECOLÓGICO Y PROTECCIÓN AL AMBIENTE. LAS SANCIONES QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 171 DE LA LEY GENERAL RELATIVA, POR VIOLACIONES A SUS PRECEPTOS Y A LOS REGLAMENTOS Y DISPOSICIONES QUE DE ELLA EMANAN, NO TRANSGREDE LAS GARANTÍAS DE LEGALIDAD Y SEGURIDAD JURÍDICA.

adecuado manejo y cuidado de los recursos naturales se convierte en un tema prioritario de políticas públicas a nivel internacional, sin embargo, en el caso mexicano requiere de medidas complementarias que otorguen verdadera eficiencia ambiental y que a la par ofrezcan la oportunidad de corregir la disfunción de un sistema tributario harto de incoherencias distributivas y lejos del objetivo que en su momento los legisladores constituyentes pensaron al promover las normas vigentes.

Si bien la igualación de los actos contaminantes a delitos<sup>2063</sup> es una medida drástica de protección ambiental, deja fuera de control público muchas otras formas que debieran estar recogidas jurídicamente, como es la posibilidad de introducir presupuestos adecuadamente contruidos y adaptados al sistema fiscal, el cual a su vez se vería favorecido con un esperado y necesario reajuste de la carga tributaria general.

A pesar de la amplia organización normativa, la Constitución no provee un concepto unívoco de *medio ambiente*, en su lugar se centra en establecer, aunque dispersadamente, su composición, su importancia, la base legal de su gestión, conservación, tutela y aprovechamiento. Es en la Ley General del Equilibrio Ecológico y la Protección al Ambiente<sup>2064</sup> (Reglamentaria de las disposiciones de la Constitución mexicana referidas a la preservación y restauración del equilibrio ecológico así como a la protección al ambiente, en el territorio nacional y las zonas sobre las que la Nación ejerce su soberanía y jurisdicción) donde encontramos una definición al menos indicativa y global del *ambiente*, limitada a los efectos de la mencionada legislación:

***“I. Ambiente: el conjunto de elementos naturales y artificiales o inducidos por el hombre que hacen posible la existencia y desarrollo de los seres humanos y demás organismos vivos que interactúan en un espacio y tiempo determinados;...”*** (Artículo 3º, fracción I LGEEPA).

---

<sup>2063</sup> El delito de daños al patrimonio ecológico del Estado, no requiere denuncia, acusación o querrela como requisito indispensable de procedibilidad, por tratarse de una infracción que se persigue de oficio y no a petición de parte, en razón de que una conducta que además de ir en detrimento a la riqueza natural del Estado como lo es la flora y la fauna, causa grave perjuicio a la sociedad. Tesis Aislada, *Semanario Judicial de la Federación*, T. VII, abril de 1991, p. 170. Rubro: DAÑOS AL PATRIMONIO ECOLÓGICO DEL ESTADO, DELITO DE. NO REQUIERE DENUNCIA, ACUSACIÓN O QUERRELLA PARA SU PROCEDIBILIDAD. (LEGISLACIÓN DEL ESTADO DE CHIAPAS).

<sup>2064</sup> Ley General del Equilibrio Ecológico y la Protección al Ambiente, DOF de 28 de enero de 1988. Última reforma publicada en DOF de 30 de agosto de 2011.

La LGEEPA como *Ley marco*, concentra una pluralidad de aspiraciones y propósitos que dirigen en gran parte la política medioambiental en México (aunque no la única, ya que respecto a la materia forestal actúa en consonancia la Ley General de Desarrollo Forestal Sustentable y lo mismo ocurre con otros ordenamientos legales específicos), es por ello que resulta imprescindible tenerla en cuenta ante la posible imposición de figuras tributarias ambientales, ya que proporciona una terminología propia, categorías, competencias y atribuciones elementales entre los tres órdenes de gobierno. Puede decirse que su objeto central es propiciar el desarrollo sustentable y establecer las bases jurídicas de los diversos objetivos a cubrir, el cual se descompone de la siguiente manera:

- Garantizar el derecho de toda persona a vivir en un medioambiente adecuado para su desarrollo, salud y bienestar<sup>2065</sup>.
- Definir los principios de la política ambiental y los instrumentos para su aplicación<sup>2066</sup>.
- La preservación, la restauración y el mejoramiento del ambiente<sup>2067</sup>.
- La protección y la preservación de la biodiversidad, así como el establecimiento y administración de las áreas naturales protegidas<sup>2068</sup>.
- El aprovechamiento sustentable, la preservación y, en su caso, la restauración del suelo, el agua y los demás recursos naturales, de manera que sean compatibles la **obtención de beneficios económicos y las actividades de la sociedad con la preservación de los ecosistemas** <sup>2069</sup>. Este precepto reconoce jurídicamente la vinculación inherente entre la actividad económica y la explotación ambiental, lo que justificaría en su caso, la introducción de instrumentos fiscales captadores del aspecto económico inserto en toda actividad contaminante o de incidencia ecológica.
- La prevención y el control de la contaminación del aire, agua y suelo<sup>2070</sup>.
- Garantizar la participación corresponsable de las personas en forma individual o colectiva, en la preservación y restauración del equilibrio ecológico y la protección al ambiente<sup>2071</sup>.

---

<sup>2065</sup> Cfr. artículo 1º, fracción I LGEEPA.

<sup>2066</sup> Cfr. artículo 1º, fracción II LGEEPA.

<sup>2067</sup> Cfr. artículo 1º, fracción III LGEEPA.

<sup>2068</sup> Cfr. artículo 1º, fracción IV LGEEPA.

<sup>2069</sup> Cfr. artículo 1º, fracción V LGEEPA.

<sup>2070</sup> Cfr. artículo 1º, fracción VI LGEEPA.

<sup>2071</sup> Cfr. artículo 1º, fracción VII LGEEPA.

- El ejercicio de las atribuciones que en materia ambiental corresponde a la Federación, entidades federativas, municipios y el Distrito Federal, bajo el principio de concurrencia<sup>2072</sup>.
- El establecimiento de los mecanismos de coordinación<sup>2073</sup>, inducción, concertación entre autoridades, entre éstas y los sectores social y privado, así como con grupos sociales y personas en materia ecológica<sup>2074</sup>. Esta disposición sería coadyuvante de la normativa correspondiente en materia fiscal, a saber, la *Ley de Coordinación Fiscal*<sup>2075</sup> en lo referente a la organización de las competencias materiales entre los entes y la Federación.
- El establecimiento de medidas de control y de seguridad para garantizar el cumplimiento y la aplicación de la LGEEPA y de las disposiciones que de ella se deriven, así como para la imposición de las sanciones administrativas y penales que corresponden<sup>2076</sup>. Esta fracción permea la introducción de todo tipo de medidas directas de control ambiental, sin embargo, tal como hemos expuesto en líneas precedentes, las medidas indirectas quedan relegadas y con ellas, la oportunidad de adentrar en el Derecho mexicano otro tipo de instrumentos económicos útiles y necesarios por múltiples razones, como los tributos de finalidad ambiental.

La existencia de una terminología propia en la materia puede ser aprovechada desde el punto de vista tributario, ya que sienta la base jurídica de un compendio de expresiones especializadas y uniformes de uso constante en la asignatura tributaria ambiental, tales como:

- **Aprovechamiento sustentable.** Es concebido como la utilización de los recursos naturales en forma que se respete la integridad funcional y las capacidades de carga de los ecosistemas de los que forman parte dichos recursos, por periodos indefinidos<sup>2077</sup>.

---

<sup>2072</sup> Cfr. artículo 1º, fracción VIII LGEEPA.

<sup>2073</sup> Recordemos que el medioambiente se tutela a través del control y coordinación estatal de las intervenciones realizadas por las comunidades presentes en un territorio. Vid. PERRONE CAPANO, Raffaele. *L'imposizione e l'ambiente...*, Op. Cit., p. 468; también, JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, Jorge. *El tributo como instrumento de protección ambiental...*, Op. Cit., p. 27.

<sup>2074</sup> Cfr. artículo 1º, fracción IX LGEEPA.

<sup>2075</sup> Ley de Coordinación Fiscal, DOF de 27 de diciembre de 1978. Última reforma publicada en DOF de 24 de junio de 2009.

<sup>2076</sup> Cfr. artículo 1º, fracción X LGEEPA.

<sup>2077</sup> Cfr. artículo 3º, fracción III LGEEPA.

- **Biodiversidad.** Entendida como la variabilidad de organismos vivos de cualquier fuente, incluidos, entre otros los ecosistemas terrestres, marinos y otros ecosistemas acuáticos y los complejos ecológicos de los que forman parte, comprende la diversidad dentro de cada especie, entre las especies y los ecosistemas<sup>2078</sup>.
- **Cambio climático**<sup>2079</sup>. Este concepto comprende el cambio de clima atribuido directa o indirectamente a la actividad humana que altera la composición de la atmósfera mundial y que se suma a la variabilidad natural del clima observada durante periodos de tiempos comparables.
- **Contaminación.** Es definida como la presencia en el ambiente de uno o más contaminantes o de cualquier combinación de ellos que cause desequilibrio ecológico<sup>2080</sup>.
- **Contaminante.** Se avista un concepto amplísimo que incluye toda *materia* e incluso *energía* en cualquiera de sus estados físicos y formas, que al incorporarse o actuar en la atmósfera, agua, suelo, flora, fauna o cualquier elemento natural, altere o modifique su composición y condición natural<sup>2081</sup>.
- **Criterios ecológicos.** Se trata de los lineamientos obligatorios contenidos en la LGEEPA para orientar las acciones de preservación y restauración del equilibrio ecológico, el aprovechamiento sustentable de los recursos naturales y la protección al ambiente, que tendrán el carácter de instrumentos de la política ambiental<sup>2082</sup>.
- **Desarrollo sustentable.** Se refiere al proceso evaluable mediante criterios e indicadores de carácter ambiental, económico y social que tiende a mejorar la calidad de vida y la productividad de las personas, que se funda en medidas apropiadas de preservación del equilibrio ecológico, protección del ambiente y aprovechamiento de recursos naturales, de manera que no se comprometa la satisfacción de las necesidades de las generaciones futuras<sup>2083</sup>.
- **Desequilibrio ecológico.** Es entendido como la alteración de las relaciones de interdependencia entre los elementos naturales que conforman el ambiente,

---

<sup>2078</sup> Cfr. artículo 3º, fracción IV LGEEPA.

<sup>2079</sup> Cfr. artículo 3º, fracción V Bis. LGEEPA, reforma publicada en el DOF de 28/01/2011.

<sup>2080</sup> Cfr. artículo 3º, fracción VI LGEEPA.

<sup>2081</sup> Cfr. artículo 3º, fracción VII LGEEPA.

<sup>2082</sup> Cfr. artículo 3º, fracción X LGEEPA.

<sup>2083</sup> Cfr. artículo 3º, fracción XI LGEEPA.

que afecta negativamente la existencia, transformación y desarrollo del hombre y demás seres vivos<sup>2084</sup>.

- **Ecosistema.** Se define como la unidad funcional básica de interacción de los organismos vivos entre sí y de éstos con el ambiente, en un espacio y tiempo determinados<sup>2085</sup>.
- **Equilibrio ecológico.** Se refiere a la relación de interdependencia entre los elementos que conforman el ambiente que hace posible la existencia, transformación y desarrollo del hombre y demás seres vivos<sup>2086</sup>.
- **Elemento natural.** Se incluyen todos los elementos físicos, químicos y biológicos que se presentan en un tiempo y espacio determinado sin la inducción del hombre<sup>2087</sup>.
- **Fauna silvestre.** Comprende todas las especies animales que subsisten sujetas a los procesos de selección natural y que se desarrollan libremente, incluyendo las poblaciones menores que se encuentran bajo control del hombre, así como los animales domésticos que por abandono se tornen salvajes y por ello sean susceptibles de captura y apropiación<sup>2088</sup>.
- **Flora silvestre.** Se entienden todas las especies vegetales así como los hongos que subsisten sujetas a los procesos de selección natural y que se desarrollan libremente, incluyendo las poblaciones o especímenes de estas especies que se encuentran bajo control del hombre<sup>2089</sup>.
- **Impacto ambiental.** Es entendido como la modificación del ambiente ocasionada por la acción del hombre o de la naturaleza<sup>2090</sup>.
- **Material peligroso.** Este concepto es especialmente importante a efectos tributarios, ya que el control y correcta gestión de materiales peligrosos para la salud humana y el equilibrio ecológico es una rama de la fiscalidad ambiental desarrollada por la trascendencia real de sus efectos, la concepción de este término permite desarrollarlo e incluir sus diversas categorías y especies. Por material peligroso se entienden los elementos, sustancias, compuestos, residuos o mezclas de ellos que, independientemente de su estado físico, represente un riesgo para el ambiente, la salud o los recursos naturales, por

---

<sup>2084</sup> Cfr. artículo 3º, fracción XII LGEEPA.

<sup>2085</sup> Cfr. artículo 3º, fracción XIII LGEEPA.

<sup>2086</sup> Cfr. artículo 3º, fracción XIV LGEEPA.

<sup>2087</sup> Cfr. artículo 3º, fracción XV LGEEPA.

<sup>2088</sup> Cfr. artículo 3º, fracción XVII LGEEPA.

<sup>2089</sup> Cfr. artículo 3º, fracción XVIII LGEEPA.

<sup>2090</sup> Cfr. artículo 3º, fracción XIX LGEEPA.



sus características *corrosivas, reactivas, explosivas, tóxicas, inflamables o biológico infecciosas*<sup>2091</sup>.

- **Preservación.** Se define como el conjunto de políticas y medidas para mantener las condiciones que propicien la evolución y continuidad de los ecosistemas y hábitats naturales, así como conservar las poblaciones viables de sus especies en sus entornos naturales y los componentes de la biodiversidad fuera de sus hábitats naturales<sup>2092</sup>.
- **Prevención.** Este importante principio de Derecho ambiental encuentra reconocimiento en el sistema jurídico mexicano y es de suma trascendencia en el ámbito de la tributación ambiental<sup>2093</sup>, por las razones expuestas en la elección de los hechos imposables donde los efectos de las actuaciones contaminantes en el largo plazo aunado al principio de *cautela y acción preventiva*<sup>2094</sup> europeo, facilitan desde nuestro punto de vista la correcta elección de supuestos normativos; se define como el conjunto de disposiciones y medidas anticipadas para evitar el deterioro del ambiente<sup>2095</sup>.
- **Protección.** Se entiende como el conjunto de políticas y medidas para mejorar el medioambiente y controlar su deterioro<sup>2096</sup>.
- **Recursos biológicos.** Se trata de los recursos genéticos, los organismos o partes de ellos, las poblaciones, o cualquier otro componente biótico de los ecosistemas con valor o utilidad real o potencial para el ser humano<sup>2097</sup>. La

---

<sup>2091</sup> Cfr. artículo 3º, fracción XXII LGEEPA.

<sup>2092</sup> Cfr. artículo 3º, fracción XXIV, LGEEPA.

<sup>2093</sup> En el mismo sentido, ROSEMBUJ, Tulio. *Tributos ambientales...*, Op. Cit., pp. 54-56. quien reconoce que la acción preventiva forma parte de la esencia del derecho ambiental, al pretender la máxima anticipación y profecía del riesgo para evitar el daño. En la línea tributaria, el *bien ambiental* es colectivo y la necesidad de su prevención atiende uno de los fines generales del gasto público, a cuya contribución todos estamos obligados. “*La prevención califica la naturaleza del tributo ambiental por cuanto debe asegurar la financiación del gasto público, al tiempo que realiza la función de estímulo o desestímulo para modificar los comportamientos de los agentes económicos. En este sentido, la acción preventiva (TCEE, 130, R, 2º) excluye que la finalidad extrafiscal sea más relevante que la fiscal: la necesidad de satisfacer el bien ambiental, protegido constitucionalmente y su consolidación (prevención) como cualquier otro bien esencial para toda la sociedad o seguridad, defensa, justicia orienta la fiscalidad, que no extrafiscalidad, del tributo ambiental, sin perjuicio que, también, se la ponga como finalidad coadyuvante... pero, la recaudación no excluye que, además se elabore el discurso extrafiscal, tendente a modificar la conducta de aquellos que tienen en sus manos la potestad de adoptar cambios en la producción, tecnologías, consumo, que minimicen la contaminación, ahorren energía, preserven recursos naturales y reduzcan residuos o los reutilicen: la fiscalidad al amparo del deber general de contribuir al gasto público, es el mejor impulso para la extrafiscalidad...*”.

<sup>2094</sup> Artículo 191.2 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, antiguo artículo 174 TCE, firmado en Lisboa el 13 de diciembre de 2007.

<sup>2095</sup> Cfr. artículo 3º, fracción XXV LGEEPA.

<sup>2096</sup> Cfr. artículo 3º, fracción XXVI LGEEPA.

<sup>2097</sup> Cfr. artículo 3º, fracción XXVII LGEEPA.

definición concuerda con alguna de las especies de los denominados *servicios ecosistémicos* a que se refiere la literatura auspiciada por la Agencia Europea del Medioambiente<sup>2098</sup>.

- **Recurso natural**<sup>2099</sup>. El concepto es definido atendiendo a la característica de utilidad o beneficio proporcionado al hombre, así, se dice que es *el elemento natural susceptible de ser aprovechado en beneficio del hombre*, no sobra decir que la introducción del concepto de beneficio a partir del medio ambiente es una de las premisas fundamentales que sustentan en parte la construcción del concepto de capacidad o aptitud de incidir el medioambiente como modalidad de la capacidad contributiva<sup>2100</sup>.
- **Residuo**. Sin perjuicio de la legislación administrativa en materia de gestión de residuos<sup>2101</sup>, la concepción del vocablo en este compendio es acertada e ineludible desde el punto de vista de una posible asunción como objeto de contribuciones ambientales. Su amplitud conceptual incluye cualquier material generado en los procesos de extracción, beneficio, transformación, producción, consumo, utilización, control o tratamiento cuya calidad no permita usarlo nuevamente en el proceso, es decir, el precepto sienta la base jurídica de una noción homogénea y general de la producción de residuos a lo largo de las diversas etapas de los procesos productivos<sup>2102</sup>.
- **Residuos peligrosos**. La diferenciación de residuos no sólo es oportuna sino necesaria, ya que como sostenemos, cada presupuesto requiere un tratamiento adecuado y propio, la incidencia derivada de unas y otras clases no es igual, así lo demuestra la literatura empírica española y europea, circunstancia a tenerse en cuenta en el caso mexicano ante la posible imposición de presupuestos tributarios que requieren ser diferenciados para alcanzar el objetivo ambiental; se comprenden *todos aquellos residuos, en cualquier estado físico, que por sus características corrosivas reactivas,*

---

<sup>2098</sup> AEMA. *Uso y gestión sostenible de los recursos naturales...*, Op. Cit., pp. 15-60; Id. *El medio ambiente en Europa...*, Op, Cit., pp. 41 y ss.

<sup>2099</sup> Vid. respecto al concepto de *recursos naturales*, AA. VV. NAREDO, José Manuel y PARRA, Fernando, editores. *Situación diferencial de los recursos naturales españoles...*, Op. Cit., pp. 19-48; AEMA. *Uso y gestión sostenible de los recursos naturales*, Ministerio de Medio Ambiente, Madrid, España, 2007, pp. 15-60; CAMP, William G. y DAUGHERTY, Thomas B. *Manejo de nuestros recursos naturales...*, Op. Cit., pp. 210 y ss.; RIERA, Pere, GARCÍA, Dolores, KRİSTOM, Bengt, y BRÄNNLUND, Runar. *Manual de Economía Ambiental y de los recursos naturales...*, Op. Cit., pp. 230 y ss.

<sup>2100</sup> Cfr. artículo 3º, fracción XXIX, LGEEPA.

<sup>2101</sup> Ley General para la Prevención y Gestión Integral de los Residuos, DOF de 8 de octubre de 2003. Última reforma publicada en DOF de 19 de junio de 2007.

<sup>2102</sup> Cfr. artículo 3º, fracción XXXI LGEEPA.

*explosivas, tóxicas, inflamables o biológico infecciosas, representen un peligro para el equilibrio ecológico o el ambiente*<sup>2103</sup>.

- **Restauración.** El denominado principio europeo de *corrección de los atentados al medioambiente*<sup>2104</sup> correspondería al introducido en el régimen jurídico ambiental mexicano. Tal como explicamos respecto al principio de prevención, la inclusión de los principios ambientales que forjan en parte importante la fundamentación de los tributos ambientales es un paso adelante en la conformación de una nueva idea de contribuciones en el sistema mexicano puesto que la función pública ambiental en cuyos objetivos se encuentra la restauración, requiere paulatinamente de mayores y permanentes recursos públicos para su financiación; por restauración se entiende *el conjunto de actividades tendentes a la recuperación y restablecimiento de las condiciones que propician la evolución y continuidad de los procesos naturales*<sup>2105</sup>.
- **Vocación natural.** Son las condiciones que presenta el ecosistema para sostener una o varias actividades sin que se produzcan desequilibrios ecológicos. Consideramos que su descripción está ligada a la *capacidad de asimilación* de un ecosistema así como a la presencia de una de las modalidades recogidas por la Agencia Europea del Medioambiente relativa a los *servicios ecosistémicos*<sup>2106</sup>, dada la introducción del término *actividades* que son soportadas a partir del medio natural<sup>2107</sup>.

La LGEEPA no es exclusiva ni restrictiva respecto a la regulación del aprovechamiento sustentable de los recursos, tal como se ha explicado, complementariamente existen normas específicas en temas vinculados como el

---

<sup>2103</sup> Cfr. artículo 3º, fracción XXXII LGEEPA.

<sup>2104</sup> Artículo 191.2 (antiguo artículo 174 TCE) del TFUE: “*La política de la Unión en el ámbito del medio ambiente tendrá como objetivo alcanzar un nivel de protección elevado, teniendo presente la diversidad de situaciones existentes en las distintas regiones de la Unión. Se basará en los principios de cautela y de acción preventiva, en el principio de corrección de los atentados al medio ambiente, preferentemente en la fuente misma, y en el principio de quien contamina paga*”.

<sup>2105</sup> Cfr. artículo 3º, fracción XXXIII LGEEPA.

<sup>2106</sup> Recordemos que los servicios ecosistémicos son aquellos proporcionados por los ecosistemas que son básicos y esenciales para la utilización de los recursos del planeta de forma sostenible, se incluyen los servicios de aprovisionamiento, de apoyo, de regulación y los denominados culturales. Vid. AEMA. *El medio ambiente en Europa...*, Op. Cit., pp. 48 y ss.

<sup>2107</sup> Cfr. artículo 3º, fracción XXXV, LGEEPA.

desarrollo forestal y rural sustentables, el aprovechamiento sustentable de la energía<sup>2108</sup> o la prevención y gestión integral de los residuos.

## **2. b. El mecanismo fiscal como instrumento de protección ambiental.**

La protección ambiental mediante el instrumento tributario no puede concebirse sin hacer mención del contenido de la *extrafiscalidad*.<sup>2109</sup>

El Derecho mexicano consiente la introducción de medidas fiscales con una finalidad modificadora de conductas. La extrafiscalidad presente en las contribuciones no es excluyente de la observancia del principio de proporcionalidad tributaria. El legislador tiene facultad de establecer los mecanismos tributarios precisos para conseguir finalidades más allá de la mera recaudación fiscal.

Así sucede en el caso del impuesto al activo, complementario del impuesto sobre la renta, cuya finalidad extrafiscal, a decir de la Suprema Corte de Justicia, es evitar que artificiosamente se incurra eventualmente en prácticas elusivas o evasivas, congruente con el diverso objetivo de conseguir la *eficiencia empresarial del contribuyente*<sup>2110</sup> para que, de manera preferente, pague el impuesto sobre la renta en lugar del impuesto al activo, respetando al mismo tiempo el principio de proporcionalidad tributaria del 31, fracción IV constitucional.

La operatividad de la extrafiscalidad es aplicable también en el supuesto de las deducciones. El legislador puede implementar mecanismos que permitan deducir cierto tipo de gastos que no sean estrictamente necesarios, ya sea en forma total o en parte -lo cual también suele obedecer a su aspiración de conseguir ciertas finalidades

---

<sup>2108</sup> Ley para el Aprovechamiento Sustentable de la Energía, DOF de 28 de noviembre de 2008.

<sup>2109</sup> Sobre este concepto, *Vid. Supra* los epígrafes 1. “*Extrafiscalidad*”; 1.b. “*Extrafiscalidad. Significación y alcance*”; 1.c. “*Escenario legal*”; y 1.d. “*Evolución en la doctrina del Tribunal Constitucional*”, del Capítulo I.

<sup>2110</sup> Tesis de Jurisprudencia P. /J. 135/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, T. XXXI, enero de 2010, p. 6. Rubro: ACTIVO. EL FIN EXTRAFISCAL PRETENDIDO CON LA DEROGACIÓN DEL ARTÍCULO 5o. DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2006, ES CONGRUENTE CON EL DIVERSO DE EFICIENCIA EMPRESARIAL Y NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2007).

que pueden ser de naturaleza fiscal o extrafiscal-, pero sin tener obligación alguna de reconocer la deducción de dichas erogaciones, pues no debe perderse de vista que se trata del reconocimiento de efectos fiscales a una erogación no necesariamente vinculada con la generación de ingresos. Un ejemplo de este tipo de desembolsos son los donativos deducibles, las deducciones personales de las personas físicas, o bien, ciertos gastos de consumo, como acontece con los efectuados en restaurantes. *La deducibilidad de dichas erogaciones es otorgada por el legislador y obedece a razones sociales, económicas o extrafiscales*<sup>2111</sup>.

En los impuestos especiales al consumo es más fácil apreciar la finalidad extrafiscal inserta por el legislador tributario. De la doctrina jurisprudencial se desprende que al igual que sucede en la normativa española e italiana, aunque sin la controversia académica generada en esos países, estas contribuciones deben cumplir a los principios constitucionales de proporcionalidad y equidad tributarios (capacidad contributiva e igualdad, *i principi di capacità contributiva ed eguaglianza* del Derecho español e italiano, respectivamente). La existencia de esta noción constituye una circunstancia de adaptabilidad jurídica que facilita la introducción armónica de nuevas contribuciones o la modificación adecuada de las existentes hacia finalidades de protección y salvaguarda ambientales, respetando paralelamente los criterios de capacidad contributiva.

Al establecer diversas tasas para el cálculo del impuesto especial sobre producción y servicios, con base en la graduación alcohólica que contengan los productos que se enajenen o importen, no viola los principios de proporcionalidad y equidad tributaria contenidos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Ello es así, toda vez que el establecimiento de dichas tasas obedece al cumplimiento de la obligación del legislador de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre unas y otras, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales, a fin de que los

---

<sup>2111</sup> Tesis de Jurisprudencia 1 a/J. 103/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, T. XXX, diciembre de 2009, p. 108. Rubro: DEDUCCIONES. CRITERIOS PARA DISTINGUIR LAS DIFERENCIAS ENTRE LAS CONTEMPLADAS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.

contribuyentes de un impuesto que se ubican en una misma hipótesis de causación, guarden una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula. La imposición de tasas distintas a las bebidas alcohólicas dependiendo de su graduación, está justificada y *refleja la consecución de una finalidad extrafiscal, a saber, la protección de la salud pública a través del desaliento al consumo del alcohol*<sup>2112</sup>.

Por otra parte, el trato diferente que se da a los contribuyentes que enajenan bebidas alcohólicas, en relación con los que enajenan otros productos, constitucionalmente se justifica al dar un trato desigual a los desiguales y porque existen *finés extrafiscales como la salud pública y el combate a las prácticas desleales*<sup>2113</sup>, como la venta de productos adulterados y clandestinos; dicho impuesto tampoco es desproporcional, en tanto que el gravamen se incrementa en la medida que aumenta la graduación alcohólica y con ello el precio del producto, el cual sirve para calcular la base del impuesto, *lo que implica que la carga fiscal guarda proporción con la capacidad económica de los contribuyentes*<sup>2114</sup>.

La consigna de obligaciones administrativas adicionales a los contribuyentes, inherentes a la estrictamente fiscal, derivadas de la imposición al consumo cuando media un objetivo extrafiscal, no se consideran violatorias del principio de proporcionalidad. De hecho, encuentran en la finalidad extrafiscal su justificación<sup>2115</sup>.

---

<sup>2112</sup> Tesis de Jurisprudencia 1 a/J. 11/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, T. XXIII, marzo de 2006, p. 147. Rubro: PRODUCCIÓN Y SERVICIOS. EL ARTÍCULO 2o., FRACCIÓN I, INCISO A), NUMERALES 1, 2 Y 3, DE LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL RELATIVO, NO VIOLA LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA AL ESTABLECER DIVERSAS TASAS CON BASE EN LA GRADUACIÓN ALCOHÓLICA DE LOS PRODUCTOS (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2002, 2003 Y 2004).

<sup>2113</sup> Tesis de Jurisprudencia 1 a/J. 67/2002, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, T. XVI, octubre de 2002, p. 130. Rubro: IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS. EL ARTÍCULO 11, PÁRRAFO CUARTO, DE LA LEY RELATIVA, AL DETERMINAR EL MECANISMO PARA EL CÁLCULO DE LA BASE GRAVABLE DEL TRIBUTO, NO INFRINGE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD (DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 31 DE DICIEMBRE DE 1998).

<sup>2114</sup> Tesis de Jurisprudencia 2 a/J. 76/2002, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, T. XVI, julio de 2002, p. 252. Rubro: IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS. EL ARTÍCULO 11, PÁRRAFO CUARTO, DE LA LEY RELATIVA, QUE ESTABLECE EL MECANISMO PARA EL CÁLCULO DE LA BASE GRAVABLE DEL TRIBUTO, TRATÁNDOSE DE LA ENAJENACIÓN DE BEBIDAS ALCOHÓLICAS POR FABRICANTES, PRODUCTORES, ENVASADORES E IMPORTADORES, NO INFRINGE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD (DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 31 DE DICIEMBRE DE 1998).

<sup>2115</sup> Así se observa en el caso de diversas obligaciones administrativas prescritas en el caso de los impuestos especiales sobre venta de bebidas alcohólicas, entre otras, la de expedir comprobantes por la venta de las mismas, anotando los números de folio de los marbetes y precintos adheridos a los envases y el precio de venta del detallista con el que se determinó el impuesto; proporcionar la información sobre sus cincuenta principales clientes y proveedores del trimestre inmediato anterior al de su declaración;

Precisamente *el diverso trato fiscal se justifica respecto de las bebidas alcohólicas, por razones de naturaleza extrafiscal, tendentes a lograr un estricto control en las operaciones de su enajenación*<sup>2116</sup>.

En la actualidad, a pesar de la relevancia reconocida a los temas medioambientales, la función pública ambiental es reconducida a través de otros conceptos como el interés social, la salud pública<sup>2117</sup> o la seguridad urbana<sup>2118</sup>. **Jurídicamente no encontramos objeción ni obstáculo a la posibilidad de que figuras tributarias puedan ser abonadas por una finalidad ambiental, auspiciada precisamente en el interés general, la salud pública y el equilibrio ecológico como derecho fundamental.** Es menester precisar que **la función ambiental tiene una constitución propia que suele confundirse con otras dada su íntima relación**, tal como ocurre con la función de sanidad, sin embargo, la exigencia empírica de atender cada vez más necesidades dentro de aspectos medioambientales, hará inevitable su reconocimiento individual.

Por su parte, de insertarse un esquema adecuado de fiscalidad ambiental en México, no sólo sería posible satisfacer los objetivos de la política ambiental en su doble

---

llevar un control físico del volumen fabricado, producido o envasado, según corresponda, así como reportar trimestralmente la lectura mensual de los registros de cada uno de los dispositivos que se utilicen para llevar el citado control; etcétera.

<sup>2116</sup> Tesis de Jurisprudencia 1 a/J. 70/2002, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, T. XVI, octubre de 2002, p. 132. Rubro: IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS. EL ARTÍCULO 19, FRACCIONES II, VIII, X, XII, XV Y XVI, DE LA LEY RELATIVA, AL ESTABLECER OBLIGACIONES ADMINISTRATIVAS DE LOS CONTRIBUYENTES NO VIOLA LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD (DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 31 DE DICIEMBRE DE 1998).

<sup>2117</sup> Tesis Aislada I 3 o. A. 575 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Octava Época, T. XIV, octubre de 1994, p. 370. Rubro: SUSPENSIÓN IMPROCEDENTE EN CONTRA DE UN DECRETO EXPROPIATORIO QUE TIENDE A PRESERVAR Y CONSERVAR EL EQUILIBRIO ECOLÓGICO. La tesis dicta que cuando la expropiación del inmueble cuyo desposeimiento y demolición se reclama, tiene por objeto o causa, el de establecer una zona prioritaria de preservación y conservación del equilibrio ecológico, en los términos del artículo 1o., fracción X, de la Ley de Expropiación; no procede la concesión de la medida suspensiva porque ello impediría la ocupación inmediata y total del referido inmueble y la realización del objeto de la expropiación, en perjuicio del orden público e interés social, previsto en el artículo 124 de la Ley de Amparo, ya que **la protección ecológica constituye en la actualidad, una necesidad inaplazable de salud pública**. El remarcado es nuestro.

<sup>2118</sup> Tesis Aislada, III. 2 o. A.152, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, T. XXVI, septiembre de 2007, p. 2550. Rubro: MEDIO AMBIENTE Y EQUILIBRIO ECOLÓGICO. AL SER DE ORDEN PÚBLICO LOS ORDENAMIENTOS JURÍDICOS QUE RIGEN LA CONSTRUCCIÓN DE RELLENOS SANITARIOS Y VERTEDEROS ECOLÓGICOS, Y DE INTERÉS SOCIAL EL CUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS PARA ELLO, LA APLICACIÓN DE LAS MEDIDAS QUE INVOLUCREN LA PRESERVACIÓN DE AQUEL Y EL APROVECHAMIENTO SUSTENTABLE DE LOS RECURSOS NATURALES, ES IMPROCEDENTE EL OTORGAMIENTO DE LA SUSPENSIÓN EN EL AMPARO RESPECTO DE ACTOS ATINENTES A AQUELLA ACTIVIDAD.

aspecto, incentivador de conductas y percepción de los recursos económicos precisos para cumplir las actuaciones y programas preestablecidos dentro de la política ecológica (incluidos los costosos procesos de adaptación y mitigación del cambio climático que podemos calificar de irrenunciables, impostergables e indispensables), sino también, favorecer la redistribución de la carga tributaria general, basados en un respeto de la capacidad económica global (*tope o techo del sistema*, CIPOLLINA<sup>2119</sup>) partiendo de una traslación desde los grandes impuestos sobre la renta e IVA, hacia otras vertientes a nivel federal, estatal y municipal.

La prevalencia del interés público o social que implica el equilibrio ecológico, supone su superposición respecto al ejercicio de derechos e intereses privados, incluso cuando las circunstancias sobrevienen a *derechos adquiridos*<sup>2120</sup>, ya que en esos supuestos, se trataría de condiciones concretas que provocan una situación de ilicitud o ilegalidad que no puede ser mantenida dado el afán de preservar los intereses de la comunidad. *La seguridad jurídica, concretamente la proscripción de la retroactividad no puede llegar al extremo de proteger un derecho o privilegio que es opuesto a lo lícito o es ilegal*<sup>2121</sup>. Frente al interés público el derecho del particular puede ser restringido por una norma posterior sin que esto implique su aplicación retroactiva, dada la prelación que existe entre ambos derechos<sup>2122</sup>.

*Ninguno de los preceptos de la Constitución establece que la obligación de velar por la protección tanto del medio ambiente como del equilibrio ecológico termina al*

---

<sup>2119</sup> Cfr. CIPOLLINA, Silvia. *Osservazioni sulla fiscalità ambientale nella prospettiva del federalismo fiscale...*, Op. Cit., pp. 567-592.

<sup>2120</sup> Tesis Aislada I. 4 o. A. 444, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, T. XXI, enero de 2005, p. 1878. Rubro: TEORÍA DE LOS DERECHOS ADQUIRIDOS. NO ES ÚTIL PARA DETERMINAR LA RETROACTIVIDAD DE LA NORMA OFICIAL MEXICANA DE EMERGENCIA NOM-EM-136-ECOL-2002, QUE PROHIBE LA EXHIBICIÓN TEMPORAL O ITINERANTE DE CETÁCEOS, CUANDO EXISTE INTERÉS PÚBLICO DE PROTEGER EL MEDIO AMBIENTE Y EL EQUILIBRIO ECOLÓGICO.

<sup>2121</sup> Tesis Aislada I. 4 o. A.445, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, T. XXI, enero de 2005, p. 1786. Rubro: INTERÉS PÚBLICO. FACULTA PARA RESTRINGIR UN PRIVILEGIO QUE DEVINO ILEGAL, AL ESTABLECERSE CONDICIONES CONCRETAS PARA EL EJERCICIO DE UN DERECHO QUE AFECTA AL EQUILIBRIO ECOLÓGICO.

<sup>2122</sup> Tesis de Jurisprudencia P. XCVI/96, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, T. IV, agosto de 1996, p. 85. Rubro: VEHICULOS AUTOMOTORES. LA LEY GENERAL DEL EQUILIBRIO ECOLOGICO Y LA PROTECCION AL AMBIENTE PARA LA PREVENCION Y CONTROL DE LA CONTAMINACION GENERADA POR AQUELLOS QUE CIRCULAN POR EL DISTRITO FEDERAL Y LOS MUNICIPIOS DE SU ZONA CONURBADA Y SU REGLAMENTO, NO VIOLAN LA GARANTIA DE IRRETROACTIVIDAD CONSAGRADA POR EL ARTICULO 14 CONSTITUCIONAL.



encontrarse otorgada una autorización<sup>2123</sup> administrativa o una concesión, por el contrario, procura los elementos para proteger a los seres vivos estableciendo disposiciones para un trato digno y respetuoso en cuanto instrumento para la preservación del entorno ambiental y la consecución de un desarrollo sustentable.

En una decisión ejemplar, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia destacó la prevalencia del derecho a un medioambiente adecuado (garantía individual) frente a otra garantía como la de audiencia<sup>2124</sup>, en el sentido de que la autoridad ambiental puede decretar la suspensión de obras o trabajos ante el riesgo inminente de un desequilibrio ecológico o casos de contaminación en sus territorios con repercusiones peligrosas para sus ecosistemas, sin que preceda un procedimiento previo en el cual el particular ejercite su garantía de audiencia, este criterio está soportado en la idea de que el acto de suspensión no es uno privativo, sino en todo caso de molestia, como medida de precaución o cautelar y por tanto, no se sujeta al artículo 14 constitucional (garantía de audiencia).

El precedente anterior no es el único caso en donde se ha matizado el alcance del derecho individual a un medioambiente adecuado a partir de otro derecho individual, ha ocurrido para los derechos de igualdad<sup>2125</sup> y legalidad<sup>2126</sup>. Se trata del estudio al artículo 33 del Reglamento de la Ley General de Equilibrio Ecológico y la Protección al Ambiente para la Prevención y Control de la Contaminación Generada por aquellos que circulan en la Ciudad de México y zona conurbada, que establece una excepción

---

<sup>2123</sup> Tesis Aislada I 4 o. A. 449, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, T. XXI, enero de 2005, p. 1806. Rubro: NORMA OFICIAL MEXICANA DE EMERGENCIA NOM-EM-136-ECOL-2002. ES ACCESORIA AL DERECHO FUNDAMENTAL QUE PROTEGE EL EQUILIBRIO ECOLÓGICO EN RELACIÓN CON LOS TRATADOS Y LA JERARQUÍA DE ÉSTOS.

<sup>2124</sup> Tesis de Jurisprudencia P. LVIII/2000, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, T. XI, abril de 2000, p. 76. Rubro: EQUILIBRIO ECOLÓGICO Y PROTECCIÓN DEL AMBIENTE. EL ARTÍCULO 129, FRACCIÓN I, DE LA LEY RELATIVA DEL ESTADO DE NUEVO LEÓN, QUE PREVÉ LA SUSPENSIÓN DE LOS TRABAJOS O SERVICIOS, CUANDO EXISTA RIESGO DE DESEQUILIBRIO ECOLÓGICO O CONTAMINACIÓN, NO TRANSGREDE LA GARANTÍA DE AUDIENCIA.

<sup>2125</sup> Tesis de Jurisprudencia P. XCIX/96, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, T. IV, agosto de 1996, p. 67. Rubro: VEHICULOS AUTOMOTORES. EL ARTICULO 33 DEL REGLAMENTO DE LA LEY GENERAL DE EQUILIBRIO ECOLOGICO Y LA PROTECCION AL AMBIENTE PARA LA PREVENCION Y CONTROL DE LA CONTAMINACION GENERADA POR AQUELLOS QUE CIRCULAN POR EL DISTRITO FEDERAL Y LOS MUNICIPIOS DE SU ZONA CONURBADA, NO VIOLA LA GARANTIA DE IGUALDAD.

<sup>2126</sup> Tesis de Jurisprudencia P. XCVII/96, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, T. IV, agosto de 1996, p. 85. Rubro: VEHICULOS AUTOMOTORES. LAS DISPOSICIONES DEL REGLAMENTO DE LA LEY GENERAL DEL EQUILIBRIO ECOLOGICO Y LA PROTECCION AL AMBIENTE, QUE AUTORIZAN ACTOS DE LIMITACION, SUSPENSION O RETIRO DE SU CIRCULACION, NO VIOLAN LA GARANTIA DE LEGALIDAD.

a las limitaciones previstas por el mismo respecto a los vehículos automotores destinados a: "I.- Servicios médicos; II.- Seguridad pública; III.- Bomberos; IV.- Servicio público local de transporte de pasajeros, de acuerdo con las modalidades que se determinen, y V.- Servicio de transporte de uso privado en los casos en que sea manifiesto o se acredite un estado de emergencia", en estos supuestos, la Suprema Corte de Justicia determinó que no se viola la garantía de igualdad, ya que los vehículos especificados no se encuentran en la misma situación que el resto de los vehículos automotores que circulan en el Distrito Federal y sus zonas conurbadas, pues es un hecho notorio la necesidad de que no se limite la circulación de los vehículos destinados a los servicios especificados o la de cualquier vehículo en caso de emergencia. Por tanto, se justifica plenamente el trato distinto que se otorga a estos vehículos por el especial destino y uso de los mismos.

Respecto a la garantía de legalidad del artículo 16, ésta no se entiende infringida mediante los actos de autoridad que retiren temporalmente aquellos vehículos que no cumplen el límite de emisiones contaminantes, ya que éstos se encuentran en una situación de ilegalidad, amén de que el derecho de circular en vehículos automotores no es absoluto e ilimitado, su ejercicio está sujeto al cumplimiento de las reglas previstas en las normas legales aplicables, lo que exige el interés común a fin de que tal derecho meramente individual no pugne o ataque otros derechos individuales y sociales, entre ellos los de salud y el de protección al ambiente.

## **2. c. El papel decisivo y transformador de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Ponderación actual y aspectos críticos.**

Tal como se ha señalado, la jurisprudencia tiene gran importancia como fuente formal en la legislación tributaria mexicana, ya que la mayoría de las reformas e innovaciones

que se introducen, obedecen a sentencias que los órganos jurisdiccionales han emitido en una serie de casos análogos<sup>2127</sup>.

La jurisprudencia, tiene facultades integradoras y va más allá de la norma, pues es complementaria o integradora de las situaciones o acontecimientos que no previó el legislador, adecuando la norma al caso concreto, toda vez que en muchas ocasiones las circunstancias de hecho están dando opciones distintas a lo establecido en los preceptos legales. La Suprema Corte de Justicia y los Tribunales Colegiados al fijar un criterio en una tesis jurisprudencial, estudian aquellos aspectos que el legislador no precisó e integran en la norma los alcances que no fueron contemplados en ésta, y que sin embargo se producen en una determinada situación práctica. Es por eso, que el estudio de las sentencias en materia fiscal muchas veces explica el por qué de las reformas a las leyes tributarias. En México la jurisprudencia tiene una enorme importancia porque ha sido la que ha venido evolucionando y caracterizando la ley fiscal.

Sin afán repetitivo, solo recordaremos que conforme a la Ley de Amparo, la jurisprudencia puede ser establecida por la Suprema Corte de Justicia de la nación, funcionando en Pleno o por sus diversas Salas<sup>2128</sup>, así como por los Tribunales Colegiados de Circuito<sup>2129</sup>, siempre que aquél, o ellas o ellos dicten cinco sentencias consecutivas en el mismo sentido, sobre asuntos semejantes, sin ninguna en contra, y cada una, respectivamente, con un mínimo de ocho y cuatro votos a favor tratándose del Pleno y de las Salas, y por unanimidad de votos en el supuesto de los Tribunales Colegiados<sup>2130</sup>.

La trascendencia de la doctrina jurisprudencial es indiscutible por su carácter transformador. Tener en cuenta los criterios presentes y sugerir modificaciones no es una tarea inútil, sobre todo porque como hemos descrito, el rol complementario que

---

<sup>2127</sup> Vid. MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. *Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano...*, *Op. Cit.*, pp. 47-52.

<sup>2128</sup> Cfr. Artículo 192 de la Ley de Amparo. La jurisprudencia del Pleno es obligatoria para las Salas, Tribunales Colegiados y Juzgados de Distrito; Tribunales Unitarios de Circuito, tribunales militares y judiciales del orden común, así como tribunales administrativos y del trabajo, locales y federales.

<sup>2129</sup> Cfr. Artículo 193 de la Ley de Amparo.

<sup>2130</sup> Respecto a la interrupción de la jurisprudencia, Cfr. el artículo 194 de la Ley de Amparo. Adicionalmente mencionaremos el supuesto de contradicción de tesis, para el cual, si se trata de las Salas de la Suprema Corte, el Pleno decidirá qué tesis debe prevalecer hecha la denuncia correspondiente; cuando los Tribunales Colegiados sustenten tesis contradictorias en los juicios de amparo de su competencia, hecha la denuncia correspondiente, la Sala respectiva de la Suprema Corte, decidirá qué tesis prevalece. Cfr. Artículos 197 y 197 A de la Ley de Amparo.

desempeña facilitaría el acomodo de nuevas contribuciones o cambios en las existentes para adentrarlas en un contexto de fiscalidad ambiental.

Esta situación se expone debido a que del examen general realizado al sistema fiscal mexicano y sus contribuciones, comparativamente con el desarrollo alcanzado en el Derecho comunitario y países miembros de la Unión Europea, existen algunas especies tributarias mexicanas que encuentran una similitud estructural con instrumentos implementados en Europa, es el caso del impuesto especial sobre producción y servicios relativo a gasolinas y diesel<sup>2131</sup>, el impuesto sobre automóviles nuevos<sup>2132</sup>, el próximo a desaparecer impuesto sobre tenencia o uso de vehículos<sup>2133</sup>, así como el pago de derechos por servicio de agua potable y drenaje<sup>2134</sup>, tal como se ha expuesto, en el ámbito europeo se ha introducido en sus análogas una finalidad ambiental que en el Derecho mexicano no existe, ni expresamente en los textos legales ni empíricamente o complementariamente a través de la Jurisprudencia del Poder Judicial de la Federación.

En el caso de las gasolinas y diesel<sup>2135</sup>, el respeto al principio de proporcionalidad no se ve afectado con el establecimiento de un sistema transitorio gradual para llegar a los tipos actuales habida cuenta que el aumento en la cuota tributaria con el transcurso del tiempo se sustenta en las condiciones actuales de la economía nacional y los sectores económicos; mientras tanto también es admisible el establecimiento de tipos fijos del impuesto a la venta final al público en general teniendo en cuenta que si su base imponible se expresa en litros, por idoneidad la tasa debe fijarse por cada unidad de medida consumida para que al final, si es mayor el consumo, se pague una cuota

---

<sup>2131</sup> Artículos 2, fracción I, inciso D, y 2º A. Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, DOF de 30 de diciembre de 1980. Última reforma publicada en DOF de 19 de noviembre de 2010.

<sup>2132</sup> Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, DOF de 30 de diciembre de 1996. Última reforma publicada el 27 de diciembre de 2006.

<sup>2133</sup> Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos, DOF de 30 de diciembre de 1980. Última reforma publicada en DOF de 31 de diciembre de 2008. Abrogada a partir del 1º de enero de 2012, por Decreto DOF 21 de diciembre de 2007.

<sup>2134</sup> Se trata de servicios a cargo de las entidades federativas, de manera que cada una tiene su propia legislación en la materia.

<sup>2135</sup> Tesis de Jurisprudencia P. /J. 8/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, T. XXIX, abril de 2009, p. 1114. Rubro: GASOLINAS Y DIESEL. EL SISTEMA TRANSITORIO DE AUMENTO GRADUAL DE LAS TASAS FIJAS DEL IMPUESTO A LA VENTA FINAL AL PÚBLICO EN GENERAL EN TERRITORIO NACIONAL DE ESOS PRODUCTOS, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. Así como la tesis de Jurisprudencia P. /J. 7/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, T. XXIX, abril de 2009, p. 1115. Rubro: GASOLINAS Y DIESEL. LAS TASAS FIJAS DEL IMPUESTO A LA VENTA FINAL AL PÚBLICO EN GENERAL EN TERRITORIO NACIONAL DE ESOS PRODUCTOS, NO TRANSGREDEN EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

tributaria más elevada, sin que la cifra varíe al aumentar la magnitud de dicha base. Es apreciable la coincidencia de la denominada unidad de medida consumida con la unidad física de impacto negativo ambiental aplicable a los impuestos sobre productos contaminantes siguiendo el concepto de la Comisión Europea. Sin embargo, el supuesto mexicano no hace ninguna referencia a esta circunstancia pero encuentra en dicha unidad de medida consumida el parámetro adecuado para conciliar el concepto de capacidad de consumo del producto y por tanto el cumplimiento del principio de proporcionalidad tributaria.

Para comprobar nuestra afirmación, basta echar un vistazo al texto del artículo 2º A, fracción II de la ley del impuesto especial sobre producción y servicios dedicado a las cuotas aplicables a la venta final al público en general en territorio nacional de gasolinas y diesel en el cual, paradójicamente a lo que sucede en la imposición europea, las gasolinas tienen una cuota tributaria mayor dependiendo de su calidad y proceso de tratamiento que en términos prácticos equivaldrá a un menor nivel de azufre y plomo contenidos, esto quiere decir que si la denominada gasolina Magna de mayor contenido en plomo que la denominada Premium UBA, de seguir el criterio europeo de fiscalidad ambiental soportaría una tarifa mayor atendiendo a su mayor contenido de elementos tóxicos sin embargo en el caso mexicano sucede absolutamente lo contrario, es decir, que en términos reales la tarifa a pagar por litro consumido, con independencia del valor establecido para el combustible derivado de las fluctuaciones en los mercados internacionales (artículo 2º A, fracción I), por la **Gasolina Magna se pagan 36 centavos de peso mexicano por litro consumido mientras que la Gasolina Premium UBA (de menor contenido en azufre y plomo, por tanto de mayor calidad desde el punto de vista medioambiental) soporta una tarifa de 43,92 centavos de peso mexicano por litro consumido. Más notorio aún desde el punto de vista ambiental es que el denominado diesel (combustible líquido derivado del petróleo crudo que se obtiene por procedimientos de destilación y conversión) soporte una tarifa de 29,88 centavos por litro consumido.**

No es extraño hallar artículos de investigación como de la ODCE<sup>2136</sup> en las que se refleja que México, como uno de sus países miembros, no solo no percibe ingresos por fiscalidad ambiental sino al contrario sufraga paulatinamente un subsidio por

---

<sup>2136</sup> Vid. DE SERRES, Alain; MURIN, Fabrice; NICOLETTI, Giuseppe. *A framework for assessing Green Growth Policies...*, Op. Cit., p. 41.

contaminar. En una presunción inadecuada el secretario de Hacienda mexicano Ernesto CORDERO ARROLLO<sup>2137</sup> sostuvo *que a pesar del importante crecimiento que han tenido los precios de los energéticos a nivel nacional, México reporta de las gasolinas más baratas del mundo*, situación que si bien evita presiones inflacionarias, ocasiona que el subsidio a la gasolina sea soportado por todos los contribuyentes (consumidores de gasolina o no, contaminadores o no contaminadores) con un costo social enorme, insostenible e incongruente con la evolución que desde el ejecutivo federal y autoridades estatales se ha planteado respecto a una política de mitigación y adaptación al cambio climático.

Esto quiere decir que el principio *quien contamina paga*, inspirador de la fiscalidad ambiental, aunque pueda tener alguna tímida mención en el plano teórico<sup>2138</sup>, en la práctica carece de cabida efectiva.

Al igual que ocurre en el impuesto especial sobre producción y servicios por gasolina y diesel, en el impuesto sobre automóviles nuevos y en el próximo a desaparecer sobre tenencia o uso de vehículos, el único criterio de imposición radica en la capacidad de pago reflejada en la adquisición y tenencia o uso de los vehículos automotores, siendo los obligados a los impuestos mencionados las personas físicas y morales adquirentes, y tenedoras o usuarias de vehículos, su calidad como sujeto pasivo-contaminador en un contexto de fiscalidad ambiental simplemente es inexistente.

Las tesis emitidas por el Poder Judicial de la Federación encuentran acorde al principio de proporcionalidad tributaria la exención en el pago sobre el impuesto automóviles nuevos a que se refiere el artículo 8º, fracción II de la ley relativa, por razones de extrafiscalidad enfocadas al comercio exterior<sup>2139</sup>.

---

<sup>2137</sup> Cfr. AGENCIA NOTIMEX. “Tiene México de las gasolinas más baratas del mundo”, versión electrónica [www.notimex.com.mx](http://www.notimex.com.mx), domingo 24 de abril del 2011.

<sup>2138</sup> Algunas disposiciones específicas como la fracción IV del artículo 2º de la Ley General para la Prevención y Gestión Integral de los Residuos, mencionan la asunción de los costos derivados de actuaciones contaminantes a cargo de los causantes, en el supuesto en comento, se trata de la gestión de residuos: “Corresponde a quien genere residuos, la asunción de los costos derivados del manejo integral de los mismos, y en su caso, de la reparación de los daños”. Ley General para la Prevención y Gestión Integral de los Residuos, DOF de 8 de octubre de 2003. Última reforma publicada en DOF de 19 de junio de 2007.

<sup>2139</sup> Tesis de Jurisprudencia 2 a. /J.112/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, T. XXVI, julio de 2007, p. 278. Rubro: AUTOMÓVILES NUEVOS. EL ARTÍCULO 8º, FRACCIÓN II DE LA LEY FEDERAL DEL IMPUESTO RELATIVO, AL ESTABLECER DIVERSAS EXENCIONES AL TRIBUTO, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 27 DE DICIEMBRE DEL 2005).

Respecto a la tenencia o uso de vehículos se admite en concordancia con el principio de proporcionalidad tributaria, la inclusión en la base imponible que constituye el precio reflejado en la factura, todos los costos incluyendo las contribuciones pagadas por concepto de importación e IVA pues son indicativas de la capacidad económica del contribuyente<sup>2140</sup>.

Tal como se explicó en el apartado relativo a la participación del principio de proporcionalidad tributaria en los derechos, el criterio vigente respecto al servicio de agua y drenaje solo se basa en el costo del servicio<sup>2141</sup> sin que se tenga en cuenta cualquier otra razón de tipo extrafiscal.

El carácter potencialmente transformador de los criterios fiscales, que recae en el Poder Judicial de la Federación mediante la jurisprudencia que emite, es especialmente importante ante una transformación tributaria de índole ambiental debido a que en la actualidad no solo las prescripciones legales son apenas introductorias del concepto de tributo ambiental *stricto sensu* (excepción hecha por la leyes de Veracruz y del Distrito Federal, sobre adaptación y mitigación al cambio climático cuyo análisis prosigue en apartados subsecuentes), sino que además, al día de hoy encuentra un obstáculo que debe ser removido y que proviene precisamente de la negativa de la Suprema Corte a admitir consideraciones de tipo extrafiscal-ambiental como defendían los diputados integrantes de la Sexagésima Legislatura del Congreso de la Unión en relación a los impuestos federales a que se refiere el artículo 73 constitucional, atendiendo a la circunstancia adicional de que el impuesto sobre explotaciones forestales podría ser utilizado por la Federación, no ya sólo para fines puramente fiscales, sino como medio para evitar la deforestación, todo ello en el

---

<sup>2140</sup> Tesis de Jurisprudencia 1 a. /J. 40/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, T. XXIV, julio de 2006, p. 306. Rubro: TENENCIA O USO DE VEHÍCULOS. EL ARTÍCULO 1º A, FRACCIÓN II, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL INCLUIR EN LA BASE PARA SU CÁLCULO LAS CONTRIBUCIONES QUE PRECISA, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2005). En el mismo sentido se emitió la Tesis de Jurisprudencia 2 a. /J. 158/2005, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, T. XXIII, enero de 2006, p. 1228. Rubro: TENENCIA O USO DE VEHÍCULOS. EL ARTÍCULO 1º A, FRACCIÓN II, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL INCLUIR EN LA BASE PARA SU CÁLCULO LAS CONTRIBUCIONES QUE DEBAN PAGARSE CON MOTIVO DE LA IMPORTACIÓN, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1º DE ENERO DE 2005).

<sup>2141</sup> Tesis de Jurisprudencia 2 a. /J. 192/2004, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, T. XX, diciembre de 2004, p. 385. Rubro: AGUA Y DRENAJE-. EL ARTÍCULO 204-B DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL, QUE ESTABLECE LOS DERECHOS POR LA AUTORIZACIÓN PARA EL USO DE SUS REDES, O BIEN PARA MODIFICAR LAS CONDICIONES DE ÉSTAS, TRANSGREDE LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2003).

marco de la acción de inconstitucionalidad<sup>2142</sup> respecto a diversos artículos del Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y abrogan diversas disposiciones de la Ley de Coordinación Fiscal, de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos y de la Ley del Impuesto sobre la Producción y Servicios<sup>2143</sup>.

Este aspecto es sumamente importante porque se debatieron temas vinculados al reparto competencial derivado de Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, entre la Federación y las Entidades Federativas, en una cuestión vinculada a la posible introducción de finalidad ambiental en la fracción XXIX, inciso 5, f) del artículo 73 constitucional relacionada con la explotación forestal y la supremacía coordinadora que corresponde a la Federación. Tal como explicaremos posteriormente, en la construcción de una reforma fiscal integral de tintes ecológicos, que tenga en cuenta a la capacidad contributiva como plataforma del sistema y en el cual hallen cabida constitucionalmente y de manera equilibrada las contribuciones ambientales en México, es indispensable seguir estrictos esquemas de distribución competencial entre los tres niveles de poder público de manera que no se transgredan los principios

---

<sup>2142</sup> Sentencia dictada en la Acción de Inconstitucionalidad 29/2008 promovida por diputados integrantes de la Sexagésima Legislatura del Congreso de la Unión en contra del propio Congreso del Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos. Publicada en DOF de 11 de julio de 2008.

<sup>2143</sup> A saber: "1. El artículo PRIMERO del "Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y abrogan diversas disposiciones de la Ley de Coordinación Fiscal, Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos y de la Ley del Impuesto sobre la Producción y Servicios", por el que se REFORMAN los artículos 2o., cuarto, quinto y sexto párrafos; 2o.-A, segundo párrafo; 4o., 5o., 6o., tercer y cuarto párrafos; 7o., último párrafo; 9o., quinto párrafo; 11, último párrafo; 11-A, primero y cuarto párrafos; 15, tercer párrafo; 37; 44, tercer párrafo; 46, segundo párrafo; y 49, primer párrafo; se ADICIONAN los artículos 2o.-A, último párrafo; 4o.-A; 4o.-B; 10-C; 10-D; 10-E; 27, segundo, tercero, cuarto y quinto párrafos; 46, último párrafo; 50, cuarto párrafo, pasando los actuales cuarto y quinto párrafos a ser quinto y sexto párrafos respectivamente; y 51; y se DEROGAN los artículos 2o., noveno párrafo; 3o., primero y segundo párrafos; y 11-A, quinto párrafo, de la Ley de Coordinación Fiscal; decreto expedido por el Congreso de la Unión y promulgado por el Presidente de la República. -----  
2. El artículo SEGUNDO del "Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y abrogan diversas disposiciones de la Ley de Coordinación Fiscal, Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos y de la Ley del Impuesto sobre la Producción y Servicios", el cual contiene las disposiciones transitorias aplicables al ARTICULO PRIMERO ya transcrito; decreto expedido por el Congreso de la Unión y promulgado por el Presidente de la República. -----  
3. El artículo QUINTO del "Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y abrogan diversas disposiciones de la Ley de Coordinación Fiscal, Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos y de la Ley del Impuesto sobre la Producción y Servicios", por el cual se REFORMAN los artículos 2o.-A, 2o.-B y 27, fracción I y se ADICIONAN el artículo 7o., quinto párrafo, pasando los actuales párrafos quinto y sexto de dicho artículo a ser sexto y séptimo, y el artículo 8o., fracción I, inciso a), de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, decreto expedido por el Congreso de la Unión y promulgado por el Presidente de la República. -----  
-4. El artículo SEXTO del "Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y abrogan diversas disposiciones de la Ley de Coordinación Fiscal, Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos y de la Ley del Impuesto sobre la Producción y Servicios", el cual contiene las disposiciones transitorias aplicables al ARTICULO QUINTO ya transcrito; decreto expedido por el Congreso de la Unión y promulgado por el Presidente de la República."



constitucionales mexicanos como la proporcionalidad, la equidad, la rectoría del desarrollo nacional, la garantía individual a un medioambiente adecuado y el interés general llevado a su máxima expresión en la tutela de los bienes ambientales que corresponde a la Nación.

La tergiversación, confusión y limitación de conceptos en las leyes vigentes y en la jurisprudencia existente evitan cualquier avance en la *eficacia ambiental*<sup>2144</sup>. Así es indispensable que los hechos condicionantes como el estado de medioambiente mundial y en especial las condiciones imperantes en México, sean adaptadas a nuevos criterios de valoración por parte del poder judicial federal, por ejemplo, en el tratamiento del principio de proporcionalidad tributaria en los *derechos*<sup>2145</sup> tanto en el presupuesto de hecho por prestación de servicios de incidencia ambiental como en el

---

<sup>2144</sup> Recordemos que la *eficacia ambiental*, es uno de los criterios de valoración o evaluación *ex ante* de las distintas herramientas regulatorias, a fin de comparar las distintas posibilidades y así poder elegir la que mejor se adapte al problema que se pretende abordar. Ésta es quizá el criterio de evaluación más importante, ya que el principal y obvio objetivo de cualquier política ambiental ha de ser la reducción o corrección del problema ambiental en que se fundamenta. Dentro de la *eficacia ambiental* se distinguen dos aspectos, a saber, la efectividad ambiental y la incentivación a la introducción y desarrollo de tecnologías limpias. Vid. LABANDEIRA VILLOT, Xavier, LÓPEZ OTERO, Xiral, y RODRÍGUEZ MÉNDEZ, Miguel. “Un análisis comparado de los instrumentos regulatorios”, en AA. VV. BECKER, Fernando, CAZORLA, Luis María, y MARTÍNEZ-SIMANCAS, Julián, Directores. *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen II, Iberdrola y Thomson-Aranzadi, Navarra, España, 2008, pp. 1101-1126.

<sup>2145</sup> Nos referimos a las consideraciones aplicables a las *tasas* y su especie *medioambiental* del derecho español. Vid. *Supra* los epígrafes 3. “*Las tasas ecológicas*”; 3.a. “*Concepto y características*”; 3.b. “*La prestación de servicios o la realización de actividades ambientales en régimen de derecho público*”; 3.c. “*Algunas tasas por prestación de servicios ambientales vigentes en España*”; 3.d. “*La utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público*”; 3.e. “*Adaptación de la capacidad contributiva*”; y 3.f. “*El mínimo exento en la tasa medioambiental*”, todos del Capítulo III. Sin perjuicio de lo anterior, algunas referencias importantes en el tema son AGUALLO AVILÉS, Ángel. *Tasas y precios públicos...*, *Op. Cit.*, pp. 15 y ss.; CHECA GONZÁLEZ, Clemente. *Tasas locales...*, *Op. Cit.* pp. 803-830; Id. *El coste de las tasas por prestación...*, *Op. Cit.*, pp. 45 y ss.; FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Tasas y precios públicos...*, *Op. Cit.*, pp. 485-518; Id. *Tasas y precios públicos... 1993*, *Op. Cit.*, pp. 413-442; Id. *La clasificación de los tributos en impuestos, tasas y contribuciones...*, *Op. Cit.*, pp. 549-558; Id. *Instituciones de Derecho Financiero...*, *Op. Cit.*, pp. 229-244; GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. *Clasificación de los tributos...*, *Op. Cit.*, pp. 431-446; Id. *La tasa como especie...*, *Op. Cit.*; GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Capítulo XV. Tasa en materia medioambiental...*, *Op. Cit.*, pp. 319-327; Id. *Tasas ambientales...*, *Op. Cit.*, pp. 627-659; Id. *Tasas por participación en los procedimientos de autorización...*, *Op. Cit.*, pp. 93-113; Id. *Tributación en materia de prestación de servicios de reciclaje...*, *Op. Cit.*, pp. 11-33; Id. *Tasas y contribuciones especiales...*, *Op. Cit.*, pp. 53-62; LAGO MONTERO, José María. *Los presupuestos de hecho...*, *Op. Cit.*, pp. 51-59; Id. *La cuantificación de las tasas autonómicas...*, *Op. Cit.*, pp. 109-163; Id. *Tasas de recogida de basuras...*, *Op. Cit.*, pp. 11-37; LAGO MONTERO, José María y GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Tasas locales: cuantía...*, *Op. Cit.*; Id. *La tasa de residuos sólidos urbanos...*, *Op. Cit.*, pp. 2 y ss.; PAGÈS I GALTÈS, Joan. *Las tasas en particular...*, *Op. Cit.*, pp. 443-484; MARTÍN QUERALT, Juan. *Tasas y precios públicos...*, *Op. Cit.*, pp. 39-51; RAMALLO MASSANET, Juan. *Tasas, precios públicos y precios privados...*, *Op. Cit.*, pp. 237-274; y RUIZ GARIJO, Mercedes. *Adecuación de las tasas al principio...*, *Op. Cit.*, pp. 67-80; Id. *El principio de equivalencia en las tasas...*, *Op. Cit.*, pp. 2047-2051; Id. *¿Principio de capacidad económica en la cuantificación de la tasa por recogida de basuras...*, *Op. Cit.*, pp. 2020-2024.

presupuesto de hecho correspondiente al uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la Nación, en los cuales se admita la inclusión de un valor añadido ambiental en ambas variantes, de manera que el beneficio obtenido por los usuarios o concesionarios sea devuelto en su parte correspondiente a la Nación.

## **2. d. Una incipiente concepción. Las leyes estatales de mitigación y adaptación al cambio climático del Estado de Veracruz de Ignacio de la Llave y del Distrito Federal.**

El primer tratamiento, al interior del sistema jurídico mexicano, del concepto de *cambio climático*<sup>2146</sup> ha sido posible mediante la confección de una ley discutida y promulgada por el órgano legislativo del Estado de Veracruz. No obstante, debemos precisar que dicho término ha sido inserto también, aunque con posterioridad, en el LGEEPA<sup>2147</sup>, en la LGDFS<sup>2148</sup> y en la Ley General de Educación<sup>2149</sup>.

Por otra parte, inspirándose en la ley veracruzana, la Asamblea Legislativa del Distrito Federal, también expidió una ley de características similares aunque con un contenido más desarrollado que su predecesora.

---

<sup>2146</sup> Entre otras referencias sobre el tema, Vid. AA. VV. *El cambio climático en España...*, Op. Cit., pp. 12 y ss.; FERNÁNDEZ DE GATTA SÁNCHEZ, Dionisio. *Unión Europea y Cambio Climático...*, Op. Cit., pp. 5-25; Id. *La nueva política de la Unión Europea sobre cambio climático...*, Op. Cit., pp. 21-54; Id. *El régimen de la sostenibilidad medioambiental...*, Op. Cit., pp. 163-218; GONZÁLEZ IGLESIAS, Miguel Ángel. *El cambio climático; la Convención...*, Op. Cit., pp. 51-67; IPCC *Cambio Climático 2007. Informe de Síntesis...*, Op. Cit., pp. 16 y ss.; SARASÍBAR IRIARTE, Miren. *Régimen Jurídico del Cambio Climático...*, Op. Cit., pp. 13 y ss.

<sup>2147</sup> Artículo 3º, fracción V Bis de la LGEEPA, mediante reforma publicada en el DOF de 28/01/2011.

<sup>2148</sup> Artículo 45, fracción VIII, de la LGDFS, mediante reforma publicada en el DOF de 16 de noviembre de 2011. La citada fracción hace referencia al contenido que debe guardar el Inventario Nacional Forestal y de Suelos, el cual debe ser actualizado cada cinco años y debe incluir las áreas forestales con mayor vulnerabilidad a los efectos del cambio climático.

<sup>2149</sup> "Artículo 7.- La educación que impartan el Estado, sus organismos descentralizados y los particulares con autorización o con reconocimiento de validez oficial de estudios tendrá, además de los fines establecidos en el segundo párrafo del artículo 3o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los siguientes: ... XI.- Inculcar los conceptos y principios fundamentales de la ciencia ambiental, el desarrollo sustentable, la prevención del cambio climático, así como de la valoración de la protección y conservación del medio ambiente como elementos esenciales para el desenvolvimiento armónico e integral del individuo y la sociedad. También se proporcionarán los elementos básicos de protección civil, mitigación y adaptación ante los efectos que representa el cambio climático y otros fenómenos naturales; ...". Cfr. Artículo 7, fracción XI de la Ley General de Educación, mediante reforma publicada en el DOF de 21 de junio de 2011.

El reconocimiento legal del fenómeno ambiental no sólo cierra la puerta a posibles discusiones sobre su existencia o inexistencia, ya que lo da por admitido, sino que es el paso inicial de una serie secuencial de transformaciones a nivel federal, estatal y municipal por las importantes consecuencias de tipo jurídico y económico que la aplicación de sus disposiciones acarrearán.

Como señalamos, el primer ejemplo lo dio la legislatura del Estado de Veracruz de Ignacio de la Llave, mediante la *Ley número 878, Estatal de Mitigación y Adaptación ante los efectos del Cambio Climático*<sup>2150</sup>, en la cual se expone como primer objetivo establecer la concurrencia entre el Estado de Veracruz y sus municipios en la formulación e instrumentación de las políticas públicas para la adaptación al cambio climático, la mitigación de sus efectos adversos, para proteger a la población y coadyuvar al desarrollo sustentable (artículo 1º de la Ley veracruzana), siendo de aplicación supletoria los ordenamientos estatales en materia ambiental. El cambio climático, se define como *“la variación del clima atribuida directa e indirectamente a la actividad humana que altera la composición de la atmósfera mundial, y que se suma a la variabilidad natural del clima observada durante épocas comparables”* (artículo 2, fracción III de la Ley veracruzana).

Las directrices adoptadas son de diversa índole, en materia de protección civil, seguridad agroalimentaria, ordenamiento ecológico territorial y de desarrollo urbano, infraestructura estatal y municipal, de asentamientos humanos y de monitoreo y pronóstico climático, todas ellas, se establecen a fin de *enfrentar los retos del cambio climático, se atenderán de manera prioritaria las necesidades de adaptación en el corto, mediano y largo plazos* (artículo 6º de la Ley veracruzana).

A pesar de los ambiciosos objetivos desplegados a lo largo del documento, no se halla mención expresa a la implementación de instrumentos económicos como las contribuciones, a fin de coadyuvar a la promoción de patrones de producción y consumo que disminuyan las emisiones (artículo 29, fracción II) y/o que a su vez provean de los cuantiosos recursos económicos para sufragar los planes y programas requeridos para alcanzarlos. La única mención en esa línea que podemos destacar, es **“la implementación de un sistema tarifario por el uso del agua, que incorpore el pago de los servicios ambientales hidrológicos de los ecosistemas, a fin de**

---

<sup>2150</sup> Ley número 878 Estatal de Mitigación y Adaptación ante los efectos del Cambio Climático, Gaceta Oficial del Estado de Veracruz, Tomo CLXXXII, N° Ext. 351, de 3 de noviembre de 2010.

**destinar su producto a la conservación de los mismos”** (artículo 28, fracción VIII de la Ley veracruzana).

La contemplación del aspecto temporal de las medidas de adaptación, a corto, mediano y largo plazo, es un logro traducible en la justificada permanencia de instrumentos de tipo financiero ambiental y no sólo de vigencia limitada a un tiempo preciso. El fenómeno a atender es continuado, de lo que las necesidades a solventar también se prolongan en el tiempo y los mecanismos no pueden constreñirse a un periodo so pena de incurrir en mera letra muerta, ineficaz absolutamente.

No obstante, la *Ley de Mitigación y Adaptación al Cambio Climático y Desarrollo Sustentable para el Distrito Federal*<sup>2151</sup>, da dos pasos delante de la norma precedente, ya que a diferencia de la anterior, fija la constitución de un *Fondo Ambiental para el Cambio Climático*<sup>2152</sup> como base de captación y canalización de recursos económicos para Acciones de Mitigación y Adaptación al cambio climático en el Distrito Federal.

El objeto de la norma es el establecimiento de políticas públicas que permitan propiciar la mitigación de Gases de Efecto Invernadero, la adaptación al cambio climático, así como el coadyuvar al desarrollo sustentable (artículo 2º de la Ley del DF).

Se incluye una definición al *cambio climático*, en los mismos términos descritos por la Ley veracruzana, inspirada en la propuesta por el informe del Panel Intergubernamental del Cambio Climático de la ONU<sup>2153</sup>.

---

<sup>2151</sup> Decreto por el que se expide la Ley de Mitigación y Adaptación al Cambio Climático y Desarrollo Sustentable para el Distrito Federal, Gaceta Oficial del Distrito Federal N° 1118, Decimaséptima Época, de 16 de junio de 2011. En virtud del artículo Primero Transitorio, entrará en vigor a los treinta días siguientes de su publicación en la Gaceta Oficial del DF y para su mayor difusión en el Diario Oficial de la Federación.

<sup>2152</sup> Previsto en el Título Quinto “*De las normas técnicas y ambientales*”, Capítulo II “*Del Fondo Ambiental para el Cambio Climático*”, artículos 40 a 42.

<sup>2153</sup> Desde un punto de vista sociológico, diversos estudios concluyen que un porcentaje alto de la población, hablamos de un 75% según la encuesta de *GlobeScan*, aceptaría una ecotasa contra el cambio climático, siempre y cuando su recaudación se dedicara al desarrollo de las energías limpias y su introducción se compensara con rebajas en otros impuestos, de tal manera que no se alterara lo que se paga a Hacienda. Vid. SERRANO ANTÓN, Fernando. *La tributación medioambiental en la Unión...*, *Op. Cit.*, p. 830; SUÁREZ, E. “El 75% de los ciudadanos aceptaría una ecotasa contra el cambio climático”, *El Mundo*, edición impresa, Año XVIII, N° 6533, de 6 de noviembre de 2007, Sección Ciencia, España. En la experiencia empírica, el Reino Unido de la Gran Bretaña ya ha establecido un tributo de estas características, esto es, la tasa sobre el cambio climático. Ésta se creó en 2001, se fundamenta en el hecho de que el uso de fuentes de energía de combustibles fósiles es la principal causa de emisión de gases de efecto invernadero, tal como se puso de manifiesto en el Protocolo de Kyoto. Las economías domésticas y

Aunque prevé un Capítulo dedicado a la coordinación con entidades federativas y el Gobierno Federal (Título Tercero, “*De las acciones de coordinación*”, Capítulo I “*Con entidades Federativas y el Gobierno Federal*”), el contenido de los 3 preceptos que lo conforman nada mencionan respecto a la forma en que habrá de coordinarse con otras entidades federativas y la Federación. Llama nuestra atención además la previsión de un requisito impuesto a las Delegaciones Políticas del Distrito Federal, para poder firmar acuerdo de coordinación y participar de los recursos del Fondo Ambiental, de contar con “*Aportaciones económicas propias*” (artículo 18, fracción II de la Ley del DF), sin especificar a qué clase se refieren.

Dentro de las políticas de mitigación se incluye un Sistema de Comercio de Emisiones de Carbono y un Registro de Emisiones de la Ciudad de México (Título Cuarto “*Políticas Públicas ante el Cambio Climático*”, Capítulo III “*Sistema de Comercio de Emisiones de Carbono*”, artículos 25 a 27, y Capítulo IV “*Del Registro de Emisiones*”, artículos 28 a 34 de la Ley del DF).

Respecto al Fondo Ambiental para el Cambio Climático, se establecen los recursos a integrarlo así como su destino. El citado Fondo Ambiental se integrará por los recursos que anualmente sean asignados en el Presupuesto de Egresos del Distrito Federal del ejercicio fiscal que corresponda (artículo 40, fracción I); las contribuciones de proyectos inscritos al registro de MDL o Mecanismo de desarrollo limpio como mecanismo establecido en el artículo 12 del Protocolo de Kioto a través del cual los países desarrollados financian programas, proyectos y actividades de reducción o captura de gases de efecto invernadero en países en vías de desarrollo (artículo 40, fracción II de la Ley del DF); donaciones de personas físicas y morales y transferencias internacionales (artículo 40, fracción III de la Ley del DF); las que resulten conforme al Sistema de Comercio de Emisiones de Carbono (artículo 40, fracción IV de la Ley del DF); los resultantes del mercado internacional y nacional de bonos de carbono (artículo 40, fracción V de la Ley del DF); y **los demás recursos**

---

las organizaciones sin ánimo de lucro están exentas de pago. Sólo se aplica para los sectores siguientes: industria, comercio, agricultura, Administración Pública y el sector servicios. Su estructura es acorde con los postulados del principio *quien contamina paga* y de la capacidad o aptitud de incidir en el medio ambiente que defendemos, ya que sólo se constituyen en sujetos pasivos aquéllos suministradores de la energía que realicen actividades económicas, aunque pueden repercutir la exacción a los usuarios, quienes, mediante su consumo, también inciden ambientalmente. Para mayor detalle sobre este tributo Vid. FERNÁNDEZ DE TROCÓNIZ ROBLES, Borja. “La tributación medioambiental en Gran Bretaña”, en AA. VV. BECKER, Fernando, CAZORLA, Luis Manuel y MARTÍNEZ-SIMANCAS, Julián, Directores. *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen II, Iberdrola, Thomson-Aranzadi, Navarra, España, 2008, pp. 953-956.

**que se obtenga por impuestos, multas y sanciones o cualquier otra disposición legal** (artículo 40, fracción VI de la Ley del DF).

Esta última previsión deja un amplio marco de acción para el legislador tributario local (Asamblea Legislativa del DF) para establecer contribuciones, aunque no se hace referencia especial a que se trate de contribuciones de nominación “ecológica”, sin embargo, se entiende que a ellas se refiere después de atender el destino al cual se aplicarán los recursos, que no son sino toda la gama de Programas de Acciones y Políticas de mitigación y adaptación al cambio climático (artículo 41 de la Ley del DF), los que en todo caso estarán sujetos a los mecanismos de control, auditoría y rendición de cuentas que establece la legislación del Distrito Federal (artículo 42 de la Ley del DF).

A continuación reproducimos el texto del artículo 41 de la Ley del DF relativa al destino de los recursos:

**“Artículo 41.-** *Los recursos del Fondo serán aplicados a:*

- I. Programas y acciones para la Adaptación al Cambio Climático atendiendo de manera especial a las poblaciones ubicadas en zonas de alto riesgo y grupos vulnerables de las delegaciones, mujeres, niños y personas con capacidades diferentes, de acuerdo al atlas de riesgo publicado por la Secretaría y al presupuesto de adaptación.*
- II. Las políticas de Mitigación y Adaptación señaladas en el capítulo II del Título tercero, de la presente Ley.*
- III. Proyectos que contribuyan a incrementar y preservar el capital natural, a la adaptación y mitigación al cambio climático, con acciones que permitan: la conservación del suelo de conservación y de las áreas naturales protegidas.*
- IV. Desarrollo e implementación de proyectos de Mitigación de Emisiones de conformidad con las directrices del IPCC para los inventarios de emisiones de GEI, así como la guía para las buenas prácticas y la gestión de incertidumbre, el Programa General de Desarrollo del Distrito Federal, Agenda Ambiental de la Ciudad de México, Programa de Acción Climática de la Ciudad de México, Plan Verde de la Ciudad de México.*

*V. Programas de educación, concientización y difusión de información respecto a los efectos del cambio climático y las medidas de Mitigación y Adaptación que existen.*

*VI. Estudios, investigaciones en materia de Cambio Climático.*

*VII. Formulación del atlas de riesgo, pronósticos y escenarios climáticos en la Ciudad de México.*

*VIII. Presupuesto de adaptación al cambio climático presentado por la comisión, en coordinación con la Secretaría y las delegaciones, previa autorización del Jefe de Gobierno.*

*IX. Demás proyectos y acciones en materia de Cambio Climático que la Comisión considere estratégicos.”*

La trascendencia de la previsión, aunque un poco vaga, respecto al establecimiento de contribuciones ambientales en el territorio de la Ciudad de México, implica la urgencia de establecer también medidas de coordinación con las demás entidades federativas y la Federación, que no tardarán en promulgar disposiciones del mismo talante y que a falta de una adecuada organización es avistable una confrontación de intereses financieros y competencias entre ellos, así como un desequilibrio fiscal de todo el sistema, ya que como ha sido demostrado a lo largo de esta investigación, la carga fiscal que puede soportar el contribuyente debe apreciarse desde su faceta global, es decir, aunque la capacidad contributiva debe respetarse en cada figura tributaria en un mínimo de exigencia material que soporte el gravamen, también es cierto que el legislador sólo puede intervenir sobre una fracción del patrimonio de las personas so pena trastocar ilegalmente sus límites mínimos de subsistencia, exentos por naturaleza, y exterminar sus capacidades de producción y desarrollo económico.

Es por ello, que aunque la previsión de figuras de esta índole como mecanismo de financiación de la política ambiental es un gran paso jurídicamente hablando, no basta, ya que requiere de un marco de organización fiscal económica y competencial específico y complejo, donde se establezcan de antemano el ejercicio de competencias, abstenciones, reparto, distribución, ordenación y apreciación general del naciente fenómeno impositivo ambiental en México.

Si bien es cierto que la LGEEPA establece una serie de mecanismos económicos, entendidos como aquellos normativos y administrativos de carácter fiscal, financiero y de mercado, mediante los cuales las personas asumen los beneficios y los costos

ambientales que generen sus actividades económicas, incentivándolas a realizar acciones que favorezcan al ambiente (artículo 22 de la LGEEPA), no menos lo es que la ley es clara al concretar el alcance del concepto de instrumentos económicos de carácter fiscal para constreñirlo a estímulos fiscales que incentiven el cumplimiento de los objetivos de política ambiental y que en ningún caso estos instrumentos se establecerán con fines exclusivamente recaudatorios . Es decir, no se contempla el establecimiento de contribuciones en estricto sentido, sino de estímulos fiscales cuya acepción entra en el espacio de las ayudas de Estado, beneficios o subsidios en materia tributaria.

### **3. El reconocimiento de un nuevo matiz de capacidad contributiva a efectos ambientales. Participación de otros principios constitucionales.**

El principio de proporcionalidad está presente en todas las contribuciones aunque se configura de manera específica en cada una de ellas, sin embargo, es precisa la consideración de pautas especiales a la vista de nuevas figuras tributarias con objetivos ambientales, en donde también habrá de participar y cuya justificación, como ocurre en el caso español respecto a la capacidad o aptitud para incidir en el medioambiente como una modalidad de la capacidad económica, está modulada por otras máximas de orden constitucional. En el Derecho mexicano, encontramos que su justificación se halla en la conjunción e interpretación armónica del principio de proporcionalidad y los diversos de igualdad, desarrollo nacional, propiedad y el derecho fundamental a un medioambiente adecuado.

#### **3. a. El principio de equidad (igualdad).**

Como hemos señalado, la garantía de igualdad contenida en el artículo 4º, párrafo primero de la Constitución mexicana, refiere que “el varón y la mujer son iguales ante la ley. Esta protegerá la organización y el desarrollo de la familia...”, es decir, todos los ciudadanos son iguales ante la ley, de manera que un trato diferenciado entre ellos



debe tener una justificación sólida que impida un quebrantamiento de la garantía fundamental.

El criterio de igualdad en el caso del consumo de recursos naturales y servicios ambientales, tendría que ver más bien con el acceso de todos al servicio público y el equitativo disfrute entre toda la población de un recurso natural común, mientras que la capacidad contributiva participa para modular la cuantía del gravamen al tomar como base la cantidad de recursos consumidos (así como un mayor uso del servicio), quien consume más paga más, respetando siempre un mínimo vital exento de cualquier gravamen, para todos. Nuestro planteamiento, permite una vinculación armónica y el respeto simultáneo de las garantías fundamentales también contenidas en el artículo 4º, párrafo tercero, respecto al derecho a la salud y párrafo 4º, relativo al derecho al medio ambiente adecuado por cuanto sin agua el medio pierde su equilibrio tornándose hostil (*Toda persona tiene derecho a un medio ambiente adecuado para su desarrollo y bienestar...*), respectivamente.

### **3. b. Rectoría del Desarrollo Nacional y Derecho de Propiedad.**

El principio de rectoría del desarrollo nacional corresponde al Estado para garantizar que aquél sea integral y sustentable, “... *que fortalezca la Soberanía de la Nación y su régimen democrático y que, mediante el fomento del crecimiento económico y el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales, cuya seguridad protege esta Constitución...*”<sup>2154</sup>.

Es fundamental subrayar que, mientras el Estado desatienda el buen aprovechamiento de los recursos a través de una mala gestión de los servicios de suministro o de aprovechamiento, pone en riesgo su conservación para el disfrute no sólo de la población actual sino también de las generaciones futuras e incumple el criterio de

---

<sup>2154</sup> Artículo 25, párrafo 1º, CPPEUUMM. DOF de 5 de febrero de 1917.

*desarrollo sostenible*, en consecuencia, termina corrompiendo el principio de rectoría del desarrollo nacional<sup>2155</sup>.

Respecto al derecho de propiedad sobre el *bien medioambiental*, únicamente mencionaremos a manera de recordatorio, que éste se encuentra regulado en primer orden por el artículo 27 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, donde se establece que la Nación, teniendo la propiedad originaria de las aguas y tierras que comprenden el territorio nacional puede en todo tiempo imponer a la propiedad privada las modalidades que el interés público establezca, así como el derecho:

*“... de regular, en beneficio social, el aprovechamiento de los elementos naturales susceptibles de apropiación, con objeto de hacer una distribución equitativa de la riqueza pública, cuidar de su conservación, lograr el desarrollo equilibrado del país y el mejoramiento de las condiciones de vida de la población rural y urbana...”*<sup>2156</sup>.

Del texto se desprende que si el Estado, aún gozando de la potestad de ordenar el aprovechamiento y la correcta gestión de los recursos naturales para salvaguardar el medio ambiente, se abstiene de establecer las bases jurídicas de una correcta racionalización que mejore las condiciones de explotación de los mismos, así como vigilar su cumplimiento (cuando pudiendo impugnar las normas estatales incompatibles con el mandato constitucional lo relegare) independientemente de si la gestión directa corresponde a las entidades federativas o no, incumple no sólo su deber de preservación de la Naturaleza en favor del beneficio social, sino también, permite el ejercicio casi absoluto del derecho de propiedad de un bien de dominio común con repercusiones ambientales y económicas para todos (sean despilfarradores o buenos usuarios) lo que es intolerable e inadmisibles. Su incumplimiento, por tanto, acarrea un aprovechamiento deficiente de los recursos y con ello, el riesgo serio de llegar a su agotamiento<sup>2157</sup>.

---

<sup>2155</sup> En obvio de repeticiones, *Vid. Supra* los epígrafes 3.f.1) “*El prototipo de los derechos por suministro de agua potable de la ciudad de México. Examen crítico*”; y 3.f.2) “*Propuesta de un mecanismo ideal. Análisis desde el marco jurídico de las garantías individuales y obligaciones previstas en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*”, correspondientes al Capítulo III.

<sup>2156</sup> Artículo 27, párrafos 3º y 4º CPEEUUMM.

<sup>2157</sup> En obvio de repeticiones, *Vid. Supra* los epígrafes 3.f.1) “*El prototipo de los derechos por suministro de agua potable de la ciudad de México. Examen crítico*”; y 3.f.2) “*Propuesta de un mecanismo ideal*”.

#### 4. La capacidad contributiva como plataforma o techo del sistema fiscal.

##### 4. a. El poder tributario en México. Implicaciones ante una reforma fiscal integral con proyección ecológica.

El ejercicio del poder tributario en México, se divide por mandato constitucional entre la Federación, los Estados o entidades federativas y los municipios.

Cada uno tiene un esquema de regulación derivado de la Constitución.

La asignación de campos de contribuciones no está definida absolutamente en el Texto Fundamental debido a que hay algunas áreas exclusivas para la Federación y los Municipios y en cuanto a las entidades federativas sólo existen prohibiciones. Así, tal como resume en profesor CARRASCO IRIARTE<sup>2158</sup>, se puede decir que la materia fiscal es la siguiente de acuerdo con el nivel de gobierno:

- A la Federación corresponden las contribuciones especiales, el comercio exterior y en general, tiene la potestad de establecer las demás contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto. Artículo 73, fracciones VII y XXIX CPEEUUMM.
- A los Municipios, corresponden las contribuciones relativas a la propiedad inmobiliaria y derechos que se cobran por servicios municipales, que en forma exclusiva establece el artículo 115, fracción IV, incisos, a) y c) constitucional. Así como los demás ingresos que la legislación estatal señale para beneficios de los ayuntamientos. Artículo 115, fracción IV constitucional.
- La Carta Magna no señala un campo específico de contribuciones para las entidades federativas o Estados, de lo que resulta válido decir que salvo lo que es competencia exclusiva de la Federación y los municipios, las legislaturas de los Estados podrán gravar cualquier hecho o fenómeno económico. Artículos 117 y 131 constitucionales.

---

*Análisis desde el marco jurídico de las garantías individuales y obligaciones previstas en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*”, del Capítulo III de este trabajo.

<sup>2158</sup> Cfr. CARRASCO IRIARTE, Hugo. *Derecho Fiscal I...*, Op. Cit., pp. 34.

- El Distrito Federal puede legislar en todas las materias con excepciones hechas referidas a las competencias de la Federación. Artículos 122 apartado C, Base Primera, fracción V; 115, fracción IV; 117 y 131 constitucionales.

La solución al fenómeno de la doble imposición interna y distribución de participaciones federales se incorpora en la “*Ley de Coordinación Fiscal*”<sup>2159</sup>.

Fundamentalmente, la norma mencionada tiene como objetivos (artículo 1º LCF) coordinar el sistema fiscal de la Federación, con los Estados, municipios y el Distrito Federal; establecer las participaciones que correspondan a las Haciendas de dichas instituciones públicas en los ingresos federales; la distribución entre esas Haciendas de las participaciones; la fijación de las reglas de colaboración administrativa entre autoridades fiscales; y constituir los organismos en materia de coordinación fiscal, dar las bases de su organización y funcionamiento.

Actualmente todas las entidades federativas se han integrado al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal mediante la firma de Convenios de coordinación.

Los efectos derivados de la introducción de una fiscalidad ambiental en México, implicarían el uso de ***instrumentos de coordinación***<sup>2160</sup> entre los entes de poder

---

<sup>2159</sup> Ley de Coordinación Fiscal, DOF de 27 de diciembre de 1978. Última reforma publicada en DOF de 24 de junio de 2009.

<sup>2160</sup> En un sentido similar, VAQUERA GARCÍA, Antonio. *Fiscalidad y medio ambiente...*, *Op. Cit.*, pp. 421-425. El profesor llama la atención sobre la necesidad de impulsar en el ámbito de la fiscalidad ambiental una correcta estructuración de los tributos que, en el caso español ya se han creado, y de aquéllos que puedan crearse en un futuro. De una manera similar a la expuesta en este trabajo, el autor observa que en la situación existente en la actualidad, los diferentes entes territoriales en España han aprobado distintos instrumentos fiscales que en algunos sectores ambientales, como es el hidráulico, suponen una multiplicidad de figuras tributarias en vigor, cuya coexistencia debe ser replanteada. Así, sugiere la aplicación del ***principio de coordinación en la tributación ambiental***, cuya aplicación resulta de obligada concurrencia en este terreno “*con mayor rigor, si cabe, que en relación al conjunto de la tributación, puesto que en la protección de la naturaleza intervienen numerosas variables y cierta dispersión normativa, lo que provoca el que cada Administración territorial proceda a intervenir, dentro de sus competencias, al margen de la actuación de las demás. A ello se añade la dimensión del carácter internacional que este aspecto puede conllevar... no pretendemos en este momento exponer la teoría y la doctrina que se han elaborado en torno al principio de coordinación financiera...pero sí creemos oportuno llamar la atención sobre algunos aspectos concretos que es preciso, a nuestro parecer, considerar en función de esta problemática...La virtualidad del susodicho principio debe tomarse en consideración desde dos puntos de vista: desde la perspectiva de los diferentes entes territoriales entre sí y desde los propios tributos ambientales...*”, en cuanto a la coordinación entre las distintas exacciones ambientales el autor sugiere la reagrupación por sectores, a saber, la fiscalidad hidráulica, la fiscalidad de los residuos sólidos y las medidas de incentivo en favor de las inversiones en favor del medio ambiente. La unificación permitiría una mayor eficacia, mientras por otra parte, evitaría la sobre imposición sobre una misma materia o sector.

público, aunado a las disposiciones que conceden potestades materiales de legislación en temas ambientales.

El encuadramiento de la fiscalidad ambiental en el federalismo fiscal mexicano, sugiere que el ámbito de las finanzas estatales y municipales puede prestarse bajo ciertas condiciones a la construcción de tributos ambientales propios en función de la localización de las fuentes contaminantes.

Inspirados en el sistema propuesto por GALLO<sup>2161</sup>, consideramos que es necesario crear directrices legales que anticipadamente prevengan un desequilibrio en la carga fiscal global soportada por los contribuyentes, y se eviten al mismo tiempo conflictos de competencias tributarias entre las entidades federativas, la Federación y los municipios, en el ejercicio de su potestad tributaria respecto al tema ambiental. Ello es así, aprendiendo de la experiencia española e italiana donde primero fueron surgiendo paulatinamente los tributos ambientales autonómicos y regionales, respectivamente, naciendo conflictos de competencia con el Estado General que a la fecha al no existir un marco de distribución y coordinación específico, no se han solucionado absolutamente ni desaparecido.

Se plantean por tanto, algunas pautas iniciales en este sentido, comenzando por el principio general que dicta que las intervenciones fiscales tocantes a la materia ambiental, efectuadas desde las entidades federativas en ejercicio de sus competencias legislativas, deben desarrollarse siempre en consonancia y respeto del nivel uniforme de tutela ambiental determinado por la Federación para todo el territorio nacional; la segunda directriz, promueve que el uso de las figuras tributarias estatales y municipales se excluyan o se inhiban consensualmente frente a las contribuciones de la Federación, teniendo en cuenta el principio de territorialidad, cuando estén destinadas a sostener políticas ambientales relativas a males globales como el cambio climático.

En tal caso, de hecho, la contaminación y las incidencias al medio natural producen una parte de sus daños a las regiones ocupadas por las entidades federativas y los municipios o al espacio contiguo entre ellas con la siguiente doble consecuencia, que la reducción de la contaminación inducida por las contribuciones estatales o

---

<sup>2161</sup> Vid. GALLO, Franco. *Profili critici della tassazione ambientale...*, *Op. Cit.*, pp. 307-310.

municipales se presenta inferior al óptimo deseado, por lo que la acción debe ser perseguida con intervenciones sobre la escala territorial más amplia, posiblemente pero no necesariamente, ejecutadas mediante acuerdos o convenios bilaterales entre la Federación y las entidades federativas o entre éstas.

No puede negarse que la política ambiental puede estrecharse positivamente con las autonomías hacendarias estatales, especialmente con las reglas de responsabilidad, subsidiariedad y contabilidad. Esto es, en particular en aquellos casos en los cuales las fuentes contaminantes son puntuales, fijas y sobre todo, no difusas, donde el efecto contaminante se limita al territorio y pueda ser tratado prevalentemente en su propio ámbito. La preferencia de formas tributarias descentralizadas es sostenible cuando cubran tales fuentes locales de contaminación, en función del desarrollo de una política estatal o de los municipios en materia ambiental.

El hecho de que la fiscalidad sea funcionalmente dirigida a la política ambiental, afectando bienes que pueden ser tutelados por la Federación (en este sentido, recuérdese que por mandato constitucional corresponde al Congreso de la Unión el establecimiento de contribuciones sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del artículo 27 CPEEUUMM<sup>2162</sup>), no debería oponerse a que las entidades federativas desarrollen sus poderes primarios de imposición.

Los puntos más importantes a tener en cuenta son que el presupuesto elegido por las entidades federativas no duplique aquellos de las contribuciones existentes y su previsión responda a los criterios de proporcionalidad, equidad, coherencia fiscal y desarrollo nacional; que sean respetados los principios de coordinación fiscal fijados por la Federación en la materia; y subsista también una efectiva conexión de tales tributos con el territorio y con los intereses estatales y de sus municipios.

La figura de la coordinación fiscal, es imprescindible en la consecución de un sistema fiscal que respete el principio de proporcionalidad tributario tanto en su aspecto individual, directamente en las contribuciones como a nivel general, global de todo el sistema. Un solo tributo no da la proporcionalidad al sistema fiscal, deben todas las

---

<sup>2162</sup> Artículo 73, fracción XXIX, incisos 2, sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del artículo 27; y 5, especiales sobre: letras b) Gasolina y otros productos derivados del petróleo, y f) Explotación forestal de la CPEEUUMM.

contribuciones estar coordinadas de manera que el sistema sea equilibrado, sano y no reprima la economía, sino por el contrario, permita un trato equitativo entre los contribuyentes, de forma que todos participen en los gastos públicos atendiendo a su capacidad contributiva.

El beneficio económico procedente de la explotación o aprovechamiento de servicios ecosistémicos y recursos naturales es común, por lo que la capacidad económica reflejada en las actuaciones contaminantes de las personas físicas y morales sujetas a tributación por las leyes mexicanas, no debe ser exonerada de carga fiscal. El Federalismo fiscal y la tributación medioambiental constituyen en conjunto una alternativa de equidad.

Asimismo, dado que una reforma fiscal verde implicaría la intersección y coordinación de los regímenes y competencias tributarias entre la Federación, los Estados y los municipios<sup>2163</sup>, insistimos en que para crear un marco adecuado hace falta más que buenas intenciones, esto es, la instauración de un sistema de coordinación fiscal que tenga en cuenta las necesidades de la reforma.

La organización de la potestad tributaria de las entidades federativas mexicanas requiere una ordenación metódica donde invariablemente resultan útiles los comentarios de LAGO MONTERO<sup>2164</sup> respecto a los límites del poder tributario que correspondería, en el caso de México, a las entidades federativas. El profesor clasifica los límites al poder tributario de las Comunidades Autónomas españolas en cuatro grupos: a) Los límites derivados de los principios constitucionales sobre la formación; b) los límites derivados de los principios constitucionales de justicia tributaria; c) los límites derivados de los principios constitucionales de distribución de competencias; y d) los límites derivados de la naturaleza de ente territorial de las Comunidades Autónomas.

La técnica jurídica evita la distorsión de objetivos y la eficacia de las normas en el plano real, por lo que la única solución es el trabajo conjunto de órdenes de gobierno.

El cumplimiento de un esquema básico de las potestades tributarias entre las entidades federativas y la Federación no sólo facilita la consecución de metas

---

<sup>2163</sup> En el mismo sentido, el profesor HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *El principio quien contamina paga...*, *Op. Cit.*, p. 206.

<sup>2164</sup> *Vid.* LAGO MONTERO, José María. *El poder tributario...*, *Op. Cit.*, pp. 40- 82.

generales sino también regionales en el plano fiscal y ambiental, que es lo que en primera instancia hemos querido demostrar a lo largo de esta exposición.

#### **4. b. Implicaciones en otras disposiciones normativas cardinales. Corrección de enfoque.**

Ante una nueva concepción, las implicaciones se vislumbran no sólo respecto al nacimiento de nuevas contribuciones, sino también en las ya existentes<sup>2165</sup>, que no podrán mantenerse idénticamente so pena de sobreexplotar<sup>2166</sup> la capacidad contributiva de ciertos contribuyentes y de ciertas manifestaciones.

Así pues, es adelantado el hecho de que la imposición directa, la indirecta, los derechos, las contribuciones especiales e inclusive el marco de las aportaciones a la seguridad social se verán afectados ante una *necesaria* y *necesitada* transformación del sistema fiscal mexicano.

Decimos que la reforma es *necesaria* porque la estructura del sistema vigente presenta serios problemas para sostenerse y cumplir sus objetivos. Por otro lado, dicha transformación está *necesitada* de nuevos aires, de nuevos impulsos que permitan su fortalecimiento real. No sobra recordar que la armonía dentro del sistema financiero, donde se encuentra el fiscal, alcanza otros ámbitos, en especial el económico, de ahí la importancia de atender y corregir con prontitud estas cuestiones.

Sin ánimo de agotar su tratamiento, el cual nos reservamos para trabajos posteriores, podemos concluir que los supuestos más emblemáticos cuya naturaleza y

---

<sup>2165</sup> Tal como señala HERRERA MOLINA, debería evitarse una proliferación de nuevos impuestos especiales en detrimento del sistema fiscal. La verdadera reforma fiscal ecológica debe llevarse a cabo introduciendo el principio *quien contamina paga*, en el sistema fiscal y no convirtiendo el ordenamiento tributario en una selva de impuestos, o deberíamos decir, de tributos en general. Por lo que la reforma debería centrarse en los actuales impuestos o tributos, existentes para dotarlos de un verdadero contenido ambiental. En el mismo sentido, sugiere el autor, debe reforzarse la cooperación entre el Estado, las Autonomías, en el caso de México, las entidades federativas, y los municipios. Cfr. HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *El principio quien contamina...*, *Op. Cit.*, p. 206. Sobre la *ambientalización* de los tributos, también ha escrito LUCHENA MOZO, Gracia María. *Sostenibilidad de los recursos hídricos...*, *Op. Cit.*, pp. 117-170; Id. *Propuestas para la ambientalización de la imposición local...*, *Op. Cit.*, p. 500 y ss.

<sup>2166</sup> En el mismo sentido, Vid. SERRANO ANTÓN, Fernando. *La tributación medioambiental en la Unión Europea...*, *Op. Cit.*, pp. 849-851; y ROSEMBUJ, Tulio *Tributos Ambientales...*, *Op. Cit.* p. 49.



características permiten un cambio de enfoque, para incluir nociones medioambientales, son los mencionados a lo largo de los epígrafes siguientes.

**4. b. 1) La imposición sobre la tenencia, el uso y el consumo de bienes o servicios de incidencia ambiental.**

**Respecto a la imposición sobre automóviles nuevos.** El entroncamiento con una finalidad ambiental se puede encontrar en el régimen español del impuesto especial sobre determinados medios de transporte<sup>2167</sup>.

**En relación a la imposición sobre tenencia de vehículos.** Aunque está próximo a desaparecer conforme la normativa vigente, es nuestro deber citarlo atendiendo a que su estructura pudo ser aprovechada como instrumento de fiscalidad ambiental, sin embargo, la ausencia de un vínculo entre la capacidad contributiva denotada en la tenencia de los automotores y su capacidad contaminadora dejó muy lejos de la realidad una posible intrusión de objetivos a favor del medio ambiente.

---

<sup>2167</sup> Recordemos que de conformidad con la Exposición de Motivos de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales, vigente en España, la creación de este impuesto deriva, inicialmente, de la propia armonización del Impuesto sobre el Valor Añadido que impone la supresión de los tipos incrementados hasta ahora existentes. La sujeción de determinados vehículos y medios de transporte 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. De aquí la necesidad de articular un conjunto de figuras tributarias, dentro de las especificaciones comunitarias, para mantener la presión fiscal sobre estos medios de transporte en términos equivalentes a los actuales. Surge así el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, cuya característica esencial es la simplicidad de gestión, al estar ligada su autoliquidación con la primera matriculación de los medios de transporte en España, sean fabricados o importados, nuevos o usados y la determinación de su base imponible con las técnicas de valoración del Impuesto sobre el Valor Añadido y de los impuestos sobre transmisiones patrimoniales, “inter vivos” y “mortis causa”. La principal diferencia a la hora de configurar la estructura del impuesto, radica en la consideración de las situaciones empresariales en que anteriormente era posible deducir el Impuesto sobre el Valor Añadido y, en otro sentido, en la supresión del beneficio de que gozaban los vehículos tipo “jeep”, como consecuencia de la radical alteración experimentada en su uso, claramente decantado hacia el de vehículos de turismo con afectación intensa del medio ambiente, si bien se prevé un período transitorio para permitir la progresiva adaptación a la nueva situación que la Ley establece. La diferenciación de los tipos impositivos (artículo 70) soportada en la cantidad de emisiones de CO<sub>2</sub> es el criterio empelado por el legislador para vincular la finalidad ambiental y la capacidad de consumo de los contribuyentes. La base imponible coincide con la base del IVA en los medios de transporte nuevos, mientras en los usados, será el valor de mercado en la fecha del devengo del impuesto (artículo 69, a) y b), respectivamente).

Es preciso aclarar que se trata de un impuesto federal pero coordinado con las entidades federativas que pueden establecer un impuesto por tenencia o uso de vehículos sin perjuicio de continuar adheridas al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal (artículo 16 LITUV). Tal como existe, fue abrogado con efectos a partir del 1 de enero de 2012, sin embargo, dado que es factible la creación de un supuesto estatal o municipal a posteriori hemos decidido hacer algunos comentarios al respecto. La consideración exclusiva de la capacidad patrimonial de los sujetos pasivos se hace incontrovertible después de analizar los preceptos de la norma legal, en la cual, la ponderación de las tarifas se ajustan prácticamente en su generalidad al valor de los automotores o a su peso, tanto nuevos (artículo 5º, fracción I y IV; 11, 12, 13 y 14 LITUV), como usados (artículos 5º, fracción V; 14 A, 14 C, 15 B, 15 C, 15 D, 15 E LITUV).

De acuerdo al impuesto federal, disfrutan de una tasa 0% aquellos automóviles con más de 10 años de antigüedad a la entrada en vigor de la ley (artículo 5º, fracción V LITUV), las motocicletas con más de 10 años de antigüedad a la entrada en vigor de la ley, y aquellos otros de motor eléctrico o híbridos (artículo 14 B), esto significa que aunque en el tercer supuesto citado existe un trato diferenciado a su favor por razones ecológicas éste es insuficiente e inequitativo, pues el resto de vehículos no beneficiados soporta una tarifa sin considerar su mayor o menor emisión de gases contaminantes, que independientemente de su valor pecuniario y su antigüedad varía entre sí.

Las entidades federativas tienen a su cargo la aplicación y recaudación del impuesto conforme a la Ley federal<sup>2168</sup>.

---

<sup>2168</sup> En el caso del Distrito Federal, quedan sujetos los automóviles a que se refiere el artículo 5º, fracción V de la LITUV (tasa 0% federal), el impuesto se paga mediante cuotas fijas dependiendo el tipo de automotor de que se trate, cuotas que en ninguno de los supuestos se equiparan a factores de tipo ambiental, excepto la reducción del 100% prevista para los vehículos eléctricos o híbridos, cuyo mérito es preciso reconocer (artículo 161, último párrafo CFDF). Salvo la excepción citada, los vehículos usados de hasta quince pasajeros pagan una cuota fija que varía dependiendo del cilindraje del motor (artículo 161 del CFDF), sin que se haga mayor referencia a su capacidad de contaminar y las emisiones de CO2 como ocurre con el impuesto español sobre determinados medios de transporte. En la misma dinámica se establecieron las cuotas (fijas) del resto de automotores gravados, a saber, los vehículos importados al país de modelos posteriores a 1964, motocicletas, vehículos de transporte público de pasajeros, y vehículos de carga. La experiencia europea es un punto de referencia sumamente útil.

**El Impuesto especial sobre producción y servicios.** Sirve la remisión al régimen europeo de los impuestos especiales<sup>2169</sup>, fundamentalmente, respecto a los impuestos sobre los hidrocarburos, el carbón y la electricidad.

---

<sup>2169</sup> Tal como se expuso en su oportunidad, el régimen comunitario de consumos específicos fija los mínimos impositivos y permite que, en razón de políticas medioambientales, los Estados miembros establezcan tarifas adicionales. En el caso de España, existen 2 tarifas diferenciadas para los hidrocarburos atendiendo a su capacidad contaminante así como una tercera clasificación relativa a los biocarburos, artículos 50.1 y 50bis.1 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, respectivamente. En efecto, por virtud del artículo 50.1 de la LIE, el impuesto se exigirá con arreglo a las siguientes tarifas y sus respectivos epígrafes:

**Tarifa 1ª:**

Epígrafe 1.1 Gasolinas con plomo: 433,79 euros por 1.000 litros.

Epígrafe 1.2.1 Gasolinas sin plomo de 97 I.O. o de octanaje superior: 431,92 euros por 1.000 litros.

Epígrafe 1.2.2 Las demás gasolinas sin plomo: 400,69 euros por 1.000 litros.

Epígrafe 1.3 Gasóleos para uso general: 307 euros por 1.000 litros.

Epígrafe 1.4. Gasóleos utilizables como carburante en los usos previstos en el apartado 2 del artículo 54 y, en general, como combustible: 78,71 euros por 1.000 litros.

Epígrafe 1.5. Fuelóleos: 14,00 euros por tonelada.

Epígrafe 1.6. GLP para uso general: 57,47 euros por tonelada.

Epígrafe 1.8. GLP destinados a usos distintos a los de carburante: 0 euros por tonelada.

Epígrafe 1.9. Gas natural para uso general: 1,15 euros por gigajulio.

Epígrafe 1.10. Gas natural destinado a usos distintos a los de carburante, así como el gas natural destinado al uso como carburante en motores estacionarios: 0 euros por gigajulio.

Epígrafe 1.11. Queroseno para uso general: 291,79 euros por 1.000 litros.

Epígrafe 1.12. Queroseno destinado a usos distintos de los de carburante: 78,71 euros por 1.000 litros.

Epígrafe 1.13. Bioetanol y biometanol para uso como carburante: 0 euros por 1.000 litros. Sin perjuicio de lo previsto en el apartado 2 del artículo 50 bis, a partir del 1 de enero de 2013 será de aplicación el tipo fijado en el epígrafe 1.2.2.

Epígrafe 1.14. Biodiesel para uso como carburante: 0 euros por 1.000 litros. Sin perjuicio de lo previsto en el apartado 2 del artículo 50 bis, a partir del 1 de enero de 2013 será de aplicación el tipo fijado en el epígrafe 1.3.

Epígrafe 1.15. Biodiesel y biometanol para uso como combustible: 0 euros por 1.000 litros. A partir del 1 de enero de 2013 será de aplicación el tipo fijado en el epígrafe 1.4.

**Tarifa 2ª:**

Epígrafe 2.1. Alquitranes de hulla y demás productos clasificados en el código NC 2706: el tipo establecido para el epígrafe 1.5.

Epígrafe 2.2. Benzoles y demás productos clasificados en los códigos NC 2707.10, 2707.20, 2707.30 y 2707.50: el tipo establecido para el epígrafe 1.1.

Epígrafe 2.3. Aceites de creosota clasificados en el código NC 2707.91.00: el tipo establecido para el epígrafe 1.5.

Epígrafe 2.4. Aceites brutos y demás productos clasificados en el código NC 2707 y no comprendidos en los epígrafes 2.2 y 2.3: el tipo establecido para el epígrafe 1.5.

Epígrafe 2.5. Aceites crudos condensados de gas natural, clasificados en el código NC 2709, para uso general: el tipo establecido para el epígrafe 1.11.

Epígrafe 2.6. Aceites crudos condensados de gas natural, clasificados en el código NC 2709, destinados a usos distintos a los de carburante: el tipo establecido para el epígrafe 1.12.

Epígrafe 2.7. Los demás productos clasificados en el código NC 2709: el tipo establecido para el epígrafe 1.5.

Epígrafe 2.8. Gasolinas especiales y demás productos clasificados, con independencia de su destino, en los códigos NC 2710.11.11, 2710.11.15, 2710.11.21, 2710.11.25, 2710.11.70 y 2710.11.90: el tipo establecido para el epígrafe 1.1.

Epígrafe 2.9. Aceites medios distintos de los querosenos clasificados, con independencia de su destino, en los códigos NC 2710.19.11, 2710.19.15 y 2710.19.29, para uso general: el tipo establecido para el epígrafe 1.11.

Aun cuando cabe acotar que los mínimos son establecidos desde el seno de la Unión Europea, pero los Estados miembros pueden determinar medidas de mayor protección, siempre y cuando se respeten las libertades garantizadas por el Mercado Único<sup>2170</sup>.

**El impuesto al valor agregado.** Este importante impuesto indirecto podría reajustarse en consonancia con la transformación del sistema global<sup>2171</sup>.

#### **4. b. 2) La regulación general de los *derechos* en el sistema jurídico mexicano.**

---

Epígrafe 2.10. Aceites medios distintos de los querosenos clasificados, con independencia de su destino, en los códigos NC 2710.19.11, 2710.19.15 y 2710.19.29 y destinados a usos distintos a los de carburante: el tipo establecido para el epígrafe 1.12.

Epígrafe 2.11. Aceites pesados y preparaciones clasificados, con independencia de su destino, en el código NC 2710.19.81, 2710.19.83, 2710.19.85, 2710.19.87, 2710.19.91, 2710.19.93 y 2710.19.99: el tipo establecido para el epígrafe 1.5.

Epígrafe 2.12. Hidrocarburos gaseosos clasificados en el código NC 2711.29.00 y productos clasificados en el código NC 2705, para uso general: el tipo establecido para el epígrafe 1.9.

Epígrafe 2.13. Hidrocarburos gaseosos clasificados en el código NC 2711.29.00 y productos clasificados en el código NC 2705, destinados a usos distintos a los de carburante, así como el biogás destinado al uso como carburante en motores estacionarios: el tipo establecido para el epígrafe 1.10.

Para la aplicación de este epígrafe se considera "biogás" el combustible gaseoso producido a partir de la biomasa y/o a partir de la fracción biodegradable de los residuos y que puede ser purificado hasta alcanzar una calidad similar a la del gas natural, para uso como biocarburente, o el gas producido a partir de madera.

Epígrafe 2.14. Vaselina y demás productos clasificados en el código NC 2712: el tipo establecido para el epígrafe 1.5.

Epígrafe 2.15. Mezclas bituminosas clasificadas en el código NC 2715: el tipo establecido para el epígrafe 1.5.

Epígrafe 2.16. Hidrocarburos de composición química definida, incluidos en el ámbito objetivo del impuesto y clasificados en los códigos NC 2901 y 2902: el tipo establecido para el epígrafe 1.1.

Epígrafe 2.17. Preparaciones clasificadas en el código NC 3403: el tipo establecido para el epígrafe 1.5.

Epígrafe 2.18. Preparaciones antidetonantes y aditivos clasificados en el código NC 3811: el tipo establecido para el epígrafe 1.1.

Epígrafe 2.19. Mezclas de alquilbencenos y mezclas de alquilnaftalenos clasificadas en el código NC 3817: el tipo establecido para el epígrafe 1.5.

**En cuanto a la diferenciación con los biocarburentes y biocombustibles**, el artículo 50 bis.1 de la LIE determina que los tipos impositivos a aplicar son los establecidos en los epígrafes 1.13 a 1.15 de la tarifa 1ª establecida en el artículo 50.1 LIE. Dichos tipos se aplicarán exclusivamente sobre el volumen de biocarburente o de biocombustibles.

<sup>2170</sup> Vid. *Supra* sobre la fiscalidad de los energéticos y la electricidad, los apartados 2. c. "La imposición indirecta en materias vinculadas a la protección del medio natural"; 2.c.1) "El poder adquisitivo como índice indirecto de capacidad o aptitud para incidir en el medio ambiente"; 2.c.3) "Consumos específicos. Régimen comunitario general"; y 2.c.4) "El marco comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad", todos del Capítulo III de esta tesis.

<sup>2171</sup> Vid. *Supra* el epígrafe 2.c.2) "El Impuesto sobre el Valor Añadido. Su exclusión como presupuesto de connotaciones ecológicas no lo releva de su papel en el marco del federalismo fiscal ni ante una posible reforma fiscal integrada", del Capítulo III de esta tesis.

**El presupuesto de hecho sobre prestación de servicios de incidencia ambiental.**

Hablamos de un replanteamiento de los servicios públicos como el de distribución de agua potable, drenaje y otros, así como aquellos de patrón administrativo en los que bajo ciertas circunstancias cabría la inclusión de un valor añadido ambiental como parte del costo global a abarcar (aunque el sistema jurídico mexicano no hace inclusión de un precepto similar, resulta útil la concepción de la denominada *memoria económico financiera* del Derecho español<sup>2172</sup>), en los términos expuestos en el Capítulo III de esta tesis.

La Ley Federal de Derechos contempla múltiples supuestos en los que la autoridad pública realiza actividades de índole administrativo (principalmente los que tienen que ver con permisos, autorizaciones, inspecciones, certificaciones y concesiones) o prestación de servicios públicos relacionadas con el medioambiente. Basta citar por ejemplo, los tocantes a las actividades reguladas en materia energética, minería, servicios de telecomunicaciones, autotransporte federal y servicios auxiliares, servicios de navegación del espacio aéreo mexicano, servicios marítimos, concesiones de pesca, servicios relacionados con el agua y bienes públicos inherentes, de las áreas naturales protegidas, de las playas y zonas marítimo terrestres, de los servicios de vida silvestre, de impacto ambiental, de servicios forestales, otorgamiento de licencias relacionadas con la prevención y control de la contaminación atmosférica, y los servicios que presta el Registro nacional de turismo (todos comprendidos en el Título Primero, “*De los derechos por la prestación de servicios*”, artículos 56 al 195-R de la LFD).

---

<sup>2172</sup> La memoria económico-financiera español, es un requisito de validez de las tasas nuevas o por las que se proponga una modificación específica de las cuantías de una preexistente en la que se conciba el coste o valor del recurso o actividad de que se trate y sobre la justificación de la modificación cuantitativa. La Ley especifica que cuando la utilización de privativa o el aprovechamiento especial del dominio público lleva aparejada una destrucción o deterioro del mismo no prevista en la memoria, el sujeto pasivo de la tasa sin perjuicio del pago de la misma está obligado al reintegro del coste total de los respectivos gastos de reconstrucción o reparación y si los daños fueren irreparables la indemnización consistirá en una cuantía igual al valor de los bienes destruidos o al importe del deterioro de los dañados (artículo 20 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos). Para el Derecho mexicano, los derechos por la prestación de servicios que establece la LFD deberán *estar relacionados con el costo total del servicio, incluso el financiero, salvo en el caso de dichos cobros tengan un carácter racionalizador del servicio* (artículo 1º, 2º párrafo LFD), por fortuna, el legislador mexicano ha incluido un ápice de extrafiscalidad en la cuantificación de los derechos que puede ser aprovechada desde el punto de vista medioambiental.

**El servicio público de la energía eléctrica**<sup>2173</sup>. El servicio público de energía eléctrica no está gravado por derechos o impuestos especiales que de alguna manera inciten a una conducta ahorrativa o más favorable con el medio ambiente, la venta de energía eléctrica se proporciona mediante un contrato celebrado entre los usuarios y la Comisión Federal de Electricidad, así como un depósito en garantía (de costo mínimo) al iniciarse la prestación y el posterior pago de un **precio** fijado anualmente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que se encuentra subsidiado. No es objeto de derechos, ya que por disposición legal quedan excluidos los servicios prestados por organismos descentralizados<sup>2174</sup>, como es el caso de la Comisión Federal de Electricidad.

Diversos estudios comparativos avalan que la imposición sobre la energía, además de conseguir ingresos sustantivos y estables, tienen potencialmente efectos ambientales positivos en términos de disuasión global de demanda y/o selección de tecnologías limpias. Se dice que la fiscalidad sobre la energía, es nuclear en toda reforma fiscal verde<sup>2175</sup>. Los impuestos sobre la energía son capaces de combinar la búsqueda de objetivos ambientales con un poder recaudatorio suficiente para permitir una reducción de las cotizaciones sociales y/o la imposición directa. No obstante, como sugiere BUÑUEL GONZÁLEZ<sup>2176</sup>, no parece que tenga sentido introducir impuestos sobre la energía para corregir los incentivos económicos teniendo en cuenta los aspectos ambientales y al mismo tiempo, mantener subvenciones contrarias a los mismos como

---

<sup>2173</sup> La venta de energía eléctrica está regulada por la Ley del Servicio Público de Energía Eléctrica, DOF de 22 de diciembre de 1975. Última reforma publicada en DOF de 22 de diciembre de 1993. Las tarifas establecidas anualmente sólo son gravadas mediante el IVA, en una tarifa del 11 al 16 % dependiendo del supuesto. En cuanto al pago de derechos de los particulares en materia de energía eléctrica, éstos sólo proceden sobre aquéllos que presta la Comisión Reguladora de Energía por las autorizaciones que concede, éstos se rigen por la Ley Federal de Derechos. Es preciso comentar que el artículo 56 Bis de la LFD, **excluye de gravamen** el derecho de permiso de generación de energía eléctrica por el análisis, evaluación de la solicitud y, en su caso, la expedición o modificación del título de permiso, exclusivamente, cuando sea bajo las modalidades de **fuentes de energía renovables**. Asimismo, la Comisión Federal de Electricidad, como organismo descentralizado que presta un servicio público exclusivo del Estado está obligado al pago de un 10% de sus ingresos mensuales totales en concepto de derechos a la Federación (artículo 2º LFD). Ley Federal de Derechos, DOF de 31 de diciembre de 1981. Última reforma publicada en DOF de 18 de noviembre de 2010.

<sup>2174</sup> Artículo 1º de la LFD.

<sup>2175</sup> En este sentido, se pronuncian BUÑUEL GONZÁLEZ, ALVAREZ VILLAMARÍN, GAGO RODRÍGUEZ, GUERVÓS MAÍLLO, LABANDEIRA VILLOT Y RODRÍGUEZ MÉNDEZ. *Vid. ALVAREZ VILLAMARÍN, Xosé C. y GAGO RODRÍGUEZ, Alberto. La imposición energético ambiental..., Op. Cit., pp. 151- 170; BUÑUEL GONZÁLEZ, Miguel. Teoría de la imposición ambiental..., Op. Cit., pp. 85- 100; y GAGO RODRÍGUEZ, Alberto, LABANDEIRA VILLOT, Xavier, y RODRÍGUEZ MÉNDEZ, Miguel. La práctica de la imposición..., Op. Cit., 2002, pp. 103-149; GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. Una contribución al desarrollo sostenible..., Op. Cit., pp. 357-368.*

<sup>2176</sup> *Cfr. BUÑUEL GONZÁLEZ, Miguel. Teoría de la imposición ambiental..., Op. Cit., p. 93.*

sucede en México con las gasolinas y la energía eléctrica. Este tipo de reforma es necesario pero debe ir acompañada de la supresión de las distorsiones de precios que estas subvenciones contrarias al medioambiente ocasionan.

**La retribución de servicios ambientales**<sup>2177</sup>. Se trata de un reconocimiento económico, mediante apoyos o retribuciones, en favor de aquellos sujetos que participen de actividades productivas y de conservación de los recursos naturales. Es un pago que el ente público hace a los particulares por abstenerse de obtener ganancias a partir de la explotación de los recursos naturales bajo su tutela. La presencia de este tipo de ayudas es importante desde el punto de vista de estimular la conservación de los ecosistemas, sin embargo, el costo económico que implica para los Presupuestos de Egresos Federal y de las entidades federativas es enorme e insostenible a largo plazo (1500 pesos mexicanos por hectárea forestal en el caso del sistema implementado en el Estado de México por ejemplo), es preciso por tanto establecer los instrumentos contributivos que permitan destinar los recursos para este propósito de manera estable y permanente, o mejor aún, transformar el sistema de apoyos económicos al de tributación por la propiedad inmobiliaria de espacios forestales y el reconocimiento mediante la **exención**, tal como ocurre con la Tasa de gestión forestal finlandesa "*Forest Management fee*"<sup>2178</sup>, en la que la buena gestión de los espacios forestales está exento de gravamen a la propiedad forestal.

---

<sup>2177</sup> A nivel federal, la Comisión Nacional Forestal, creada por decreto presidencial el 4 de abril del 2001, es un Organismo Público Descentralizado cuyo objetivo es desarrollar, favorecer e impulsar las actividades productivas, de conservación y restauración en materia forestal, así como participar en la formulación de los planes, programas, y en la aplicación de la política de desarrollo forestal sustentable. Este organismo es la institución responsable de llevar a cabo el programa **ProÁrbol** bajo reglas de operación y a través de una convocatoria anual en la que se establecen los requisitos, plazos y procedimientos para la asignación y entrega de recursos a los beneficiarios. **ProÁrbol** es el principal programa federal de apoyo al sector forestal que ordena en un solo esquema el otorgamiento de estímulos a los poseedores y propietarios de terrenos para realizar acciones encaminadas a proteger, conservar, restaurar y aprovechar de manera sustentable los recursos en bosques, selvas y zonas áridas de México. *Cfr.* La página electrónica oficial [www.conafor.gob.mx](http://www.conafor.gob.mx). Por otra parte, algunas entidades federativas llevan a cabo programas regionales con el mismo propósito. Es el caso de la Ley para la Retribución por la Protección de los Servicios Ambientales del Suelo de Conservación del Distrito Federal, GODF de 4 de octubre de 2006 y el Sistema de Pago de Servicios Hidrológicos del Estado de México, cuya última convocatoria aparece publicada en la Gaceta del Gobierno del Estado de México, Tomo CXCI, N° 27, de 8 de febrero de 2011.

<sup>2178</sup> *Cfr.* COLLIANDER, Anders and FINNISH MINISTRY OF FINANCE. *Taxation in Finland...*, *Op. Cit.*, p. 156.

**Servicio de tratamiento y recogida de residuos sólidos**<sup>2179</sup>. En el marco de la fiscalidad, la Federación tiene facultad para diseñar y promover ante las dependencias competentes el establecimiento y aplicación de **incentivos** económicos, **fiscales**, financieros y de mercado, que tengan por objeto prevenir o evitar la generación de residuos; su valorización; su gestión integral y sustentable, así como prevenir la contaminación de sitios por residuos y, en su caso, su remediación (artículo 7º, fracción XXI LGPGIR), mientras tanto, las entidades federativas gozan de una potestad idéntica aunque el uso del término **instrumentos**, en vez de incentivos, daría qué pensar sobre el establecimiento de contribuciones ambientales, no obstante, no se hace mayor referencia al respecto (artículo 9º, fracción XVI LGPGIR) ni se aclara el significado del término. A efectos prácticos, las entidades federativas tienen sus propias leyes en materia de gestión de residuos<sup>2180</sup>.

---

<sup>2179</sup> La gestión de los residuos a nivel federal se rige por la Ley General para la Prevención y Gestión Integral de los Residuos, DOF de 8 de octubre de 2003. Última reforma publicada en DOF de 19 de junio de 2007. La citada norma prevé un marco de distribución de competencias en la materia, entre los tres órdenes de gobierno, a saber, la Federación, las entidades federativas y los municipios (artículo 6º LGPGIR).

<sup>2180</sup> Tomaremos como referente el caso del Distrito Federal, cuya regulación descansa en la Ley de Residuos Sólidos del Distrito Federal, GODF de 22 de abril de 2003. En esta línea, los servicios públicos de recogida de residuos sólidos y de barrido se proporcionarán de manera **gratuita en recogida domiciliaria en casa habitación, unidades habitacionales y demás edificaciones destinadas a vivienda, así como los establecimientos mercantiles considerados contribuyentes de ingresos menores** (artículo 38, párrafo 2º), mientras que **los establecimientos mercantiles y de servicios distintos a los mencionados**, empresas, fábricas, tianguis, mercados sobre ruedas autorizados, mercados públicos, centros de abasto, concentraciones comerciales, industrias y similares, así como las dependencias y entidades federales, que **generen residuos sólidos en alto volumen, deberán pagar las tarifas correspondientes por los servicios de recolección y recepción de residuos sólidos** que establece el Código Fiscal del Distrito Federal (artículo 38, 3er párrafo). Las cuotas a pagar por el servicio que presta el Gobierno del DF en el supuesto de los **grandes contaminadores o generadores de alto volumen** están en el artículo 243 y fracciones del CFDF, las que se cuentan **a partir del kilogramo 51** y se dividen en cinco supuestos: I. Recolección; II. Por servicio de recepción; III) Por el servicio de residuos de la construcción; IV. Por el servicio de recepción de residuos sólidos urbanos separados en sitios de disposición final; y V. Por el servicio de recepción de residuos no peligrosos de manejo especial en sitios de disposición final. El monto por kilogramo en el caso de recolección, no supera los 2.60 pesos mexicanos para el supuesto de residuos de manejo especial (artículo 243, fracción I, c CFDF) y el mínimo de 0.50 pesos mexicanos corresponde a los residuos de construcción en vehículos registrados y autorizados (artículo 243, fracción I, d CFDF). En cuanto al servicio de recepción, el monto máximo por kilo es de 1.17 pesos mexicanos y corresponde a los centros de compostaje registrados y autorizados por kilo de residuos orgánicos y/o de poda (artículo 243, fracción II, c CFDF), mientras el mínimo corresponde a las estaciones de transferencia por cada kilogramo de residuos sólidos urbanos separados, excepto poda (artículo 243, fracción II, a CFDF). Tratándose del servicio de recepción de residuos de la construcción, si la entrega es en estaciones de transferencia la tarifa es de 0.33 pesos mexicanos, mientras que si se realiza en sitio de disposición final autorizado por cada kilogramo se pagarán 0.10 pesos mexicanos por kilo (artículo 243, fracción III, incisos a) y b CFDF). Las dos clasificaciones restantes no hacen alguna distinción interna, únicamente, se refieren en términos específicos al servicio de recepción de residuos sólidos urbanos separados en sitios de disposición final excepto poda: 0.25 pesos mexicanos por kilo, y por el servicio de recepción de residuos no peligrosos de manejo especial en sitios de disposición final por cada kilogramo 0.50 pesos mexicanos por kilo (artículo 243, fracciones IV y V CFDF, respectivamente).



Aunque existe una diferenciación en los residuos, ésta es mínima respecto a su condición de mayor o menor contaminante, la única distinción que podríamos señalar al respecto es la relativa a la condición de residuos de manejo especial no peligrosos, pero en ninguna de las hipótesis planteadas la mayor actividad del Estado en correspondencia con la calidad más o menos contaminante de los residuos recogidos o recibidos se ven realmente reflejadas en las tarifas. Es vital una reconsideración en la tarificación de manera que sólo los mínimos estén garantizados desde el presupuesto estatal, pero una vez superados los márgenes de un servicio básico, los usuarios vean reflejado en el pago de los derechos, la necesidad de limitar la derrama de residuos y el costo real que para el Estado tiene el tratamiento y gestión de los mismos. En concordancia con los principios de igualdad y proporcionalidad es insostenible un sistema como el actual.

**El uso privativo o aprovechamiento especial de los bienes públicos de la Nación.**

También merece una revisión exhaustiva, la parte de los derechos encuadrados en el Título Segundo “*De los derechos por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público*”, entre los numerales 196 al 291 de la LFD, los cuales incluyen presupuestos como el aprovechamiento de bosques y áreas naturales protegidas, pesca, atraque y uso de puertos y muelles, carreteras y puentes, agua, por explotación de mantos acuíferos y de instalaciones hidráulicas, actividades extractivas de espacios de vida silvestre, espacio aéreo, hidrocarburos (el caso de PEMEX), explotación de minería, uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la Nación como receptores de descargas residuales, y la explotación o uso de bienes culturales propiedad de la Nación (merecería especial consideración las zonas arqueológicas comunicadas o insertas en espacios de protección ecológica).

**El supuesto de la descarga de aguas residuales** es un claro ejemplo que reproduce la incoherente protección del medioambiente con la tasación del derecho, ya que a pesar de que están obligados a pagar el derecho por uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la Nación como cuerpos receptores de las descargas de aguas residuales, las personas físicas o morales que descarguen en forma permanente, intermitente o fortuita aguas residuales en ríos, cuencas, cauces, vasos, aguas marinas y demás depósitos o corrientes de agua, así como los que descarguen aguas residuales en los suelos o las infiltren en terrenos que sean bienes nacionales o que puedan contaminar el subsuelo o los acuíferos (artículo 276 LFD), por dicho uso o

aprovechamiento se causará el derecho de acuerdo con el tipo del cuerpo receptor en donde se realice la descarga, conforme al volumen de agua descargada y los contaminantes vertidos, **en lo que rebasen los límites máximos permisibles** establecidos en la propia LFD (artículo 238 LFD), lo que significa que mientras las descargas no excedan el límite permisible no existe ni gravamen ni incentivo alguno a disminuirlo por parte de los usuarios.

Esta estructuración choca con una tendente a aminorar las descargas y además resulta incoherente con la idea de prevención y reducción de la contaminación, ya que contrario a lo que sucede en sistemas europeos cuando al sobrepasar los límites máximos permitidos dichos vertidos se convierten en hechos ilícitos e intolerables, en el caso mexicano se hace “aceptable” la extralimitación de vertidos contaminantes mediante el pago de un gravamen. Esta circunstancia indiscutiblemente se vuelve una desviación del principio *quien contamina paga*<sup>2181</sup>, para traducirse en un “*para contaminar, debes pagar*”.

**La explotación de los mantos acuíferos**<sup>2182</sup>. Su regulación expresa se encuentra en las Leyes de la materia (Ley Federal del Mar y Ley de Aguas principalmente) y en la Ley Federal de Derechos.

**La fiscalidad sobre la explotación del petróleo y derivados. PEMEX.** Merece especial atención la Ley Federal de Derechos, Capítulo XII “*Hidrocarburos*”, artículos 254 y siguientes, en donde la paraestatal Petróleos Mexicanos soporta una carga hasta ahora controversial, por excesiva e insostenible, en concepto de derechos por explotación del petróleo y derivados. Una redistribución de la carga soportada por

---

<sup>2181</sup> Vid. En este tema, HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *El principio quien contamina paga desde la perspectiva jurídica...*, Op. Cit., pp. 81-91; Id. *Desgravaciones tributarias y protección del medio ambiente...*, Op. Cit., pp. 133- 159; Id. *Derecho Tributario Ambiental...*, Op. Cit.; Id. *El principio quien contamina paga...* (2008), Op. Cit., pp. 187-212. En la doctrina italiana, las referencias de BUTTI, Luciano. *L' Ordenamento italiano ed il principio chi inquina paga...*, Op. Cit., pp. 411- 449; MASSARUTTO, Antonio. *Chi inquina paga meno...*, Op. Cit.; MELI, Marisa. *Le origini del principio “chi inquina paga”...*, Op. Cit., pp. 218- 246.

<sup>2182</sup> Sirva de referencia, la abundante bibliografía española relativa a la fiscalidad de las aguas, entre otros, destacan PAGÈS GALTÉS, Joan. *Fiscalidad de las aguas...*, Op. Cit.; ALZAGA VILLAAMIL, Óscar. *La Tributación medioambiental y las aguas...*, Op. Cit., pp. 529-557; CARBAJO VASCO, Domingo. *La imposición ecológica en España. El caso de la fiscalidad de las aguas...*, Op. Cit., pp. 7-17; GARCÍA VALIÑAS, María Ángeles. *Tarificación Óptima para el servicio de aguas...*, Op. Cit.; HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Los cánones de extracción de aguas en la jurisprudencia constitucional alemana...*, Op. Cit., pp. 1128-1143; y VÁZQUEZ COBOS, Carlos. *Capítulo IV: La fiscalidad de las aguas en España...*, Op. Cit., pp. 147-184.

PEMEX hacia otras formas de imposición ambiental permitiría reducir sus gastos en concepto de derechos sin ocasionar un desequilibrio presupuestal a través de nuevos ingresos por concepto de otras variantes contributivas, más generalizadas y repartidas entre todos los contribuyentes, e invertir en investigación, mejoras tecnológicas y ambientales, en beneficio de todos los mexicanos.

**Las telecomunicaciones.** Hasta ahora la imposición sobre instalaciones contaminantes o que inciden de alguna forma en el medioambiente<sup>2183</sup> no está prevista en el Derecho mexicano, sin embargo, la ocupación del espacio de las telecomunicaciones otorga una importante faceta ambiental en este sentido.

**Turismo.** Un replanteamiento sobre la fiscalidad del turismo como se ha sugerido en el caso español e italiano, permitiría a las entidades federativas concebir objetivos de tipo recaudatorio sobre todo por los servicios urbanos proporcionados en las zonas turísticas<sup>2184</sup> y además incentivar a los visitantes a un cuidado de los espacios ecológicos ricamente ataviados que existen en México, con la subsecuente inversión pública en su conservación y preservación. La actual previsión de tasas sobre alojamiento de algunas entidades federativas, Vgr. Morelos, no presenta motivaciones ecológicas.

---

<sup>2183</sup> Vid. *Supra* el epígrafe 2.b.3) “Impuestos sobre el patrimonio ambiental. Propuesta”, del Capítulo III de esta tesis.

<sup>2184</sup> Aunque la bibliografía es extensa en el tema, algunas referencias importantes son BOKOBO MOICHE, Susana. *La fiscalidad de las prestaciones turísticas...*, *Op. Cit.*, pp. 243-260; CARBAJO VASCO, Domingo. *La tributación de las actividades turísticas...*, *Op. Cit.*; COMISIÓN EUROPEA. *El patrimonio natural y cultural como factor de desarrollo del turismo...*, *Op. Cit.*, pp. 25 y ss.; DE MITA, Enrico. *L'imposta sullo scalo turistico in Sardegna...*, *Op. Cit.*; FICARI, Valerio. *Sviluppo del turismo, ambiente e tassazione locale...*, *Op. Cit.*, pp. 963 y ss.; GONZÁLEZ ORTIZ, Diego. *Fiscalidad del alojamiento...*, *Op. Cit.*, pp. 71-101; GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Aspectos y posibilidades de la fiscalidad del turismo...*, *Op. Cit.*, pp. 291-307; HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *El Impuesto Balear sobre Estancias...*, *Op. Cit.*, pp. 69 y ss.; LASARTE ÁLVAREZ, Javier; ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto; ADAME MARTÍNEZ, Francisco David; y MARTÍN, Javier. *Turismo y financiación autonómica local...*, *Op. Cit.*; MEDINA CONTRERAS, María Elena. *Comunicación sobre eco consumo...*, *Op. Cit.*, pp. 323- 328; MELGOSA ARCOS, Francisco Javier. *Medio ambiente y sostenibilidad...*, *Op. Cit.*, pp. 115-132; PICCIAREDDA, Franco. *Federalismo fiscale e tributi propri della Regione Sardegna...*, *Op. Cit.*, p. 919; PRADOS PÉREZ, Elisa. *Fiscalidad y turismo...*, *Op. Cit.*, pp. 11-19; Id. *La ecotasa balear...*, *Op. Cit.*, pp. 234-244; RUBIO DE URQUÍA, José Ignacio. *Tributos y procedimiento. Principios y normas...*, *Op. Cit.*, pp. 85-96; RUIZ GARIJO, Mercedes. *Fiscalidad de la empresa turística...*, *Op. Cit.*, pp. 46 y ss.; SCHMIDT, Hans-Werner. *Tourism and the environment...*, *Op. Cit.*, pp. 5-7; SOLER ROCH, María Teresa. *Aspectos fiscales del turismo...*, *Op. Cit.*; y TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel. *El turismo y el Impuesto sobre el Valor...*, *Op. Cit.*, pp. 37-70.

**4. b. 3) En el ámbito de las contribuciones de mejoras y las aportaciones a la seguridad social.**

**Hablamos, por una parte, de las infraestructuras hidráulicas.** Tanto a nivel federal como de las entidades federativas existen contribuciones de mejoras que pueden participar de un elemento ambiental, sobre su configuración en un sentido de observancia del principio de capacidad contributiva<sup>2185</sup>.

**Sobre las aportaciones a la seguridad social,** operaría una redistribución de la carga fiscal partir de una disminución en el impuesto sobre la renta y el general del IVA. Sabemos que es preciso un análisis pormenorizado de las acotaciones citadas, no obstante, hemos querido dejar constancia del alcance que un cambio de enfoque encuadrado en un proyecto de reforma fiscal integral tendría no sólo respecto al establecimiento de nuevas figuras sino también, y necesariamente, sobre la estructura actual del sistema mexicano. Evidentemente programado a un ritmo paulatino pero constante por el cual quede a salvo el desarrollo económico nacional auténticamente sustentable.

La sugerencia de GAGO y LABANDEIRA<sup>2186</sup> nos inspira a señalar que la introducción de un esquema de reforma verde comienza por la asignación de un papel estratégico de la fiscalidad ambiental, además de los objetivos ambientales (dividendo ambiental) se le atribuye el objetivo fiscal de alterar el *tax mix* en sustitución de la imposición directa, en un modelo de recaudación estable que persigue la reducción de las distorsiones impositivas (dividendo económico- fiscal).

El modelo requiere de fases con contenidos propios:

- Comenzando con la revisión y limpieza del sistema fiscal existente, con incorporación de impuestos ambientales recaudatorios con propuestas de sustitución de los tipos marginales máximos de los impuestos sobre la renta y cotizaciones sociales por contribuciones ambientales capaces de mantener la recaudación, así como una readaptación de la carga de la imposición indirecta

---

<sup>2185</sup> Vid. *Supra* los epígrafes 4. “Contribuciones especiales medioambientales”; 4.a. “Concepto”; y 4.b. “Adaptación de la capacidad contributiva. La riqueza gravada en las contribuciones especiales medioambientales”, todos del Capítulo III de esta tesis.

<sup>2186</sup> GAGO RODRÍGUEZ, Alberto y LABANDEIRA VILLOT, Xavier. *La reforma fiscal verde...*, Op. Cit., pp. 82 y 83.

principalmente en lo tocante a la energía y los hidrocarburos, complementando las medidas con la eliminación de subvenciones contrarias a objetivos ambientales, paulatina y progresivamente.

- En una segunda fase, es oportuno mirar por la incorporación progresiva de nuevos impuestos ambientales en el ámbito de la imposición indirecta, como por ejemplo los que recaen sobre productos contaminantes como los pesticidas, envases no retornables, aceites no degradables, etcétera.
- Una tercera etapa, optaría por la incorporación simultánea de sistemas de compensación para grupos de contribuyentes y sectores industriales perjudicados utilizando exenciones, e incentivos fiscales para inversiones en tecnologías limpias, actuaciones de reciclado, saneamiento, etcétera.

La fiscalidad ambiental puede instrumentarse sobre productos y ventas con una sencillez administrativa. Ahora bien, por lo que respecta a la discusión de los aspectos distributivos de la tributación ambiental, podemos decir que la reducción de los efectos distributivos negativos puede llevarse a cabo mediante la actuación sobre la propia estructura interna de las contribuciones ambientales, tal como lo hemos sugerido en el Capítulo II, es decir, en la conformación de sus elementos estructurales, seleccionando aquellos hechos en que exista una relación entre el hecho y la capacidad económica del contribuyente.

En resumidas cuentas, el análisis de la estructura interna de los hechos imposables es indispensable para elegir los adecuados desde el punto de vista ambiental sin descuidar sus aspectos distributivos<sup>2187</sup>, al mismo tiempo, salvaguardando la capacidad contributiva en su aspecto individual y global (como *techo* del sistema fiscal).

Como hemos señalado, una reforma fiscal verde implicaría la intersección y coordinación de los regímenes y competencias tributarias entre la Federación, los Estados y los municipios<sup>2188</sup>, insistimos en que para crear un marco adecuado hace

---

<sup>2187</sup> Vid. el amplio trabajo de LÓPEZ- GUZMÁN GUZMÁN, Tomás J. *Fiscalidad ambiental: Análisis y efectos distributivos...*, *Op. Cit.*

<sup>2188</sup> En el mismo sentido, los profesores HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *El principio quien contamina paga...*, *Op. Cit.*, p. 206; y VAQUERA GARCÍA, Antonio. *Fiscalidad y medio ambiente...*, *Op. Cit.*, pp. 421-425, quien hace una importante aportación reconociendo la necesidad de un *principio de coordinación fiscal medioambiental*.

falta más que buenas intenciones, esto es, la instauración de un sistema de coordinación fiscal que tenga en cuenta las necesidades de la reforma<sup>2189</sup>.

---

<sup>2189</sup> Vid. *Supra* el epígrafe 4.a. “*El poder tributario en México. Implicaciones ante una reforma fiscal integral con proyección ecológica*”, del Capítulo IV de esta tesis.

## CONCLUSIONES

**Primera.** En relación al concepto jurídico de *medio ambiente*, nuestra postura es omnicompreensiva pero moderada, es decir, consideramos que en el mismo deben incluirse todos los elementos de la biósfera a efecto de que sean tutelados, atendiendo a la interconexión funcional y vital entre todas sus partes, de vocación unívoca y unitaria, restringiendo su significación a las condiciones o circunstancias físicas de una colectividad, en una época presente y futura, dejando fuera los aspectos relacionados con el patrimonio cultural o urbanístico que, sin embargo, sí deben observar las reglas dispuestas en materia ambiental. A efectos tributarios, debe entenderse como dicho conjunto de recursos bióticos o recursos naturales de la Tierra, que directa o indirectamente interactúan entre sí y con el ser humano, permitiendo a éste la vida y proporcionándole las condiciones y suministros necesarios para la perpetuidad de su especie y el desarrollo de sus actividades económicas, entre ellos, el aire, el agua, la tierra, la flora, la fauna y organismos de los reinos Mónica (bacterias verdaderas y cianobacterias), Protista (algas, hongos mucilaginosos y protistas) y Fungi (hongos inferiores y superiores).

**Segunda.** Aunque existen muchas manifestaciones de la capacidad económica, sólo existe una fuente impositiva: la riqueza que se obtiene, que se ha acumulado y que se emplea de muy diversas maneras. La riqueza es una parte de la realidad, previa al tributo. La riqueza material, inmaterial, real, o potencial, cuando son susceptibles de imposición no lo pueden ser absolutamente, el legislador está obligado a respetar los confines de la capacidad económica como principio de justicia tributaria. No obstante, consideramos que por virtud de finalidades de ordenamiento, como lo es la protección del medio ambiente, una misma riqueza real o potencial, puede recibir distinto trato fiscal sin que por ello se vulnere el principio de igualdad.

**Tercera.** El *valor añadido ambiental* está presente en determinados bienes patrimoniales, consumos contaminantes o ganancias derivadas de actividades de incidencia ecológica, que estimamos susceptibles de gravamen como manifestaciones de la capacidad o aptitud de incidir en el medio. Su transformación numérica resulta una tarea compleja que, con independencia de la posible intervención del Estado para determinarlo legalmente en cada supuesto, encuentra otra solución operable mediante

la estimación de la riqueza potencial. La oportunidad de estimarla abre una puerta útil para la tributación ambiental, sin embargo, insistimos en que *su tratamiento debe ser sumamente cauteloso, so pena de incurrir en vulneraciones a los principios de justicia tributaria*, de ahí que consideramos que su tratamiento merece toda consideración por parte de los órganos jurisdiccionales y legislativos.

**Cuarta.** Según desprendemos de su evolución, tanto de los datos teóricos como de la evidencia empírica, actualmente el *tributo medioambiental* no solamente asume un objetivo y función extrafiscal consistente en incentivar a sus sujetos destinatarios hacia conductas más armoniosas con el entorno natural para protegerlo. Este fenómeno tiene su primera explicación en el hecho de que las propias políticas medioambientales que los acogen, se han transformado para conjuntarse con otras políticas públicas naciendo las denominadas políticas ambientales integradas inspiradoras de los nuevos modelos de desarrollo económico sostenible y de las *economías sostenibles*. Ante este panorama, aparecen propuestas sobre el instrumento tributario ambiental, dotándolo de una múltiple funcionalidad para permitir la financiación social del gasto público a fin de afrontar tanto la prevención, la adaptación a nuevas circunstancias derivadas de cambios globales y locales ambientales, la restauración del daño medioambiental e incluso más allá, de participar en la reestructuración de los sistemas fiscales mediante una redistribución de la carga tributaria general inspirada en el mejoramiento del estado de bienestar social o como instrumento coadyuvante para superar las secuelas de la crisis económica internacional de la presente década.

**Quinta.** La recepción jurídica-dogmática del concepto de *capacidad o aptitud para incidir en el medio* no ha sido fácil, afortunadamente la primera piedra fue puesta por el Tribunal Constitucional y es tarea de la doctrina tratar de desentrañar el sentido y significación de sus componentes. Desde ahora, es evidente que existe una clara diferencia entre los conceptos de capacidad económica y capacidad para incidir en el medio ambiente pues se trata de nociones situadas en ámbitos distintos, el primero, en la riqueza de los contribuyentes, el segundo, en la incidencia de sus actividades económicas contaminantes, por lo que no es posible admitir una equivalencia entre ambas concepciones. Pero sí que es fácilmente comprobable que detrás de la capacidad para contaminar de los sujetos suele existir una capacidad económica susceptible de ser gravada y eso es lo que el legislador tendrá que regular y tener en cuenta a la hora de crear los tributos medioambientales.



**Sexta.** Al estar modulada por criterios específicos relacionados con el tipo de actuación contaminante y sus efectos, los matices que tiene la capacidad contributiva puesta de manifiesto mediante la realización de tales actividades económicas contaminantes, no coinciden en su totalidad con las expresiones tradicionales de capacidad económica, amén de la intervención de otros principios constitucionales que adquieren especial presencia en la búsqueda de un sistema tributario justo y del bienestar general.

**Séptima.** La comprensión de la capacidad contributiva reflejada en la comisión de actuaciones económicas contaminantes, eleva la importancia de su noción *relativa* en el sentido de que la carga tributaria de un gravamen ambiental, debe tener en cuenta el resto de tributos soportados por el mismo sujeto contribuyente aunado a los incentivos y los beneficios fiscales que en este caso reconozcan su conducta ecológicamente más favorable, de lo contrario, en algunos casos sucedería que ante menor capacidad económica en su concepción *absoluta*, un sujeto que contamine más por carecer de los medios para adaptarse a las exigencias y requerimientos legales en materia de protección ecológica, termine soportando una carga fiscal menor que otro sujeto con igual capacidad económica pero que no efectúa actuaciones económicas contaminantes o lo hace en menor proporción.

**Octava.** Esta situación sin duda no sólo es contraria al derecho universal a contribuir a los gastos públicos conforme a la capacidad económica (artículo 31.1 CE), sino también al principio de igualdad tributaria. La fiscalidad ambiental y su paulatina proliferación, hace concebir con mayor atención los conceptos de coordinación fiscal entre los entes públicos y sus regímenes competenciales en la materia, pues la experiencia empírica ha demostrado que un sistema no organizado no solo conlleva a un desequilibrio fiscal sino también a conflictos derivados de superposición de competencias tributarias. Por ello postulamos la función de la capacidad económica como *plataforma o techo del sistema* mediante la cual la tributación ambiental ocupe su lugar en armonía con el resto del esquema fiscal.

**Novena.** Creemos, apoyados por el camino emprendido por el Tribunal Constitucional, que la fiscalidad ambiental no es ajena al principio de capacidad económica, aunque por sus especiales características merece un tratamiento diferenciado teniendo en cuenta que su justificación parte de la correspondiente a los gravámenes de finalidad

extrafiscal. Su análisis por parte de la doctrina como capacidad para incidir en el medio ambiente, como una modalidad del principio de capacidad económica, resulta indispensable para definir sus nuevos matices y el papel que este principio adopta en estos instrumentos tributarios.

**Décima.** La correlación entre el “bien ambiental”, el desarrollo económico e industrial y la fiscalidad, se estrecha en cuanto la protección del medio ambiente no puede convertirse a su vez en obstáculo para el crecimiento económico e industrial de los países, principalmente ante el incremento del valor monetario de los bienes de la biósfera como factores de la producción. Sin embargo, es innegable que la relevancia económica de los mismos conlleva indiscutiblemente una repercusión en la capacidad económica de aquéllos que los detentan, emplean, se benefician y por tanto, contaminan o afectan. Una actividad contaminante de naturaleza económica, indiscutiblemente se encamina hacia la obtención de un beneficio económico, propósito perfectamente previsible y deseado, al tiempo que genera otro tipo de efectos externos no deseados o por lo menos no considerados pero igualmente identificables y evaluables y que constituyen un factor y un coste que puede ser gravado, como son las externalidades económicas.

**Decimoprimera.** La existencia de esta capacidad o aptitud contaminadora a efectos tributarios como una modalidad de la capacidad económica en su acepción clásica, implica invariablemente la presencia de una riqueza susceptible de imposición especialmente diferenciada para presupuestos con objetivos medioambientales. Así, al menos conceptualmente, quizá en la práctica pueda una misma materia generar dos presupuestos de hecho diferentes sin incurrir en alguna violación constitucional, ya que finalmente ese es el sustrato económico que permitirá al sujeto pasivo soportar la carga fiscal. Habría que distinguir entonces que la capacidad para afectar o incidir en el medio ambiente precisa de la capacidad económica pero no a la inversa. La capacidad para incidir es una especie del género capacidad económica cuyas manifestaciones amén de demostrar poder o riqueza en las formas conocidas susceptibles de gravamen, tienen la singularidad de que inciden negativamente sobre el medio ambiente.

**Decimosegunda.** La utilización del medio ambiente no es en sí misma considerada un índice de riqueza ni, por extensión, una manifestación de capacidad económica. Ahora

bien, todas las personas con capacidad económica susceptible de imposición, detentarían hipotéticamente también a efectos fiscales y concretamente respecto a la nueva concepción generada en la doctrina del TC, una capacidad para generar actos de naturaleza contaminante, lo que desde ese punto de vista implicaría el deber de cumplir con las obligaciones tributarias que de su ejercicio deriven en razón de su aptitud para afectar o incidir en el medio ambiente. Esa facultad personal se traduce a su vez en la dimensión sobre la cual todos aquéllos que la han ejercitado a través de actos tildados por la ley de contaminantes, deben contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Se trata de una noción cuyas manifestaciones o proyecciones (actividades contaminantes) constituyen el objeto o materia imponible idóneos de un presupuesto de hecho medioambiental.

***Decimotercera.*** La llamada “capacidad o aptitud de los sujetos para afectar o incidir en el medio ambiente” despliega sus manifestaciones a lo largo de la fase productiva y/o de consumo de bienes y servicios. Su magnitud varía debido a que la incidencia dañina o nocividad sobre el medio ambiente transmuta, en otras palabras, es mayor o inferior dependiendo de las condiciones particulares de cada persona (capacidad de consumo, beneficio obtenido en su esfera jurídico patrimonial en detrimento del equilibrio ecológico, tratándose de la consumición de recursos naturales, y coste social que su hacer dañino origina y de cuyo resarcimiento debe responder) y de los rasgos específicos de cada actividad (atenuantes o agravantes) tales como su peligrosidad, frecuencia, necesidad de ejecución (vitalidad o suntuosidad, ambos directamente relacionados con la capacidad de consumo, frente a opciones alternativas más nobles con el entorno ecológico), especímenes bióticos afectados (renovables o no renovables donde su escala de degradación será medular), temporalidad de las secuelas (corto, mediano o largo plazo), tipo de enseres y técnicas utilizadas en su realización, territorialidad y facilidad de expansión de los efectos nocivos ocasionados, etcétera.

***Decimocuarta.*** Toda actividad contaminante, resultado y fiel reflejo del ejercicio de la capacidad o aptitud de un sujeto para incidir en el medio ambiente, genera a la vez efectos negativos, nocivos o dañinos sobre el mismo que se harán patentes y desplegarán todo su esplendor en diferentes tiempos. La temporalidad de estas consecuencias indeseables, trascendentes jurídicamente por constituirse en la razón de ser de un presupuesto de hecho de pretensiones ecológicas, varía atendiendo a las

circunstancias y características propias de la actividad que las origina, así como al estado (de degradación o desequilibrio) del propio medio natural y de los recursos que las soportan, pudiendo catalogarlas como *mediatas e inmediatas*.

**Decimoquinta.** Son mediatas, cuando pese a realizarse la actividad prevista en el hecho imponible en un tiempo actual, aquéllas aparecerán, se harán patentes en el mediano o largo plazo debido a que requieren de un lapso de tiempo para desencadenar en su escala real toda su magnitud. Esta característica se debe a que son resultado de la acumulación de todas las actuaciones de todos los sujetos pasivos del mismo presupuesto. No obstante, tienen la peculiaridad de ser perfectamente previsibles permitiendo el diseño de instrumentos tributarios que anticipadamente influyan sobre su comportamiento y tales efectos sean aminorados en lo posible o evitados en el mejor de los casos. Respecto a esta reflexión podríamos citar el caso del fenómeno mundialmente conocido como Cambio Climático. A la par, se presenta otro conjunto de actos cuyos alcances negativos o nocivos sobre el medio ambiente son inmediatos, aquí el instrumento tributario persigue inducir sobre los sujetos pasivos contaminadores a fin de que sus conductas sean modificadas por alternativas menos dañinas o las reduzcan cuantitativamente en lo permisible de acuerdo a sus necesidades vitales. En la vida real, las actividades contaminantes pueden desencadenar uno, otro o ambos prototipos de estelas negativas sobre el medio ambiente y por ende para el ser humano, por lo que la capacidad o aptitud para incidir en él reflejada en cada una tendrá una magnitud diferente y requerirá su propio tratamiento y método de valoración.

**Decimosexta.** En atención a la circunstancia de tiempo en que se evidencian los efectos nocivos sobre el medio ambiente de una actividad predichos por la comunidad científica y posteriormente reconocidos por el legislador, tanto ésta como la capacidad implicada en su realización podrán asumir los calificativos "*real*" o "*potencial*". La capacidad de generar una actividad contaminante con efectos mediatos se denominaría "*potencial*", mientras que la capacidad o aptitud de generar una actividad contaminante de efectos inmediatos sobre el medio ambiente, se designaría "*real*". El reconocimiento de esta distinción es sumamente importante y en ningún momento significa que la potencialidad sea sinónimo de inexistencia, pues pensarlo sería desconocer el esforzado trabajo multidisciplinar llevado a cabo por científicos y organizaciones de todo el mundo encaminado a investigar, concienciar, prevenir,

regular o vaticinar con toda seriedad los efectos nocivos de las incidencias medioambientales que hoy por hoy y años atrás se han verificado, corolarios que en algunos casos se han calificado de irreversibles y altamente influyentes en el desarrollo y salud humanos presentes y futuros, o bien, irreparables para la propia naturaleza como el exterminio o agotamiento de recursos de la biósfera con las respectivas consecuencias para el ser humano. En este punto, consideramos que existe una conexión entre la prevención y la potencialidad que debe ser reconocida jurídicamente para aplacar cualquier refutación venida por intereses políticos o económicos, pues el Estado como vigilante del interés general ha de tener en cuenta que la labor de protección del medio ambiente debe comenzar y tender primordialmente a evitar nuevos o mayores daños, pero si éstos se rebaten por supuestamente inexistentes aun cuando no lo son y carecen de reconocimiento legal, es muy difícil si no imposible accionar cualquier método importante de solución.

***Decimoséptima.*** En México, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, establece un precedente básico en la posible implantación de figuras tributarias ambientales, en la Jurisprudencia 4/98, de 13 de enero de 1998, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, T. VII, enero de 1998, p. 5. “DERECHOS POR SERVICIO DE AGUA POTABLE. PARA EXAMINAR SI CUMPLEN CON LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD, DEBE ATENDERSE AL OBJETO REAL DEL SERVICIO PRESTADO POR LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA CONSIDERANDO SU COSTO Y OTROS ELEMENTOS QUE INCIDEN EN SU CONTINUIDAD”, en la que tiene en cuenta parámetros ambientales para la cuantificación de los servicios de agua potable con una intención de proteger el medio en consonancia con el principio de proporcionalidad. La distinción realizada es de una connotación indiscutiblemente ambiental y desde nuestro punto de vista, hoy en día constituye una base jurídica esencial en la construcción o adecuación de tributos de co-finalidades ecológicas, acordes con los principios constitucionales tributarios, comenzando con el principio de proporcionalidad y su valoración al interior del tributo en individual y del conjunto de ellos que conforman el sistema tributario mexicano.

***Decimooctava.*** Aunque el marco jurídico de protección ambiental en México es sumamente valioso y crucial, también resulta mejorable con urgencia. Resulta incuestionable que el adecuado manejo y cuidado de los recursos naturales se convierte en un tema prioritario de políticas públicas a nivel internacional, sin embargo,

en el caso mexicano requiere de medidas complementarias que otorguen verdadera eficiencia ambiental y que a la par ofrezcan la oportunidad de corregir la disfunción de un sistema tributario harto de incoherencias distributivas y lejos del objetivo que en su momento los legisladores constituyentes pensaron al promover las normas vigentes.

**Decimonovena.** Jurídicamente no encontramos objeción ni obstáculo a la posibilidad de que figuras tributarias puedan ser abonadas por una finalidad ambiental, auspiciada precisamente en el interés general, la salud pública y el equilibrio ecológico como derecho fundamental. Es menester precisar que la función ambiental tiene una constitución propia que suele confundirse con otras dada su íntima relación, tal como ocurre con la función de sanidad, sin embargo, la exigencia empírica de atender cada vez más necesidades dentro de aspectos medioambientales, hará inevitable su reconocimiento individual.

**Vigésima.** La trascendencia de la doctrina jurisprudencial es indiscutible por su carácter transformador. Tener en cuenta los criterios presentes y sugerir modificaciones no es una tarea inútil, sobretodo porque como hemos descrito, el rol complementario que desempeña facilitaría el acomodo de nuevas contribuciones o cambios en las existentes para adentrarlas en un contexto de fiscalidad ambiental. De insertarse un esquema adecuado de fiscalidad ambiental en México, no sólo sería posible satisfacer los objetivos de la política ambiental en su doble aspecto, incentivador de conductas y percepción de los recursos económicos precisos para cumplir las actuaciones y programas preestablecidos dentro de la política ecológica (incluidos los costosos procesos de adaptación y mitigación del cambio climático que podemos calificar de irrenunciables, impostergables e indispensables), sino también, favorecer la redistribución de la carga tributaria general, basados en un respeto de la capacidad económica global (*plataforma o techo del sistema*, CIPOLLINA) partiendo de una traslación desde los grandes impuestos sobre la renta e IVA, hacia otras vertientes a nivel federal, estatal y municipal.

**Vigesimoprimera.** El principio de proporcionalidad está presente en todas las contribuciones mexicanas, configurándose de manera específica en cada una de ellas. Sin embargo, es precisa la consideración de pautas especiales a la vista de nuevas figuras tributarias con objetivos ambientales, en donde también habrá de participar, y cuya justificación, como ocurre en el caso español respecto a la capacidad o aptitud para incidir en el medioambiente como una modalidad de la capacidad económica,

estaría modulada por otras máximas de orden constitucional. En el Derecho mexicano, encontramos que su justificación se halla en la conjunción e interpretación armónica del principio de proporcionalidad y los diversos de igualdad, desarrollo nacional, propiedad y el derecho fundamental a un medioambiente adecuado.

**Vigesimosegunda.** Las repercusiones jurídicas y políticas derivadas de la introducción de una fiscalidad ambiental, implican el uso de instrumentos de coordinación entre los entes de poder público, aunado a las disposiciones que conceden potestades materiales de legislación en temas ambientales. El encuadramiento de la fiscalidad ambiental en el federalismo fiscal mexicano, sugiere que el ámbito de las finanzas estatales y municipales puede prestarse bajo ciertas condiciones a la construcción de tributos ambientales propios en función de la localización de las fuentes contaminantes.





Traducción al italiano de las Conclusiones de la Tesis, en cumplimiento al Reglamento de la Mención de Doctorado Europeo en la Universidad de Salamanca, de acuerdo con la Declaración de la Conferencia de Rectores y Presidentes de las Universidades de países miembros de la Comunidad Europea, de marzo de 1991, y el Real Decreto 1393/2007, de 29 de octubre, por el que se establece la ordenación de las enseñanzas universitarias oficiales.

## **CONCLUSIONI GENERALI**

**Prima.** Riguardo al concetto giuridico di *ambiente*, consideriamo che devono includersi tutti gli elementi della biosfera, tenendo in considerazione la sua concezione vitale e funzionale tra loro. Nel suo aspetto tributario, dobbiamo aggiungere che questi elementi naturali, sono essenziali per la vita umana e lo sviluppo delle attività economiche.

**Seconda.** Sebbene esistono molte manifestazioni della capacità economica, esiste una sola fonte impositiva: la ricchezza che si è ottenuta, che si è accumulata e che si impiega nelle diverse maniere. La ricchezza è una parte della realtà, da sottoporre a tassazione. La ricchezza materiale, immateriale, reale, o potenziale, quando è suscettibile di imposta non può esserlo in modo assoluto, ma il legislatore è obbligato a rispettare i confini della capacità economica come principio di giustizia tributaria. Nonostante, considera che in virtù di fini come la protezione dell'ambiente, una stessa ricchezza reale o potenziale, possono ricevere diverso trattamento fiscale senza che perciò si leda il principio di eguaglianza.

**Terza.** Il *valore aggiunto ambientale* presente in determinati beni patrimoniali, consumi inquinanti o guadagni derivanti da attività economiche di incidenza ecologica, che stimiamo suscettibili di gravame come manifestazioni della capacità o attitudine ad incidere sull'ambiente, risulta un compito complesso che con indipendenza dal possibile intervento dello Stato per determinarlo legalmente in ogni supposizione, trova altra soluzione fattibile mediante la stima della ricchezza potenziale. L'opportunità di stimarla apre una porta utile per il tributo ambientale, tuttavia, insiste in cui *il suo trattamento deve essere estremamente cauto, sotto pena di incorrere in infrazioni ai principi di giustizia tributaria*, ecco perché consideriamo che il suo trattamento merita tutta considerazione per parte degli organi giurisdizionali e legislativi.

**Quarta.** L'evidenza empirica, attualmente il *tributo ambientale* non solo assume un obiettivo e funzione extrafiscale consistente nell' incentivare ai suoi soggetti destinatari verso condotte più armoniose con l'ambiente naturale per proteggerlo. Questo fenomeno ha la sua prima spiegazione nel fatto che le proprie politiche ambientali che li accolgono, si stanno collegando con altre politiche pubbliche dando vita alle cosiddette politiche ambientali integrate ispiratrici dei nuovi modelli di sviluppo economico sostenibile e delle *economie sostenibili*. Davanti a questo panorama, si vanno suggerendo nuove proiezioni funzionali allo strumento tributario ambientale, dotandolo almeno di forma propositiva in alcuni casi, di una molteplice funzionalità per permettere il finanziamento sociale della spesa pubblica allo scopo di affrontare tanto la prevenzione, l'adattamento a nuove circostanze derivate da cambi globali e locali ambientali, la restaurazione del male ambientale e la partecipazione alla ristrutturazione dei sistemi fiscali mediante una redistribuzione del carico tributario generale ispirata al miglioramento dello stato di benessere sociale o come strumento coadiuvante per superare le sequele della crisi economica internazionale del presente decennio.

**Quinta.** Il ricevimento giuridico-dogmatico del concetto di *capacità o attitudine ad incidere sull' ambiente* non è stato facile, fortunatamente la prima pietra fu messa dal Tribunale Costituzionale ed è compito della dottrina esaminare il significato dei suoi componenti. Da adesso, è evidente che esiste una chiara differenza tra i concetti di capacità economica e capacità di incidere sull'ecosistema perché si tratta di nozioni situate in ambiti diversi, il primo, nella ricchezza dei contribuenti, il secondo, nell'incidenza delle sue attività economiche inquinanti, pertanto non è possibile ammettere un'equivalenza tra ambedue le concezioni. È facilmente provabile che dietro la capacità di contaminare dei soggetti esiste una capacità economica suscettibile di essere gravato e ciò è quello che il legislatore dovrà regolare e ha in conto nel momento di creare i tributi ambientali.

**Sesta.** Le sfumature della capacità contributiva che si notano con la realizzazione di attività economiche inquinanti, non coincidono nella loro totalità con le espressioni tradizionali di capacità economica perché esse sono modulate per criteri specifici relazionati con il tipo di attività inquinante e i suoi effetti, oltre all'intervento degli altri principi costituzionali che acquistano speciale importanza nella ricerca di un sistema tributario giusto ed in grado di garantire il benessere generale.

**Settima.** L'analisi della capacità contributiva nelle attività economiche inquinanti, eleva l'importanza della sua nozione *relativa* nel senso che il carico tributario di un gravame ambientale, deve tenere conto degli altri tributi sopportati per lo stesso soggetto contribuente adunato agli incentivi e i benefici fiscali che in questo caso riconosce la sua condotta ecologicamente più favorevole, altrimenti, in alcuni casi succede che davanti a minore capacità economica nella sua concezione *assoluta*, un soggetto che contamina più la mancanza dei mezzi per adeguarsi alle esigenze e requisiti legali in materia di protezione ecologica, sopporta un carico fiscale minore e un altro soggetto con uguale capacità economica ma che non effettua attività economiche inquinanti lo fa in minore proporzione.

**Ottava.** È indubitabile che questa situazione non solo è contraria al diritto di contribuire alla spesa pubblica conformi alla capacità economica (articolo 31.1 CE), ma anche al principio d'eguaglianza tributaria. La tassazione ambientale e la sua lenta proliferazione, fa concepire con maggiore attenzione i concetti di coordinamento fiscale tra gli enti pubblici e i suoi regimi di competenze nella materia, perché l'esperienza empirica ha dimostrato che un sistema non organizzato non solo non sopporta ad uno squilibrio fiscale ma anche conflitti derivanti da sovrapposizione di competenze tributarie. Le posizioni più recenti lodano la funzione della capacità economica come *piattaforma del sistema* dove il tributo ambientale occupa il suo posto in armonia con il resto dell'impianto fiscale.

**Nona.** L'utilizzazione dell'ecosistema relazionata e le manifestazioni di forza economica costituiscono elementi che sopportano il gravame ecologico, ogni volta che non si confonda l'utilizzazione dell'ambiente, la contaminazione o qualsiasi altra manifestazione di degradazione ambientale in se stesse perché queste non costituiscono manifestazioni di forza economica, l'utilizzazione dell'ambiente non è in se stessa stimata come indice di ricchezza né può ritenersi, una manifestazione di capacità economica. Lo sforzo del Tribunale costituzionale ha permesso di comprendere da un lato che la fiscalità ambientale non è altro rispetto al principio di capacità economica, sebbene per le sue speciali caratteristiche merita un trattamento differenziato nonostante che la sua giustificazione parte proprio dai gravami di fine extrafiscale.

**Decima.** La correlazione tra il "bene ambientale", lo sviluppo economico ed industriale

e la fiscalità, si stringe appena la protezione dell'ecosistema non può convertirsi a sua volta in ostacolo per la crescita economica ed industriale dei paesi, principalmente davanti all'incremento del valore monetario dei beni della biosfera come fattori della produzione. Tuttavia, è innegabile che la rilevanza economica dello stesso sopporta indiscutibilmente una ripercussione nella capacità economica di colui che li detiene, impiega, ne beneficia e pertanto, contamina. Un'attività inquinante di natura economica, indiscutibilmente si incammina verso il conseguimento di un beneficio economico, perfettamente prevedibile e desiderato, al tempo che genera altri tipi di effetti esterni non desiderati o per lo meno non stimati ma ugualmente identificabili e valutabili e che costituiscono un fattore ed un costo che può essere gravato, come sono le "externalities".

**Undicesima.** La capacità di incidere è una specie del genere capacità economica la cui manifestazione oltre a dimostrare potere o ricchezza nelle forme suscettibili di gravame, ha la singolarità di incidere negativamente sull'ecosistema ecco perché una persona con capacità economica, che come tale ha una capacità di agire nell'ambito tributario potrà nell'esercizio della stessa inquadrare le sue condotte in fatti imponibili con fine ambientale e costituirsi in contribuente-soggetto passivo dell'obbligazione tributaria.

**Dodicesima.** Tutte le persone con capacità economica suscettibile di imposta, detengono ipoteticamente anche ad effetti fiscali e concretamente rispetto alla nuova concezione generata nella dottrina del TC, una capacità di generare atti di natura inquinante, quello che da questo punto di vista implica il dovere di compiere con le obbligazioni tributarie che dal loro esercizio derivano in ragione della loro attitudine ad incidere sull'ecosistema. Quella facoltà personale si traduce a sua volta nella dimensione sulla che tutti che hanno esercitato attraverso atti tacciati per la legge di inquinanti, devono contribuire al sostegno delle spese pubbliche. Si tratta di una nozione le cui manifestazioni o proiezioni (attività inquinanti) costituiscono l'oggetto o materia imponibile idonea come presupposto di tassazione ambientale.

**Tredicesima.** La capacità o attitudine dei soggetti di incidere sull'ambiente, spiega le sue manifestazioni lungo le fasi produttive e/o di consumo di beni e servizi, la sua grandezza varia dovuto in base all'incidenza dannosa o nocività sull'ecosistema; in altre parole, è maggiore o minore dipendendo delle condizioni particolari di ogni

persona (capacità di consumo, beneficio ottenuto nella sua sfera giuridica patrimoniale in detrimento dell'equilibrio ecologico, trattandosi del consumo di mezzi naturali, e costo sociale che il suo fare dannoso origina e del cui risarcimento deve rispondere) e delle peculiarità specifiche di ogni attività (attenuante o aggravante) come la sua pericolosità, frequenza, bisogno di esecuzione (vitalità o sontuosità, ambedue direttamente relazionati con la capacità di consumo, fronte ad opzioni alternative più nobili con l'ambiente ecologico), specie biotici affetti (rinnovabili o non rinnovabili dove la sua scala di degradazione sarà midollare), temporalità delle sequele (taglio, medio o lungamente termine), tipo di arnesi e tecnici utilizzati nella sua realizzazione, territorialità ed agevolazione di espansione degli effetti nocivi causati, eccetera.

**Quattordicesima.** Tutta attività inquinante, fedele riflesso dell'esercizio della capacità o attitudine di un soggetto di incidere sull'ambiente, genera insieme effetti negativi, nocivi o dannosi sullo stesso. La temporalità di queste conseguenze indesiderabili, trascendenti legalmente per costituirsi nella ragione di essere di un presupposto in realtà di pretese ecologiche, variò prestando attenzione alle circostanze e caratteristiche proprie dell'attività che le origina, come allo stato (di degradazione o squilibrio) del proprio ambiente naturale e del mezzo che le sopportano, potendo catalogarle come conseguenze *mediate ed immediate*.

**Quindicesima** Sono mediate, quando l'attività prevista nel fatto imponibile si realizza in un tempo attuale, ma quelle appariranno nel medio o lungo periodo, dovuto al fatto che intimano di un lasso di tempo per scatenare nella loro scala reale tutta la loro grandezza, questa caratteristica è dovuta all'accumulazione di tutti i modi di agire di tutti i soggetti passivi dello stesso presupposto, nonostante, hanno la peculiarità di essere perfettamente prevedibili permettendo il disegno di strumenti tributari che anticipatamente influiscono sul loro comportamento e gli effetti siano ridotti nel possibile o evitati nel migliore dei casi. Rispetto a questa riflessione potremmo citare il caso del fenomeno mondialmente noto come cambiamento climatico. Alla pari, si presenta altro aggregato di atti i cui effetti negativi o nocivi sull'ecosistema sono immediati, qui lo strumento tributario si preoccupa di incidere sui soggetti passivi inquinanti con lo scopo che le loro condotte siano modificate per alternative meno dannose o le riducano quantitativamente in quelle ammissibili d'accordo con i bisogni vitali.

**Sedicesima.** La capacità di generare un'attività inquinante con effetti mediati si denominerebbe "*potenziale*", mentre che la capacità o attitudine di generare un'attività inquinante di effetti immediati sull'ecosistema, si designerebbe "*reale*". Il riconoscimento di questa distinzione è estremamente importante e non significa che la potenzialità è sinonima di inesistenza, perché pensarla è ignorare il valoroso lavoro di scientifici ed organizzazioni di diversa indole intorno al pianeta, avviate per investigare, consapevolizzare, avvisare, regolare o vaticinare con tutta serietà gli effetti nocivi delle incidenze ambientali che oggi come oggi ed anni dietro si sono verificate, corollari che in alcuni casi si sono qualificate irreversibili ed altamente influenti nello sviluppo e salute umana, oppure, irreparabili per la propria natura come lo sterminio o esaurimento di mezzi della Biosfera con le rispettive conseguenze per l'essere umano. È opportuno aprire una parentesi per annotare che esiste un punto di connessione tra la prevenzione e la potenzialità. È così, giacche il lavoro di protezione dell'ecosistema, deve cominciare e tende in linea di principio a evitare altri mali.

**Diciassettesima.** La Corte Suprema di Giustizia della Nazione (di Messico) stabilisce un precedente basico nella possibile instaurazione di istrumenti tributari ambientali, nella giurisprudenza 4/98, di 13 gennaio 1998, *Settimanale Giudiziale della Federazione e la sua Gazzetta*, Nona epoca, T. VII, gennaio 1998, p. 5. "*DERECHOS POR SERVICIO DE AGUA POTABLE. PARA EXAMINAR SI CUMPLEN CON LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD, DEBE ATENDERSE AL OBJETO REAL DEL SERVICIO PRESTADO POR LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA CONSIDERANDO SU COSTO Y OTROS ELEMENTOS QUE INCIDEN EN SU CONTINUIDAD*", tiene in conto parametri ambientali per la quantificazione dei servizi d'acqua potabile con l'intenzione di proteggere l'ambiente nel rispetto del principio di proporzionalità. La distinzione realizzata è di una connotazione indiscutibilmente ambientale e dal nostro punto di vista, oggi giorno costituisce una base giuridica essenziale nella costruzione o adeguamento di tributi con fini ecologici.

In accordo con i principi costituzionali tributari, cominciando con il principio di proporzionalità e la sua valutazione all'interno del tributo individuale e dell'aggregato di loro che concordano il sistema tributario messicano.

**Diciottesima.** Sebbene la varietà giuridica di protezione ambientale in Messico è estremamente valida e cruciale, risulta migliorabile. Risulta indiscutibile che l'adeguato maneggio e cura del ambiente si converte in un tema prioritario di politiche pubbliche a

livello internazionale, tuttavia, nel caso messicano sono necessarie misure complementari che concedano vera efficienza ambientale e che alla pari offrano l'opportunità di correggere la disfunzione di un sistema tributario pieno di incoerenze distributive e lontano dell'obiettivo che i legislatori costituenti pensarono di promuovere con le norme vigenti.

**Diciannovesima.** Legalmente non troviamo obiezione né ostacolo alla possibilità che i tributi possono essere pagati per un fine ambientale, auspicato precisamente nell'interesse generale, la salute pubblica e l'equilibrio ecologico come diritto fondamentale. È necessario precisare che la funzione ambientale ha una costituzione propria che suole confondersi con altra data la sua intima relazione, come accadere con la funzione di sanità.

**Ventesima** La trascendenza della dottrina di giurisprudenza è indiscutibile per il suo carattere trasformatore. Avendo in conta i criteri presenti e suggerire modificazioni non è un compito inutile, perché il ruolo complementare che disimpegna facilita l'accomodo di nuove contribuzioni o cambi negli esistenti per addentrarle in un contesto di fiscalità ambientale. Di inserirsi uno schema adeguato di fiscalità ambientale in Messico, non solo è possibile soddisfare gli obiettivi della politica ambientale nel suo doppio aspetto, incentivante di condotte e percezione dei mezzi economici precisi per compiere i programmi prestabiliti della politica ecologica (compresi i costi d'adattamento e mitigazione del cambiamento climatico che possiamo qualificare di irrinunciabile, inevitabile ed indispensabile), ma anche, favorisce la redistribuzione del carico tributario generale, basandosi in un rispetto della capacità contributiva globale (*piattaforma del sistema*, CIPOLLINA) partendo di una traslazione dalle grandi imposte sul reddito e IVA, verso altro versanti a livello federale, statale e municipale.

**Ventunesima.** Il principio di proporzionalità è presente in tutti i tributi del sistema fiscale messicano, sebbene si configura in modo specifico in ognuno di loro. Una capacità d'incidere sull'ambiente, avrebbe la sua giustificazione nella congiunzione ed interpretazione collegata dei principi di proporzionalità, di eguaglianza, del sviluppo nazionale, del diritto di proprietà e il diritto fondamentale ad un ambiente adeguato.

**Ventiduesima.** Le ripercussioni giuridiche e politiche derivanti dell'introduzione di una

fiscalità ambientale, implicano l'uso di strumenti di coordinamento tra gli enti di potere pubblico, con le disposizioni che concedono potestà materiali di legislazione in materia ambientale. L'inquadramento della fiscalità ambientale nel federalismo fiscale messicano, suggerisce che l'ambito delle finanze statali e municipali può prestarsi a certe condizioni alla costruzione di tributi ambientali propri in funzione della localizzazione delle fonti inquinanti.



## BIBLIOGRAFÍA GENERAL

### FUENTES BIBLIOGRÁFICAS Y HEMEROGRÁFICAS

AA. VV. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César, GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, RAMALLO MASSANET, Juan, LEJEUNE VARCÁLCEL, Ernesto, y YABAR STERLING, Ana, Coordinadores. *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, Editorial Dykinson, Madrid, España, 2007.

AA. VV. ALZAGA VILLAAMIL, Óscar, Director. *Comentarios a las Leyes Políticas*, Tomo III, EDERSA, Madrid, España, 1983.

AA.VV. Diretto da AMATUCCI, Andrea. *Trattato di Diritto Tributario*, Volume Primo, Il Diritto Tributario e Lei sue Fonti. I Tomo. Casa Editrice Dott. Antonio Milani, Padova, Italia, 1994.

-*Trattato di Diritto Tributario*, Volume Secondo, Il Rapporto Giuridico Tributario. Casa Editrice Dott. Antonio Milani, Padova, Italia, 1994.

AA. VV. BECKER, Fernando, CAZORLA, Luis María, MARTÍNEZ-SIMANCAS, Directores. *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volúmenes I y II, Editorial Aranzadi, Navarra, España, 2008.

AA. VV. BUÑUEL GONZÁLEZ, Miguel, Director. *Tributación medioambiental: teoría, práctica y propuestas*, Editado por Deloitte y Thomson- Civitas, Madrid, España, 2004.

AA. VV. CALVO ORTEGA, Rafael, Director y TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, Coordinador. *La Nueva Ley General Tributaria*, Thomson Civitas, Madrid, España, 2004.

AA. VV. CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS e INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES. *La capacidad contributiva, presupuesto jurídico y fundamentos de la tributación*, Ministerio de Hacienda, Madrid, España, 2002.

AA. VV. COLOMER FERRÁNDIZ, Carlos. *El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Normativa Comentada*, Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España, Madrid, España, 2005.

AA. VV. ESCUELA DE LA HACIENDA PÚBLICA, Coordinadora. *El IVA en el sistema tributario español*, Vol. I, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, España, 1987.

- *Impuesto sobre el valor añadido*, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, España, 1993.

- *Impuestos especiales*, Ministerio de Economía y Hacienda Pública, Madrid, España, 1988.

- AA. VV. ESTEVE PARDO, Coordinador. *Derecho del Medio Ambiente y Administración Local*, Diputación de Barcelona-Civitas, Madrid, España, 1996.
- AA. VV. GAGO RODRÍGUEZ, Alberto y LABANDEIRA VILLOT, Xavier, Directores. *Energía, fiscalidad y medioambiente en España*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 2002.
- AA. VV. GONZALO Y GONZÁLEZ, Leopoldo, Coordinador. *Fiscalidad autonómica y local*, 3ª edición, Biblioteca Universitaria de Hacienda Pública y Derecho Fiscal, Dykinson, Madrid, España, 2004.
- AA. VV. MARTÍN QUERALT, Juan, TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, y CAYÓN GALIARDO, Antonio, Directores. *Manual de Derecho Tributario: Parte Especial*, 8ª edición, Editorial Thomson Aranzadi, Navarra, España, 2011.
- AA. VV. MENÉNDEZ MORENO, Alejandro, Director. *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra*. 12ª edición, Editorial Lex Nova, Valladolid, España, 2011.
- AA. VV. NAREDO, José Manuel y PARRA, Fernando, editores. *Situación diferencial de los recursos naturales españoles*, Colección Economía VS Naturaleza, Fundación César Manrique, Lanzarote, España, 2002.
- AA. VV. ORTIZ-ARCE DE LA FUENTE, Antonio, Coordinador. *Legislación comercial internacional: el sistema multilateral de comercio y su incidencia en el derecho comunitario europeo*, Tecnos, Madrid, España, 1997.
- AA. VV. PRADA BLANCO, Albino, Director. *Valoración económica del patrimonio natural*. Instituto de Estudios Económicos de Galicia Fundación Pedro Barrié de la Maza, A. Coruña, España, 2001.
- AA. VV. SIMÓN ACOSTA, Eugenio, Coordinador. *Código Financiero*, 11ª edición, Editorial Thomson Aranzadi, Navarra, España, 2004.
- AA. VV. VIEJO MONTECINOS, José Luis, editor. "Biodiversidad: aproximación a la diversidad botánica y zoológica en España", 2ª época, Nº 9, Monográfico de *Memorias de la Real Sociedad Española de Historia Natural*, Madrid, España, 2011.
- AA. VV. YÁBAR STERLING, Ana, Directora y HERRERA MOLINA, Pedro M., Coordinador. *La Protección Fiscal del Medio Ambiente. Aspectos económicos y jurídicos*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., Madrid- Barcelona, 2002.
- AA. VV. *El cambio climático en España. Estado de situación*. Instituto para la Diversificación y el Ahorro de Energía (IDAE) y Oficina Española de Cambio Climático (OECC). Documento resumen, España, noviembre de 2007.
- AA. VV. *El nuevo Derecho de sociedades y su incidencia tributaria*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, España, 1990.
- AA. VV. *Estudios Aduaneros*, IEF, Madrid, España, 1974.
- AA. VV. *Impuesto sobre Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales*, Volumen I, Estudios de Hacienda Pública, IEF, Madrid, España, 1977.

AA. VV. *La aduana ante las comunidades europeas*, IEF, Madrid, 1984.

AA. VV. *Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, España, 1980.

ADAME MARTÍNEZ, Francisco David. “El impuesto sobre instalaciones que incidan en el medioambiente de la Comunidad Autónoma de Baleares”, en *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 79, 1993, España, pp. 433-466.

- “Los tributos ecológicos de las Comunidades Autónomas”, en *Revista de Estudios Regionales*, Nº 37, 1993, España, pp. 15-54.

- “Consideraciones Acerca del Impuesto Balear Sobre Instalaciones que Incidan en el Medio Ambiente”, en *Crónica Tributaria*, Nº 71, 1994, pp. 123-142.

- “Fuentes de Ingresos de las Comunidades Autónomas”, en *Sistema Tributario Autonómico y Local*. Editorial Comares, Granada, España, 1996, pp. 11-44.

- “Tributos Propios de las Comunidades Autónomas”, en *Sistema Tributario Autonómico y Local*. Editorial Comares, Granada, España, 1996, pp. 87-105.

- “Tributos Propios de las Comunidades Autónomas”, en *Hacienda Autonómica General y Foral*. Editorial Comares, Granada, España, 1998, pp. 67-86.

- *El Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen General*. Editorial Comares, Granada, España, 1998.

- “Financiación de las Comunidades Autónomas”, en *Manual de Derecho Tributario*. Volumen I, Editorial, Comares, Granada, España, 2000, pp. 555-574.

- “El Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas”, en *Manual de Derecho Tributario*. Editorial Comares, Granada, España, 2001, pp. 559-582.

- “Los Sujetos Pasivos en el Impuesto Sobre Vehículos de Tracción Mecánica”, en *Tributos Locales*, Nº 13, 2001, pp. 61-74.

- *Turismo y Financiación Autonómica y Local: Comentarios Sobre la Llamada Ecotasa y Otras Alternativas de Financiación*. Editorial Comares, Albolote, Granada, España, 2001.

- “El Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas”, en *Manual de Derecho Tributario*. Editorial Comares, Granada, España, 2001, pp. 559-582.

- *Informe Sobre la Reforma del Sistema de Financiación Autonómica*. Madrid. Instituto de Estudios Fiscales. 2002.

- “La Protección del Medio Ambiente y los Tributos Locales”, en *Tributos Locales*, Nº 33, 2003, pp. 13-31.

- “Los Tributos Ambientales desde la Perspectiva Constitucional”, en *Hacienda Autonómica y Local*. Vigo. Xunta de Galicia/Tórculo Artes Gráficas, S.A. España, 2003, pp. 19-53.
- “Régimen económico-financiero del agua”, en *Estudios de Derecho Judicial*, Nº 97, 2006, España, 245-314.
- “El impuesto sobre la contaminación atmosférica en Galicia”, en *Noticias de la Unión Europea*, Nº 274, 2007, España, pp. 5-27.
- “Los Cánones de Saneamiento de las Comunidades Autónomas”, en *Régimen Económico-Financiero del Agua*. Cizur Menor. Thomson Reuters. Vol. 1. 2009, pp. 167-233.
- “Nuevos tributos ambientales: el impuesto sobre el daño ambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada y el cánón eólico de Galicia”, en *Noticias de la Unión Europea*, Nº 308, 2010, España, pp. 91-113.
- “La base imponible del ICIO en huertos solares y parques eólicos”, en *Tributos Locales*, Nº 93, 2010, España, pp. 11-37.
- “El Poder Tributario en España: el Futuro de los Tributos Propios y Compartidos en el Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas”, en *Tratado Sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*. Cizur Menor, España. Aranzadi. Vol. 2. 2010, pp. 199-215.

ADAME MARTÍNEZ, Francisco David y ADAME MARTÍNEZ, Miguel Ángel. *Régimen jurídico y fiscal de los traslados transfronterizos de residuos peligrosos*. Editorial Comares, España, 2003.

- *La Compatibilidad de un Canon Autonómico Sobre Saneamiento con los Tributos Estatales y Locales*, Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Andalucía, Sevilla, España, 2005.

- *Instrumentos Jurídicos de Derecho Civil y Tributario para la Financiación y Protección del Monte Mediterráneo*, Editorial Comares, Granada, España. 2008.

ADAME MARTÍNEZ, Francisco David, ADAME MARTÍNEZ, Miguel Ángel, y BELLOSO, Enrique. *Manual de Gestión Energética de las Corporaciones Locales: Liberalización de los Mercados Energéticos y Gestión Energética Local: Aspectos Sustantivos, Administrativos y Tributarios*. Editorial Comares, Albolote, Granada, España, 2003.

ADAME MARTÍNEZ, Francisco David y CUENCA GARCÍA, Eduardo. *Armonización y Coordinación Fiscal en la Unión Europea. Situación Actual y Posibles Líneas de Reforma*. Madrid. Centro de Estudios Financieros, España, 2010.

ADAME MARTÍNEZ, Francisco David, y DE VICENTE GARCÍA, José. *Régimen Fiscal del Agua. Tributos Estatales, Autonómicos y Locales*, Editorial Comares, Granada, España, 2008.

ADAME MARTÍNEZ, Francisco David, VÍBORAS JIMÉNEZ, José Antonio. “Análisis y Balance de los Modelos de Financiación Autonómica”, *El Debate Sobre el Sistema de Financiación Autonómica*. Editorial Comares, Granada, España, 2003, pp. 19-59.

AEMA. *El tributo ambiental. Aplicación y efectividad sobre el medioambiente*, Serie de Cuestiones medioambientales, Nº 1, Resumen. Agencia Europea de Medio Ambiente, Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas, Luxemburgo, 1997.

- *Estrategia de la AEMA 2004-2008*, Agencia Europea de Medio Ambiente, Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas, Luxemburgo, 2004.

- *Uso y gestión sostenible de los recursos naturales*, Ministerio de Medio Ambiente, Madrid, España, 2007.

- *Estrategia de la AEMA 2009- 2013. Programa de trabajo plurianual*, Agencia Europea de Medio Ambiente, Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas, Luxemburgo, 2009.

- *Señales de la AEMA 2009. Cuestiones medioambientales de capital importancia para Europa*, Agencia Europea de Medio Ambiente, Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas, Luxemburgo, 2009.

- *El medio ambiente en Europa. Estado y perspectivas 2010. Síntesis*, Agencia Europea de Medio Ambiente, Oficina de Publicaciones Oficiales de la Unión Europea, Luxemburgo, 2010.

AGUALLO AVILÉS, Ángel. *Tasas y precios públicos*, Lex Nova, Valladolid, 1992.

AGULLÓ AGÜERO, Antonia. *La Renta de Aduanas: configuración técnico-jurídica y aspectos penales*, IEF, Madrid, 1978.

- “Una reflexión en torno a la prohibición de confiscatoriedad del sistema tributario”, en *Civitas. Revista Española de Derecho Tributario*, Nº 36, 1982, Madrid, España, pp. 556 y ss.

- “Estructura de la imposición sobre la renta y el patrimonio y el principio de capacidad contributiva”, en *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 37, Enero/marzo de 1993, Madrid, España, pp. 23-60.

- “La valoración de inmuebles en la imposición patrimonial. Valor catastral y valor real en la contribución territorial urbana. Impuesto sobre Bienes Inmuebles e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, en *Valoración en derecho tributario*, Ministerio de Hacienda, IEF, Madrid, España, 1991, pp. 237-262.

AGULLÓ AGÜERO, Antonia, y CASTELS OLIVERES, Antoni María. “La determinación del valor catastral en las viviendas de protección oficial”, en *Impuestos*, Año 10, Nº 1, 1994, España, pp. 358-385.

AIZEGA ZUBILLAGA, Joxe Mari. *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, Biblioteca Universitaria, Nº 8, Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco, Bilbao, España, 2001.

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César. “La interpretación económica de las leyes tributarias”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Nº 144, 1979, Madrid, España, pp. 131 y ss.

- *Derecho Financiero y Tributario*, Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, España, 1979.

- “Los impuestos de ordenamiento económico”, *Revista Hacienda Pública Española*, Nº 71, 1981, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, p. 17 y ss.

- “Contribuciones especiales: devengo y base imponible”, *La Ley*, Nº 3, 1981, España, pp. 859-862.

- “Los arrendamientos de inmuebles en los impuestos indirectos”, *La Ley*, Nº 2, 1982, España, pp. 840-845.

- “El valor real de los bienes sujetos al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales”, *La Ley*, Nº 2, 1982, pp. 884-886.

- “Comentario al artículo 31 CE. El gasto público”, en AA. VV., ALZAGA VILLAAMIL, Óscar, Director. *Comentarios a las Leyes Políticas*, Tomo III, EDERSA, Madrid, España, 1983, pp. 303 y ss.

- “Hecho imponible. Lugar de Realización. Devengo”, en *El IVA en el sistema tributario español*, Volumen I, Escuela de Hacienda Pública, Ministerio de Economía y Ciencia, Madrid, España, 1987.

- “La doctrina del Tribunal Constitucional sobre un impuesto de ordenamiento socioeconómico”, *Crónica Tributaria*, Nº 58, 1989, Madrid, España, pp. 23 y ss.

- “Contribuciones especiales”, *Palau 14*, Nº 7, 1989, España, pp. 77-90.

- “Las entidades colectivas sin personalidad jurídica”, en AA. VV. *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma (Libro Homenaje a Sáinz de Bujanda)*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 1991.

- “Los tributos con fines no financieros” en AA. VV. *Economía Española, Cultura y Sociedad. Libro Homenaje al profesor J. Velarde Fuentes*, Tomo II, Edeuma, Madrid, España, 1992.

ALCÁZAR AVELLANEDA, Juan Miguel. “La inclusión en la base imponible del ICIO del coste de los equipos o instalaciones que integran los parques solares o eólicos”, en *Actualidad Administrativa*, Nº 15, 2010, España, p. 2.

ALCHIAN, Armen A. “Reflexiones económicas en torno a los derechos de propiedad”, en *Revista Hacienda Pública Española*, Nº 68, 1981, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, pp. 325- 334.

ALFANO, Roberta. “L’applicazione di tributi ambientali nel nuovo contesto della finanza regionale” in *Tributimpresa*, 2004, Nº 4, 17-38.

- “Il tributo regionale sul passaggio del gas metano attraverso il territorio della Regione Sicilia: cronaca di una morte annunciata (nota a Corte di Giustizia, 21 giugno 2007, Causa C – 173/05)” in *Rivista Dir. Trib.*, 2007, N° 11, IV, 328.

- *La fiscalità nella politica ambientale dell’Unione Europea. Principi ispiratori ed esperienze comparate*, L’arcae/’arco Edizioni, Napoli, Italia, 2009.

- “Imposta sarda sugli aeromobili: Corte di Giustizia, tributi regionali e vincoli dell’Unione Europea”, in *Rivista Innovazione e Diritto* N° 4/2010, Rivista On-line della Università Degli Studi di Napoli Federico II, Facoltà di Giurisprudenza, Napoli, Italia, 2010.

ALGUACIL MARÍ, María Pilar. “La capacidad económica como parámetro de enjuiciamiento”, en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Volumen XLIX, N° 253, Julio/ septiembre de 1999, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, España, pp. 573- 656.

ALGUACIL PRIETO, María Luisa, MACIÁ, Mateo y MARTÍNEZ-CAÑAVATE, María del Rosario. *El Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados (1810-1977)*, Congreso de los Diputados, Madrid, España, 1996.

ALMUDÍ CID, José Manuel. “La tributación sobre las fuentes de energía contaminantes y la problemática aplicación extraterritorial del Protocolo de Kyoto”, en AA. VV. FALCÓN Y TELLA, Ramón. Director. *Estudios sobre fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 2006, pp. 177-199.

ALONSO GARCÍA, María Consuelo. *El régimen jurídico de la contaminación atmosférica y acústica*, Editorial Marcial Pons, Madrid, España, 1995.

ALONSO GONZÁLEZ, Luis Alberto. “Devengo y régimen suspensivo en los Impuestos Especiales”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, N° 89, 1996, Madrid, España, pp. 49-82.

ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel. “El poder tributario de las Comunidades Autónomas en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, en *Revista de Hacienda Autonómica Local*, N° 65, 1992, España, pp. 207-251.

- *Sustitutos y retenedores en el ordenamiento tributario español*, Marcial Pons e IEF, Madrid, España, 1992.

- “Comentarios a la nueva Ley de Impuestos Especiales”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, N° 77, 1993, Madrid, España, pp. 23-44.

- *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*, Marcial Pons, Madrid, España, 1995.

- “Los impuestos especiales como tributos medioambientales”, en AA. VV. ESTEVE PARDO, José, Coordinador. *Derecho del Medio Ambiente y Administración Local*, Diputación de Barcelona-Civitas, Madrid, España, 1996, pp. 651-669.

- *Devengo del tributo y período impositivo*, Marcial Pons, Madrid, España, 1997.

ALONSO MADRIGAL, Francisco Javier. “La tributación medioambiental y la energía”, en AA. VV. BECKER, Fernando, CAZORLA, Luis María, y MARTÍNEZ-SIMANCAS, Julián, Directores. *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen I, Iberdrola y Thomson-Aranzadi, Navarra, España, 2008, pp. 641-677.

- “Nuevas formas de contaminación y tributación. Contaminación acústica y paisajística en la fiscalidad española”, en *Estudios de Deusto: Revista de la Universidad de Deusto*, Volumen 57, Nº 2, 2009, España, pp. 13-48.

- “La contaminación acústica en la fiscalidad española”, en ALONSO MADRIGAL, Francisco Javier; GÓMEZ LANZ, Javier; MARTÍNEZ VÁZQUEZ, Francisco; DE MIGUEL PERALES, Carlos; NAVARRO MENDIZÁBAL, Iñigo Alfonso; REY PÉREZ, José Luis; y YANGUAS MONTERO, Guillermina. *Nuevas formas de contaminación atmosférica: un análisis jurídico multidisciplinar*, Editorial Dykinson y Universidad Pontificia Comillas, España, 2010, pp. 259-292.

ALONSO MURILLO, Felipe. *El tipo cero en el sistema impositivo español*, MacGraw-Hill, Madrid, España, 1998.

ÁLVAREZ ARROYO, Francisco. “Breves consideraciones acerca de la imposición propia de la Comunidad Autónoma de Extremadura”, en *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Extremadura*, Extremadura, España, 1993.

- “El impuesto de dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento. Comentario a la STC de 7 de junio de 1993”, en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, Nº 27, 1994, España.

- “Incidencia de las CC. AA. En el sistema financiero y tributario local. Análisis Jurídico del artículo 6.3 de la LOFCA”, en *Quincena Fiscal Aranzadi*, Nº 14, 1994, España.

- *El impuesto municipal sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*, Editorial Aranzadi, Monografías Jurídicas, Pamplona, España, 1996.

- “La nueva imposición sobre hidrocarburos y su adecuación a la normativa comunitaria”, en *Revista Nueva Fiscalidad*, Nº 4, 2002, España.

- “Un límite a la creación de tributos: El artículo 33 de la Sexta Directiva en materia de IVA”, en *Anuario de la Facultad de Derecho de Cáceres*, 2002, España.

- *Tributos locales. Impuesto sobre vehículos de Tracción Mecánica e Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*, Edersa, Madrid, España, 2002.

- “Adecuación del IIVTNU a los principios constitucionales en materia tributaria”, *Anuario de la Facultad de Derecho de Cáceres*, Nº 21, 2002, España.

- “Turismo y Haciendas Locales”, *Nueva Fiscalidad*, Nº 7, 2003, España.

ÁLVAREZ GÓMEZ-PALLETE, José María. *La aduana en el Mercado Común*, Banco Exterior de España, Madrid, España, 1985.

- “Frontera exterior y mercado interior”, *Revista Impuestos*, Nº 17, 1991, España, pp. 43-56.



ÁLVAREZ VILLAMARÍN, Xosé C. y GAGO RODRÍGUEZ, Alberto. “La imposición energética ambiental: análisis de datos de recaudación”, en AA. VV. GAGO RODRÍGUEZ, Alberto y LABANDEIRA VILLOT, Xavier, Directores. *Energía, fiscalidad y medioambiente*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 2002, pp. 151- 170.

ALZAGA VILLAAMIL, Óscar. “La Tributación medioambiental y las aguas” en AA. VV. BECKER, Fernando, CAZORLA, Luis María y MARTÍNEZ-SIMANCAS, Julián, Directores. *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen I, Iberdrola, Thomson-Aranzadi, Navarra, España, 2008, pp. 529-557.

AMATUCCI, Andrea. *L'interpretazione della norma di Diritto Finanziario*, E.Jovene, Napoli, Italia, 1965.

- “Qualità della vita, interessi diffusi e capacità contributiva” in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, I, Italia, 1975, p. 353.

- “Observaciones en torno a la subjetividad tributaria”, en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Nº 159, 1982, Editorial de Derecho Financiero y Editoriales de Derecho Reunidas, S. A., Madrid, España, p. 852.

- “La aplicación analógica de la norma de Derecho financiero”, *Revista Hacienda Pública Española*, Nº 86, 1984, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, pp. 76 y ss.

- “Teoría de la ley tributaria”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Volumen 34, Nº 169, 1984, Madrid, España, pp. 39-68.

- *L'Ordinamento Giuridico Finanziario*, 4ª edizione, Jovene Editor, Napoli, Italia, 1990.

AMORÓS RICA, Narciso. “Interpretación de las normas tributarias”, *Revista de Derecho Patrimonial*, 1966.

ANGULO ARAMBURU, Jerónimo; CHICO DE LA CÁMARA, Pablo, HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, MONREAL PALOMINO, María Isabel. “El tratamiento fiscal de las nuevas energías”, en AA. VV. GAGO RODRÍGUEZ, Alberto y LABANDEIRA VILLOT, Xavier, Directores. *Energía, fiscalidad y medioambiente en España*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 2002, pp. 243-279.

ANIBARRO PÉREZ, Susana. *La interpretación razonable de la norma como eximente de la responsabilidad por infracción tributaria*, Lex Nova, España, 1999.

APARICIO PÉREZ, Antonio y ALVAREZ GARCÍA, Santiago. *La fiscalidad en la Unión Europea*, Universidad de Oviedo, España, 2000.

ARANA MENDIGUREN, Rafael. “Elementos estructurales del Impuesto (sobre hidrocarburos) y prohibiciones de uso”, en AA. VV. *Impuestos especiales*, Ministerio de Economía y Hacienda, Escuela de la Hacienda Pública, Colección Manuales, Madrid, España, 1988, pp. 471- 567.

ARIAS ABELLÁN, María Dolores. “La indisponibilidad de la obligación tributaria: análisis del artículo 36 L.G.T.”, en *Comentarios a la L.G.T., homenaje al Prof. SAINZ DE BUJANDA*, I.E.F., Volumen I, Madrid, España, 1991, pp. 676 y ss.

ARMELLA, Sara. “Los Impuestos aduaneros”, en AA. VV. UCKMAR, Víctor. Coordinador, *Curso de Derecho Tributario Internacional*, Tomo II, Editorial Temis, Bogotá, Colombia, 2003, pp. 465 y 466.

ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. *Derecho fiscal*, Editorial Themis, Distrito Federal, México, 1982.

ASTARLOA VILLENA, Francisco. “La Constitución de 1812”, *Cuadernos de la Facultad de Derecho, Universitat de les Illes Balears*, Nº 17, 1991, España, pp. 19-46.

AUSTRALIAN GOVERNMENT. Great Barrier Reef, Marine Park Authority. “Impacts of climate change”, obtenido de la página web <http://www.gbrmpa.gov.au>

ÁVILA, Édgar (Corresponsal). “Avalan Ley sobre cambio climático”, *Periódico El Universal* (de circulación nacional) en su edición electrónica, de fecha 4 de noviembre de 2010 (México).

AZQUETA OYARZUN, Diego. *Valoración económica de la calidad ambiental*, Editorial Mac Graw Hill - Interamericana de España, S. A., Madrid, España, 1994.

BAENA AGUILAR, Ángel. “Protección impositiva del medio natural”, en *Noticias de la Unión Europea*, Nº 122, España, 1995, p. 15 y ss.

- “Nuevos impuestos ambientales”, en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Volumen XLVI, Nº 241, Julio- septiembre 1996, Editorial de Derecho Financiero, Editoriales de Derecho Reunidas, S. A., Madrid, España, pp. 567- 584.

- “Nuevos impuestos ambientales”, en AA. VV. YÁBAR STERLING, Ana, Directora. *Fiscalidad ambiental*, Cedecs Editorial, S.L., Barcelona, España, 1998, pp. 379- 389.

- “Los impuestos como categoría tributaria de protección ambiental”, en AA. VV. YABAR STERLING, Ana, Directora y HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, Coordinador. *La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., Madrid-Barcelona, España, 2002, pp. 185-225.

BANACLOCHE PALAO, Carmen. “La llamada ecotasa”, en AA. VV. BECKER, Fernando, CAZORLA, Luis Manuel, MARTÍNEZ-SIMANCAS, Julián. Directores. *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen II, Iberdrola, Thomson-Aranzadi, Navarra, España, 2008, pp. 893-925.

BANACLOCHE PÉREZ, Julio. “Algunos aspectos jurídicos de los Impuestos Especiales”, *Revista Crónica Tributaria*, Nº 43, 1982, España, pp. 77-82.

BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN, Julio. “El aspecto material del hecho imponible en el IVA. Entregas de bienes y prestaciones de servicios (arts. 1, 3, 4, 5 y 7)”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Volumen 32, Nº 157 (II), 1982, Madrid, España, pp. 275-290.

- "El sujeto pasivo en el IVA", Civitas. Revista Española de Derecho Financiero, Nº 40, 1983, Madrid, España, pp. 549-562.

BARBERO, Matteo. "Bocciatura definitiva per la tassa sul tubo della Region di Sicilia", Forum di Quaderni, Newsletter di 19/09/2007, *Riviste Il Mulino*, Italia, 2007.

- "Bocciatura definitiva per l'imposta sarda di scalo", Forum di Quaderni Costituzionali, Newsletter di 4/02/2010, *Riviste Il Mulino*, Italia, 2010.

BARDE, Jean- Philippe. "Economic instruments in environmental policy: Lessons from the OECD experience and the relevance to developing economies", *Working Paper* Nº 92, Research Programme on Environmental Management in Developing Countries, OECD Development Center, January, 1994.

BARRIO BONDIA, José. "Capítulo I. Concepto de Impuestos Especiales" en AA. VV. *Impuestos especiales*, Ministerio de Economía y Hacienda, Escuela de la Hacienda Pública, Colección Manuales, Madrid, España, 1988, pp. 5-21.

- "Capítulo III. Disposiciones comunes. Naturaleza", en AA. VV. *Impuestos especiales*, Ministerio de Economía y Hacienda, Escuela de la Hacienda Pública, Colección Manuales, Madrid, España, 1988, pp. 69-84.

BARQUERO ESTEVAN, Juan Manuel, y GARCÍA MARTÍNEZ, Andrés. "Las tarifas y cánones portuarios desde la perspectiva de la reserva de ley", *Revista Técnica Tributaria*, Nº 51, 2000; España, pp. 21-53.

BASILAVECCHIA, Massimo. "L'evoluzione della politica fiscale dell'Unione europea", *Rivista Dir. Trib.* 2009, 04, 361. De Jure Banca Dati, Giuffrè Editore, Italia.

BATISTONI FERRARA, Franco. "I tributi ambientali nell'ordinamento italiano", *Rivista Dir. Trib.* 2008, 12, 1090. De Jure Banca Dati, Giuffrè Editore, Italia.

BAUMOL, William J. and OATES, Wallace E. *The theory of environmental policy*, 2<sup>nd</sup> edition, Cambridge University Press, New York, U.S.A., 1988.

BAYONA DE PEROGORDO, Juan José. *El patrimonio del Estado*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, España, 1977.

BAYONA DE PEROGORDO, Juan José y SOLER ROCH, María Teresa. *Derecho financiero*, Volumen I, 2ª edición, Librería Compás, Alicante, España, 1989.

- *Compendio de Derecho Financiero*, Librería Compás, Alicante, España, 1991.

BELTRÁN BALLESTER, Enrique. "El delito ecológico", en *Revista del Poder Judicial*, Nº especial IV, Medio Ambiente, Madrid, España, 1989, pp. 91-108.

BENAZZI, Adriano. "Profili di costituzionalità della Tarsu: l'indeterminatezza della legge in punto di agevolazioni", a *Rivista Giuridica di merito*, 2005, 1, 198, De Jure Banca Dati, Giuffrè Editore, Italia.

BENZ, Sebastián, PERROT, Thomas, VANHULLE, Henk y JONSON, Lars. "La tributación medioambiental en los Estados miembros de la Unión Europea", en AA. VV.

BECKER, Fernando, CAZORLA, Luis María y MARTÍNEZ-SIMANCAS, Julián, Directores. *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen II, Editorial Thomson Aranzadi e Iberdrola, Navarra, España, 2008, pp. 979-1020.

BERLIRI, Antonio. *Principios de Derecho Tributario*, Volumen I, Traducción de VICENTE-ARCHE DOMINGO, Fernando, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, España, 1964.

- *L'imposta sul valore aggiunto. Studi e scritti vari*, Giuffrè, Milano, Italia, 1971.

- "Problematica giuridica dell'IVA", *Aspetti giuridici ed economici dell'IVA*, Giuffrè, Milano, Italia, 1973.

- *Corso Istituzionale di Diritto Tributario*, Volume Primo, Giuffrè Editore, Milano, Italia, 1985.

BILBAO ESTRADA, Iñaki. "Impuestos con finalidad verde", en *Revista de Seguridad y medio ambiente*, Nº 113, 2009, España, pp. 52-64.

BLASCO DELGADO, Carolina. "La tributación medioambiental y la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea", en AA. VV. BECKER, Fernando, CAZORLA, Luis María y MARTÍNEZ-SIMANCAS, Julián, Directores. *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen II, Editorial Thomson Aranzadi e Iberdrola, Navarra, España, 2008, pp. 1051-1071.

BLUMENSTEIN, Ernst. *Sistema di Diritto delle imposte*, Giuffrè Editore, Milano, Italia, 1954.

BOKOBO MOICHE, Susana. "La fiscalidad de las prestaciones turísticas. La posibilidad de que las Comunidades Autónomas establezcan la "tasa turística", en *Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas, Nº 102, Abril- junio de 1999, Madrid, España, pp. 243- 260.

- *Gravámenes e incentivos fiscales ambientales*, Editorial Civitas, Madrid, España, 2000.

BOLLO AROCENA, María del Carmen. *La repercusión en el derecho tributario español: consideraciones*, IEF, Madrid, España, 1983.

BONARDI, Giancarlo y PATRIGNANI, Carlo. "La tassa sulle emissioni inquinanti", *Il Fisco*, Nº 13, di 31 marzo 2008, pp. 1- 2348.

BONET MARCO, Emilio. "La nomenclatura arancelaria de Bruselas", *Revista Hacienda Pública Española*, Nº 49, 1977, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, pp. 297-308.

- "Los puertos, zonas y depósitos francos en el Derecho español", *Revista Hacienda Pública Española*, Nº 60, 1979, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, pp. 108-133.

BORGONOVO RE, Donata. "Corte costituzionale e ambiente", in *Rivista Giuridica Dell' Ambiente*, CEDAM, Nº 3, 1989, Padova, Italia, pp. 461- 478.

BORRAJO INIESTA, Ignacio. “La incidencia de la Ley de Costas en el Derecho urbanístico”, *Revista de Administración Pública*, Nº 130, enero-abril de 1993, Madrid, España, pp. 131-153.

BORRERO MORO, Cristóbal José. “El principio de igualdad y la tributación ambiental: el impuesto balear sobre instalaciones que incidan sobre el medioambiente”, en *Jurisprudencia Tributaria*, Nº 7, 1997, Editorial Aranzadi, Navarra, España, pp.

- “Acerca de la discutida constitucionalidad del impuesto balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente”, en AA. VV. YÁBAR STERLING, Ana, Directora. *Fiscalidad ambiental*, Cedecs Editorial, S.L., Barcelona, España, 1998, pp. 467- 484.

- “El Impuesto gallego sobre la contaminación atmosférica”, en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Volumen XLVIII, Nº 248, Abril- junio de 1998, Editorial de Derecho Financiero, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, España, pp. 305- 320.

- “La proyección del principio de capacidad económica en el marco de los tributos ambientales”, en *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 102, Abril- junio de 1999, Madrid, España, pp. 215- 241.

- *La materia imponible en los tributos extrafiscales. ¿Presupuesto de realización de la autonomía financiera?*, Editorial Thomson- Aranzadi, Navarra, España, 2004.

BUÑUEL GONZÁLEZ, Miguel. “Teoría de la imposición ambiental”, en AA. VV. GAGO RODRÍGUEZ, Alberto y LABANDEIRA VILLOT, Xavier, Directores. *Energía, fiscalidad y medioambiente en España*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 2002, pp. 85-100.

- “Capítulo II. Marco general económico de la Tributación medioambiental: concepto, justificación y base imponible”, en AA. VV. BUÑUEL GONZÁLEZ, Miguel, Director. *Tributación medioambiental: teoría, práctica y propuestas*, Editado por Deloitte y Thomson – Civitas, Madrid, España, 2004, pp. 41- 60.

- “Capítulo VII. El uso de tributos con fines medioambientales en el ámbito internacional: comparación, efectividad y obstáculos”, en AA. VV. BUÑUEL GONZÁLEZ, Miguel, Director. *Tributación medioambiental: teoría, práctica y propuestas*, editado por Deloitte y Thomson-Civitas, Madrid, España, 2004, pp. 279-310.

- “Capítulo XI: Tributos medioambientales frente a permisos de emisión negociables en la lucha de la Unión Europea contra el cambio climático: la Directiva sobre comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero”, en AA. VV. BUÑUEL GONZÁLEZ, Miguel, Director. *Tributación medioambiental: teoría, práctica y propuestas*, editado por Deloitte y Thomson-Civitas, Madrid, España, 2004, pp. 405-415.

- “Capítulo XII: Recomendaciones para el uso de instrumentos fiscales con fines medioambientales: una propuesta preliminar para España en el ámbito estatal”, en AA. VV. BUÑUEL GONZÁLEZ, Miguel, Director. *Tributación medioambiental: teoría, práctica y propuestas*, editado por Deloitte y Thomson-Civitas, Madrid, España, 2004, pp. 419-451.

BURGIO, Mario. “La reestructuración de las accisas (Impuestos sobre consumos específicos) en los estados miembros de la CEE”, *Revista Hacienda Pública Española*, Nº 93, 1985, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, pp. 83-124.

BUSTOS GISBERT, Antonio y ARTÉS CASELLES, Joaquín. “Una valoración de la última reforma del impuesto sobre la renta de las personas físicas”, en AA. VV. *Justicia y Derecho Tributario. Libro Homenaje al Profesor Julio Banacloche Pérez*, Editorial La Ley, Wolters Kluwer, Madrid, España, 2008, pp. 237-256.

BUTTI, Luciano. “L’ Ordenamento italiano ed il principio chi inquina paga”, in *Rivista Giuridica Dell’ Ambiente*, Nº 3, 1990, CEDAM, Padova, Italia, pp. 411- 449.

CAAMAÑO ANIDO, Miguel Ángel. “Concurrencia de tasas y capacidad contributiva”, en AA. VV. *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español: ponencias y comunicaciones españolas (XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario)*, IEF y Marcial Pons, Madrid, España, 1991, pp. 233-245.

- “IVA y Actos Jurídicos Documentados en operaciones de préstamo”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Nº 216, 1991, España, pp. 1117-1128.

- “Cuantificación de las tasas y costes de los servicios públicos prestados”, *Revista de Hacienda Autónoma y Local*, Nº 64, 1992, Madrid, España.

CABALLERO SÁNCHEZ, Rafael y GARCÍA DE CASTRO, Miguel. “La capacidad económica como criterio constitucional para el reparto de las cargas públicas”, en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Volumen XL, Nº 206, Marzo-abril de 1990, Editorial de Derecho Financiero, Editorial de Derecho Reunidas S.A., Madrid, España, pp. 339-366.

CALLE SAIZ, Ricardo. *La armonización fiscal europea: un balance actual*, Editorial AC, Madrid, 1990.

CALVO ORTEGA, Rafael. “Las tasas de las Haciendas Locales: Aspectos problemáticos”, *Crónica Tributaria*, Nº 6, 1972-1973, España, p. 24 y ss.

- “Capítulo III. Obligados Tributarios” en AA. VV. CALVO ORTEGA, Rafael, Director, y TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, Coordinador. *La nueva Ley General Tributaria*, Editorial Thomson Civitas, Madrid, España, 2004.

- *Curso de Derecho Financiero. Tomo I. Derecho Tributario. Parte General*, Editorial Aranzadi, Madrid, España, 2005.

- “Igualdad tributaria y no discriminación”, en *Nueva fiscalidad*, Nº 11, 2005, España, pp. 9-26.

- “Tributación medioambiental y principio de justicia tributaria”, en AA. VV. BECKER, Fernando, CAZORLA, Luis María, y MARTÍNEZ-SIMANCAS, Julián, Directores. *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen I, Editorial Thomson Aranzadi e Iberdrola, Navarra, España, 2008, pp. 103- 122.

- *Curso de Derecho Financiero. I. Derecho Tributario. Parte General. II. Derecho Presupuestario*, 14ª edición, Editorial Civitas, Madrid, España, 2010.

- *Curso de Derecho Financiero. I. Derecho Tributario. Parte General y Parte Especial. II. Derecho Presupuestario*, 15ª edición, Editorial Civitas, Madrid, España, 2011.

CALVO SENDÍN, José F., ESTEVE SELMA, Miguel A., LÓPEZ BERMÚDEZ, Francisco. *Biodiversidad: contribución a su conocimiento y conservación en la Región de Murcia*, Universidad de Murcia, España, 2000.

CALVO VÉRGEZ, Juan. “Las tasas medioambientales en el sistema tributario autonómico y local: algunas consideraciones”, en *Nueva Fiscalidad*, Nº 3, 2004, España, pp. 85-91.

- “Las contribuciones especiales como instrumentos de protección ambiental”, en AA. VV. BECKER, Fernando, CAZORLA, Luis María, MARTÍNEZ-SIMANCAS, Julián, Directores. *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen I, Editorial Thomson Aranzadi, e Iberdrola, Navarra, España, 2008, pp. 415-457.

CAMP, William G. y DAUGHERTY, Thomas B. *Manejo de nuestros recursos naturales*, Editorial Thomson, Madrid, España, 2005.

CAMPRODON I SUBIRACHS, Jordi y PLANA BACH, Eduard. *Conservación de la biodiversidad y gestión forestal: su aplicación en la fauna vertebrada*, Universitat de Barcelona, Centre Tecnològic Forestal de Catalunya, España, 2001.

CANO MURCIA, Antonio. *Régimen jurídico de la contaminación acústica: con comentarios a la Ley 37/2003, de 17 de noviembre, del ruido*, Thomson Aranzadi, Navarra, España, 2004.

CANOSA USERA, Raúl. “Tutela constitucional del derecho a disfrutar del medioambiente”, en AA. VV. YÁBAR STERLING, Ana, Directora. *Fiscalidad Ambiental*, Cedecs Editorial S.L., Barcelona, España, 1998, pp. 257- 272.

- “La incorporación de intereses ambientales en los ordenamientos jurídicos” en AA. VV. YABAR STERLING, Ana, Directora y HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, Coordinador. *La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S. A., Madrid-Barcelona, España, 2002, pp. 34-41.

- “Relevancia Constitucional de lo ambiental” en AA. VV. YABAR STERLING, Ana Directora y HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, Coordinador. *La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S. A., Madrid-Barcelona, España, 2002, pp. 69-111.

CARBAJO VASCO, Domingo. “Reflexiones sobre la fiscalidad del juego”, en *Tribuna Fiscal: Revista tributaria y financiera*, Nº 24, 1992, España, pp. 50-54.

- “La imposición ecológica en España. El caso de la fiscalidad de las aguas”, en *Revista Impuestos*, Editorial La Ley S.A., Año 9, Nº 21, 1 de noviembre de 1993, Madrid, España, pp. 7-17.

- “Instrumentos económicos para la protección del medio ambiente: tipología, fiscalidad y parafiscalidad”, en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Vol. XLV,

Nº 238, Octubre- diciembre de 1995, Editorial de Derecho Financiero, Editoriales de Derecho Reunidas, S.A., Madrid, España, pp. 963- 980.

- “La tributación de las actividades turísticas”, *Actualidad Tributaria*, Nº 13, 1995, España.

- “Capacidad y Representación en la Nueva Ley General Tributaria”, *Revista Carta Tributaria*. Monografías, 1ª quincena de mayo 2005, CISSPRAXIS, Bilbao, España.

CARBAJO VASCO, Domingo y HERRERA MOLINA, Pedro M. “Capítulo III. Marco general jurídico de la tributación medioambiental: concepto, marco constitucional y marco comunitario”, en AA. VV. BUÑUEL GONZÁLEZ, Miguel, Director. *Tributación medioambiental: teoría práctica y propuestas*, editada por Deloitte y Thomson-Civitas, Madrid, España, 2004, pp. 61-144.

CARRASCO IRIARTE, Hugo. *Derecho fiscal I*, Colección textos jurídicos, 2ª edición, Iure Editores, Distrito Federal, México, 2003.

- *Derecho fiscal II*, Colección textos jurídicos, 3ª edición, Iure Editores, Distrito Federal, México, 2003.

CARROBÉ GENÉ, Miguel. “La base imponible en las tasas y precios públicos”, en AA. VV. *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español: ponencias y comunicaciones españolas (XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario)*, IEF y Marcial Pons, Madrid, España, 1991, pp. 289-299.

CASADO OLLERO, Gabriel. *La estructura jurídica y el procedimiento de aplicación del IVA*, IEF, Madrid, España, 1979.

- “Consideraciones sobre la estructura jurídica del IVA en el ordenamiento italiano”, en *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 24, 1979, Madrid, España, pp. 125-154.

- “El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (I)”, en *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 32, octubre-diciembre 1981, Madrid, España, pp. 541-574.

- “El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II)”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 34, Abril-Junio 1982, Madrid, España, pp. 185- 235.

- “Sistema financiero local y justicia fiscal”, en AA. VV. *Organización Territorial del Estado*, Volumen I, IEF, Madrid, España, 1985.

- “La supresión de las fronteras fiscales en la CEE y el futuro de la armonización IVA”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 50, 1986, Madrid, España, pp. 165-208.

- “Extrafiscalidad e incentivos fiscales a la inversión en la C.E.E.”, en CASADO OLLERO, Gabriel, SÁNCHEZ GALIANA, José Antonio y RUFÍAN LIZANA, Dolores



María. *Estudios sobre armonización fiscal y Derecho Presupuestario Europeo*, Ediciones TAT, Granada, España, 1987, pp. 137-141.

- “Los fines no fiscales de los tributos”, en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Volumen XLI, Nº 213, Mayo/junio de 1991, Editorial de Derecho Financiero, Editoriales de Derecho Reunidas S.A., Madrid, España, pp. 455- 511.

CASADO OLLERO, Gabriel; SÁNCHEZ GALIANA, José Antonio; RUFÍAN LIZANA, Dolores María. *Estudios sobre armonización fiscal y derecho presupuestario europeo*, Ediciones TAT, Granada, 1987.

CASANA MERINO, Fernando. “La Directiva 2003/96/CE del Consejo, sobre la imposición de los productos energéticos y su incidencia en el ordenamiento interno”, en AA. VV. FALCÓN Y TELLA, Ramón, Director. *Estudios sobre fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible*, IEF, Madrid, España, 2006, pp. 37-56.

CASTOLDI, Francesco. “La natura della tariffa di igiene ambientale tra incertezze giurisprudenziali interne e la ancor fioca luce del "faro" comunitario”, *Rivista Giur. Ambiente*, 2009, 5, 727. De Jure Banca Dati, Giuffrè Editore, Italia.

CAZORLA PRIETO, Luis María. “Comentario al artículo 31”, en AA. VV. GARRILLO FALLA, Fernando, Director. *Comentarios a la Constitución*, 3ª edición, Civitas, Madrid, España, 2001, p. 736.

- *Derecho financiero y tributario (Parte general)*, 10ª edición, Editorial Thomson-Aranzadi, Navarra, España, 2009.

- “Los principios constitucional- financieros en la tributación medioambiental”, en AA. VV. BECKER, Fernando; CAZORLA, Luis María; y MARTÍNEZ-SIMANCAS, Julián, Directores. *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen I, Editorial Thomson Aranzadi e Iberdrola, Navarra, España, 2008, pp. 53- 83.

CENCERRADO MILLÁN, Emilio. *El Mínimo Exento. En el Sistema Tributario Español*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., Madrid- Barcelona, España, 1999.

CERIONI, Fabrizio. “Il D.Lgs. 2 febbraio 2007, n. 26: la riforma della tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità”, *Rivista Dir. Trib.* 2008, 01, 49. De Jure Banca Dati, Giuffrè Editore, Italia.

CIERCO SEIRA, César. “El principio de precaución: reflexiones sobre su contenido y alcance en los derechos comunitario y español”, en *Revista de Administración Pública*, Nº 163, enero-abril de 2004, Madrid, España, pp. 73-125.

CIPOLLINA, Silvia. “Osservazioni sulla fiscalità ambientale nella prospettiva del federalismo fiscale”, *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, Anno LXVIII, Nº 4, Dicembre, 2009, Parte I, Pubblicazione trimestrale Giuffrè Editore, Italia, pp. 567-592.

CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco Félix. “Los puertos, zonas y depósitos francos en el derecho español”, *Revista Hacienda Pública Española*, Nº 60, 1979, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, pp. 201-222.

-“Observaciones sobre las desgravaciones fiscales a las exportaciones desde las Islas Canarias”, *Revista Crónica Tributaria*, Nº 17, 1976, España, pp. 255-268.

- “Contribuciones especiales”, en AA. VV. FERREIRO LAPATZA, José Juan, Coordinador. *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Diputación de Barcelona-Marcial Pons, Madrid, España, 1993, pp. 559-574.

- “Imposición, ordenación y gestión de las contribuciones especiales”, en AA. VV. FERREIRO LAPATZA, José Juan, Coordinador. *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Diputación de Barcelona-Marcial Pons, Madrid, España, 1993, pp. 575-582.

COASE, Ronald Harry. “El problema del coste social”, *Revista de Hacienda Pública Española*, Nº 68, 1981, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, pp. 245-274.

COBO OLVERA, Tomás. *Tasas y precios públicos de las entidades locales en la jurisprudencia*, Bayer Hermanos S.A., Abella, Madrid, España, 1998.

COBOS GÓMEZ, José María. “Trayectoria y principios de la tributación ambiental en la Unión Europea”, en AA. VV. BECKER, Fernando, CAZORLA, Luis María y MARTÍNEZ-SIMANCAS, Julián, Directores. *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen II, Editorial Thomson Aranzadi e Iberdrola, Navarra, España, 2008, pp. 863-891.

COCIANI, Simone Francesco. “Attualità o declino del principio della capacità contributiva”, in *Rivista Dir. Trib.* 2004, 7-8, 823. De Jure Banca Dati, Giuffrè Editore, Italia.

COLEGIO DE REGISTRADORES DE LA PROPIEDAD Y MERCANTILES DE ESPAÑA. “El registro de la propiedad y mercantil como instrumento al servicio de la sostenibilidad” *Export corner’s report*, Nº 88, Agencia Europea del Medioambiente, Oficina de Publicaciones Oficiales de las Comunidades Europeas, Luxemburgo, 2002.

COLLADO YURRITA, Miguel Ángel. “Tasas y precios públicos en la Ley reguladora de haciendas locales”, *Revista Impuestos*, Nº 12/1989, España, pp. 183-199.

COLLIANDER, Anders and FINNISH MINISTRY OF FINANCE. “Taxation in Finland 2009”, Nº 7/2009, April, 2009, *Ministry of Finance Publications*, Helsinki, Finland.

COLOMER FERRÁNDIZ, Carlos. *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales*, Las Siete Partidas, Valencia, España, 1993.

COMBARROS VILLANUEVA, Victoria Eugenia. “La interpretación económica como criterio de interpretación jurídica (Algunas reflexiones a propósito del concepto de “propiedad económica” en el Impuesto sobre Patrimonio)”, *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 44, 1984, Madrid, España, pp. 485-536.

COMISIÓN EUROPEA. *La política fiscal en la Unión Europea*, Oficina de Publicaciones Oficiales de la Comunidades Europeas, Luxemburgo, 2000.

- *El patrimonio natural y cultural como factor de desarrollo del turismo sostenible en los destinos turísticos no tradicionales*. Dirección General de Empresa, Unidad de Turismo, Bruselas, Bélgica, 2002.

CONDE y CONDE, Mario. "El pretendido uso público de las playas zonas marítimas terrestres de propiedad privada", *Revista de Administración Pública*, Nº 73, España, 1974, pp. 429-453.

CONDE- PUMPIDO TOURON, Cándido. "La responsabilidad civil por daños al medio ambiente", *Revista de Derecho Ambiental*, Nº 5, 1990, Asociación de Derecho Ambiental Español, Murcia, España, pp. 11-19.

CONGRESO DE LOS DIPUTADOS. "La Constitución de 1812", Monográfico, en *Revista de las Cortes Generales*, Nº 10, 1er cuatrimestre de 1987, Madrid, España, pp. 150-385.

CORAGGIO, Paolo y HERR, Úrsula. "El uso de las presunciones para la determinación de las obligaciones tributarias", en AA. VV. *La capacidad contributiva, presupuesto jurídico y fundamentos de la tributación*, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias e Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, España, 2002, pp. 283- 294.

CORNEJO PÉREZ, Alberto. "La reestructuración del impuesto especial sobre determinados medios de transporte en el contexto de la implantación de una fiscalidad verde por el Estado", en *Revista de Contabilidad y Tributación CEF*, Nº 302, España, 2008, pp. 3-30.

CORONA RAMÓN, Juan Francisco, y VALERA, Francisco. *La armonización fiscal en la comunidad europea*, Ariel Economía, Barcelona, 1989.

CORS MEYA, Francesc Xavier. "Las tasas en el marco de un sistema tributario justo", *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 51, 1986, Madrid, España, p. 327 y ss.

- "Delimitación entre tasas y precios públicos", *Revista Hacienda Autonómica Local*, Nº 57, 1989, España.

- "Precios públicos: parafiscalidad, sujeción al IVA y exacciones de efectos equivalentes a derechos de aduanas", *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 67, 1990, Madrid, España, pp. 367-384.

- "La base imponible", *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 72, 1991, Madrid, España, pp. 485-520.

- "Elemento subjetivo del hecho imponible", *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Volumen XLV, Nº 238, Octubre/diciembre de 1995, Editorial de Derecho Financiero, Editoriales de Derecho Reunidas S. A., Madrid, España, pp. 883-916.

CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías, Director. "Aspectos de la relación aduanera", *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Nº 51, 1963, España, pp. 9-62.

- *Ordenamiento Tributario Español*, 3ª edición, Civitas, Madrid, España, 1977.

- *Ordenamiento Tributario Español*, Volumen I, Civitas, Madrid, España, 1985.

CORTES GENERALES. *Constitución Española. Trabajos parlamentarios*, Volumen I, Cortes Generales, Madrid, España, 1980.

COUNCIL OF THE EUROPEAN UNION. *Climate change. Key terms in 23 languages*, General Secretariat of de Council, Personnel and Administration, Translation and Document Production, Brussels, Belgium, May 2011.

CREMADES SCHULZ, Miguel Teodoro. “Los impuestos sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente”, en AA. VV. BECKER, Fernando, CAZORLA, Luis María, MARTÍNEZ-SIMANCAS, Julián. Directores. *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen I, Iberdrola, Thomson-Aranzadi, Navarra, España, 2008, pp. 679-697.

CRUZ PADIAL, Ignacio. “La imposición sobre las bebidas alcohólicas en España: una aproximación a sus efectos económicos”, *Revista Hacienda Pública Española*, Nº 141-142, 1997, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, pp. 135-163.

CRUZ PADIAL, Ignacio, y RUIZ ROMERO DE LA CRUZ, Elena. *El gravamen de las bebidas alcohólicas en el marco histórico de la imposición sobre consumos específicos*, Universidad de Málaga, España, 1997.

CHECA GONZÁLEZ, Clemente. “Los impuestos con fines no fiscales: Notas sobre las causas que los justifican y sobre su admisibilidad constitucional”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 40, octubre/diciembre de 1983, Madrid, España, pp. 505-516.

- “El sistema IVA: notas sobre su estructura jurídica”, *Revista Hacienda Pública Española*, Nº 86, 1984, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, pp. 64-79.

- “Los Impuestos Especiales. Notas sobre su nueva configuración en nuestro sistema tributario”, *Revista Impuestos*, Nº 3, 1986, España, pp. 188-197.

- “El Impuesto sobre Tierras Infrutilizadas de la Comunidad Autónoma andaluza. Comentario a la Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 de marzo”, en *Revista Impuestos*, Nº 6, 1987, Editorial La Ley, Madrid, España, p. 119.

- “El principio de reserva de ley en materia tributaria”, en AA. VV. MARTÍNEZ LAFUENTE, Antonio, Coordinador. *Estudios de Derecho y Hacienda: Homenaje a César Albiñana García-Quintana*, Volumen II, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, España, 1987, pp. 783-830.

- *Interpretación y aplicación de las normas tributarias: análisis jurisprudencial*, Lex Nova, Valladolid, España, 1998.

- *Los tributos locales: análisis de las cuestiones sustantivas más controvertidas*, Marcial Pons, Madrid, España, 2000.

- “Tasas locales. Hecho imponible y cuantía”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Volumen 50, Nº 258, 2000, España, pp. 803-830.

- “El coste de las tasas por prestación de servicios o realización de actividades”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, Nº 22, 2000, España.

- “Tasas locales”, en *Anuario de la Facultad de Derecho. Universidad de Extremadura*, Nº 18, 2000, España, pp. 35-83.

- “El derecho a la deducción del IVA en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de Luxemburgo”, en *Revista Impuestos*, Año 22, Nº 2, 2006, Madrid, España, pp. 204-236.

- “Integra la base imponible del ICIO el coste de los equipos necesarios para la captación de la energía eólica”, en *Quincena Fiscal*, Nº 17, 2010, Madrid, España, pp. 107-116.

- “La degradación de los principios tributarios como consecuencia de la globalización económica”, en *Anuario de la Facultad de Derecho. Universidad de Extremadura*, Nº 28, 2010, España, pp. 17-40.

- “Globalización económica y principios tributarios”, en *Cuestiones Constitucionales: Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, Nº 22, 2010, México, pp. 79-113.

CHECA GONZÁLEZ, Clemente, y MERINO JARA, Isaac. “Impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos. Reflexiones sobre la evaluación monetaria a la luz del principio de capacidad económica”, en *Anuario de la Facultad de Derecho. Universidad de Extremadura*, Nº 6, 1988, España, pp. 171-209.

- “El Impuesto municipal sobre aprovechamientos de cotos privados de caza y pesca”, en AA. VV. GALÁN RUIZ, Javier, PRIETO MARTÍN, Carlos, y HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, Coordinadores. *Tributos locales y autonómicos*, Editorial Aranzadi, España, 2006, pp. 335-342.

CHICO DE LA CÁMARA, Pablo. “Contribuciones especiales sobre vertidos de las aguas en la CEE”, en *Noticias de la Unión Europea*, Nº 122, Año XI, Marzo de 1995, Editorial CISS, S. A., Valencia, España, pp. 51- 62.

- “Análisis comparativo en el sistema italiano y español del uso de contribuciones especiales para financiar la ejecución de obras hidráulicas medioambientales”, en AA. VV. YÁBAR STERLING, Ana, Directora. *Fiscalidad Ambiental*, Cedecs, Editorial, S.L., Barcelona, España, 1998, pp. 225- 254.

- “El uso de contribuciones especiales para financiar la ejecución de obras públicas hidráulicas medioambientales”, en *Noticias de la Unión Europea*, Nº 162, 1998, España, pp. 69-84.

- “Un apunte sobre la naturaleza jurídica y la valoración constitucional de las contribuciones especiales medioambientales” en AA. VV. YABAR STERLING, Ana, Directora y HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, Coordinador. *La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S. A., Madrid-Barcelona, España, 2002, pp. 237-264.

- "Las contribuciones especiales a la luz de los principios constitucionales", *Quincena Fiscal*, Nº 21/22, 2003, España, pp. 105-116.

- "Límites a la fiscalidad ambiental a la luz de la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea", en *Noticias de la Unión Europea*, Nº 237, 2004, España, pp. 31-45.

- "La regla de la no confiscatoriedad como límite a la tributación medioambiental" en AA. VV. BECKER, Fernando, CAZORLA, Luis María, y MARTÍNEZ-SIMANCAS, Julián, Directores. *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen I, Iberdrola, Thomson-Aranzadi, Navarra, España, 2008, pp. 161-185.

CHICO DE LA CÁMARA, Pablo y HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. "La fiscalidad de las emisiones atmosféricas en España" en AA. VV. BUÑUEL GONZÁLEZ, Miguel, Director. *Tributación medioambiental: teoría, práctica y propuestas*, editado por Deloitte y Thomson-Civitas, Madrid, España, 2004, pp. 185-248.

DA SILVA MARTINS, Ives Gandra. "Capacidad económica y capacidad contributiva", en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Volumen XLI, número 212, marzo- abril de 1991, Editorial de Derecho Financiero y Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, España, pp. 235- 259.

DAGNINO GUERRA, Alfredo. "Propiedad privada y dominio público en materia viaria", en *Revista de Administración Pública*, Nº 141, septiembre-diciembre de 1996, Madrid, España, pp. 61-94.

DANISH MINISTRY OF TAXATION. "Danish Tax Reform 2010", *Paper to the OECD WP 2 Meeting November 2009*. Presentado el 25 de enero de 2010, en la página oficial del Ministerio de Impuestos danés.

DE ASÍS ROIG, Agustín E. "Policía demanial externa y medio ambiente. Algunas reflexiones sobre la Sentencia del Tribunal Constitucional 149/1991, de 4 de julio", *Revista de Derecho Urbanístico*, Nº 125, España, 1991, pp. 35-72.

DE LA CRUZ RODRÍGUEZ, Baltasar. "¿Qué futuro tienen los impuestos propios de las Comunidades Autónomas?", en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Volumen 46, Nº. 239, España, 1996, pp. 43-84.

- "Notas sobre política y fiscalidad ambiental", en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, Año 1998, Nº 3, España, pp. 1389-1410.

DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*. 18ª edición, 3ª reimpresión, Editorial Porrúa, Distrito Federal, México, 2000.

DE LA HUCHA CELADOR, Fernando. "El poder tributario de las Comunidades Autónomas en materia medioambiental", en AA. VV. BECKER, Fernando, CAZORLA, Luis María y MARTÍNEZ-SIMANCAS, Julián, Directores. *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen I, Iberdrola, Thomson-Aranzadi, Navarra, España, 2008, pp. 285-325.

DE LUCAS, Javier. "El principio de solidaridad como fundamento del derecho al medio ambiente", *Revista de Derecho Ambiental*, Nº 12, 1994, Asociación de Derecho Ambiental Español, Murcia, España, pp. 51- 70.

DE LUIS CALABUIG, Estanislao, GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles, PEÑA ALONSO, José Luis, ROMANO VELASCO, Joaquín, TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, y VAQUERA GARCIA, Antonio. *Estudio sobre la posibilidad del establecimiento de tributos para la protección y mejora del medio ambiente en la Comunidad de Castilla y León*, elaborado para el Ministerio de Medio Ambiente de Castilla y León, España, Octubre de 2005.

DE MIGUEL RUIZ, Juan Antonio. "Potenciación de los usos de las vías pecuarias", en *Estudios Territoriales*, Nº 5, Madrid, España, 1982, pp. 39-68.

DE MITA, Enrico. "Contributi di migliora e imposta sulle aree fabbricabili della legislazione italiana", in *L'imposta sulle aree fabbricabili*, Milano, Italia, 1965, p. 65 y ss.

- "Capacità contributiva", in *Rassegna tributaria*, I, Italia, 1987, pp. 45 e ss.

- "L'imposta sullo scalo turistico in Sardegna di aerei e imbarcazioni da diporto tra contrasto alla libera prestazione di servizi natura di aiuto di Stato", *Rivista di Giurisprudenza Tributaria* 2/2010, Italia, 2010.

DE PRADA GARCÍA, Aurelio. "Justicia y protección fiscal del medio ambiente", en AA. VV. YÁBAR STERLING, Ana, Directora. *Fiscalidad Ambiental*, Cedecs Editorial, S.L., Barcelona, España, 1998, pp. 245- 255.

- "Aspectos filosóficos de la problemática ambiental", en AA. VV. YABAR STERLING, Ana, Directora, y HERRERA MOLINA, Pedro, Coordinador. *La protección Fiscal del Medio Ambiente. Aspectos económicos y jurídicos*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S. A., Madrid-Barcelona, España, 2002, pp. 17-27.

DE ROSELLÓ MORENO, Carlos. *Fiscalidad del automóvil. Reforma Fiscal Ecológica e incentivos para la renovación del parque de vehículos*, Cedecs Editorial, S.L., Barcelona, España, 2002.

DE SERRES, Alain; MURTI, Fabrice; NICOLETTI, Giuseppe. "A framework for assessing Green Growth Policies", *Working Papers*, Nº 774, OECD, Economics Department, OECD Publishing, 7/06/2010.

DE VICENTE DE LA CASA, Fernando. "La concurrencia y articulación del Impuesto sobre Bienes Inmuebles con otros tributos que recaen sobre el mismo objeto imponible", en *Crónica Tributaria*, Nº 131, 2009, España, pp. 191-222.

DELLA VALLE, Eugenio. "Tassa sul lusso: la Corte di Giustizia completa l'epitaffio", *Corriere Tributario*, Nº 3/2010, Italia, 2010, pp. 201 e ss.

DEMSETZ, Harold. "Hacia una teoría de los derechos de propiedad", *Revista Hacienda Pública Española*, Nº 68, 1981, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, pp. 286-295.

DOCAVO ALBERTI, Luis. *Jurisprudencia tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*, Editorial La Ley, Madrid, España, 1991.

DOMINGUES DE OLIVEIRA, José Marcos. *Direito tributario. Capacidade contributiva*, 2ª edición, Editorial Renovar, Río de Janeiro, Brasil, 1998.

DORIGO, Stefano. “La Corte di Giustizia e la “tassa sul lusso” della regione Sardegna: rilevanza comunitaria dei controlimiti e ulteriore compressione della sovranità fiscale dello Stato”, *Rivista Dir. Trib.*, 2010, 3, 85. De Jure Banca Dati, Giuffrè Editore, Italia.

DURÁN CABRÉ, José María y DE GISPERT BROSA, Cristina. “La tributación ambiental en España: situación actual”, en AA. VV. BECKER, Fernando, CAZORLA, Luis María, y MARTÍNEZ-SIMANCAS, Julián, Directores. *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen II, Iberdrola, Thomson-Aranzadi, Madrid, España, 2008, pp. 1367-1410.

ECONOTICIAS (Redacción). “Francia impondrá un impuesto a las aerolíneas para financiar su plan nacional contra el ruido”, en *Econoticias: Información profesional de Medioambiente*, Nº 132, 2003, Editorial La Ley, Madrid, España, p. 17.

EFE (Agencia de Noticias). “Proponen a ONU cómo financiar cambio climático”, *EL UNIVERSAL* (periódico de circulación nacional), edición electrónica de 6 de noviembre de 2010 (México).

ELIZALDE y AYMERICH, Pedro de. “Repercusión tributaria y función arbitral de la Administración”, en *Revista Hacienda Pública Española*, Nº 63, 1980, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, pp. 143 y ss.

ENVIRONMENTAL NEWS SENIOR REPORTER. “Maldives to Impose Green Tourist Tax” en *Environmental News*, 8 de septiembre de 2009.

ENVIRO NEWS' GLOBAL CORRESPONDENT. “Netherlands green road tax- A European First”, en *Enviro news' global correspondent electronical magazine*, publicado el 18 de noviembre de 2009.

ESCOBAR LASALA, Juan José. “El régimen de la circulación intracomunitaria de bienes sometidos a Impuestos Especiales en 1-1-93”, *Revista Impuestos*, Nº 18, 1991, España, pp. 36-65.

ESCOBAR ROCA, Guillermo. *La ordenación constitucional de medio ambiente*, Editorial Dykinson, Madrid, España, 1995.

ESCRIBANO LÓPEZ, Francisco. “Principio de igualdad y deber de contribuir en la Jurisdicción Constitucional”, *Papeles de Trabajo*, P.T. Nº 25, IEF, Madrid, España, 1989.

- “Los presupuestos generales del Estado en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, en AA. VV. *Derecho Financiero Constitucional. Estudios en memoria del profesor Jaime García Añoveros*, Edición Especial del Número 109/110 de la *Revista Española de Derecho Financiero*, Universidad Internacional de Andalucía y Civitas Ediciones, S.L., Madrid, España, 2001, pp. 307- 343.

- “El principio de reserva de ley en la tributación medioambiental”, en AA. VV. BECKER, Fernando, CAZORLA, Luis María y MARTÍNEZ-SIMANCAS, Julián, Directores. *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen I, Iberdrola, Thomson-Aranzadi, Navarra, España, 2008, pp. 123-159.



ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto. “Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales: la amenaza del principio de calificación”, *Revista Hacienda Pública Española*, Nº 60, 1979, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, pp. 39-51.

- “El valor real y el Impuesto sobre Transmisiones”, *Palau* 14, Nº 22, 1994, España, pp. 177-186.

- “La jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia de tributación medioambiental”, en AA. VV. BECKER, Fernando, CAZORLA, Luis María y MARTÍNEZ-SIMANCAS, Julián, Directores. *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen I, Iberdrola, Thomson-Aranzadi, Navarra, España, 2008, pp. 213-242.

ESPOSITO DE FALCO, Olimpia. “L'armonizzazione fiscale e le tasse ecologiche”, *Rivista Giur. Ambiente*, 2004, 05, 643. De Jure Banca Dati, Giuffrè Editore, Italia.

EINAUDI, Luigi. *Intorno al concetto di reddito imponibile e di un sistema d'imposte sul reddito consumato*, Reale Accademia delle Scienze di Torino, Vincenzo Bona, Torino, Italia, 1912.

EUROPEAN ENVIRONMENT AGENCY, *Environmental Taxes: recent developments in tools for integration*, EEA, published by the Office for Official Publications of the European Communities. Luxembourg, 2000, pp. 15-17.

- “Market- based instruments for environmental policy in Europe”, *EEA, Technical Report* Nº 8/2005, published by the Office for Publications of the European Communities, Luxembourg, 2005.

- *Indicator fact sheet. TERM 2006- 21. Fuel prices and taxes*, EEA, published by the Office for Official Publications of the European Communities, Luxembourg, 2006.

- “Using the market for cost-effective environmental policy, Market – based instruments in Europe”, *EEA Report* Nº 1/2006, published by the Office for Official Publications of the European Communities, Luxembourg, 2006.

- “Europe’s Environment. The fourth assessment”. *EEA Report* 2/2007, published by the Office for Official Publications of the European Communities, Luxembourg, 2007.

- “Ecosystems services – accounting for what matters”, *EEA Briefing* 2/2008, published by the Office for Official Publications of the European Communities, Luxembourg, 2008.

- “Effectiveness of environment taxes and charges for managing sand, gravel, and rock extraction in selected EU countries”, *EEA Report* 2/2008, published by the Office for Official Publications of the European Communities, Luxembourg, 2008.

FALCÓN Y TELLA, Ramón. “Algunas observaciones sobre la distinción entre tasas y precios públicos”, *Revista Técnica Tributaria* Nº 29, 1985, España.

- *Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas*, Civitas, Madrid, España, 1988.

- "Interpretación económica y seguridad jurídica", *Revista Crónica Tributaria*, Nº 68, 1993, España, pp. 7-36.

- "Las medidas tributarias medio ambientales y la jurisprudencia constitucional", en AA. VV. ESTEVE PARDO, José, Coordinador. *Derecho del medio ambiente y administración local*, Diputación de Barcelona-Civitas, Madrid, España, 1996, pp. 671-686.

- "Las competencias del Estado, Comunidades Autónomas y Corporaciones locales en materia de tributación medioambiental", en *Conferencias sobre tributos ecológicos en el ámbito municipal*, Ayuntamiento de Madrid, Área de Hacienda y Economía, (Secretaría Técnica), España, 1996.

- "La incompatibilidad entre la actual regulación de AJD y el ordenamiento comunitario (I): operaciones inmobiliarias y préstamos hipotecarios", *Quincena Fiscal*, Nº 14, 1997, España, pp. 5-8.

- "La incompatibilidad entre la actual regulación de AJD y el ordenamiento comunitario (II): concentración de capitales", *Quincena Fiscal*, Nº 15, 1997, España, pp. 5-8.

FALSITTA, Gaspare. *Corso istituzionale di diritto tributario*, III ed. CEDAM, Padova, Italia, 2009.

FANTINI, Marco, PRAMMER, Doris, DE LAET, Jean-Pierre, NICODÈME, Gaetam, HEMMELGARN, Thomas, KOSONEN, Katri, HRISTOVA, Mayya. *Taxation trends in the European Union. Data for the EU Members States, Iceland and Norway*, 2010 Edition, EUROSTAT, European Commission, Publications Office of the European Union, Luxembourg, 2010.

FEDELE, Andrea. *Appunti dalle Lezioni di Diritto Tributario*, G. Giappichelli Editore, Torino, Italia, 2005.

- "Gli incrementi «nominali» di valore nell'Invim ed il principio di capacità contributiva", in *Rivista dir. fin. e sc. fin.*, 1982, I, 57 e ss.

FERNÁNDEZ DE GATTA SÁNCHEZ, Dionisio. "Normativa ambiental relativa al sector energético", en *CEE*, Nº 101, 1993, pp. 39-56.

- "Unión Europea y cambio climático: el régimen europeo del comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero", en *Noticias de la Unión Europea*, Nº 258, Monográfico. Gases de efecto invernadero, Año XXII, Julio de 2006, editado por Wolkers Kluwer, España, 2006, pp. 5-25.

- "La nueva política de la Unión Europea sobre cambio climático y comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero", en *Noticias de la Unión Europea*, Nº 295, 2009, España, pp. 21-54.

- "El régimen de la sostenibilidad medioambiental", en *Revista Jurídica de Castilla y León*, Nº 25, septiembre de 2011, España, pp. 163-218.

FERNÁNDEZ DE TROCÓNIZ ROBLES, Borja. "La tributación medioambiental en Gran Bretaña", en AA. VV. BECKER, Fernando, CAZORLA, Luis Manuel y MARTÍNEZ-

SIMANCAS, Julián, Directores. *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen II, Iberdrola, Thomson-Aranzadi, Navarra, España, 2008, pp. 933-977.

FERNÁNDEZ JUNQUERA, Manuela. “¿Un impuesto municipal industrial anticontaminante?”, en AA. VV. *Organización territorial del Estado*, Volumen II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 1985, pp. 1264 y ss.

FERNÁNDEZ LÓPEZ, Roberto Ignacio. “La fiscalidad ambiental en Galicia y la legislación de montes”, en *Noticias de la Unión Europea*, Nº 274, Año XXIII, Noviembre de 2007, Wolters Kluwer, Bilbao, España, pp. 29- 50.

FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Pascual. “La fiscalidad sobre el agua”, en AA. VV. BECKER, Fernando, CAZORLA, Luis Manuel y MARTÍNEZ-SIMANCAS, Julián, Directores. *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen II, Iberdrola, Thomson-Aranzadi, Navarra, España, 2008, pp. 1227-1244.

FERNÁNDEZ MUÑOZ, Carmen, SÁNCHEZ CORRALES, Cristina, y PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, José Javier. *Guía del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados*, Ciss, Valencia, España, 1999.

FERNÁNDEZ ORTE, Jaime. “La prohibición de doble imposición y el impuesto extremeño sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, Nº 16/2007, Navarra, España, pp. 27-44.

FERNÁNDEZ SARASOLA, Ignacio (Universidad de Oviedo) y REVIRIEGO PICÓN, Fernando (UNED). “La Constitución española de 1812”, en la obra realizada y expuesta en [www.cervantesvirtual.com](http://www.cervantesvirtual.com), en colaboración con la Biblioteca Nacional de España.

FERRARA, Rosario. “Modelli e tecniche della tutela dell'ambiente: il valore dei principi e la forza della prassi”, *Foro Amministrativo T.A.R.*, Nº 6, Giugno, 2009, De Jure Banca Dati, Giuffrè Editore, Italia.

FERREIRO LAPATZA, José Juan. “El objeto del tributo”, en *Revista Española de Derecho Tributario*, Civitas, Nº 10, Abril/junio de 1976, Madrid, España, pp. 227-243.

- “Los Impuestos Especiales en el ordenamiento jurídico de nuestro sistema tributario”, *Revista Hacienda Pública Española*, Nº 71, 1981, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, pp. 321-412.

- “Tasas y precios públicos: la nueva parafiscalidad”, *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* Nº 64, 1989, Madrid, España, pp. 485-518.

- “Sujetos pasivos y capacidad económica”, en AA. VV. PUY FRAGA, Pedro, Coordinador. *Estudios en Homenaje al Profesor Carlos G. Otero Díaz*, Tomo I, Universidad de Santiago de Compostela, Facultad de Derecho, España, 1991, pp. 549- 559.

- “Tasas y precios. Los precios públicos”, en AA. VV. *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español: ponencias y comunicaciones españolas (XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario)*, IEF y Marcial Pons, Madrid, España, 1991.

- "Tasas y precios públicos", en AA. VV. FERREIRO LAPATZA, José Juan. Coordinador. *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Marcial Pons, Madrid, España, 1993, pp. 413-442.

- "La clasificación de los tributos en impuestos, tasas y contribuciones especiales", *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*. Nº 100, 1998, España, pp. 549-558.

- *Curso de Derecho Financiero Español. Volumen II. Parte General (Teoría General del Tributo, Obligaciones, Procedimiento, Sanciones)*, Manuales Universitarios, 24ª edición, Editorial Marcial Pons y Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid, España, 2004.

- *Instituciones de Derecho Financiero*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid, España, 2010.

FERREIRO LAPATZA, José Juan, MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier, y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús. *Curso de Derecho Tributario. Sistema Tributario Español*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, 6ª edición, Madrid, España, 2011.

FICARI, Valerio. "Sviluppo del turismo, ambiente e tassazione locale", *Rivista Rassegna Tributaria*, Italia, 2008, pp. 963 y ss.

FICHERA, Franco. *Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale*, Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, Italia, 1973.

- "Fiscalità ed extrafiscalità nella Costituzione. Una rivisitazione dei lavori preparatori" in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, Italia, 1997, 496-534.

FLORES ZAVALA, Ernesto. *Elementos de finanzas públicas mexicanas. Los Impuestos*, 26ª edición, Editorial Porrúa, Distrito Federal, México, 1985.

FORTES GONZÁLEZ, Ana Isabel. "La responsabilidad por daños al medio ambiente. En especial la responsabilidad de la administración", *Revista de Derecho Ambiental*, Nº 23, 1999, Asociación de Derecho Ambiental Español, Murcia, España, pp. 9- 38.

FUENTES BODELÓN, Fernando. *Derecho Administrativo de los bienes: dominio público y patrimonio*, ENAP, Alcalá de Henares, España, 1977.

FURUBOTN, Eiriz G. y PEJOVICH, Svetozàr. "Los derechos de propiedad y la teoría económica: examen de bibliografía reciente", en *Revista Hacienda Pública Española*, Nº 68, 1981, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, pp. 295- 317.

GAFFURI, Gianfranco. "La discriminazione dei redditi di lavoro autonomo ed i principi di eguaglianza e di capacità contributiva", in *Giur. it.*, 1980, I, 1, p. 1797.

- "Il senso della capacità contributiva" in PERRONE, Leonardo e BERLIRI Claudio. *Diritto Tributario e Corte Costituzionale*, Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, Italia, 2006, pp. 25-38.

GAGO RODRÍGUEZ, Alberto y LABANDEIRA VILLOT, Xavier. *La reforma fiscal verde*, Ediciones Mundi- Prensa, Madrid- Barcelona- México, 1999.

GAGO RODRÍGUEZ, Alberto, LABANDEIRA VILLOT, Xavier y RODRIGUEZ MÉNDEZ, Miguel. “La práctica de la imposición ambiental y de las reformas fiscales verdes”, en AA. VV. GAGO RODRÍGUEZ, Alberto y LABANDEIRA VILLOT, Xavier, Directores. *Energía, fiscalidad y medioambiente en España*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 2002, pp. 103-149.

- “Evidencia empírica internacional sobre los dividendos de la imposición medioambiental”, en AA. VV. BUÑUEL GONZÁLEZ, Miguel. Director. *Tributación Medioambiental: Teoría, practica y propuestas*, Editado por Deloitte y Thomson-Civitas, Madrid, España, 2004, pp. 372-404.

GALÁN RUIZ, Javier, y SÁNCHEZ GARCÍA, Lorenzo. “Las contribuciones especiales”, en AA. VV. GALÁN RUIZ, Javier, PRIETO MARTÍN, Carlos, y HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, Coordinadores. *Tributos locales y autonómicos*, Editorial Aranzadi, España, 2006, pp. 395-421.

GALÁN SÁNCHEZ, Rosa María. “Excepciones a la prohibición de exacciones de efecto equivalente. Su justificación y límites”, *Revista Impuestos*, Nº 14, 1991, España, pp. 81-94.

- “STJCE 29.11.2001, François De Coster, As. C-17/00: Cuestión prejudicial. Concepto de órgano jurisdiccional. Libre Prestación de Servicios. Impuesto municipal sobre antenas parabólicas. Obstáculo para la recepción de programas televisados difundidos por satélite” en HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Comentarios de Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 2002, pp. 396-399.

- “Los elementos de cuantificación del impuesto sobre hidrocarburos a la luz de la normativa comunitaria”, en AA. VV. FALCÓN Y TELLA, Ramón, Director. *Estudios sobre fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, España, 2006, pp. 57-76.

GALLAGHER, Kevin. “Elinor Ostrom breaks the Nobel mould”, [www.guardian.co.uk](http://www.guardian.co.uk) Tuesday 13 October, 2009.

GALLO, Franco. “Giustizia sociale e giustizia fiscale tra decentramento e globalizzazione”, in *Rivista Dir. Trib.* 2004, 10, 1069. De Jure Banca Dati, Giuffrè Editore, Italia.

- “Profili critici della tassazione ambientale”, in *Rivista Rassegna Tributaria*, Nº 2/2010, Marzo- Aprile, Il Fisco Editore, Italia, pp. 303- 310.

GARCÍA BUENO, Marco César. *El principio de capacidad contributiva a la luz de las principales aportaciones doctrinales en Italia, España y México*, Colección de Estudios Jurídicos, Tomo XVII, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, D.F., México, 2002.

GARCÍA CARRETERO, Belén. “STC 295/2006, de 11 de octubre: Cuestión de inconstitucionalidad planteada sobre el párrafo primero del art. 34 b) de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, por posible vulneración de los arts. 14 y 31.1 de la Constitución Española” en *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 2006.

- "La protección del medioambiente frente a las libertades fundamentales. Análisis de la Jurisprudencia emitida por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas sobre la materia", en AA. VV. FALCÓN Y TELLA, Ramón. Director. *Estudios sobre fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 2006, pp. 133-138.

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. "Las expropiaciones legislativas desde la perspectiva constitucional. En particular, el caso de la Ley de Costas", *Revista de Administración Pública*, Nº 141, septiembre-diciembre de 1996, Madrid, España, pp. 131-152.

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo, TIZZANO, Antonio, y ALONSO GARCÍA, Ricardo. *Código de la Unión Europea. Anexo de actualización*, 2ª edición, Editorial Civitas, Madrid, España, 2001.

GARCÍA DE PABLOS, Jesús Félix. "La base imponible de los parques eólicos en el Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras", en *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación: Comentarios, casos prácticos*, Nº 333, 2010, España, pp. 79-88.

GARCÍA FRÍAS, María Ángeles. "Los fines extrafiscales en las tasas", en AA. VV. *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español: ponencias y comunicaciones españolas (XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario)*. IEF y Marcial Pons, Madrid, España, 1991.

- *La financiación territorial mediante recargos: un análisis jurídico*; Universidad de Salamanca, 1994.

- "El mínimo de existencia en el Impuesto sobre la Renta alemán", en *Revista de Información Fiscal*, Nº 3, 1994, España, pp. 17-57.

GARCÍA GÓMEZ, Antonio J. "El impuesto aragonés sobre el daño ambiental causado por las grandes áreas de venta: un análisis constitucional", en *Noticias de la Unión Europea*, Nº 289, Febrero de 2009, Wolters Kluwer, España, pp. 14-28.

GARCÍA-HERRERA BLANCO; Cristina. "Incentivos energéticos en el impuesto sobre la electricidad: especial referencia al nuevo marco comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad", en AA. VV. FALCÓN Y TELLA, Ramón, Director. *Estudios sobre fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible*, IEF, Madrid, España, 2006, pp. 77-91.

GARCÍA LUQUE, Elisa I. "Apuntes y breves propuestas sobre la fiscalidad ambiental en Andalucía", en *Revista de Información Fiscal*, Nº 49, Enero/ febrero de 2002, Editorial Lex Nova, España, pp. 125- 148.

GARCÍA MAYNEZ, Eduardo. *Ensayos filosóficos jurídicos 1934-1979*, Textos Universitarios, UNAM, Distrito Federal, México, 1984.

GARCÍA-MONCÓ, Alfonso M. "La tributación medioambiental en el ámbito municipal", en AA. VV. BECKER, Fernando, CAZORLA, Luis María y MARTÍNEZ-SIMANCAS, Julián, Directores. *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen I, Iberdrola, Thomson-Aranzadi, Navarra, España, 2008, pp. 363-380.

GARCÍA NOVOA, César. “El canon de saneamiento de la Comunidad Autónoma gallega”, en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Nº. 241, Madrid, España, 1996, pp. 594-602.

- “La tributación medioambiental en Galicia. Presentación”, en AA. VV. GARCÍA NOVOA, César, Coordinador. *La tributación medioambiental en Galicia*, en *Noticias de la Unión Europea*, Nº 274, Año XXIII, Noviembre de 2007, Wolkers Kluwer, Bilbao, España, pp. 3 y 4.

- “Reflexiones sobre los impuestos propios de carácter medioambiental en el ámbito de la tributación autonómica”, en *Noticias de la Unión Europea*, Nº 274, Año XXIII, Noviembre de 2007, Wolkers Kluwer, Bilbao, España, pp. 51-72.

GARCÍA PÉREZ, Marta. “La indeterminación del dominio público marítimo terrestre en la Ley de Costas de 1988. A propósito del deslinde de acantilados”, *Revista de Administración Pública*, Nº 169, enero-abril, 2006, Madrid, España, pp. 189-218.

GARCÍA REYNOSO, Agustín. “Urgente, legislar emisión de contaminantes atmosféricos”, *Boletín UNAM DGCS* 354, Ciudad Universitaria, Distrito Federal, México, 16 de junio de 2011.

GARCÍA RICO, Agustín. *La financiación de las Comunidades Autónomas*, Colección de Monografías, Nº 26, Ediciones de la Universidad de Castilla- La Mancha, Cuenca, España, 1999.

GARCÍA-TREVIJANO GARNICA, Ernesto. “El régimen jurídico de las costas españolas: la concurrencia de competencias sobre el litoral. Especial referencia al informe preceptivo y vinculante de la Administración del Estado”, *Revista de Administración Pública*, Nº 144, septiembre-diciembre de 1997, Madrid, España, pp. 97-128.

GARCÍA TRIVIÑO, Rafael Mouliaa. “Capítulo XXV. El ámbito del Impuesto sobre hidrocarburos. Criterios de clasificación arancelaria”, en AA. VV. *Impuestos especiales*, Ministerio de Economía y Hacienda, Escuela de la Hacienda Pública, Colección Manuales, Madrid, España, 1988, pp. 437-470.

GARCÍA VALIÑAS, María Ángeles. “Tarificación Óptima para el servicio de aguas en las ciudades: aplicación a tres municipios españoles”, *INV* Nº 4/03, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 2003.

GARCÍA VALIÑAS, María de los Ángeles y TORGLER, Benno. “Impuestos y protección medioambiental: Preferencias y factores determinantes”, *Papeles de Trabajo*, P.T. Nº 20/07, IEF, Madrid, España.

GARZA, Servando J. *Las garantías constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano*, Editorial Cultural, Distrito Federal, México, 1949.

GASCÓN ORIVE, Alfaro. *Manual de comercio exterior*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, España, 1991.

GÉNOVA GALVÁN, Alberto. “El concepto de base imponible”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero* Nº 43, 1984, Madrid, España, pp. 325-371.

- *La estimación indirecta*, Tecnos, Madrid, España, 1985.

GEORGESCU, Marina Anda; PENDOLOVSKA, Velina; and CABEÇA, Julio Cesar. "Distribution of environmental taxes in Europe by tax payers in 2007", *Statistics in focus* N°67/2010, European Commission, EUROSTAT, published on January 6, 2011, Publications Office of the European Union, Luxembourg, 2011.

GIANNINI, Achille Donato. *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Editrice Torinese, Torino, Italia, 1956.

- *Instituciones de Derecho Tributario*, traducido por SAINZ DE BUJANDA, Fernando, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, España, 1957.

GIANNINI, Massimo Severo. "Ambiente: Saggio sui diversi aspetti giuridici", in *Rivista Trimestrale di Diritto Pubblico*, N° 2, Giuffrè Editore, Italia, 1975, pp. 23 y ss.

- "L'interpretazione e l'integrazione", *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, V, 1941 (traducido en *Hacienda Pública Española*, N° 86, 1984, España).

GIARDINA, Emilio. *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*, Giuffrè Editore, Milano, Italia, 1961.

GIL DEL REAL DEL PASO, Francisco, y ARROYO GIMÉNEZ, Juan Antonio. *Política Agrícola Común (Mecanismos aplicables en los intercambios)*, Extecom, Madrid, 1988.

GIL IBÁÑEZ, José Luis. "La armonización de los impuestos especiales", *Noticias de la Unión Europea*, N° 113, 1994, España, pp. 71-83.

GIL RODRÍGUEZ, Isabel. *Tasas urbanísticas por la actividad promotora privada en fase de planeamiento*, Marcial Pons, Madrid, España, 2005.

- "Legalidad, equivalencia de costes y capacidad económica en las tasas", *Tributos Locales* N° 50, 2005, Madrid, España, pp. 13-52.

- "Prestación efectiva del servicio y singularización en las tasas", en *Tributos Locales* N° 57, 2005; Madrid, España, pp. 11-32.

- "La cesión del I.T.P.A.J.D. (I)", en LAGO MONTERO, José María, GIL RODRÍGUEZ, Isabel, GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles, y ALFONSO GALÁN, Rosa María. *El sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas. Comentarios a la Ley 22/2009, de 28 (sic) de diciembre, tras la Sentencia del Estatuto Catalán*, Editorial Dykinson, S.L., Madrid, España, 2010, pp. 216-229.

- "La cesión del I.T.P.A.J.D.: Alcance y contenido (II)", en LAGO MONTERO, José María, GIL RODRÍGUEZ, Isabel, GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles, y ALFONSO GALÁN, Rosa María. *El sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas. Comentarios a la Ley 22/2009, de 28 (sic) de diciembre, tras la Sentencia del Estatuto Catalán*, Editorial Dykinson, S.L., Madrid, España, 2010, pp. 367-382.

GIMÉNEZ, Eduardo L. y RODRÍGUEZ, Miguel. "Pigou's Dividend Versus Ramsey's Dividend in the Double Dividend Literature", *Papeles de Trabajo*, P.T. N° 2/06, IEF, Madrid, España, 2006.



GIMENO ULLASTRES, Juan Antonio. *Imposición sobre el consumo y distribución personal de rentas (Bases para una política)*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, España, 1980.

- *La fiscalidad del Tabaco en la CE*, Tallis-Civitas, Madrid, España, 1994.

GLERIA, Luca. “Le imposte ambientali: profili costituzionali nell’ordinamento tedesco”, in *Rivista di Diritto Tributario*, Nº 7-8/ 2003, Giuffrè Editore, Milano, Italia, pp. 597-660.

GONZÁLEZ BUSTOS, María Ángeles. *Los bienes de propios. Patrimonio local y Administración*, Editorial Marcial Pons, Madrid-Barcelona, España, 1998.

GONZÁLEZ DE LA FUENTE, José Miguel. “Tributos ambientales en Alemania”, en *Noticias de la Unión Europea*, Nº 122, Año XI, Marzo de 1995, Editorial CISS, S.A., Valencia, España, pp. 73- 80.

GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. “Impuestos Especiales”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Nº 67, 1967, España, pp. 12-47.

- “La moderna rehabilitación de la imposición indirecta vista desde una perspectiva histórica”, en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Nº 98, 1972, Madrid, España.

- “El principio de legalidad tributaria en la Constitución española de 1978”, en *Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, EDERSA, Madrid, España, 1980, pp. 57-103.

- “Pasado, presente y futuro del Impuesto sobre Alcoholes”, *Revista Hacienda Pública Española*, Nº 71, 1981, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, pp. 349-367.

- “Comentario a los artículos 24 y 25 LGT”, *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*, I, EDERSA, Madrid, España, 1982.

- “La admisibilidad de la analogía en los Derechos tributarios italiano y alemán”, *Revista Hacienda Pública Española*, Nº 86, 1984, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, pp. 46-79.

- “Clasificación de los tributos: impuestos y tasas (art. 26)”, en AA. VV. *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma: libro-homenaje al profesor Dr. Fernando Sainz de Bujanda*, Volumen 1, Ministerio de Economía, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 1991, pp. 431-446.

- “La tasa como especie del género tributo”, en AA. VV. *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español: ponencias y comunicaciones españolas (XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario)*, IEF y Marcial Pons, Madrid, España, 1991.

- *Concepto Actual de Tributo: Análisis de Jurisprudencia*, Editorial Aranzadi, Navarra, España, 1996.

- *La interpretación de las normas tributarias*, Aranzadi, Pamplona, España, 1997.

- “Los tributos extrafiscales en el derecho español”, en AA. VV. BANACLOCHE PALAO, Carmen, BANACLOCHE PALAO, Begoña y BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN, Julio, Coordinadores. *Justicia y Derecho tributario: libro homenaje al profesor Julio Banacloche Pérez*, Editorial La Ley, Madrid, España, 2008, pp. 599-644.

GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio y GONZÁLEZ MARTÍNEZ, Teresa. *Derecho Tributario*, Tomos I y II, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, España, 2005.

GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio y PÉREZ DE AYALA, José Luis. “Presunciones y ficciones en materia tributaria”, *Crónica Tributaria*, Nº 61, 1992, España, pp. 226-249.

GONZÁLEZ IGLESIAS, Miguel Ángel. “El cambio climático; la Convención Marco de las Naciones Unidas y el Protocolo de Kyoto”, *Noticias de la Unión Europea* Nº 258, Monográfico. Gases de efecto invernadero, Año XXII, Julio de 2006, editado por Wolkers Kluwer, España, pp. 51- 67.

GONZÁLEZ-JARABA, Manuel. *Los impuestos especiales de ámbito comunitario. (Alcohol y bebidas alcohólicas, hidrocarburos y labores del tabaco)*, Editorial La Ley, Madrid, España, 2005.

GONZÁLEZ MÉNDEZ, Amelia. “La configuración y determinación de la base imponible de los impuestos sobre las emisiones atmosféricas contaminantes y la medida del daño ambiental”, en *Revista Impuestos*, Nº 21, Año XVI, Noviembre 2000, Editorial la Ley, Madrid, España, pp. 9-34.

GONZÁLEZ ORTIZ, Diego. “Fiscalidad del alojamiento turístico extrahotelero”, *Nueva Fiscalidad*, Nº 1, 2004, España, pp. 71-101.

GONZÁLEZ SÁNCHEZ, Manuel. *Los sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido*, IEF, Madrid, España, 1976.

GONZÁLEZ SANSÓN, Gaspar. *Biodiversidad marina y desarrollo: conflictos y soluciones en el Caribe*, Universidad de Cádiz, España, 2002.

GONZÁLEZ-TREVIJANO, Pedro. “La protección constitucional del medio ambiente”, en AA. VV. BECKER, Fernando, CAZORLA, Luis María, MARTÍNEZ-SIMANCAS, Directores. *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen I, Iberdrola, Thomson-Aranzadi, Navarra, España, 2008, pp. 19-52.

GÖRRES, Anselm. “Environmental Fiscal Reform: Lessons from the debate in Germany and Western Europe”, en AA. VV. FALCÓN Y TELLA, Ramón, Director. *Estudios sobre fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 2006, pp. 203- 215.

GOSALBO BONO, Ricardo. “El derecho del medio ambiente a la luz del derecho comparado y del derecho de la Comunidad Económica Europea”, en *Revista del Poder Judicial*, Nº especial IV: Medio ambiente, Volumen 4/1989, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, España, pp. 127-164.

GRATANI, Adabella. "Verso una tassazione europea: giurisdizioni nazionali a confronto in materia di rifiuti", *Rivista Giur. Ambiente*, 2003, 3-4, 0584. De Jure Banca Dati, Giuffrè Editore, Italia.

GRÁVALOS OLIVELLA, Javier. "La tributación de los residuos peligrosos y radiactivos" en AA. VV. BECKER, Fernando, CAZORLA, Luis María y MARTÍNEZ-SIMANCAS, Julián. Directores. *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen I, Iberdrola, Thomson-Aranzadi, Navarra, España, pp. 699-733.

GRIZIOTTI, Benvenuto. "L'interpretazione delle leggi finanziarie", *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1941.

- "L'interpretazione funzionale delle leggi finanziarie", *Saggi sul rinnovamento degli studi di Scienza delle finanze e Diritto finanziario*, Giuffrè, Milano, 1953.

- "Il principio della capacità contributiva e le sue applicazioni", *Saggi sul rinnovamento degli studi di Scienza delle finanze e di Diritto finanziario*, Giuffrè, Milano, Italia, 1.953.

- "In torno al concetto di causa nel diritto finanziario", in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, Italia, 1939, I, p. 380 y ss.

GUAITA MARTORELL, Aurelio. *Derecho Administrativo. Aguas, Montes y Minas*. 2ª edición, Civitas, Madrid, España, 1986.

GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. "Los recargos autonómicos como instrumento de protección ambiental", en AA. VV. YÁBAR STERLING, Ana, Directora. *Fiscalidad ambiental*, Cedecs Editorial, S.L., Barcelona, España, 1998, pp. 399- 419.

- *El impuesto balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente*, Editorial Marcial Pons, Madrid, España, 2000.

- "Aspectos y posibilidades de la fiscalidad del turismo", *Derecho y opinión*, Universidad de Córdoba, Nº 9, 2001, España, pp. 291-307.

- "Tributación en materia de prestación de servicios de reciclaje, tratamiento y eliminación de residuos", *Tributos Locales*, Nº 39, 2004, España, pp. 11-33.

- "Capítulo XV. Tasa en materia medioambiental", en LAGO MONTERO, José María, GARCÍA FRÍAS, María de los Ángeles, ALFONSO GALÁN, Rosa María, GUERVÓS MAÍLLO, María de los Ángeles, y GIL RODRÍGUEZ, Isabel. *Comentario a la Ley de Tasas y Precios Públicos de la Comunidad de Castilla y León*, Editorial Dykinson, S.L., Madrid, España, 2005, pp. 319-327.

- "Capítulo XVI. Tasa en materia forestal y de vías pecuarias", en LAGO MONTERO, José María, GARCÍA FRÍAS, María Ángeles, ALFONSO GALÁN, Rosa María, GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles, y GIL RODRÍGUEZ, Isabel. *Comentario a la Ley de Tasas y Precios Públicos de la Comunidad de Castilla y León*, Dykinson, S. L., Madrid, España, 2005, pp. 329-334.

- "Capítulo XVII. Tasa en materia de caza", en LAGO MONTERO, José María, GARCÍA FRÍAS, María Ángeles, ALFONSO GALÁN, Rosa María, GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles, y GIL RODRÍGUEZ, Isabel. *Comentario a la Ley de Tasas y Precios*

*Públicos de la Comunidad de Castilla y León*, Dykinson, S. L., Madrid, España, 2005, pp. 335-340.

- “Capítulo XVIII. Tasa en materia de pesca”, en LAGO MONTERO, José María, GARCÍA FRÍAS, María Ángeles, ALFONSO GALÁN, Rosa María, GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles, y GIL RODRÍGUEZ, Isabel. *Comentario a la Ley de Tasas y Precios Públicos de la Comunidad de Castilla y León*, Dykinson, S. L., Madrid, España, 2005, pp. 341-345.

- “Capítulo XIX. Tasa en materia de especies protegidas”, en LAGO MONTERO, José María, GARCÍA FRÍAS, María Ángeles, ALFONSO GALÁN, Rosa María, GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles, y GIL RODRÍGUEZ, Isabel. *Comentario a la Ley de Tasas y Precios Públicos de la Comunidad de Castilla y León*, Dykinson, S. L., Madrid, España, 2005, pp. 347-349.

- “Capítulo XX. Tasa en materia de protección ambiental”, en LAGO MONTERO, José María, GARCÍA FRÍAS, María Ángeles, ALFONSO GALÁN, Rosa María, GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles, y GIL RODRÍGUEZ, Isabel. *Comentario a la Ley de Tasas y Precios Públicos de la Comunidad de Castilla y León*, Dykinson, S. L., Madrid, España, 2005, pp. 351-357.

- “Tasas y contribuciones especiales. Comentario de STC 242/2004, de 16 de diciembre (BOE Nº 18, del 21 de enero de 2005)”, en *Tributos Locales*; Nº 50, 2005, España, pp. 53-62.

- “Una contribución al desarrollo sostenible: beneficios fiscales en el sector energético”, en AA. VV. FALCÓN Y TELLA, Ramón, Director. *Estudios sobre fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 2006, pp. 357-368.

- “Capítulo V. Aspectos fiscales del consumo”, en AA. VV. PEDRAZ FUENTES, Víctor, y FERNÁNDEZ DE GATTA SÁNCHEZ, Dionisio. *Manual básico de protección a los consumidores y usuarios*, Editado por Caja Duero, Salamanca, España, 2006, pp. 157-204.

- “Los impuestos propios de las Comunidades Autónomas”, en *Anuario 2006. Instituto de Estudios Zamoranos Florián de Ocampo (C.S.I.C.)*, España, pp. 421-457.

- “Tasas ambientales”, en AA. VV. ALBIÑANA GARCÍA- QUINTANA, César, GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, RAMALLO MASSANET, Juan, LEJEUNE VARCÁLCEL, Ernesto, y YABAR STERLING, Ana, Coordinadores. *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, Editorial Dykinson, Madrid, España, 2007, pp. 627-659.

- “Tasas por participación en los procedimientos de autorización en los proyectos de ordenación del territorio. STJCE de 9 de noviembre de 2006”, en *Noticias de la Unión Europea*, Nº 292, Año XXV, Mayo de 2009, Wolters Kluwer, España, pp. 93-113.

- “La cesión del Impuesto sobre la Electricidad (II): Alcance y contenido”, en LAGO MONTERO, José María, GIL RODRÍGUEZ, Isabel, GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles, y ALFONSO GALÁN, Rosa María. *El sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas. Comentarios a la Ley 22/2009, de 28 (sic) de diciembre, tras la Sentencia del Estatuto Catalán*, Editorial Dykinson, S.L., Madrid, España, 2010, pp. 292-298.

- “La cesión del Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte: Alcance y Contenido (I)” en LAGO MONTERO, José María, GIL RODÍGUEZ, Isabel, GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles, y ALFONSO GALÁN, Rosa María. *El sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas. Comentarios a la Ley 22/2009, de 28 (sic) de diciembre, tras la Sentencia del Estatuto Catalán*, Editorial Dykinson, S.L., Madrid, España, 2010, pp. 299-305.
  - “La cesión del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos: Alcance y contenido (I)”, en LAGO MONTERO, José María, GIL RODÍGUEZ, Isabel, GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles, y ALFONSO GALÁN, Rosa María. *El sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas. Comentarios a la Ley 22/2009, de 28 (sic) de diciembre, tras la Sentencia del Estatuto Catalán*, Editorial Dykinson, S.L., Madrid, España, 2010, pp. 305-310.
  - “La cesión del Impuesto sobre Matriculación de Vehículos: Alcance y contenido (II)”, en LAGO MONTERO, José María, GIL RODÍGUEZ, Isabel, GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles, y ALFONSO GALÁN, Rosa María. *El sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas. Comentarios a la Ley 22/2009, de 28 (sic) de diciembre, tras la Sentencia del Estatuto Catalán*, Editorial Dykinson, S.L., Madrid, España, 2010, pp. 390-399.
  - “La cesión del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos: Alcance y contenido (II)” en LAGO MONTERO, José María, GIL RODÍGUEZ, Isabel, GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles, y ALFONSO GALÁN, Rosa María. *El sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas. Comentarios a la Ley 22/2009, de 28 (sic) de diciembre, tras la Sentencia del Estatuto Catalán*, Editorial Dykinson, S.L., Madrid, España, 2010, pp. 399-405.
  - “Nuevos instrumentos fiscales en materia de energía y cambio climático”, *Noticias de la Unión Europea*, julio de 2011, España, en prensa.
- GUILLÉN CARAMÉS, Javier. *El estatuto jurídico del consumidor (política comunitaria, bases constitucionales y actividad de la administración)*, Editorial Civitas, Madrid, España, 2002.
- GUZMÁN VÁZQUEZ DE PRADA, Luis, DE LA HOZ RODRÍGUEZ, Francisca María, y MARTÍN ZAZO, Isabel. “Evaluación económica del patrimonio natural de Andalucía”, en el *Quinto Congreso Forestal Español. Montes y Sociedad: saber qué hacer*. Celebrado en Ávila, del 21 al 25 de septiembre de 2009, España.
- HENSEL, Albert. *Derecho Tributario*, traducido por Andrés Báez Moreno, María Luisa González-Cuéllar Serrano y Enrique Ortiz Calle, Marcial Pons, Madrid, España, 2005.
- HERBST, Robert. *Dictionary of Commercial, Financial and Legal Terms*, Volume I, English-German-French, Translegal LTD, Zug, Switzerland, 1966.
- HERMOSILLA MARTÍN, Ramón y RUBIO ESCOBAR, Pedro M. “La tributación medioambiental y los medios de transporte”, en AA.VV. BECKER, Fernando, CAZORLA, Luis María y MARTÍNEZ-SIMANCAS, Julián, Directores. *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen I, Iberdrola, Thomson-Aranzadi, Navarra, España, 2008, pp. 735-769.

HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. La exención tributaria, Ed. Colex, Madrid, España, 1990.

- “El principio quien contamina paga desde la perspectiva jurídica”, en *Noticias de la Unión Europea*, Nº 122, Año XI, Marzo de 1995, Editorial CISS, S. A., Valencia, España, pp. 81-91.

- “Los vehículos usados en el Impuesto sobre Medios de Transporte desde la jurisprudencia comunitaria. Comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 9 de marzo de 1995”, *Revista Impuestos*, Año 11, Nº 2, 1995, España, pp. 1259-1268.

- “Los tributos con fines ambientales: impuestos autonómicos sobre instalaciones contaminantes”, en AA. VV. ESTEVE PARDO, José, Coordinador. *Derecho del medio ambiente y administración local*, Diputación de Barcelona-Civitas, Madrid, España, 1996, pp. 687- 703.

- “Los cánones de extracción de aguas en la jurisprudencia constitucional alemana (Comentario y traducción de la Sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Constitucional de 7 de noviembre de 1995)”, en *Revista Impuestos*, Año 13, Nº 1, 1997, España, pp. 1128-1143.

- *Capacidad Económica y Sistema Fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., Madrid-Barcelona, España, 1998.

- “Desgravaciones tributarias y protección del medio ambiente (análisis a la luz de los principios constitucionales y del derecho europeo)”, en AA. VV. YÁBAR STERLING, Ana, Directora. *Fiscalidad Ambiental*, Cedecs Editorial, S.L., Barcelona, España, 1998, pp. 133- 159.

- *Derecho Tributario Ambiental*, Marcial Pons, Ministerio de Medio Ambiente, Madrid, España, 2000.

- “El Impuesto Balear sobre Estancias en Empresas Turísticas de Alojamiento (Problemas constitucionales y de Derecho Comunitario)”, *Revista Técnica Tributaria*, Nº 55, 2001, España, pp. 69 y ss.

- “Elementos cuantitativos”, en AA. VV. YÁBAR STERLING, Ana Directora, y HERRERA MOLINA, Pedro M., Coordinador. *La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., Madrid- Barcelona, España, 2002, pp. 269- 271.

- “El uso de beneficios fiscales para la protección del medio ambiente”, en AAVV. YÁBAR STERLING, Ana Directora, y HERRERA MOLINA, Pedro M., Coordinador. *La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S. A., Madrid- Barcelona, España, 2002, pp. 287-303.

- “V. Anexo de Actualización” en AA. VV. YABAR STERLING, Ana, Directora, y HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, Coordinador. *La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S. A., Madrid-Barcelona, España, 2002, pp. 401-415.

- “STC 289/2000, de 30.11.2000: Inconstitucionalidad del Impuesto balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente”, en *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 2000.

- “STC 289/2000, de 30 de noviembre: inconstitucionalidad del impuesto balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente”, en *Revista Crónica Tributaria*, Nº 104, España, 2002, pp. 166-168.

- “STC 179/2006, de 13 de junio: Inconstitucionalidad parcial del Impuesto Extremeño sobre Instalaciones que inciden en el Medio ambiente”, en *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 2006.

- “Hacia un impuesto ambiental sobre Vehículos a Motor (Propuesta de Directiva Comunitaria e incidencia sobre las Comunidades Autónomas)”, en *Noticias de la Unión Europea*, Nº 274, Año XXIII, Noviembre de 2007, Bilbao, España, pp. 73- 82.

- “El principio quien contamina paga”, en AA. VV. BECKER, Fernando, CAZORLA, Luis Manuel y MARTÍNEZ-SIMANCAS, Julián, Directores. *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen I, Iberdrola, Thomson-Aranzadi, Navarra, España, 2008, pp. 187-212.

HERRERA MOLINA, Pedro M., CHICO DE LA CÁMARA, Pablo y GRAU RUIZ, M. Amparo. “Tributos sobre el riesgo (especial referencia al sector energético)”, en AA. VV. FALCÓN Y TELLA, Ramón, Coordinador. *Estudios sobre fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 2006, pp. 339-354.

HERRERA MOLINA, Pedro Manuel y SERRANO ANTÓN, Fernando. “Aspectos constitucionales y comunitarios de la tributación ambiental (especial referencia al impuesto sobre el dióxido de carbono y sobre la energía)”, en *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 83, Julio/septiembre de 1994, Madrid, España, pp. 457-502.

HERRERO DE LA ESCOSURA, Patricia. *El IVA en la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*, Colección Monografías Jurídicas, Marcial Pons- Universidad de Oviedo, Madrid, España, 1996.

HINOJOSA TORRALVO, Juan José. *Impuestos especiales y rentas de aduanas*, Tecnos, Madrid, España, 1988.

IBÁÑEZ MARSILLA, Santiago. “Capítulo XI. Tributos aduaneros”, en AA. VV. MARTÍN QUERALT, Juan, TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, y CAYÓN GALIARDO, Antonio, Directores. *Manual de Derecho tributario. Parte especial*, 8ª edición, Editorial Thomson Aranzadi, Navarra, España, 2011.

IGLESIAS LANCE, Santiago. *El impuesto de actos jurídicos documentados. Estudio de su hecho imponible*, Colección de Monografías Jurídicas, Marcial Pons- Ediciones Jurídicas y Sociales, S. A., Madrid- Barcelona, España, 1999.

INGROSSO, Giovanni. *I contributi nel sistema tributario italiano*, E. Jovene, Napoli, Italia, 1964.

IPCC (INTERGOVERNMENTAL PANEL ON CLIMATE CHANGE). *Cambio Climático 2007. Informe de Síntesis*, IPCC, OMM y PNUMA, Ginebra, Suiza, 2008.

JARACH, Dino. *Curso Superior de Derecho Tributario*, Liceo Profesional CIMA, Buenos Aires, 1969.

- *El hecho imponible*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1971.

JIMÉNEZ COMPAIRED, Ismael. *La imposición propia de las Comunidades Autónomas*, Editorial BOE, Madrid, España, 1994.

JIMÉNEZ GARCÍA, Andrés. “Regulación de los impuestos sobre grandes superficies en las distintas Comunidades Autónomas”, en AA. VV. BECKER, Fernando, CAZORLA, Luis María, MARTÍNEZ-SIMANCAS, Julián. Directores. *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen I, Iberdrola, Thomson-Aranzadi, Navarra, España, 2008, pp. 771-792.

JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, Jorge. *El Tributo como instrumento de protección ambiental*, Editorial Comares, S.L., Granada, España, 1998.

JIMÉNEZ HERRERO, Luis. “Tendencias en el uso de instrumentos económicos y fiscales en la gestión ambiental. Reflexiones sobre la Unión Europea y el caso español”, en AA. VV. YÁBAR STERLING, Ana, Directora. *Fiscalidad ambiental*, Cedecs Editorial, S.L., Barcelona, España, 1998, pp. 163- 188.

JORDANO FRAGA, Jesús. *La protección del derecho a un medio ambiente adecuado*, Biblioteca de Derecho Privado, Nº 59, J.M. Bosch Editor S.A., Barcelona, España, 1995.

JUÁREZ GONZÁLEZ, Javier-Máximo. *La comprobación de valores y la Ley de Tasas en el ITP y AJD*, Ciss, Valencia, España, 1996.

KLOK, Jacob. “Energy Taxation in the European Union. Past Negotiations and Future Perspectives”, *Documentos de Trabajo*, DOC 21/05, IEF, Madrid, España.

KLUTH, Winfried. “Protección del medio ambiente mediante tributos ecológicos en la República Federal Alemana”, en *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 93, Enero/marzo de 1997, Madrid, España, pp. 47-62.

KNIGHT, Frank Hyneman. “Algunas falacias de la interpretación del coste social”, en *Revista Hacienda Pública Española*, Nº 68, 1981, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, pp. 234- 244.

KRÄMER, Ludwig. *Derecho ambiental y Tratado de la Comunidad Europea*, traducción de PAREJO ALFONSO, Luciano y MORENO MOLINA, Ángel Manuel, 3ª edición, editado por el Instituto “Pascual Madoz del Territorio, Urbanismo y Medio Ambiente” de la Universidad Carlos III de Madrid, Marcial Pons y Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., Madrid- Barcelona, España, 1999.

LABANDEIRA VILLOT, Xavier, LÓPEZ OTERO, Xiral, y RODRÍGUEZ MÉNDEZ, Miguel. “Un análisis comparado de los instrumentos regulatorios”, en AA. VV. BECKER, Fernando, CAZORLA, Luis María, y MARTÍNEZ-SIMANCAS, Julián,



Directores. *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen II, Iberdrola y Thomson-Aranzadi, Navarra, España, 2008, pp. 1101-1126.

LAFONT SENDINO, Sonia. "Perspectivas futuras de la fiscalidad ambiental en Galicia. Propuesta de nuevas figuras tributarias", en *Noticias de la Unión Europea*, Nº 274, Año XXIII, Noviembre de 2007, Wolters Luwer, Bilbao, España, pp. 83- 104.

LAGO MONTERO, José María. "Un apunte sobre el principio de capacidad contributiva en algunas tasas y precios públicos", en AA. VV. *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español: ponencias y comunicaciones españolas (XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario)*, IEF y Marcial Pons, Madrid, España, 1991, pp. 87-106.

- *La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios*, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, S. A., Madrid- Barcelona, España, 1998, pp. 53- 116.

- *El poder tributario de las Comunidades Autónomas*, Monografía, Editorial Aranzadi, Pamplona, España, 2000.

- "Los presupuestos de hecho de las tasas autonómicas", en LAGO MONTERO, José María, GARCÍA FRÍAS, María Ángeles, ALFONSO GALÁN, Rosa María, GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles, y GIL RODRÍGUEZ, Isabel. *Comentario a la Ley de Tasas y Precios Públicos de la Comunidad de Castilla y León*, Dykinson, S. L., Madrid, España, 2005, pp. 51-59.

- "Reserva de ley y capacidad económica para las exenciones", en LAGO MONTERO, José María, GARCÍA FRÍAS, María Ángeles, ALFONSO GALÁN, Rosa María, GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles y GIL RODRÍGUEZ, Isabel. *Comentario a la Ley de Tasas y Precios Públicos de la Comunidad de Castilla y León*, Editorial Dykinson, Madrid, España, 2005, pp. 102-106.

- "La cuantificación de las tasas autonómicas. Principios rectores", en LAGO MONTERO, José María, GARCÍA FRÍAS, María Ángeles, ALFONSO GALÁN, Rosa María, GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles, y GIL RODRÍGUEZ, Isabel. *Comentario a la Ley de Tasas y Precios Públicos de la Comunidad de Castilla y León*, Dykinson, S. L., Madrid, España, 2005, pp. 109-163.

- "Tasas de recogida de basuras. Costes trasladables, costes imputables, capacidad económica y protección ambiental", en *Tributos Locales*, Nº 96/2010, España, pp. 11-37.

LAGO MONTERO, José María y GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles. *Tasas locales: cuantía*, Editorial Marcial Pons, Madrid-Barcelona, España, 2004.

- "La tasa de residuos sólidos urbanos", trabajo que se incardina en los proyectos de investigación *La financiación de la segunda descentralización con especial referencia a Castilla y León*, DER-2008-01755, del Ministerio de Ciencia y Tecnología, y SA020A08, de la Junta de Castilla y León, España, 2011.

LAGO MONTERO, José María, GARCÍA FRÍAS, María Ángeles, ALFONSO GALÁN, Rosa María, GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles, GIL RODRÍGUEZ, Isabel. *Comentario a la Ley de Tasas y Precios Públicos de la Comunidad de Castilla y León*, Editorial Dykinson, S.L., Madrid, España, 2005.

LAGO MONTERO, José María, GIL RODRÍGUEZ, Isabel, GUERVÓS MAÍLLO, María Ángeles, y ALFONSO GALÁN, Rosa María. *El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas. Comentario a la Ley 22/2009, de 28 de diciembre, tras la sentencia del Estatuto catalán*, Editorial Dykinson, S.L., Madrid, España, 2010.

LAMPREAVE PÉREZ, José Luis. “Los sujetos de la obligación aduanera”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Nº 90, 1970, España, pp. 401-433.

- “Notas para la configuración jurídico-tributaria de la importación”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Nº 92, 1971, España, pp. 325-378.

LASARTE ÁLVAREZ, Javier. “Significado actual versus significado técnico. Un ejemplo de interpretación”, *Crónica Tributaria*, Nº 9, 1974, España, pp. 75-86.

- “Funcionalidad del sistema fiscal y exigencia de cambio” en *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 37, 1983, Madrid, España, pp. 13 y ss.

- *El sistema tributario actual y la situación financiera del sector público: discurso leído el día 18 de abril de 1993*, Real Academia Sevillana de Legislación y Jurisprudencia, Sevilla, España, 1993.

LASARTE ÁLVAREZ, Francisco Javier, ADAME MARTÍNEZ, Francisco David, y RAMOS PRIETO, Jesús. *Financiación de los Municipios Turísticos*. Editorial Comares, Albolote, Granada, España, 2003.

LASARTE ÁLVAREZ, Francisco Javier, ADAME MARTÍNEZ, Francisco David. “Algunas Consideraciones Sobre los Impuestos Especiales Armonizados”, en *Armonización y Coordinación Fiscal en la Unión Europea. Situación Actual y Posibles Líneas de Reforma*. Madrid. Centro de Estudios Financieros. Vol. 1. 2010, pp. 201-212.

LASARTE ÁLVAREZ, Javier; ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto; ADAME MARTÍNEZ, Francisco David; y MARTÍN, Javier. *Turismo y financiación autonómica local. Comentarios sobre la llamada “ecotasa” y otras alternativas de financiación*. Ed. Comares, Granada, España, 2001.

LEE, Catherine y PASHARDES, Panos. “Who pays indirect taxes?” *Report Series*, Nº 32, The Institute for Fiscal Studies, London, U.K., 1988.

LEGUINA VILLA, Jesús. “Propiedad privada y servidumbre de uso público en las riberas del mar”, *Revista de Administración Pública*, Nº 65, 1971, España, pp. 59-98.

- “La defensa del uso público de la zona marítimo terrestre”, *Civitas. Revista Española de Derecho Administrativo*, Nº 2, 1974, España, pp. 185-214.

LEJEUNE VALCÁRCEL, Ernesto. “Algunas reflexiones sobre la noción de base”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Volumen XXVIII, Nº 137, Septiembre- octubre de 1978, Editorial de Derecho Financiero, Editoriales de Derecho Reunidas, S. A., Madrid, España, pp. 1199-1218.

- “Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria”, en AA. VV. *Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Editorial de Derecho Financiero y Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, España, 1980, pp. 113- 180.

- “L’Eguaglianza”, en AA.VV. Diretto da AMATUCCI, Andrea, *Trattato di Diritto Tributario*, Volume Primo, Il Diritto Tributario e Le sue Fonti, Tomo I, CEDAM, Padova, Italia, 1994, pp. 379-399.

LERMAN ALPERSTEIN, Aída. “La institucionalización del comercio mundial: del GATT a la OMC”, en *Comercio Exterior*, Volumen 58, Nº 2, 2008, editada por el Banco Nacional de Comercio Exterior, Madrid, España, pp. 135-151.

LIENDO LUDUEÑA, Marcelo. “El coste de la calidad del agua en los impuestos medioambientales: el canon de saneamiento de Aragón”, *Noticias de la Unión Europea*, Nº 289, Año XXV, Febrero de 2009, Wolters Kluwer, España, pp. 29-38.

LINARES LLAMAS, Pedro. “Externalidades de la Energía y su valoración”, en AA. VV. GAGO RODRÍGUEZ, Alberto y LABANDEIRA VILLOT, Xavier, Directores. *Energía, fiscalidad y medioambiente en España*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 2002, pp. 63-83.

LINARES LLAMAS, Pedro y ROMERO LÓPEZ, Carlos. “Economía y medio ambiente: herramientas de valoración ambiental”, en AA. VV. BECKER, Fernando, CAZORLA, Luis María y MARTÍNEZ-SIMANCAS, Julián. Directores. *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen II, Iberdrola, Thomson-Aranzadi, Navarra, España, 2008, pp. 1189-1225.

LINÉS ESCARDÓ, Alberto. *Acción del hombre en el clima y la contaminación*, Instituto Nacional de Meteorología, Madrid, España, 1985.

LITAGO LLEDÓ, Rosa. “Doctrina constitucional sobre los precios públicos: aproximación a la categoría de las prestaciones patrimoniales de carácter público ex artículo 31.3 CE”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 102, Abril/ junio de 1999, Madrid, España, pp. 261-290.

LOMBORG, Bjorn. Traducción de Jesús Fabregat Carrascosa. *El ecologista escéptico*, Editorial Espasa Calpe, S.A., 3ª edición, Madrid, España, 2007.

LOPERENA ROTA, Demetrio. *El derecho al medioambiente adecuado*, Editorial Civitas, Madrid, España, 1996, pp. 46-48.

- *Los principios del Derecho Ambiental*, IVAP y Editorial Civitas, Madrid, España, 1998.

LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María. “Consideraciones acerca del establecimiento del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos”, *Nueva Fiscalidad*, Nº 1, 2002, España, pp. 89-111.

- *La no confiscatoriedad en la imposición sobre el consumo*, Studia Albornotiana, No. XCV, Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 2008 (Depositario General: Cometa, S.A., Zaragoza, España, 2008).

- “La determinación de un límite cuantitativo a la imposición indirecta y la extrafiscalidad”, en *Nueva Fiscalidad*, Nº 1, 2011, España, pp. 9-74.

LÓPEZ GARCÍA, José Antonio. “El concepto de ambiente. Su incorporación a las ciencias sociales su repercusión política”, *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de Granada*, Nº 16, 2ª Época, 2º semestre, 1988, Granada España, pp. 109-120.

LÓPEZ-GUZMÁN GUZMÁN, Tomás J. *Fiscalidad Ambiental: Análisis y Efectos Distributivos*, Editorial Comares, S.L., Granada, España, 2002.

LÓPEZ MARTÍN, María Carmen, DE LOS RÍOS BERJILLOS, Araceli, PÉREZ HERNÁNDEZ, Pedro Pablo. “La evolución de la fiscalidad sobre el juego privado en Andalucía”, en *Revista de Estudios Regionales*, Volumen Ext. VIII, Nº 86, 2009, España, pp. 227-240.

LÓPEZ RAMÓN, Fernando. “Dominio Público y protección del medio ambiente”, Ponencia en AA. VV. *Ordenación del territorio y medio ambiente*, derivado del Congreso sobre Ordenación del territorio y medio ambiente celebrado en Vitoria-Gasteiz, los días 28, 29, 30 de septiembre y 1 de octubre de 1987, HAEE/ IVAP, Oñate, España, 1988, pp.585- 600.

- “Derechos Fundamentales, subjetivos y colectivos al medio ambiente”, en *Revista Española de Derecho Administrativo*, Nº 95, Madrid, España, 1997, pp. 357 y ss.

LÓPEZ SÁNCHEZ, Francisco Manuel. “La doctrina legal fijada por la Sentencia del Tribunal Supremo (Sección Segunda de la Sala Tercera) de 14 de mayo de 2010 sobre la inclusión del coste de las instalaciones de los parques eólicos en la base imponible del Impuesto de construcciones, instalaciones y obras y su aplicación al caso de las instalaciones de los parques fotovoltaicos y *huertos solares*”, en *Tributos Locales*, Nº 101, 2011, España, pp. 143-166.

LORENZON, Gianfranco. “La tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani interni (“Tarsu”) e la tariffa per i servizi relativi alla gestione dei rifiuti urbani “interni” ed “esterni” (tariffa “Ronchi”)”, *Rivista di Diritto Tributario*, 2001, 2, pp. 261 y ss.

LORIDO GONZÁLEZ, Emilio, y BEJARANO VELARDE, Bienvenido. “A vueltas con el Impuesto de construcciones, instalaciones y obras por la construcción o instalación de plantas fotovoltaicas, termosolares y parques eólicos. La doctrina del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura”, en *Revista de Derecho de Extremadura*, Nº 5, 2009, España, pp. 410-421.

LUCHENA MOZO, Gracia María. “Sostenibilidad de los recursos hídricos e instrumentos fiscales. El canon catalán del agua”, en *Crónica Tributaria*, Nº 137, 2010, España, pp. 117-170.

- “Propuestas para la ambientalización de la imposición local en la actual sociedad del riesgo”, en SERRANO ANTÓN, Fernando, Director. *Tributación ambiental y haciendas locales*, Editorial Civitas, Madrid, España, 2011, p. 500 y ss.

LUEIRO LORES, Manuel. “El principio de equidad en la Ley General Tributaria”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Volumen XLI, Nº 214, Julio/agosto de 1991, Editorial de Derecho Financiero y Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, España, pp. 781-795.

LLAMAS LABELLA, Miguel Alfonso. “La génesis de la obligación de contribuir en las contribuciones especiales”, *Crónica Tributaria*, Nº 3, 1972, España, pp. 37-58.

- *Las contribuciones especiales*, Real Colegio de España en Bolonia, Bolonia, Italia, 1973.

MÄÄTTÄ, Kalle. *Environmental taxes. From an Economic Idea to a Legal Institution*, Kauppakaari OY, Finnisch Lawyers' Publishing, Helsinki, Finland, 1997.

MACERA, Bernard – Frank. *El deber industrial de respetar el ambiente. Análisis de una situación pasiva de Derecho público*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., Madrid- Barcelona, España, 1998.

MCGLADE, Jacqueline. “Experience with the Use of Economic Instruments in Europe” at *The Brussels Tax Forum: Taxation for Sustainable Development*, European Environment Agency, in Brussels 19 March 2007.

MAGADÁN DÍAZ, Marta. “La fiscalidad aplicada al medio ambiente”, en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Vol. XLIV/ 234, Noviembre- Diciembre de 1994, Editorial de Derecho Financiero, Editoriales de Derecho Reunidas, S.A. Madrid, España, pp. 1241-1255.

- “Armonización fiscal de los Impuestos Especiales. Una breve referencia a la Ley 38/1992, de 28 de diciembre”, *Revista Impuestos*, Año 10, Nº 2, 1994, España, pp.123-143.

MAGADÁN DÍAZ, Marta y RIVAS GARCÍA, Jesús I. *Fiscalidad y medio ambiente en España*, SEPTTEM Ediciones, Oviedo, España, 2004.

- *Estructura de la fiscalidad verde autonómica*, SEPTTEM Ediciones, Oviedo, España, 2006.

MANZANO SILVA, María Elena. “El impuesto extremeño sobre suelo sin edificar y edificaciones ruinosas”, *Anuario de la Facultad de Derecho. Universidad de Extremadura*, Nº 24, 2006, España, pp. 37-56.

- “El impuesto extremeño sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente. Comentarios a la STC 179/2006, de 13 de junio”, en *Revista Tributos Locales*, Nº 67, España, 2007, pp. 47-60.

- “Tributación Medioambiental en Extremadura: adecuación del impuesto extremeño sobre instalaciones que inciden en el medioambiente a los límites establecidos al poder tributario autonómico en los apartados 2 y 3 del artículo 6 de la LOFCA”, en AA. VV. HERMOSO RUIZ, Faustino. Coordinador. *VIII Congreso de Estudios Extremeños*, Diputación de Badajoz, Extremadura, España, 2007, pp. 1179-1197.

- “El impuesto extremeño sobre suelo sin edificar y edificaciones ruinosas y el recargo para bienes inmuebles desocupados en el IBI”, en *Tributos Locales*, Nº 80, 2008, España, pp. 11-29.

MANZONI, Ignazio. *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Giappichelli Editore, Torino, Italia, 1965.

- “Agevolazioni tributarie retroattive, divieto di rimborso e principio di capacità contributiva”, in *Giur. cost.*, I., Italia, 1968.

- *Profili generali dei contributi di migliora*, Torino, Italia, 1970.

MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. *La Constitución y algunos aspectos del Derecho Tributario Mexicano*, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, San Luis Potosí, México, 1967.

- *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*, 18ª edición, Editorial Porrúa, Distrito Federal, México, 2005.

MARGALLO GONZÁLEZ, Emilio. *La fiscalidad ecológica y el mercado interior en la Unión Europea*, Quader de treball N° 21, Institut Universitari d' Estudis Europeus, Servicio de Publicaciones de la Universidad Autónoma de Barcelona, Catalunya, España, 1997.

MÁRQUEZ MOLERO, Rafael. “La fiscalidad de los montes en España”, en AA. VV. BUÑUEL GONZÁLEZ, Miguel, Director. *Tributación medioambiental: teoría, práctica y propuestas*, editado por Deloitte y Thomson-Civitas, Madrid, España, 2004, pp. 249-278.

- “La nueva fiscalidad de la energía en la Unión Europea”, en AA. VV. BUÑUEL GONZÁLEZ, Miguel, Director. *Tributación medioambiental: teoría, práctica y propuestas*, editado por Deloitte y Thomson-Civitas, Madrid, España, 2004, pp. 311-338.

MÁRQUEZ Y MÁRQUEZ, Antonio. “Impuesto aduanero e impuesto fiscal”, *Revista Crónica Tributaria*, N° 8, 1974, España, pp. 11-34.

- “El Derecho aduanero español: su aproximación e integración en el Derecho aduanero europeo”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, N° 10, 1976, Madrid, España, pp. 142-167.

- *Renta de aduanas*, Monografía, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, España, 1979.

- “Los impuestos especiales en el sistema tributario español”, en AA. VV. *Estudios sobre los impuestos especiales*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, España, 1983, pp. 63-133.

- “Las liquidaciones tributarias aduaneras”, *Revista Crónica Tributaria*, N° 51, 1984, España, pp. 29-44.

MARTÍN DELGADO, José María, en AA. VV. CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías, Director. *Ordenamiento tributario español*, 3ª edición, Civitas, Madrid, España, 1977.

- “Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución” en *Revista Hacienda Pública Española*, N° 60, 1979, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, pp. 80 y ss.

MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier. *Tasas y precios públicos en el Derecho español*, Marcial Pons, Madrid, España, 1995.

- “La deducción por inversión en bienes ambientales a la luz del principio quien contamina paga y la prohibición de ayudas de Estado”, en AA. VV. FALCÓN Y TELLA, Ramón. *Estudios sobre fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible*, IEF, Madrid, España, 2006, pp. 107-131.

MARTÍN MATEO, Ramón. “La calidad de vida como valor jurídico”, en AA. VV. MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, Sebastián, Coordinador. *Estudios sobre la Constitución Española, Homenaje al Prof. Eduardo García de Enterría*, Tomo II, Editorial Civitas, Madrid, España, 1991, pp. 1437-1454.

- *Tratado de Derecho Ambiental*, Volumen I, Editorial Trivium, S. A., Madrid, España, 1991.

- *Tratado de Derecho Ambiental*, Volumen II, Editorial Trivium, S. A., Madrid, España, 1992.

- *Tratado de Derecho Ambiental*, Volumen III, Recursos Naturales, Editorial Trivium, S. A., Madrid, España, 1997.

- *Manual de Derecho Ambiental*, Aranzadi, 3ª edición, Madrid, España, 2003.

MARTÍN MORENO, José Luis. *Transmisiones patrimoniales sujetas al impuesto sobre transmisiones onerosas y fraude fiscal*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, España, 1999.

MARTÍN QUERALT, Juan. “Tasas y precios públicos”, *Revista de Hacienda Autonómica Local*, Nº 57/1989, España, pp. 39-51.

- “Reforma de la Ley General Tributaria. Interpretación de normas tributarias y Derecho Constitucional”, *Revista Crónica Tributaria*, Nº 64, 1992, España, pp. 88-115.

MARTÍN QUERALT, Juan; LOZANO SERRANO, Carmelo; CASADO OLLERO, Gabriel; y TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 22ª edición, Editorial Tecnos, Madrid, España, 2011.

MARTÍN QUERALT, Juan, POVEDA BLANCO, Francisco, y LOZANO SERRANO, Carmelo. *Derecho Tributario*, 15ª edición, Aranzadi, Navarra, España, 2010.

MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, Lorenzo “La interpretación de las normas según la Ley General Tributaria”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Nº 54, 1964, España, 204-226.

- *Las aguas subterráneas como bienes del dominio público*, Civitas, Madrid, España, 1989.

MARTÍNEZ LAFUENTE, Antonio. *Manual del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Marcial Pons, Madrid, España, 1977.

- “El impuesto sobre el petróleo, sus derivados y similares”, *Revista Hacienda Pública Española*, Nº 61, 1979, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, pp. 47-60.

MARTÍNEZ LAGE, Santiago. “La posible implantación de un impuesto ecológico en la Unión Europea”, en AA. VV. BECKER, Fernando, CAZORLA, Luis Manuel, MARTÍNEZ-SIMANCAS, Julián. Directores. *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen II, Iberdrola, Thomson-Aranzadi, Navarra, España, 2008, pp. 927-932.

MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel. “Una interpretación constitucional de la funcionalidad de la capacidad económica como principio informador del ordenamiento financiero”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 55, Julio/ septiembre de 1987, Madrid, España, pp. 379-435.

- “Función motivadora de la norma tributaria y prohibición de confiscatoriedad”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 60, 1988, Madrid, España, pp. 605-619.

- “Los fines no fiscales de la imposición y la prohibición de la confiscatoriedad”, en *Gaceta Fiscal*, Nº 81, 1990, Madrid, España, p. 167.

MARTÍNEZ MERINO, Juan Luis. *Instrumentos Económicos para la protección del medio ambiente. Papel y análisis de los Permisos de Emisión Negociables*, Dykinson, S.L., Madrid, España, 2008.

MASSARUTTO, Antonio. “Chi inquinata paga meno”, *Rivista on line [www.lavoce.info](http://www.lavoce.info)* di 22 dicembre 2008.

- “Elinor Ostrom e la rivincita de la proprietà comuni”, *Rivista on line [www.lavoce.info](http://www.lavoce.info)* di 13 ottobre 2009.

- “Dalle persone alle cose (che inquinano)”, *Rivista on line [www.lavoce.info](http://www.lavoce.info)* di 19 febbraio 2010.

MATA RODRÍGUEZ, Miguel. “Impuesto sobre transmisiones y concesiones administrativas (el caso de las contratas de recogida de basura y limpieza diaria)”, *Quincena Fiscal*, Nº 12, 1997, España, pp. 9-22.

MATA SIERRA, María Teresa. *El Principio de igualdad tributaria*, Aranzadi- Thomson Reuters, Navarra, España, 2009.

- “La tributación medioambiental: perspectivas de futuro”, AA. VV. BECKER, Fernando, CAZORLA, Luis María y MARTÍNEZ-SIMANCAS, Julián, Directores. *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen I, Iberdrola, Thomson-Aranzadi, Navarra, España, 2008, pp. 508-526.

MATEO RODRÍGUEZ, Luis. “Análisis y crítica de un impuesto de ordenamiento moral”, en *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 39, 1983, Madrid, España, pp. 344-364.

- “Principios rectores de la cuantificación de las tasas y precios públicos en el Derecho español”, en AA. VV. *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español: ponencias y comunicaciones españolas (XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario)*, IEF y Marcial Pons, Madrid, España, 1991, pp. 275-287.

MEDINA CONTRERAS, María Elena. “Comunicación sobre eco consumo, una alternativa”, en *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de Granada*, Nº 16, 2ª Época, 2º semestre, 1988, Granada, España, pp. 323- 328.



MEILÁN GIL, José Luis. “El dominio público natural y la Legislación de Costas”, en *Revista de Administración Pública*, Nº 139, enero-abril de 1996, Madrid, España, pp. 7-47.

MELGOSA ARCOS, Francisco Javier. “Medio ambiente y sostenibilidad en la política turística de la Unión Europea. Situación y perspectivas”, *Noticias de la Unión Europea*, Nº 190, 2000, pp. 115-132.

MELI, Marisa. “Le origini del principio “chi inquina paga” e il suo accoglimento da parte della Comunità Europea”, *Rivista Giuridica Dell’ Ambiente*, Nº 2, 1989, CEDAM; Padova, Italia, pp. 218- 246.

MENCARELLI, Silvia. “La rilevanza dello specchio d'acqua nell'applicazione della tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani”, *Rivista Dir. Trib.*, 2009, 11, 745. De Jure Banca Dati, Giuffrè Editore, Italia.

MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, José. “Del impuesto de transmisiones patrimoniales al ITE”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Nº 158, 1982, España, pp. 559-588.

- *Nueva fiscalidad de los Actos Jurídicos Documentados*, Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España-Centro de Estudios Registrales, Madrid, España, 1994.

- *El Impuesto sobre las Transmisiones Patrimoniales*, Bosch, Barcelona, España, 1996.

- *Estudios sobre el Reglamento del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Marcial Pons, Madrid, España, 1997.

MENÉNDEZ MORENO, Alejandro. “Los tributos como instrumentos de protección medioambiental: naturaleza jurídica y clasificación”, AA. VV. BECKER, Fernando, CAZORLA, Luis María y MARTÍNEZ-SIMANCAS, Julián, Directores. *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen I, Iberdrola, Thomson-Aranzadi, Navarra, España, 2008, pp. 381-413.

MERINO JARA, Isaac. “Contribuciones especiales”, en AA. VV. CALVO ORTEGA, Rafael, Director. *La reforma de las Haciendas Locales*, Volumen I, Lex Nova, Valladolid, 1991.

- *Contribuciones Especiales*, Colección Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria Nº 26, Editorial Aranzadi, Navarra, España, 2002.

- “La tributación medioambiental en los regímenes forales”, en AA. VV. BECKER, Fernando, CAZORLA, Luis María y MARTÍNEZ-SIMANCAS, Julián, Directores. *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen I, Iberdrola, Thomson-Aranzadi, Navarra, España, 2008, pp. 327-361.

- “La imposición atmosférica”, en AA. VV. LOPERENA ROTA, Demetrio, Coordinador. *La calidad del aire y la protección de la atmósfera*, Thomson Aranzadi, España, 2010, pp. 331-359.

MICHELI, Gian Antonio. *Curso de Derecho tributario*, traducción de BANACLOCHE, Julio, Editorial de Derecho Financiero Reunidas, Madrid, España, 1975.

- "Appunti sull'interpretazione e l'integrazione della legge tributaria", *Opere minori di Diritto tributario*, II, Giuffrè, Milano, 1982.

MIGUEL CANUTO, Enrique de. "Aproximación a la solidaridad financiera como criterio regulador de la Hacienda Pública en Benvenuto Griziotti", *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 78, Abril/junio de 1993, Madrid, España, pp. 181-192.

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA. *Impuestos especiales*, Colección de Textos Legales, Separata del Boletín Oficial del Ministerio de Economía y Hacienda, Nº 22, Madrid, España, 2005.

MINISTRY OF FINANCE. "New green cars to be exempted from vehicle tax", March 10, 2009, *Press Office*, Ministry of Finance, Sweden.

MISCALI, M. *Imposizione Tributaria e Territorio*, Cedam, Padova, Italia, 1985.

MOCHÓN LÓPEZ, Luis. *El valor catastral y los impuestos sobre bienes inmuebles y sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana*, Editorial Comares, 1999, España, pp. 12 y ss.

- "Apuntes acerca de la naturaleza jurídica de base imponible, con especial referencia a la estimación indirecta", *Revista de Información Fiscal*, Nº 52, Julio/agosto de 2002, Editorial Lex Nova, España, pp. 55-111.

- "El valor real de los inmuebles como valor de referencia tributario y su comprobación mediante la referencia al valor catastral como medio de lucha contra el fraude", en *Quincena Fiscal: Revista de Actualidad fiscal*, Nº 22, 2008, España, pp. 39-66.

MONTESINO OLTRA, Salvador. "La determinación del valor catastral y la tasación pericial contradictoria", en *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, Nº 61, 1995, España, pp. 36-42.

MORENO CANOVES, Antonio. *Régimen jurídico del litoral*, Editorial Tecnos, Madrid, España, 1990.

MORENO FLORES, Rosa María. "Perspectivas de la responsabilidad civil en materia de medio ambiente", en AA. VV. YÁBAR STERLING, Ana, Directora. *Fiscalidad Ambiental*, Cedecs Editorial, S.L., Barcelona, España, 1998, pp. 273-279.

MORENO TRUJILLO, Eulalia. *La protección jurídico-privada del medio ambiente y la responsabilidad por su deterioro*, J.M. Bosch Editor, S.A., Barcelona, España, 1991.

MOSCHETTI, Francesco. *El principio de capacidad contributiva*, Colección de Estudios de Hacienda Pública, traducido por CALERO GALLEGO, Juan M. y NAVAS VAZQUEZ, Rafael, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, España, 1980.

- “Capitolo VII. La capacità contributiva”, in AA.VV. Diretto da AMATUCCI, Andrea, *Trattato di Diritto Tributario*, Volume Primo, Il Diritto Tributario e le sue fonti, Tomo I, Editore CEDAM, Milano, Italia, 1994, pp. 223-271.

- “Orientaciones generales de la capacidad contributiva”, en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Tomo LIII, Nº 269, septiembre-diciembre de 2003, Madrid, España, pp. 513-562.

- “I principi di giustizia fiscale della Costituzione italiana, per l’ordinamento giuridico in cammino dell’Unione europea”, in *Rivista Dir. Trib.*, 2010, 04, 427. De Jure Banca Dati, Giuffrè Editore, Italia.

MUÑOZ DEL CASTILLO, José Luis, *Las Sociedades en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales*, IEF, Madrid, 1975.

- “La reforma del Impuesto sobre Operaciones Societarias en la Ley de Adaptación a la Normativa Comunitaria”, *Noticias de la Unión Europea*, Nº 96, 1993, España, pp. 111-118.

MUÑOZ DEL CASTILLO, José Luis, VILLARÍN LAGOS, Marta, y DE PABLO VARONA, Carlos. *Comentarios al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Thomson-Civitas, Madrid, España, 2004.

MUÑOZ MERINO, Ana María. “Liberalización económica y servicios de suministro. Las tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local”, *Tributos Locales*, Nº 16, 2002, España, pp. 47-82.

MURATORI, Alberto. “Nuove picconate dalla Consulta sui fondamenti tariffari dei servizi pubblici locali: ora è toccato alla (vigente) TIA (parte prima)”, *Rivista Ambiente e Sviluppo*, rivista mensile, Anno XVII, Dicembre, 2009, Nº 12, INDICITALIA, IPSOA Editore, Milano, Italia, pp. 1088-1094.

NAVA ESCUDERO, Óscar. “Energy taxation in Mexico. A brief overview”, en AA. VV. FALCÓN Y TELLA, Ramón. Director. *Estudios sobre Fiscalidad de la Energía y Desarrollo Sostenible*, Estudios Jurídicos, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 2006, pp. 249-256.

NAVAS VÁZQUEZ, Rafael. “La calificación del hecho imponible según el artículo 25 de la Ley General Tributaria”, *Revista Crónica Tributaria*, Nº 50, 1984, España, pp. 61-79.

- “Interpretación y calificación en Derecho Tributario”, en *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma (Homenaje a Don Fernando Sainz de Bujanda)*, Volumen I, IEF, Madrid, España, 1991, pp. 393-408.

NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo. “Las políticas comunitarias de medio ambiente y para la protección de los consumidores: su incidencia en el derecho comunitario europeo”, en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Vol. XLIV/ 233, Septiembre- Octubre de 1994, Editorial de Derecho Financiero, Editoriales de Derecho Reunidas, S.A., Madrid, España, pp. 1005-1024.

- *El principio de no confiscatoriedad. Estudio en España y Argentina*, Editorial MacGraw Hill, Madrid, España, 1997.

NICOLÁS LÓPEZ, Jaime. *Derecho fiscal municipal (Incluye Jurisprudencia)*, UASLP, Facultad de Derecho, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Editorial Universitaria Potosina, San Luis Potosí, México, 1990.

NICOLETTI, Giuseppe. "Quanto costa la lotta al riscaldamento globale", *Rivista on line* [www.lavoce.info](http://www.lavoce.info) di 4 giugno 2010.

NIETO MONTERO, Juan José. "El Principio de capacidad contributiva y su reflejo en la jurisprudencia constitucional", *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Publica*, Volumen XLV, Nº 238, Octubre- diciembre de 1995, Editorial de Derecho Financiero y Editoriales de Derecho Reunidas, S.A., Madrid, España, pp. 917-980.

NOBEL PRIZE ORGANIZATION. "The Prize in Economic Sciences 2009", 12 ottobre 2009, in [www.nobelprize.org](http://www.nobelprize.org)

NOTIMEX (Agencia de noticias del Estado Mexicano). "Tiene México de las gasolinas más baratas del mundo", versión electrónica en [www.notimex.com.mx](http://www.notimex.com.mx), Sección de Negocios, de 24 de abril de 2011.

NOVO CABRERA, Ramón y PORTERO FONTANILLA, Jaime. "Sobre la oposición al Impuesto sobre la Contaminación Atmosférica en Galicia (Ley 12/1995, de 29 de diciembre) basada en la posible inconstitucionalidad de la misma", en *Noticias de la Unión Europea*, Nº 274, Año XXIII, Noviembre de 2007, Wolters Kluwer, Bilbao, España, pp. 105-112.

NUE, Consejo Editorial. "El impuesto sobre las instalaciones que inciden en el medioambiente. Sentencia del Tribunal Constitucional de 13 de junio de 2006", en *Noticias de la Unión Europea*, ejemplar dedicado a la tributación medioambiental de Andalucía, Nº 261, 2006, España, pp. 119-140.

NÚÑEZ PÉREZ, Guillermo G. "Algunas reflexiones en torno a la distinción entre tasas y precios públicos en el Derecho español", *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español: ponencias y comunicaciones españolas (XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario)*, IEF y Marcial Pons, Madrid, España, 1991.

OCDE. *La fiscalidad y el medio ambiente. Políticas complementarias*, PICHOT, François, y RAPADO, José Ramón, traductores, coeditado por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos y Ediciones Mundi Prensa, Madrid, España, 1994.

OECD. "The Political Economy of Environmentally Related Taxes", *Policy Brief*, February, 2007, Organisation for Economic Co-operation and Development.

ORÓN MORATAL, Germán. "Notas en torno a la fiscalidad sobre el juego en Francia, Portugal y Suiza", en *Palau. Revista valenciana de hacienda pública*, Nº 2, 1987, España, pp. 77-90.

ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel. "Tasas sobre molestias y riesgos permitidos", *Investigación Jurídica*, Nº 1/05, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España.

ORTEGA MONTORO, Rodrigo. “Los parques solares y eólicos ante el impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras. La determinación de la base imponible”, en *Quincena Fiscal*, Nº 9, 2010, España, pp. 33-45.

ORTIZ CALLE, Enrique. “Los límites y posibilidades de una imposición sobre los hidrocarburos orientada a la protección del medio ambiente”, *Noticias de la Unión Europea*, Nº 234, 2004, España, pp. 59-72.

OSCOLATI, Franco. *La tassazione ambientale*, CEDAM, Padova, Italia, 1979.

OSE (OBSERVATORIO DE LA SOSTENIBILIDAD EN ESPAÑA). *Sostenibilidad en España 2008*, Mundi Prensa Libros, S.A., Madrid, España, 2009.

OSORIO PÁRAMO, Fernando. “El régimen de utilización del dominio público marítimo terrestre”, en *Estudios Territoriales*, Nº 34, 1990, España, pp. 83-95.

PÁEZ MEDINA, María Elena. *La doble tributación internacional del impuesto sobre la renta, en el régimen de las personas físicas, entre los Estados Unidos Mexicanos y la Unión Europea*, Colección de Estudios Jurídicos, Tomo XVIII, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, D.F., México, 2004.

PAGAMICI, Bruno. “La politica ambientale nel DPEF 2008- 2011”, *Rivista Ambiente e Sviluppo, Rivista mensile*, Anno XV, Agosto 2007, Nº8, IPSOA e INDICITALIA Editore, Milano, Italia, pp. 727- 730.

PAGÈS I GALTÉS, Joan. “Las tasas en particular”, en AA. VV. FERREIRO LAPATZA, José Juan, Coordinador. *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid, España, 1993, pp. 443-484.

- *Fiscalidad de las Aguas*, Editorial Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A., Madrid, España, 1995.

- *La memoria económico-financiera de las tasas y precios públicos por servicios y actividades*. Editorial Marcial Pons y Escola d'Administració Pública de Catalunya, Madrid-Barcelona, España, 1999.

- “Los principios de equivalencia, de cobertura de costes y del beneficio en las tasas y precios locales”, *Tributos Locales*, Nº 4/2001, Madrid, España, pp. 15-29.

PAJUELO MACÍAS, Antonio. “Los tributos contra la contaminación como posibles “tributos propios” de las Comunidades Autónomas: especial referencia a una ley de Cataluña”, en *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, Volumen XIII, Nº 38, mayo-agosto de 1993, Editorial de Derecho Financiero, Editoriales de Derecho Reunidas, España, pp. 377- 388.

PALAO TABOADA, Carlos. “Los límites del control de constitucionalidad de la legislación fiscal”, en *El reparto de la carga fiscal*, II, Centro de Estudios Sociales del Valle de los Caídos, Madrid, España, 1975, pp. 703 y ss.

- “Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva”, en AA. VV. *Estudios Jurídicos en Homenaje al Profesor Federico de Castro*, Vol. II, Editorial Tecnos, Madrid, España, 1976, pp. 375- 426.

- “En torno a la jurisprudencia reciente del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria”, en *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 59, 1988, Madrid, España, p. 450.

- “Nueva visita al principio de capacidad contributiva”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 124, Octubre-diciembre de 2004, Madrid, España, pp. 767-783.

PAN-MONTOJO, Francisco. “La gestión de envases: el origen del sistema integrado de gestión (SIG)”, en la *Revista “AMBIENTA. La Revista del Ministerio de Medio Ambiente”*, Nº 49, Noviembre de 2005, Madrid, España, pp. 6-13.

PASCUAL ESTEBAN, José Luis, y PASCUAL VEGA, Alberto M. *Los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y Sucesiones y Donaciones*, Bosch, Barcelona, España, 1997.

PATÓN GARCÍA, Gemma. “Análisis de la STC 193/2004, de 4 de noviembre (RTC 2004, 193). El principio de igualdad tributaria y el impuesto sobre actividades económicas”, en *Quincena fiscal: Revista de actualidad fiscal*, Nº 3-4, 2005, España, pp. 49-56.

PEARCE, David W. *Economía ambiental*, traducido por SUÁREZ, Eduardo L., Fondo de Cultura Económica, D.F., México, 1985.

PEARCE, David W y TURNER, R. Kerry. *Economics of natural resources and the environment*, published by Harvester Wheatsheaf, United Kingdom, 1990.

PELECHÁ ZOZAYA, Francisco. “La aduana y las políticas comunes de la Comunidad Económica Europea”, *Revista Impuestos*, Nº 17, 1991, España, pp. 69-92.

- *El Código Aduanero Comunitario y su aplicación en España*, Marcial Pons, Madrid, 1995.

PEÑA ALONSO, José Luis. “La finalidad extrafiscal y la estructura de los tributos medioambientales”, en AA. VV. BECKER, Fernando, CAZORLA, Luis María, y MARTÍNEZ-SIMANCAS, Julián, Directores. *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen I, Iberdrola, Thomson-Aranzadi, Navarra, España, 2008, pp. 459-499.

PÉREZ ARRAIZ, Javier. “La extrafiscalidad y el medio ambiente (1)”, en *Revista de Hacienda Local*, Volumen XXVI, Nº 78, Septiembre- diciembre, 1996, Editoriales de Derecho Reunidas, Editorial de Derecho Financiero, España, pp. 675-709.

- “La propuesta de Directiva de la Comisión Europea para un impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono y la energía”, en *Impuestos*, Año 12, Nº 2, 1996, España, pp. 1070-1082.

- “Las posibilidades legislativas de los länder alemanes ante los nuevos impuestos ecológicos”, en *Revista de Información Fiscal*, Nº 23, 1997, España, pp. 115-135.

- “El derecho al medioambiente en la Constitución española de 1978. Su protección a través de los tributos”, en *Estudios de Deusto: Revista de la Universidad de Deusto*, Volumen 48, Nº 1, 2000, España, pp. 27-48.

PÉREZ DE AYALA, José Luis. “Nuevos argumentos para la rehabilitación de la renta consumida como índice de capacidad contributiva”, en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Nº 128, 1977, Madrid, España, pp. 390-403.

- “Razones de técnica fiscal para la implantación del IVA en España”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Volumen 32, Nº 157 (II), 1982, Madrid, España, pp. 233-254.

- “La distinción entre los impuestos directos en virtud de sus diversos efectos de «percusión» y «sustitución»”, en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Nº 200, España, 1989, pp. 285-295.

- “La traslación jurídica de la cuota en los impuestos ambientales”, en *Noticias de la Unión Europea*, Nº 122, Año XI, Marzo de 1995, Editorial CISS, S. A., Valencia, España, pp. 93-99.

- “Los artículos 3 y 4 de la Ley General Tributaria desde una perspectiva actualizada, en *Revista Crónica Tributaria*, Nº 50, 1984, España.

- *La economía financiera pública. (Un enfoque institucional sobre la economía política de la Hacienda pública)*, Editoriales de Derecho Financiero, EDERSA, Madrid, España, 1987.

PÉREZ DE AYALA, José Luis y GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. *Curso de Derecho Tributario*, Tomo I, 6ª edición, Editorial de Derecho Financiero y Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, España, 1991.

- *Derecho Tributario II*, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, España, 1994.

PÉREZ DE AYALA, José Luis y PÉREZ DE AYALA BECERRIL, Miguel. *Fundamentos de Derecho Tributario*, 2ª edición, Editorial Dykinson S.L., Madrid, España, 2011.

PÉREZ DE AYALA, María Ángeles. “La doctrina del Tribunal Supremo sobre la base del ICIO en la construcción de los parques eólicos”, en *Estrategia financiera*, Nº 276, 2010, España, pp. 70-74.

PÉREZ DE AYALA BECERRIL, Miguel. “La doble imposición en los impuestos medioambientales”, en AA. VV. YÁBAR STERLING, Ana, Directora. *Fiscalidad Ambiental*, Cedecs Editorial, S.L., Barcelona, España, 1998, pp. 333- 350.

PÉREZ LUÑO, Antonio-E. “Artículo 45. Medio Ambiente”, en AA. VV. ALZAGA VILLAAMIL, Oscar, Director. *Comentarios a las Leyes Políticas. Constitución Española de 1978*, Tomo IV, Artículos 39 a 55, Revista de Derecho Privado, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, España, 1984, pp. 239- 279.

PÉREZ ROYO, Fernando. *La desgravación fiscal a la exportación*, Universidad de Sevilla, Sevilla, 1969.

- “El Derecho de propiedad y la prohibición de discriminación en su disfrute como límites al poder tributario en el Convenio Europeo de Derechos Humanos”, en AA. VV. *Derecho Financiero Constitucional. Estudios en memoria del profesor Jaime García Añoveros*, Edición Especial del Número 109/110 de la *Revista Española de Derecho*

*Financiero*, Universidad Internacional de Andalucía y Civitas Ediciones, S.L., Madrid, España, 2001, pp. 23- 44.

- *Derecho financiero y tributario. Parte General*, 20 edición, Editorial Thomson-Civitas, Navarra, España, 2010.

PERIS GARCÍA, Purificación. *La comprobación de valores y las garantías del contribuyente*, Civitas, Madrid, España, 1996.

PERRONE CAPANO, Raffaele. "L' imposizione e l' ambiente", AA.VV. Diretto da AMATUCCI, Andrea. *Trattato di Diritto Tributario*, Volume Primo, Il Diritto Tributario e le sue Fonti, Tomo I, Casa Editrice Dott. Antonio Milani, Padova, Italia, 1994, pp. 449-514.

PEZZEY, John. "The symmetry between controlling pollution by price and controlling it by quantity", *The Canadian Journal of Economics / Revue canadienne d'Economique*, Vol. 25, No. 4, Published by Blackwell Publishing on behalf of the Canadian Economics Association, pp. 983-991, November, 1992.

PICCIAREDDA, Franco. "Federalismo fiscale e tributi propri della Regione Sardegna tra esigenze di coordinamento e tassazione ambientale", *Rivista Dir. Trib.* 2007, 10, 919. De Jure Banca Dati, Giuffrè Editore, Italia.

PICCIAREDDA, Franco e SELICATO, Pietro. *I Tributi e l'ambiente*, Giuffrè Editore, Milano, Italia, 1996.

PIGOU, Arthur Cecil. *The Economics of Welfare*, Macmillan and Co. Limited, London, UK, 1920.

- *A study in public finance*, Macmillan and Co. Limited, London, UK, 1928.

PINO MIKLAVEC, Noemí. *La perspectiva ambiental en la regulación de los productos petrolíferos*, Monografía Nº 10, en *Revista Aranzadi de Derecho Ambiental*, Editorial Thomson Aranzadi, Navarra, España, 2006.

PITA, Claudino. "El principio de capacidad contributiva a la luz de la digitalización y globalización económica y financiera" en AA. VV. *La capacidad contributiva, presupuesto jurídico y fundamentos de la tributación*, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias e Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, España, 2002, pp. 70 y ss.

PONT MESTRES, Magín. "Principio constitucional de capacidad económica y ordenamiento tributario", en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Nº 203, Madrid, España, 1989, pp. 1087- 1142.

PORTO REY, Enrique. "Las normas de protección y utilización del dominio público marítimo-terrestre establecidas en la Ley de Costas e incidencia sobre ellas de las Sentencias del Tribunal Constitucional" *Revista de Derecho Urbanístico*, Nº 125, España, 1991, pp. 119-136.

PRADOS PÉREZ, Elisa. "Fiscalidad y turismo: el impuesto turístico", *Quincena Fiscal*, Nº 4, febrero de 2001, España, pp. 11-19.



- "La ecotasa balear: algunas reflexiones para el debate sobre la imposición ambiental", *Impuestos*, Año 18, Nº 1, 2002, España, pp. 234-244.

PUEBLA AGRAMUNT, Nuria. "Los tributos con fines no fiscales", en *Revista de Contabilidad y Tributación*, Nº 183, 1998, España, pp. 17-36.

PUIG VENTOSA, Ignasi. *Fiscalitat Ambiental Local*, Fundació Carles Pi i Sunyer, Barcelona, España, 2004.

- "Las tasas de basuras de pago por generación. El caso de Torrelles de Llobregat", *Revista Crónica Tributaria* Nº 111, 2004, España, pp. 135-148.

- "Fiscalidad ambiental y gestión de residuos", en AA. VV. BECKER, Fernando, CAZORLA, Luis María y MARTÍNEZ-SIMANCAS, Julián. Directores. *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen II, Iberdrola, Thomson-Aranzadi, Navarra, España, 2008, pp. 1303-1328.

- "La ambientalización de las ordenanzas fiscales", en *Crónica Tributaria*, Nº 127, 2008, España, pp. 109-130.

PULIDO SAN ROMÁN, Antonio. "Relaciones entre economía y medio ambiente", en AA. VV. BECKER, Fernando, CAZORLA, Luis María y MARTÍNEZ-SIMANCAS, Julián. Directores. *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen II, Iberdrola, Thomson-Aranzadi, Navarra, España, 2008, pp. 1075-1087.

RAMALLO MASSANET, Juan. "Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria", en *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 20, Octubre/diciembre de 1978, Madrid, España, pp. 605-650.

- "Tasas, precios públicos y precios privados (hacia un concepto constitucional de tributo)", *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 90, 1996, Madrid, España, pp. 237-274.

RAMÍREZ GÓMEZ, Salvador. *El impuesto sobre el valor añadido*, Editorial Civitas, Madrid, España, 1994.

RAMÍREZ, José María y SEGURA, J. "El Impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente de la Comunidad de las Islas Baleares", en *Revista de la Economía Social y de la Empresa*, Nº 21, 1995, España, p. 108 y ss.

RAMÍREZ SANTIGOSA, Inmaculada, Directora. "Ahorrar invirtiendo en el medio ambiente" en *Revista "MURCIA EN CLAVE AMBIENTAL"*, Año 3, Nº 6, 3er trimestre 2005, Murcia, España, pp. 32-35.

RIERA, Pere, GARCÍA, Dolores, KRISTOM, Bengt, y BRÄNNLUND, Runar. *Manual de Economía Ambiental y de los recursos naturales*, Editorial Thomson-Paraninfo, Madrid, España, 2008.

RIVERA PÉREZ CASTRO, José. "Comentarios", en *Revista de Investigación Fiscal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público*, Nº 51, marzo de 1970, D.F., México, pp. 71-90.

RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro Benigno. “Los límites constitucionales del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, en *El Sistema Económico en la Constitución Española*, XV Jornadas de Estudio de la D.G.S.J.E., Volumen II, Ministerio de Justicia, Madrid, España, 1994, p. 1283 y ss.

- “Los principios de imposición en la jurisprudencia constitucional española”, en *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 100, 1999, Madrid, España, pp. 618 y ss.

- “Una vuelta de tuerca al principio de capacidad económica (comentario al ATC 71/2008, de 26 de febrero)”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 142, Abril- junio de 2009, Madrid, España, pp. 379-401.

- *Igualdad tributaria y tutela constitucional: Un estudio de jurisprudencia (Igualdad tributaria del artículo 31.1 CE e igualdad ante la ley del artículo 14 CE: el problema del recurso de amparo en materia tributaria)*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid, España, 2011.

RODRÍGUEZ CARBAJO, José Ramón. “La contaminación acústica”, en *Actualidad Administrativa*, Nº 13, 2004, España, pp. 1627-1634.

RODRÍGUEZ LUENGO, Javier. “El impuesto especial sobre los hidrocarburos y el medio ambiente”, *Documentos de Trabajo*, DOC Nº 6/04, IEF, Madrid, España, 2004.

RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús. “Los tributos portuarios en Galicia: medidas dirigidas a la protección del medio ambiente”, en *Noticias de la Unión Europea*, Nº 274, Año XXIII, Noviembre de 2007, Wolters Kluwer, Bilbao, España, pp. 113- 124.

RODRÍGUEZ MÉNDEZ, Miguel Enrique. “Reforma fiscal verde y doble dividendo. Una revisión de la evidencia empírica”, *Papeles de Trabajo*, P.T. Nº 27/02, IEF, Madrid, España, 2002.

RODRÍGUEZ MUÑOZ, José Manuel. “Problemática actual y perspectivas de la tributación medioambiental en la Unión Europea”, en *Revista Impuestos*, Nº 24, Año XVII, Diciembre de 2001, Editorial La Ley, Madrid, España, pp. 14- 49.

- *La alternativa fiscal verde (La utilización de instrumentos económicos de protección ambiental con especial referencia a la Comunidad Autónoma de Extremadura)*, Editorial Lex Nova, Valladolid, España, 2004.

ROMERO, Carlos. *Economía de los recursos ambientales y naturales*, Alianza Editorial, Madrid, España, 1994.

ROSEMBUJ, Tulio. *Elementos de Derecho Tributario*, PPU, Barcelona, 1988.

- “El Tributo Ambiental. Primeras reflexiones en torno a los principios comunitarios y constitucionales”, en *Revista Impuestos*, Nº 4, Año 10, 15 de febrero de 1994, Editorial La Ley, Madrid, España, pp. 3-16.

- “Medidas tributarias de protección: fundamento y naturaleza”, en AA. VV. ESTEVE PARDO, José, Coordinador. *Derecho del medio ambiente y administración local*, Diputación de Barcelona-Civitas, Madrid, Madrid, España, 1996, pp. 733-755.

- "Tributos Ecológicos en el ámbito municipal", *Revista Impuestos*, Nueva Época, Nº 22, 2ª quincena de noviembre de 1996, Editorial La Ley-Actualidad, Madrid, España, pp. 3-18.

- "Los tributos ambientales", en AA. VV. YABAR STERLING, Ana, editora. *Fiscalidad ambiental*, Cedecs Editorial, S. L. Barcelona, España, 1998, pp. 43-62.

- "El impuesto como disfrute de bienes colectivos", en *Revista El Fisco*, edición digital, Nº 154, julio/2009, España, [http://www.elfisco.com/articulos/articulo.aspx?art\\_id=105](http://www.elfisco.com/articulos/articulo.aspx?art_id=105)

ROVIRA I MOLA, Albert de. "El hecho imponible en las contribuciones especiales: problemática esencial y realidad normativa", *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 8, 1975, España, pp. 119 y ss.

- "Los sujetos pasivos de las contribuciones especiales", *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 13 y Nº 14, 1977, España, pp. 567 y ss.

- "Clasificación de los tributos: Contribuciones especiales (artículo 26)", en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma: Libro- homenaje al profesor Dr. Fernando Sainz de Bujanda*, Volumen I, Ministerio de Economía y Hacienda, IEF, Madrid, España, 1991, pp. 409-430.

ROZAS VALDÉS, José Andrés. "Hacienda y residuos", en AA. VV. YÁBAR STERLING, Ana, Directora, *Fiscalidad Ambiental*, Cedecs Editorial, S.L., Barcelona, España, 1998, pp. 351- 368.

- "Impuestos, energía y Derecho comunitario", en *Noticias de la Unión Europea*, Nº 193, 2001, España, pp. 73-87.

- "Tasas y precios públicos", en AA. VV. YABAR STERLING, Ana, Directora, y HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, Coordinador. *La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., Madrid-Barcelona, España, 2002, pp. 226-236.

RUBIO DE URQUÍA, José Ignacio. "Tributos y procedimiento. Principios y normas generales. La reforma de los tributos locales: posibilidad de una fiscalidad sobre el turismo", *Tributos Locales*, Nº 17, abril 2002, España, pp. 85-96.

RUBIO GUERRERO, Juan José. "La fiscalidad medioambiental en un contexto de reforma tributaria fundamental", en BECKER, Fernando, CAZORLA, Luis María, y MARTÍNEZ-SIMANCAS, Julián, Directores. *Tratado de Tributación medioambiental*, Volumen II, Iberdrola, Thomson-Aranzadi, Navarra, España, 2008, pp. 1163-1187.

RUIZ-BEATO BRAVO, Jesús. "Consideraciones en torno al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y los Vehículos Automóviles", *Revista Impuestos*, Nº 5, 1993, pp. 588-653.

RUIZ GARIJO, Mercedes. "Adecuación de las tasas al principio de capacidad económica. (En torno a la Sentencia del TSJ de Andalucía de 18 de enero de 1999)", *Revista de Información Fiscal*, Nº 36, Noviembre/diciembre de 1999, Editorial Lex Nova, España, pp. 67-80.

- *Fiscalidad de la empresa turística*, Colección Biblioteca de los Tributos Nº 4, Editoriales de Derecho Reunidas, S.A., Madrid, España, 2002.

- *Problemas actuales de las tasas*, Editorial Lex Nova, Valladolid, España, 2002.

- “El principio de equivalencia en las tasas y la necesaria correspondencia entre el coste del servicio y la cuantía de la tasa”, referencia a la STS de 11 de marzo de 2003, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, Volumen I (Tomo XII), 2003, Thomson Aranzadi, Navarra, España, pp. 2047-2051.

- “¿Principio de capacidad económica en la cuantificación de la tasa por recogida de basuras? Una llamada sobre el carácter impositivo de algunas tasas”, referencia a la STS de 30 de noviembre de 2002, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, Volumen I (Tomo XII), 2003, Thomson Aranzadi, Navarra, España, pp. 2020- 2024.

RUIZ HIDALGO, Carmen. *Tributación de la empresa en la Unión Europea. Estudio de su regulación jurídica y jurisprudencial*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., Madrid- Barcelona, España, 2002, pp. 31- 89.

RUIZ-RICO RUIZ, Gerardo. “La protección del medio ambiente como principio rector de la política económica y social”, en *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de Granada*, Nº 16, 2ª Época, 2º semestre, 1988, Granada, España, pp. 45- 70.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. “Los impuestos como instrumentos de política social y económica” en *Hacienda y Derecho: Estudios de Derecho Financiero*, Volumen I, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, España, 1955.

- “Impuestos directos e impuestos indirectos. Análisis jurídico de una vieja distinción”, en AA. VV. *Hacienda y Derecho*, Volumen II, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, España, 1962.

- “Teoría jurídica de la exención tributaria”, en AA. VV. *Hacienda y Derecho*, Volumen III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, España, 1963, pp. 361-384.

- “Estructura jurídica del sistema tributario”, en AA. VV. *Hacienda y Derecho*, Volumen II, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, España, 1964, pp. 290 y ss.

- “Análisis jurídico del hecho imponible”, en *Hacienda y Derecho: Estudios de Derecho Financiero*, Volumen IV, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, España, 1973, pp. 279-341.

- *La Contribución Territorial Urbana; Trayectoria histórica y problemas actuales*, Consejo General de Cámaras de la Propiedad Urbana de la Comunidad Valenciana, Valencia, España, 1987.

- “Luces y sombras en la Ley de Tasas y Precios Públicos, *La Ley* Nº 43, 1989, España.

- *Lecciones de Derecho Financiero*, 9ª edición, Universidad Complutense de Madrid, Madrid, España, 1991.

SAINZ MORENO, Fernando. “El dominio público: una reflexión sobre su concepto y naturaleza, cincuenta años después de la fundación de la Revista de Administración Pública”, en *Revista de Administración Pública*, Nº 150, septiembre-diciembre de 1999, Madrid, España, pp. 477-514.

SALGADO PEÑARREDONDA, Carlos. *Los impuestos especiales en la Comunidad Económica Europea*, IEF, Madrid, 1978; Id. *Impuestos especiales*, Ciss, Bilbao, 1982.

- “Capítulo XIV. Elementos estructurales del Impuesto sobre el alcohol y bebidas derivadas”, en AA. VV. *Impuestos especiales*, Ministerio de Economía y Hacienda, Escuela de la Hacienda Pública, Colección Manuales, Madrid, España, 1988, pp. 245-257.

SÁNCHEZ GONZÁLEZ, Ildelfonso. *Mercado común y aduana española*, IEF, Madrid, España, 1976.

- “La problemática aduanera en la CEE”, *Revista Hacienda Pública Española*, Nº 49, 1977, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, pp. 76-99.

- “La retención y el abandono aduanero de bienes”, *Revista Hacienda Pública Española*, Nº 89, 1984, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, pp. 32-61.

- “Los gravámenes aduaneros: clasificación y características. Hechos imponible en cada uno de ellos. La desgravación fiscal a la exportación”, *Curso de sistema fiscal español*, Escuela de Inspección Financieras y Tributaria, Madrid, España, 1983.

- “Algunos principios para una Ley Aduanera”, *Revista Impuestos*, Nº 8, 1985, España, pp. 25-34.

SANCHEZ SERRANO, Luis. *Tratado de Derecho financiero y tributario constitucional. I. Derecho Financiero, Constitución Financiera. Función y Organización Financieras. Control Jurisdiccional*, editado por Marcial Pons y Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., Madrid, España, 1997.

SARASÍBAR IRIARTE, Miren. *Régimen Jurídico del Cambio Climático*, Colección Derecho Público Nº 28, Editorial Lex Nova, Valladolid, España, 2006.

SARTORIO ALBALAT, Susana. *La repercusión de las cuotas tributarias en el Ordenamiento jurídico español*, IEF, Madrid, España, 1992, pp. 267 y ss.

SCANU, Giuseppe. “La tassazione sui flussi turistici tra fiscalità locale e competitività: alcune esperienze europee a confronto”, *Rivista Dir. Trib.* 2009, 03, 339. De Jure Banca Dati, Giuffrè Editore, Italia.

SCHWABE, Jürgen. *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Federal Alemán. Extractos de las sentencias más relevantes compiladas por Schwabe Jürgen, KONRAD-ADENAUER-STIFTUNG e. V.*, Oficina de México, México, D.F., 2009.

SCHWARTZ, Pedro y CARBAJO, Alfonso. “Teoría económica de los derechos de propiedad”, *Revista Hacienda Pública Española*, Nº 68, 1981, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, pp. 221- 233.

SEBASTIÁN LORENTE, Jesús J. “Las tasas medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón. Entre la contribución y la tolerancia medioambientales”, en *Noticias de la Unión Europea*, Nº 289, Año XXV, Febrero de 2009, Wolters Kluwers, España, pp. 93-101.

- “El impuesto sobre el daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta. Análisis pacífico de un tributo transgresor y polémico”, en *Noticias de la Unión Europea*, Nº 289, Año XXV, Febrero de 2009, Wolters Kluwers, España, pp. 103- 117.

SERNA RODRÍGUEZ, Almudena y RODRÍGUEZ OLIVARES, Rocío. “El impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos desde una perspectiva comunitaria”, en AA. VV. FALCÓN Y TELLA, Ramón. *Estudios sobre fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 2006, pp. 93- 106.

SERRANO ANTÓN, Fernando. “Medidas tributarias medioambientales: la ecotasa de la Unión Europea”, en AA. VV. ESTEVE PARDO, José. Coordinador. *Derecho del medio ambiente y administración local*, Diputación de Barcelona- Civitas, Madrid, España, 1996, pp. 793- 810.

- “Justificación técnico- jurídica de los impuestos medio- ambientales”, en AA. VV. YABAR STERLING, Ana. *Fiscalidad Ambiental*, Cedecs Editorial, S.L., Barcelona, España, 1998, pp. 313- 325.

- “El Impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos. En particular la competencia ejercida por la Comunidad de Madrid”, en AA. VV. FALCÓN Y TELLA, Ramón. *Estudios sobre fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 2006, pp. 319- 338.

- “La tributación medioambiental en la Unión Europea” en AA. VV. BECKER, Fernando, CAZORLA, Luis María y MARTÍNEZ-SIMANCAS, Julián. Directores. *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen II, Editorial Thomson Aranzadi e Iberdrola, Navarra, España, 2008, pp. 817-861.

SERRANO MORENO, José Luis. “El Derecho subjetivo al ambiente”, en *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de Granada*, Nº 16, 2ª Época, 2º semestre, 1988, Granada, España, pp. 71- 88.

SERRAT BASCO, Ramón. “Capítulo XXI. Elementos estructurales del Impuesto sobre la cerveza”, en AA. VV. *Impuestos especiales*, Ministerio de Economía y Hacienda, Escuela de la Hacienda Pública, Colección Manuales, Madrid, España, 1988, pp. 347-397.

SERVICIO DE PROTECCIÓN DE LA NATURALEZA (SEPRONA). “Aumenta cada año la colaboración ciudadana en defensa del medio ambiente”, en *Revista “AMBIENTA. La Revista del Ministerio de Medio Ambiente*, Nº 53, Marzo de 2006, Madrid, España, pp. 32-37.

SESMA SÁNCHEZ, Begoña y CORDERO GONZÁLEZ, Eva María. “El impuesto sobre grandes establecimientos comerciales del Principado de Asturias”, en *Revista de Información Fiscal*, Nº 72, Editorial Lex Nova, España, pp. 83-128.

SIMÓN ACOSTA, Eugenio. *La autonomía financiera de las regiones*, Cáceres: Aula de Cultura de la Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Cáceres, España, 1978.

- "Reflexiones sobre el Derecho Tributario material y formal", en *Revista Impuestos*, Volumen II, España, 1985, p. 277 y ss.

- *El Derecho Financiero y la Ciencia Jurídica*, Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, Italia, 1985.

- "Las tasas y precios públicos de las entidades locales", *La reforma de las haciendas locales*, I, Editorial Lex Nova, Valladolid, España, 1991.

- "Consideraciones acerca del canon sobre la producción de energía eléctrica", en *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 32, 1981, Madrid, España, pp. 603-631.

SLABY, Rudolf und GROSSMANN, Rudolf. *Diccionario de las Lenguas española y alemana*, Tomo I, Español- Alemán, 9ª edición, Editorial Herder, Barcelona, España, 1967.

SCHMIDT, Hans-Werner. "Tourism and the environment", *Statistics in focus*, Industry, Trade and Services, Theme 4-40/2002, EUROSTAT, European Commission, Brussels, Belgium, 2002.

SNAPE, John. "Energy taxation and sustainable development: the experience of the United Kingdom", en AA. VV. FALCÓN Y TELLA, Ramón, Director. *Estudios sobre fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 2006, pp. 257- 299.

SÖDERHOLM, Patrik. "Extending the environmental tax base. Prerequisites for increased taxation of natural resources and Chemicals compounds", *Report 5416*, October 2004, The Swedish Environmental Protection Agency, Stockholm, Sweden, 2004.

SOLANA VILLAMOR, Francisco. "Análisis cuantitativo de los impuestos especiales", en *Revista Hacienda Pública Española*, Nº 64, 1980, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, pp. 15-24.

- "Determinación de la base y el tipo en la imposición sobre la cerveza", *Revista Crónica Tributaria*, Nº 43, 1982.

- "La repercusión de los impuestos especiales", *Revista Crónica Tributaria*, Nº 47, 1983, pp. 11-16.

- "La imposición sobre consumos específicos en la CEE", *Revista Hacienda Pública Española*, Nº 96, 1985, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, pp. 125-134.

- "Capítulo II. La imposición sobre consumos específicos en el CEE (Accisas)", en AA. VV. *Impuestos Especiales*, Ministerio de Economía y Hacienda, Escuela de la Hacienda Pública, Colección Manuales, Madrid, España, 1988, pp. 23- 65.

- *Manual comentado de Impuestos Especiales*, Actualidad, Madrid, 1994.

SOLER ROCH, María Teresa. "Aspectos fiscales del turismo", en AA. VV. *III Congreso de Turismo Universidad y Empresa*, Tirant lo Blanch, Valencia, España, 2000.

- "El principio de capacidad económica y la tributación medioambiental", en AA. VV. BECKER, Fernando, CAZORLA, Luis María, y MARTÍNEZ-SIMANCAS, Julián, Directores. *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen I, Iberdrola, Thomson-Aranzadi, Navarra, España, 2008, pp. 85- 101.

STEINBACH, Nancy. "Environmental Taxes in the European economy 1995- 2003", *Statistics in Focus, Environment and Energy 1/2007*, EUROSTAT, Office for Official Publications of the European Communities, Luxembourg, 2007.

STEVANATO, Dario. "Tributi regionali e vincoli comunitari: prove di federalismo fiscale", *Dialoghi Tributari*, Nº 2/2010, Italia, 2010, pp. 212 e ss.

STIGLITZ, Joseph E. *Economía*, traducido por RABASCO ESPÁRIZ, Ma. Esther, Editorial Ariel, S.A., Barcelona, España, 1993.

SUÁREZ, E. "El 75% de los ciudadanos aceptaría una ecotasa contra el cambio climático", *El Mundo*, edición impresa, Año XVIII, Nº 6533, de 6 de noviembre de 2007, Sección Ciencia, España.

SUCCIO, Roberto. "La fiscalità "sarda" si misura con l'ordinamento costituzionale e comunitario: l'esito del primo round e alcune considerazioni comparatistiche", *Rivista Dir. Trib.* 2009, 5, 304. De Jure Banca Dati, Giuffrè Editore, Italia.

TAMAMES, Ramón. *Introducción a la Constitución española*, 3ª edición, Alianza Editorial, Madrid, España, 1985.

- *El grito de la Tierra: Biósfera y cambio climático*, RBA, Barcelona, España, 2010.

TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel. "El turismo y el Impuesto sobre el Valor Añadido", en *Revista Nueva Fiscalidad*, Nº 1, 2002, España, pp. 37-70.

- "Capítulo VIII: Impuesto sobre el Valor Añadido" en AA. VV. MARTÍN QUERALT, Juan, TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, y CAYÓN GALIARDO, Antonio, Directores. *Manual de Derecho Tributario. Parte Especial*, 8ª edición, Editorial Thomson Aranzadi, Navarra, España, 2011.

TIPKE, Klaus. "Límites de la integración en el Derecho Tributario", *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 34, 1982, Madrid, España, pp. 181-184.

- *Die Steuerrechtsordnung*, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, Deutschland, 1993.

- "I limiti costituzionali della pressione tributaria", *Rivista Dir. Trib.* 2000, 7-8, 761. De Jure Banca Dati, Giuffrè Editore, Italia.

TORIS, Loris. "Título Cuarto. Il Requisito di Effettività", in AA.VV. Diretto da AMATUCCI, Andrea. *Trattato di Diritto Tributario*, Volume Primo, *Il Diritto Tributario e le sue fonti*, I Tomo, CEDAM Editore, Padova, Italia, 1994, pp. 321-378.



TREMONTI, Giulio e VITALETTI, Giuseppe. “La fiera delle tasse”, *Il Mulino*, Bologna, Italia, 1991.

- *Il federalismo fiscale. Autonomia municipale e solidarietà sociale*, Laterza, Roma-Bari, Italia, 1994.

TRIGO Y SIERRA, Luis Fernando, y GÓMEZ VERDESOTO, Marta. “La tributación de determinadas operaciones societarias por la denominada cuota gradual de actos jurídicos documentados. Estudio del artículo 75 del Reglamento del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, Nº 178, 1998, España, pp. 3-56.

TUMAINI, Corrado. “Analisi del rischio e “principio di precauzione” nella gestione dei siti contaminanti”, *Rivista Ambiente e Sviluppo*, rivista mensile, Anno XVII, Ottobre 2009, Nº10, IPSOA e INDICITALIA Editore, Milano, Italia, pp. 912-919.

TURNER, R. Kerry. “The place of economic values in environmental valuation”, in *Valuing environmental preferences*, Eds. I. Bateman K.G. Wills, Oxford University Press, London, UK, 1999.

VALERO GUTIÉRREZ DEL OLMO, Enrique. *Ecosistemas, biodiversidad y los espacios protegidos*, Universidad de Vigo, España, 2002.

VANONI, Ezio. *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, traducción de Juan Martín Queralt, IEF, Madrid, España, 1973.

VARONA ALABERN, Juan Enrique. “IVA e ITPAJD: Delimitación de los elementos subjetivo y objetivo del hecho imponible”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 65, 1990, España, pp. 35-112.

- *El valor catastral. Su gestión e impugnación*, Editorial Aranzadi, España, 1995, pp. 26 y ss.

- “La motivación del valor catastral”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Volumen 47, Nº 243, 1997, España, pp. 13-40.

- “El tributo catalán creado por la Ley de Protección Civil de Cataluña y la STC 168/2004, de 6 de octubre” en *Nueva Fiscalidad*, Nº 6, junio 2005, España, p. 9-48.

- “Concepto de tributo y principio de capacidad económica”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 135, Julio-septiembre 2007, Madrid, España, pp. 541- 592.

VAQUERA GARCÍA, Antonio. *Fiscalidad y Medio Ambiente*, Editorial Lex Nova, Valladolid, España, 1999.

VAULONT, Nikolaus. *La Unión aduanera de la Comunidad Europea*, Comisión de las Comunidades Europeas, Luxemburgo, 1981.

VÁZQUEZ COBOS, Carlos. “Capítulo IV: La fiscalidad de las aguas en España”, en AA. VV. BUÑUEL GONZÁLEZ, Miguel, Director. *Tributación medioambiental: teoría, práctica y propuestas*, editado por Deloitte y Thomson-Civitas, Madrid, España, 2004, pp. 147-184.

VEGA HERRERO, M. Manuela. “La imposición simultánea de contribuciones especiales”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 3, 1974, España, pp. 201 y ss.

- *Las contribuciones especiales en España*, IEF, Madrid, España, 1975.

- “Las contribuciones especiales en la nueva ley de carreteras”, *Crónica Tributaria*, Nº 13, 1975, España, pp. 75 y ss.

- “Las contribuciones especiales de la Hacienda municipal: análisis crítico”, en AA. VV. *Fiscalidad Municipal sobre la Propiedad Urbana*, Editorial Lex Nova, Valladolid, España, 1982, pp. 11 y ss.

- “Las contribuciones especiales de la hacienda local. Estado actual y aspectos susceptibles de reforma”, en *Revista del Instituto de Estudios Económicos*, Nº 4, 2000, España, pp. 267-281.

- “Consideraciones sobre el procedimiento de imposición de las contribuciones especiales”, en *Tributos Locales*, Nº 6, 2001, España, pp. 84 y ss.

VELASCO CABALLERO, Francisco. “El medio ambiente en la Constitución: derecho público subjetivo y/ o principio rector”, en *Revista Andaluza de Administración Pública*, Nº 19, Instituto Andaluz de Administración Pública, Sevilla, España, 1994, pp. 77-121.

VERDESOTO GÓMEZ, Marta. “Las tasas por gestión de residuos. Su precedente en la Normativa comunitaria y su reflejo en la Ley Reguladora de Residuos de Cataluña”, *Noticias de la Unión Europea*, Nº 122, 1995, España, pp. 69-72.

VERDESOTO GÓMEZ, Marta y MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel. “Acerca del impuesto balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente”, en *Noticias de la Unión Europea*, Nº 134, 1996, España, pp. 81-90.

- “Acerca del impuesto balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente”, en AA. VV. YÁBAR STERLING, Ana, Directora. *Fiscalidad ambiental*, Cedecs Editorial, S.L., Barcelona, España, 1998, pp. 445- 465.

- “Instalaciones contaminantes y fiscalidad. ¿Es constitucional el impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente de la Comunidad de Extremadura?”, en *Noticias de la Unión Europea*, Nº 238, 2004, España, pp. 103-110.

- “Instalaciones contaminantes y fiscalidad. ¿Es constitucional el Impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente de la Comunidad Autónoma de Extremadura?”, en AA. VV. FALCÓN Y TELLA, Ramón. *Estudios sobre fiscalidad de la energía y desarrollo sostenible*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 2006, pp. 303- 317.

VICENTE-ARCHE DOMINGO, Fernando. “Consideraciones sobre el hecho imponible”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Nº 39, 1960, Madrid, España, pp. 529-594.

- “Elementos cuantitativos de la obligación tributaria”, en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Nº 60, 1965, Madrid, España, pp. 945 y ss.

- “Notas sobre el gasto público y la contribución a su sostenimiento en la Hacienda Pública”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 3, 1974, Madrid, España, pp. 535 y ss.

- “Apuntes sobre el instituto del tributo con especial referencia al derecho español”, en *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 7, 1975, España, pp. 454 y ss.

VILLAR EZCURRA, Marta. “La necesidad de revisar las categorías tributarias ante el deslizamiento del Derecho Comunitario: un ejemplo en la Ley de Envases y Residuos de Envases”, en *Quincena Fiscal*, Nº 18, octubre 1997, Madrid, España, p. 16 y ss.

VILLARÍN LAGOS, Marta. *La tributación de los documentos notariales en el impuesto sobre actos jurídicos documentados*, Editorial Aranzadi, Navarra, España, 1997.

- “La compatibilidad entre el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados y la Directiva 69/335/CEE”, en *Noticias de la Unión Europea*, Nº 231, 2004, España, pp. 99-126.

- “Algunas consideraciones en torno a la comprobación de valores en el ámbito del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados”, en AA. VV. MARTÍN DÉGANO, Isidoro, VAQUERA GARCÍA, Antonio, y MENÉNDEZ GARCÍA, Gerardo, Coordinadores. *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, Volumen 2, Editorial Lex Nova, España, 2005, pp. 1771-1808.

VILLAVERDE GÓMEZ, María Begoña. “El canon de saneamiento y la fiscalidad hidrológica en Galicia”, en *Noticias de la Unión Europea*, Nº 274, Año XXIII, Noviembre de 2007, Wolters Kluwer, Bilbao, España, pp. 125-141.

VON WEIZSÄCKER, Ernst. *Política de la Tierra: Una política ecológica realista en el umbral del siglo en el medio ambiente*, Editorial Sistema, Madrid, España, 1993.

WILSON, Robin. “Market approaches to delivering environmental policy progress in developing environmental taxes and charges in the UK”, en AA. VV. YÁBAR STERLING, Ana, Directora. *Fiscalidad ambiental*, Cedecs Editorial, S.L., Barcelona, España, 1998, pp. 207- 214.

YÁBAR STERLING, Ana. “Aspectos económicos básicos acerca de la protección del medio ambiente”, en AA. VV. YÁBAR STERLING, Ana, Directora, y HERRERA MOLINA, Pedro, Coordinador. *La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S. A., Madrid-Barcelona, 2002, pp. 29-31.

- “La temática ambiental en las doctrinas económicas del siglo XX”, en AA. VV. YÁBAR STERLING, Ana, Directora, y HERRERA MOLINA, Pedro, Coordinador. *La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S. A., Madrid- Barcelona, 2002, pp. 41-68.

YEBRA MARTUL-ORTEGA, Perfecto. “Comentarios sobre un precepto olvidado: el artículo cuarto LGT” en *Revista Hacienda Pública Española*, Nº 32, 1975, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, pp. 191-219.

- "Cuestiones en torno al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte", *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 80, 1993, Madrid, España, pp. 601-638.

- *La fiscalidad del automóvil en España*, Marcial Pons, Madrid, España, 1994.

- "Interpretación de los artículos 12 y 95 del Tratado CEE. Impuesto Automóvil", *Noticias de la Unión Europea*, Nº 108, 1994, España, pp. 85-88.

ZÁRATE MARCO, Anabel y Otros. "Descentralización Fiscal y Tributación Ambiental. El caso del agua en España", Instituto de Estudios Fiscales, *Papeles de Trabajo*, P.T. Nº 24/07, IEF, Madrid, España.

- "Tributación ambiental en un contexto federal. Una aplicación empírica para los residuos industriales en España", Instituto de Estudios Fiscales, *Papeles de Trabajo*, P.T. Nº 25/07, IEF, Madrid, España.

ZECCA, Emilio. "Osservazioni giuridico- economiche sull' imposta di fabbricazione sui sacchetti di plastica istituita dall' art. 1, comma 8, Della legge n. 475/1988", *Rivista Giuridica Dell' Ambiente*, CEDAM, Nº 3, 1989, Padova, Italia, pp. 479-483.

ZITZELBERGER, Heribert. *Grundlagen der Gewerbesteuer: Eine steuergeschichtliche, rechtsvergleichende, steuersystematische und verfassungsrechtliche Untersuchung*, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, Deutschland, 1990.

ZORRILLA SUÁREZ, Manuel María y HERNÁNDEZ RUBIO, Carolina. "Los impuestos sobre la contaminación atmosférica", en AA. VV. BECKER, Fernando, CAZORLA, Luis María, y MARTÍNEZ-SIMANCAS, Julián, Directores. *Tratado de Tributación Medioambiental*, Volumen I, Iberdrola, Thomson-Aranzadi, Navarra, España, 2008, pp. 559-596.

## ÍNDICE CRONOLÓGICO DE JURISPRUDENCIA CITADA

### Tribunal Constitucional (España)

#### Autos

- ATC 674/1984, de 8 de noviembre. Levantamiento de la suspensión de disposiciones autonómicas. Prevalencia de interés general, riqueza común, medio ambiente: Orden de 29 de diciembre de 1983 de la Consejería de Agricultura, Ganadería y Pesca, del Consejo Ejecutivo de la Generalidad de Cataluña, por la que se regula la pesca con arte claro y mosca.
- ATC 1270/1988, de 22 de noviembre. Levantamiento de la suspensión de disposiciones autonómicas ante la prevalencia del interés ecológico (protección de una especie biológica) sobre el económico: art. 2 de la Orden dictada por la Consejería de Agricultura, Ganadería y Montes de la Junta de Castilla y León de 7 de enero de 1988.
- ATC 29/1990, de 16 de enero. Se mantiene la suspensión de disposiciones autonómicas, en preferencia de la protección de especies biológicas en peligro de extinción. Ley del Parlamento Vasco 1/1989, de 13 de abril.
- ATC 253/1992, de 9 de septiembre. Se levanta la suspensión de la norma autonómica impugnada. Presunción de constitucionalidad y riesgo de afectación grave a la Hacienda de la Comunidad, amén de los programas y proyectos presupuestados. Ley del Parlamento de las Islas Baleares 12/1991, de 20 de diciembre, reguladora del impuesto sobre instalaciones que incidan sobre el medio ambiente.
- ATC 101/1993, de 23 de marzo. Se levanta la suspensión de disposiciones autonómicas, en vista a la prevalencia del interés general, protección y preservación de recursos biológicos acuáticos, sobre intereses particulares económicos. Ley 2/1992, de 7 de mayo, de Pesca Fluvial, de Castilla-La Mancha.
- ATC 243/1993, de 13 de julio. Levanta la suspensión de disposiciones autonómicas en prevalencia del interés general, la preservación de la riqueza biológica. Ley de la Comunidad Autónoma de Castilla y León 6/1992, de 18 de diciembre, de protección de los ecosistemas acuáticos y de regulación de la pesca de Castilla y León.
- ATC 335/1993, de 10 de noviembre. Levanta la suspensión de disposiciones autonómicas en base a la prevalencia del interés general que implica la preservación de riqueza biológica. La Ley foral 2/1993, de 5 de marzo, del Parlamento de Navarra, de Protección y Gestión de la Fauna Silvestre y sus hábitats.
- ATC 221/1995, de 18 de julio. Se mantiene la suspensión de la normativa autonómica en tanto no se aprecia una afectación a los intereses generales salvaguardados por los artículos 9 y 45 CE. Ley de la Comunidad de Madrid 14/1994, de 28 de diciembre, por la que se regulan los Servicios de Prevención de Incendios y Salvamentos de la Comunidad de Madrid.
- ATC 44/1998, de 19 de febrero. Levantamiento de la suspensión de disposiciones de las Comunidades Autónomas impugnadas por el Gobierno: Ley de la Junta de Extremadura 7/1997, de 29 de mayo, de Medidas Fiscales

sobre la Producción y Transporte de Energía que incidan sobre el Medio Ambiente.

- ATC 25/2000, de 18 de enero. Se mantiene la suspensión de disposiciones autonómicas ante el interés ecológico preferente. Ley de la Comunidad Autónoma de Canarias 9/1999, de 13 de mayo, de Ordenación del Territorio.
- ATC 189/2001, de 3 de junio. Levanta la suspensión en el recurso de inconstitucionalidad, interpuesto por el Presidente de Gobierno. Impuesto de la Comunidad Autónoma de Cataluña, sobre grandes establecimientos comerciales.
- ATC 251/2001, de 18 de septiembre. Levanta la suspensión en el recurso de inconstitucionalidad, interpuesto por el Presidente de Gobierno respecto a preceptos de la Ley de las Cortes de Castilla-La Mancha 11/2000, de 26 de diciembre, del impuesto sobre determinadas actividades que inciden sobre el medio ambiente.
- ATC 5/2002, de 15 de enero. Acuerda el levantamiento de la suspensión en el recurso de inconstitucionalidad, planteado por el Presidente del Gobierno respecto a la Ley del Parlamento de las Islas Baleares 7/2001, de 23 de abril de impuesto sobre las estancias en empresas turísticas de alojamiento, destinado a la dotación del fondo para la mejora de la actividad turística y la preservación del medio ambiente.
- ATC 407/2007, de 6 de noviembre. Cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Sección 1ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja, en relación con la tasa 7.16 de la Ley 6/2002, de 18 octubre, de tasas y precios públicos de La Rioja, por presunta vulneración de los principios de capacidad económica y del beneficio propios de las tasas y del derecho fundamental a la tutela judicial: tasa por tramitación del planeamiento urbanístico. Se inadmite por notoriamente infundada.
- ATC 456/2007, de 12 de diciembre. Niega trámite a cuestión de inconstitucionalidad 6895/2007, planteada por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo número 4 de Córdoba. Ley de Andalucía 18/2003, de 29 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas.
- ATC 71/2008, de 26 de febrero. Inadmite a trámite por infundada la cuestión de inconstitucionalidad 8638-2006, planteada por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en relación con el artículo 3.4.2 letra a) del Real Decreto-Ley 16/1977 de 25 de febrero por el que se regulan los juegos de suerte, envite o azar y apuestas, en la redacción de las Leyes 5/1990, 12/1996 y 65/1997, que fija la cuantía de la tasa que grava las máquinas tipo "B".

## **Sentencias**

- STC 27/1981, de 20 de julio, Recurso de inconstitucionalidad. BOE Nº 193, de 13 de agosto de 1981.
- STC 64/1982, de 4 de noviembre. Recurso de inconstitucionalidad. BOE Nº 296, de 10 de diciembre de 1982.
- STC 49/1984, de 5 de abril, Recurso de inconstitucionalidad. BOE Nº 99, de 25 de abril de 1984.
- STC 144/1985, de 25 de octubre. Recurso de inconstitucionalidad. BOE Nº 283, de 26 de noviembre de 1985.

- STC 37/1987, de 26 de marzo. Recurso de inconstitucionalidad. BOE N° 89, de 14 de abril de 1987.
- STC 227/1988, de 29 de noviembre. Recursos de inconstitucionalidad y conflictos positivos de competencia acumulados. BOE N° 307, de 23 de diciembre de 1988.
- STC 25/1989, de 3 de febrero. Recurso de amparo. BOE N° 50, de 28 de febrero de 1989.
- STC 45/1989, de 20 de febrero. Cuestión de inconstitucionalidad. BOE N° 52, de 2 de marzo de 1989.
- STC 170/1989, de 19 de octubre. Recurso de inconstitucionalidad. BOE N° 267, de 7 de noviembre de 1989.
- STC 76/1990, de 26 de abril. Recurso de inconstitucionalidad y cuestiones de inconstitucionalidad. BOE, de 30 de mayo de 1990.
- STC 150/1990, de 4 de octubre. Recursos de inconstitucionalidad acumulados. BOE de 6 de noviembre de 1990.
- STC 66/1991, de 22 de marzo. Recurso de inconstitucionalidad. BOE de 24 de abril de 1991.
- STC 147/1991, de 4 de junio. Conflictos positivos de competencia. BOE N° 180, de 29 de junio de 1991.
- STC 197/1992, de 19 de noviembre, Cuestión de inconstitucionalidad. BOE N° 307, de 23 de diciembre de 1992.
- STC 186/1993, de 7 de junio. Recurso de inconstitucionalidad. BOE de 5 de julio de 1993.
- STC 243/1993, de 15 de julio. Conflicto positivo de competencia. BOE de 12 de agosto de 1993.
- STC 329/1993, de 12 de noviembre. Conflicto positivo de competencia. BOE de 10 de diciembre de 1993.
- STC 102/1995, de 26 de junio. Conflictos positivos de competencia. BOE N° 181, de 31 de julio de 1995.
- STC 164/1995, de 13 de noviembre. Cuestiones de inconstitucionalidad. BOE N° 298, de 14 de diciembre de 1995.
- STC 185/1995, de 14 de diciembre. Recurso de inconstitucionalidad. BOE N° 11, de 12 de enero de 1996.
- STC 43/1996, de 14 de marzo. Recursos de inconstitucionalidad. BOE N° 93, de 17 de abril de 1996.
- STC 182/1997, de 28 de octubre. Recursos de inconstitucionalidad acumulados. BOE, de 28 de noviembre de 1997.
- STC 14/1998, de 22 de enero. Recurso de inconstitucionalidad. BOE N° 47, de 24 de febrero de 1998.
- STC 233/1999, de 16 de diciembre. Recursos de inconstitucionalidad. BOE N° 17, Suplemento de 20 de enero de 2000.
- STC 46/2000, de 17 de febrero. Cuestión de inconstitucionalidad. BOE N° 66, de 17 de marzo de 2000.
- STC 181/2000, de 29 de junio. Cuestiones de inconstitucionalidad. BOE N° 180, de 28 de julio de 2000.
- STC 194/2000, de 19 de julio. Recurso de inconstitucionalidad. BOE N° 192, de 11 de agosto de 2000.
- STC 276/2000, de 16 de noviembre. Cuestiones de inconstitucionalidad. BOE N° 299, de 14 de diciembre de 2000.
- STC 289/2000, de 30 de noviembre. Recurso de inconstitucionalidad. BOE N° 4, Suplemento, de 4 de enero de 2001.

- STC 96/2002, de 25 de abril. Recurso de inconstitucionalidad. BOE Nº 122, Suplemento, de 22 de mayo de 2002.
- STC 63/2003, de 27 de marzo. Cuestión de inconstitucionalidad. BOE Nº 91, Suplemento, de 16 de abril de 2003.
- STC 168/2004, de 6 de octubre. Recurso de inconstitucionalidad. BOE Nº 270, Suplemento, de 9 de noviembre de 2004.
- STC 193/2004, de 4 de noviembre de 2004. Cuestión de inconstitucionalidad. BOE Nº 290, de 2 de diciembre de 2004.
- STC 242/2004, de 16 de diciembre. Cuestiones de inconstitucionalidad. BOE Nº 18, Suplemento, de 21 de enero de 2005.
- STC 57/2005, de 14 de marzo. Recurso de amparo. BOE Nº 93, de 19 de abril de 2005.
- STC 102/2005, de 20 de abril. Cuestión de inconstitucionalidad. BOE Nº 120, Suplemento, de 20 de mayo de 2005.
- STC 121/2005, de 10 de mayo. Cuestión de inconstitucionalidad. BOE Nº 136, Suplemento, de 8 de junio de 2005.
- STC 33/2006, de 13 de febrero. Recursos de Amparo. BOE Nº 64, de 16 de marzo de 2006.
- STC 179/2006, de 13 de junio. Cuestión de inconstitucionalidad. BOE Nº 161, Suplemento, de 7 de julio de 2006.
- STC 295/2006, de 11 de octubre. Cuestión de inconstitucionalidad. BOE Nº 274, Suplemento, de 16 de noviembre de 2006.
- STC 13/2007, de 18 de enero. Recurso de inconstitucionalidad. BOE Nº 40, Suplemento, de 15 de febrero de 2007.

### **Tribunal Supremo (España)**

- STS de 9 de junio de 2001. Recurso de casación Nº 2874/1996. Ponente: Alfonso Gota Losada. Repertorio de Jurisprudencia Aranzadi, Revista Semanal, Nº 33, Año LXVIII, Diciembre de 2001, marginal 2001, 7238.
- STS de 30 de noviembre de 2002. Recurso de Casación Nº 3848/1997. Ponente: Pascual Sala Sánchez.
- STS de 11 de marzo de 2003. Recurso de Casación Nº 3225/1998. Ponente: Jaime Rouanet Moscardo.
- STS de 30 de mayo de 2003. Recurso de Casación Nº 7136/2003. Ponente: Ramón Rodríguez Arribas.
- STS de 22 de enero de 2009. Recurso de Casación Nº 6612/2004 Ponente: Ángel Aguillo Avilés.

### **Tribunales Superiores de Justicia (España)**

- STSJ de Murcia de 15 de marzo de 1993.
- STSJ de Murcia de 5 de julio de 1993.
- STSJ de Madrid de 13 de septiembre de 1996.
- STSJ de Madrid de 19 de enero de 1998.
- STSJ de Valencia de 21 de julio de 1998.



### **Corte Costituzionale (Italia)**

- Sentenza Corte Costituzionale Italiana. N° 102, 15 aprile 2008. Sistema giurisdizionale rinvio pregiudiziale.
- Sentenza Corte Costituzionale Italiana. N° 216, 17 giugno 2010. REGIONE Finanza e tributi regionali. SARDEGNA Finanze e tributi. UNIONE EUROPEA Fonti regole di interpretazione e di applicazione del diritto comunitario. Tasse regionali - Legge reg. Sardegna 11 maggio 2006 n. 4, art. 4, nel testo sostituito dall'art. 3, comma 3, della legge reg. Sardegna 29 maggio 2007, n. 2 - Contrasto con l'art. 49 Trattato Ce - Violazione dell'art. 117 comma 1 cost. - Sussiste - Conseguenze - Illegittimità costituzionale.

### **Corte Suprema di Cassazione (Italia)**

- Sentenza Cassazione civile. N° 11075, 12 maggio, 2006. Corte Suprema di Cassazione. Imposte in genere. Imposta straordinaria su particolari beni ex art. 8 del d.l. n. 384 del 1992. Soggetti passivi, enti di gestione in forma associata di aziende faunistico-venatorie. Inclusione. Questione di legittimità costituzionale in riferimento all'art. 53 Cost.
- Sentenza Cassazione civile. N° 26815, 19 dicembre 2009. Corte Suprema di Cassazione. Contributo regionale per l'estrazione di materiali di cava.
- Sentenze Cassazione civile. N° 27347, 24 dicembre 2009. Corte Suprema di Cassazione. Contributo regionale per l'estrazione di materiali di cava.

### **Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (UE)**

- Asunto C-29/01, de 7 de marzo de 2002. Comisión de las Comunidades Europeas contra Reino de España. Incumplimiento de Estado, no adaptación del Derecho interno a la Directiva 96/61/CE. Diario Oficial de las Comunidades Europeas de 18 de mayo de 2002.
- Sentenza Corte Giustizia CE grande sezione. C- 169/2008, 17 novembre 2009. Pronuncia pregiudiziale proposta a la Corte nella Causa Consiglio dei Ministri contro Regione Sardegna.

### **Suprema Corte de Justicia de la Nación y Tribunales Colegiados de Circuito (México)**

- Tesis de Jurisprudencia, *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, 187-192, Primera Parte, p. 113. Rubro: PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL.
- Tesis de Jurisprudencia, *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, 199-204, Primera Parte, p. 144. Rubro: IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.

- Tesis Aislada, *Semanario Judicial de la Federación*, Octava Época, t. VII, abril de 1991, p. 170. Rubro: DAÑOS AL PATRIMONIO ECOLOGICO DEL ESTADO, DELITO DE. NO REQUIERE DENUNCIA, ACUSACION O QUERRELLA PARA SU PROCEDIBILIDAD. (LEGISLACION DEL ESTADO DE CHIAPAS).
- Tesis I.3º A.575 A, *Semanario Judicial de la Federación*, Octava Época, t. XIV, octubre de 1994, p. 370. Rubro: SUSPENSION IMPROCEDENTE EN CONTRA DE UN DECRETO EXPROPIATORIO QUE TIENDE A PRESERVAR Y CONSERVAR EL EQUILIBRIO ECOLOGICO.
- Tesis P. LXX/95, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. II, octubre de 1995, p. 74. Rubro: APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL. PARA DETERMINAR SU PROPORCIONALIDAD DEBE ATENDERSE A SU NATURALEZA DE CONTRIBUCION PECULIAR.
- Tesis P. LIII/96, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. III, abril de 1996, p. 65. Rubro: APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL. SU RECAUDACION SE DESTINA A LOS GASTOS PUBLICOS.
- Tesis P. XCVII/96, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. IV, agosto de 1996, p. 85. Rubro: VEHICULOS AUTOMOTORES. LA LEY GENERAL DEL EQUILIBRIO ECOLOGICO Y LA PROTECCION AL AMBIENTE PARA LA PREVENCION Y CONTROL DE LA CONTAMINACION GENERADA POR AQUELLOS QUE CIRCULAN POR EL DISTRITO FEDERAL Y LOS MUNICIPIOS DE SU ZONA CONURBADA Y SU REGLAMENTO, NO VIOLAN LA GARANTIA DE IRRETROACTIVIDAD CONSAGRADA POR EL ARTICULO 14 CONSTITUCIONAL.
- Tesis P. XCVII/96, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. IV, agosto de 1996, p. 85. Rubro: VEHICULOS AUTOMOTORES. LAS DISPOSICIONES DEL REGLAMENTO DE LA LEY GENERAL DEL EQUILIBRIO ECOLOGICO Y LA PROTECCION AL AMBIENTE, QUE AUTORIZAN ACTOS DE LIMITACION, SUSPENSION O RETIRO DE SU CIRCULACION, NO VIOLAN LA GARANTIA DE LEGALIDAD.
- Tesis P. XCVIII/96, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. IV, agosto de 1996, p. 87. Rubro: VEHICULOS AUTOMOTORES. LAS DISPOSICIONES DEL REGLAMENTO DE LA LEY GENERAL DEL EQUILIBRIO ECOLOGICO Y LA PROTECCION AL AMBIENTE, QUE AUTORIZAN ACTOS DE LIMITACION, SUSPENSION O RETIRO DE SU CIRCULACION, NO VIOLAN LA GARANTIA DE PREVIA AUDIENCIA.
- Tesis P. XCIX/96, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. IV, agosto de 1996, p. 67. Rubro: VEHICULOS AUTOMOTORES. EL ARTICULO 33 DEL REGLAMENTO DE LA LEY GENERAL DE EQUILIBRIO ECOLOGICO Y LA PROTECCION AL AMBIENTE PARA LA PREVENCION Y CONTROL DE LA CONTAMINACION GENERADA POR AQUELLOS QUE CIRCULAN POR EL DISTRITO FEDERAL Y LOS MUNICIPIOS DE SU ZONA CONURBADA, NO VIOLA LA GARANTIA DE IGUALDAD.
- Tesis P. /J. 8/97, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. V, febrero de 1997, p. 65. Rubro: BEBIDAS ALCOHOLICAS. DERECHOS POR REVALIDACION ANUAL PARA EL FUNCIONAMIENTO DE ESTABLECIMIENTOS QUE LAS ENAJENAN. EL ARTICULO 65 DE LA LEY DE HACIENDA PARA EL ESTADO DE COAHUILA QUE LOS ESTABLECE, VIOLA LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTOS EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL.

- Tesis P. /J. 31/97, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. V, mayo de 1997, p. 59. Rubro: RENTA. LA TASA FIJA DEL 35% QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 10 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO ES VIOLATORIA DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.
- Tesis P. /J. 81/97, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. VI, octubre de 1997, p. 171. Rubro: AGUAS NACIONALES. EL APARTADO A DEL ARTÍCULO 223 DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS QUE ESTABLECE LOS CAUSADOS POR EL USO O APROVECHAMIENTO DE AQUÉLLAS, RESPETA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 1996).
- Tesis P. /J. 2/98, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. VII, enero de 1998, p. 41. Rubro: DERECHOS POR SERVICIOS. SU PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD SE RIGEN POR UN SISTEMA DISTINTO DEL DE LOS IMPUESTOS.
- Tesis P. /J. 4/98, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. VII, enero de 1998, p. 5. Rubro: DERECHOS POR SERVICIO DE AGUA POTABLE. PARA EXAMINAR SI CUMPLEN CON LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD, DEBE ATENDERSE AL OBJETO REAL DEL SERVICIO PRESTADO POR LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA CONSIDERANDO SU COSTO Y OTROS ELEMENTOS QUE INCIDEN EN SU CONTINUIDAD.
- Tesis P. /J. 38/98, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. VIII, agosto de 1998, p. 5. Rubro: DRENAJE, DERECHOS POR DESCARGA A LA RED. EL ARTÍCULO 264 DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL QUE REMITE, PARA EL CÁLCULO DEL DERECHO POR EL USO DE AQUÉLLA, A LA TARIFA QUE CORRESPONDE A LOS DERECHOS POR SUMINISTRO DE AGUA POTABLE, RESPETA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.
- Tesis P. /J. 39/98, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. VIII, agosto de 1998, p. 6. Rubro: DRENAJE, DESCARGA DE AGUA A LA RED. EL ARTÍCULO 264 DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL QUE CONSIDERA A LA CANTIDAD DE AGUA EXTRAÍDA COMO PARÁMETRO PARA DETERMINAR LA BASE DE LOS DERECHOS POR EL USO DE AQUÉLLA, RESPETA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.
- Tesis P. /J. 90/99, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. X, septiembre de 1999, p. 5. Rubro: IMPUESTOS. LAS DISPOSICIONES LEGALES QUE PARA SU PAGO ESTABLECEN TARIFAS EN LAS QUE EL AUMENTO DE LA BASE GRAVABLE, QUE PROVOCA UN CAMBIO DE RANGO, CONLLEVA UN INCREMENTO EN LA TASA APLICABLE QUE ELEVA EL MONTO DE LA CONTRIBUCIÓN EN UNA PROPORCIÓN MAYOR A LA QUE ACONTECE DENTRO DEL RANGO INMEDIATO INFERIOR, SON VIOLATORIAS DE LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIOS.
- Tesis P. /J. 21/2000, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XI, marzo de 2000, p. 6. Rubro: CONTRIBUCIONES DE MEJORAS. EL ARTÍCULO 190, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL, QUE ESTABLECE CUOTAS POR LA DOTACIÓN DEL SERVICIO DE SUMINISTRO DE AGUA POTABLE Y DRENAJE A NUEVOS DEMANDANTES, VIOLA LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y

EQUIDAD TRIBUTARIAS (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 1995).

- Tesis 2a/J. 45/2000, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XI, mayo de 2000, p. 225. Rubro: REDES DE AGUA Y DRENAJE. EL ARTÍCULO 204-B, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL, QUE ESTABLECE LAS CUOTAS DE DERECHOS POR AUTORIZACIÓN PARA USARLAS RESPECTO DE NUEVOS FRACCIONAMIENTOS O CONJUNTOS HABITACIONALES, COMERCIALES, INDUSTRIALES O DE SERVICIOS Y DEMÁS EDIFICACIONES DE CUALQUIER TIPO, VIOLA LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE 1999).
- Tesis 2a/J. 46/2000, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XI, mayo de 2000, p. 198. Rubro: REDES DE AGUA POTABLE Y DRENAJE. EL ARTÍCULO 204-B, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL QUE ESTABLECE LAS CUOTAS RELATIVAS A LA AUTORIZACIÓN PARA USARLAS, VIOLA LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 1999).
- Tesis P. LVIII/2000, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XI, abril de 2000, p. 76. Rubro: EQUILIBRIO ECOLÓGICO Y PROTECCIÓN DEL AMBIENTE. EL ARTÍCULO 129, FRACCIÓN I, DE LA LEY RELATIVA DEL ESTADO DE NUEVO LEÓN, QUE PREVÉ LA SUSPENSIÓN DE LOS TRABAJOS O SERVICIOS, CUANDO EXISTA RIESGO DE DESEQUILIBRIO ECOLÓGICO O CONTAMINACIÓN, NO TRANSGREDE LA GARANTÍA DE AUDIENCIA.
- Tesis P. /J. 95/2000, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XII, septiembre de 2000, p. 5. Rubro: AGUAS NACIONALES. EL ARTÍCULO 222 DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS VIGENTE EN MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y OCHO, EN CUANTO ESTABLECE LA OBLIGACIÓN DE SU PAGO SOBRE EL VOLUMEN DE AGUA CONCESIONADA QUE NO ES EXPLOTADA, USADA O APROVECHADA, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA, PREVISTO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.
- Tesis P. /J. 72/2001, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XIII, mayo de 2001, p. 6. Rubro: RENTA. EL ARTÍCULO 78-A DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA AL GRAVAR UN INGRESO FICTICIO.
- Tesis 1a/J. 67/2002, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XVI, octubre de 2002, p. 130. Rubro: IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS. EL ARTÍCULO 11, PÁRRAFO CUARTO, DE LA LEY RELATIVA, AL DETERMINAR EL MECANISMO PARA EL CÁLCULO DE LA BASE GRAVABLE DEL TRIBUTO, NO INFRINGE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD (DECRETO PUBLICADO EN EL DOF EL 31 DE DICIEMBRE DE 1998).
- Tesis 1a/J. 70/2002, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XVI, octubre de 2002, p. 132. Rubro: IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS. EL ARTÍCULO 19, FRACCIONES II, VIII, X, XII, XV Y XVI, DE LA LEY RELATIVA, AL ESTABLECER OBLIGACIONES ADMINISTRATIVAS DE LOS CONTRIBUYENTES NO VIOLA LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD (DECRETO PUBLICADO EN EL DOF EL 31 DE DICIEMBRE DE 1998).

- Tesis 2a/ J. 76/2002, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XVI, julio de 2002, p. 252. Rubro: IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS. EL ARTÍCULO 11, PÁRRAFO CUARTO, DE LA LEY RELATIVA, QUE ESTABLECE EL MECANISMO PARA EL CÁLCULO DE LA BASE GRAVABLE DEL TRIBUTOS, TRATÁNDOSE DE LA ENAJENACIÓN DE BEBIDAS ALCOHÓLICAS POR FABRICANTES, PRODUCTORES, ENVASADORES E IMPORTADORES, NO INFRINGE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD (DECRETO PUBLICADO EN EL DOF EL 31 DE DICIEMBRE DE 1998).
- Tesis P. /J. 10/2003, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XVII, mayo de 2003, p. 144. Rubro: PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTOS Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES.
- Tesis 2a/J. 192/2004, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XX, diciembre de 2004, p. 385. Rubro: AGUA Y DRENAJE. EL ARTÍCULO 204-B DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL, QUE ESTABLECE LOS DERECHOS POR LA AUTORIZACIÓN PARA EL USO DE SUS REDES, O BIEN PARA MODIFICAR LAS CONDICIONES DE ÉSTAS, TRANSGREDE LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2003).
- Tesis 1a /J. 125/2004, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXI, enero de 2005, p. 150. Rubro: EQUILIBRIO ECOLÓGICO Y PROTECCIÓN AL AMBIENTE. EL ARTÍCULO 171 DE LA LEY GENERAL RELATIVA, QUE FACULTA A LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA PARA IMPONER SANCIONES, NO TRANSGREDE LAS GARANTÍAS DE LEGALIDAD Y SEGURIDAD JURÍDICA CONTENIDAS EN LOS ARTÍCULOS 14 Y 16 CONSTITUCIONALES.
- Tesis I 5º.A. J/3, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXII, noviembre de 2005, p. 726. Rubro: IMPUESTO SOBRE ADQUISICIÓN DE BIENES INMUEBLES. EL ARTÍCULO 135 DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL, NO VIOLA EL PRINCIPIO TRIBUTARIO DE PROPORCIONALIDAD.
- Tesis 2a/J. 9/2005, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXI, febrero de 2005, p. 314. Rubro: EQUILIBRIO ECOLÓGICO Y PROTECCIÓN AL AMBIENTE. LAS SANCIONES QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 171 DE LA LEY GENERAL RELATIVA, POR VIOLACIONES A SUS PRECEPTOS Y A LOS REGLAMENTOS Y DISPOSICIONES QUE DE ELLA EMANAN, NO TRANSGREDE LAS GARANTÍAS DE LEGALIDAD Y SEGURIDAD JURÍDICA.
- Tesis 2a/J. 18/2005, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXI, marzo de 2005, p. 280. Rubro: RENTA. EL ARTÍCULO 113 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO NO TRANSGREDE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.
- Tesis III. 2o. A. 121 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXII, julio de 2005, p. 1550. Rubro: SUSPENSIÓN PROVISIONAL. DEBE NEGARSE CONTRA LA ORDEN DE CLAUSURA DE UNA GASOLINERA CUANDO ÉSTA DERIVE DEL INCUMPLIMIENTO DE LAS DISPOSICIONES PREVISTAS EN LA NORMA OFICIAL MEXICANA DE EMERGENCIA QUE REGULA LOS SISTEMAS PARA LA MEDICIÓN Y DESPACHO DE GASOLINA Y OTROS COMBUSTIBLES LÍQUIDOS.
- Tesis 2a/J. 158/2005, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIII, enero de 2006, p. 1228. Rubro: TENENCIA O USO DE

VEHÍCULOS. EL ARTÍCULO 1o.-A, FRACCIÓN II, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL INCLUIR EN LA BASE PARA SU CÁLCULO LAS CONTRIBUCIONES QUE DEBAN PAGARSE CON MOTIVO DE LA IMPORTACIÓN, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005).

- Tesis I.4º.A.444 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXI, enero de 2005, p. 1878. Rubro: TEORÍA DE LOS DERECHOS ADQUIRIDOS. NO ES ÚTIL PARA DETERMINAR LA RETROACTIVIDAD DE LA NORMA OFICIAL MEXICANA DE EMERGENCIA NOM-EM-136-ECOL-2002, QUE PROHIBE LA EXHIBICIÓN TEMPORAL O ITINERANTE DE CETÁCEOS, CUANDO EXISTE INTERÉS PÚBLICO DE PROTEGER EL MEDIO AMBIENTE Y EL EQUILIBRIO ECOLÓGICO.
- Tesis I.4º.A.445 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, T. XXI, enero de 2005, p. 1786. Rubro: INTERÉS PÚBLICO. FACULTA PARA RESTRINGIR UN PRIVILEGIO QUE DEVINO ILEGAL, AL ESTABLECERSE CONDICIONES CONCRETAS PARA EL EJERCICIO DE UN DERECHO QUE AFECTA AL EQUILIBRIO ECOLÓGICO.
- Tesis I.4º.A.449.A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXI, enero de 2005, p. 1806. Rubro: NORMA OFICIAL MEXICANA DE EMERGENCIA NOM-EM-136-ECOL-2002. ES ACCECOSIA AL DERECHO FUNDAMENTAL QUE PROTEGE EL EQUILIBRIO ECOLÓGICO EN RELACIÓN CON LOS TRATADOS Y LA JERARQUÍA DE ESTOS.
- Tesis 1a/J. 11/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIII, marzo de 2006, p. 147. Rubro: PRODUCCIÓN Y SERVICIOS. EL ARTÍCULO 2o., FRACCIÓN I, INCISO A), NUMERALES 1, 2 Y 3, DE LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL RELATIVO, NO VIOLA LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA AL ESTABLECER DIVERSAS TASAS CON BASE EN LA GRADUACIÓN ALCOHÓLICA DE LOS PRODUCTOS (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2002, 2003 Y 2004).
- Tesis 2a/J. 35/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIII, abril de 2006, p. 176. Rubro: ADQUISICIÓN DE INMUEBLES. EL ARTÍCULO 138 DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL, QUE ESTABLECE EL SISTEMA PARA DETERMINAR LA BASE GRAVABLE DE AQUEL IMPUESTO, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.
- Tesis 1a/J. 33/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIII, mayo de 2006, p. 147. Rubro: DERECHO POR TRÁMITE ADUANERO. EL ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 49, FRACCIÓN I, DE LA LEY FEDERAL RELATIVA, POR LAS IMPORTACIONES EN QUE SE UTILICE UN PEDIMENTO CONFORME A LA LEY ADUANERA, VIOLA LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD (LEGISLACIÓN VIGENTE DEL 1o. DE ENERO DE 1999 HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2004).
- Tesis 1a/J. 40/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIV, julio de 2006, p. 306. Rubro: TENENCIA O USO DE VEHÍCULOS. EL ARTÍCULO 1o.-A, FRACCIÓN II, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL INCLUIR EN LA BASE PARA SU CÁLCULO LAS CONTRIBUCIONES QUE PRECISA, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2005).
- Tesis 2a/J. 56/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIII, mayo de 2006, p. 298. Rubro: PROPORCIONALIDAD

TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON LOS IMPUESTOS INDIRECTOS.

- Tesis 2a/J. 111/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIV, agosto de 2006, p. 399. Rubro: TENENCIA O USO DE VEHÍCULOS. LA TARIFA CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 5o., FRACCIÓN I, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO TRANSGREDE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2005).
- Tesis 2a/J. 115/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIV, agosto de 2006, p. 375. Rubro: TENENCIA O USO DE VEHÍCULOS. LA FALTA DE UN MECANISMO PARA QUE EL CONTRIBUYENTE QUE SE UBIQUE EN LA REGLA GENERAL DE CAUSACIÓN PAGUE EL IMPUESTO SÓLO POR LOS DÍAS O MESES EN QUE TUVO O USÓ EL VEHÍCULO, NO CONTRAVIENE LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2004 Y 2005).
- Tesis VIII. 1º. J/26, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXV, mayo de 2007, p. 1765. Rubro: DERECHOS POR INSCRIPCIÓN O REGISTRO DE DOCUMENTOS RELATIVOS A LA PROPIEDAD O POSESIÓN DE BIENES INMUEBLES. EL ARTÍCULO 79, FRACCIÓN II, DE LA LEY DE HACIENDA PARA EL ESTADO DE COAHUILA DE ZARAGOZA QUE LOS ESTABLECE TOMANDO EN CUENTA EL DISTINTO VALOR DE LOS INMUEBLES OBJETO DE INSCRIPCIÓN, VIOLA LOS PRINCIPIOS DE EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.
- Tesis 2a/J. 42/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXV, abril de 2007, p. 478. Rubro: DERECHO DE TRÁMITE ADUANERO. EL ARTÍCULO 49, FRACCIÓN IV, DE LA LEY FEDERAL RELATIVA, EN VIGOR A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.
- Tesis 2a/J. 112/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXVI, julio de 2007, p. 278. Rubro: AUTOMÓVILES NUEVOS. EL ARTÍCULO 8o., FRACCIÓN II, DE LA LEY FEDERAL DEL IMPUESTO RELATIVO, AL ESTABLECER DIVERSAS EXENCIONES AL TRIBUTO, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 27 DE DICIEMBRE DE 2005).
- Tesis de Jurisprudencia 2 a/J. 114/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXVI, julio de 2007, p. 281. Rubro: DERECHOS POR EL REGISTRO DE MANIFESTACIÓN DE CONSTRUCCIÓN. EL ARTÍCULO 206, FRACCIONES I Y II DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL, EN VIGOR EN 2004, 2005 Y 2006, ES INCONSTITUCIONAL.
- Tesis P. /J. 120/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXVI, diciembre de 2007, p. 985. Rubro: DERECHOS POR SERVICIO DE ALUMBRADO PÚBLICO. EL ARTÍCULO 83, PÁRRAFO SEGUNDO, DE LA LEY DE INGRESOS Y PRESUPUESTO DE EGRESOS DEL MUNICIPIO DE GUAYMAS, SONORA, QUE ESTABLECE LOS DERECHOS RELATIVOS PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2007, TRANSGREDE LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA.
- Tesis P. /J. 121/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXVII, enero de 2008, p. 2099. Rubro: SERVICIOS

REGISTRALES. LOS ORDENAMIENTOS LEGALES QUE ESTABLECEN LAS TARIFAS RESPECTIVAS PARA EL PAGO DE DERECHOS, SOBRE EL MONTO DEL VALOR DE LA OPERACIÓN QUE DA LUGAR A LA INSCRIPCIÓN, VULNERAN LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA.

- Tesis 2a/J. 130/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXVI, agosto de 2007, p. 504. Rubro: DERECHOS POR TRÁMITE ADUANERO. EL ARTÍCULO 49, FRACCIÓN III, DE LA LEY FEDERAL RELATIVA, EN VIGOR A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005, NO TRANSGREDE LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA.
- Tesis 2a/J. 132/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXVI, agosto de 2007, p. 623. Rubro: VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 4o.-C, ÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL PREVER QUE LAS INSTITUCIONES DEL SISTEMA FINANCIERO QUE SEÑALA NO DEBERÁN EXCLUIR LOS CONCEPTOS PRECISADOS EN LAS FRACCIONES IV, V, VI Y IX DE DICHO PRECEPTO, PARA EFECTOS DEL CÁLCULO DE LA PROPORCIÓN ACREDITABLE, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (DECRETO PUBLICADO EL 1o. DE DICIEMBRE DE 2004).
- Tesis III.2o. A.152 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXVI, septiembre de 2007, p. 2550. Rubro: MEDIO AMBIENTE Y EQUILIBRIO ECOLÓGICO. AL SER DE ORDEN PÚBLICO LOS ORDENAMIENTOS JURÍDICOS QUE RIGEN LA CONSTRUCCIÓN DE RELLENOS SANITARIOS Y VERTEDEROS ECOLÓGICOS, Y DE INTERÉS SOCIAL EL CUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS PARA ELLO, LA APLICACIÓN DE LAS MEDIDAS QUE INVOLUCREN LA PRESERVACIÓN DE AQUÉL Y EL APROVECHAMIENTO SUSTENTABLE DE LOS RECURSOS NATURALES, ES IMPROCEDENTE EL OTORGAMIENTO DE LA SUSPENSIÓN EN EL AMPARO RESPECTO DE ACTOS ATINENTES A AQUELLA ACTIVIDAD.
- Tesis 2a/J. 235/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXVI, diciembre de 2007, p. 200. Rubro: DERECHOS. LAS TABLAS CONTENIDAS EN LOS ARTÍCULOS 289 Y 290 DE LA LEY FEDERAL RELATIVA, EN CUANTO ESTABLECEN DIFERENTES RANGOS EN FUNCIÓN DE LA ENVERGADURA DE LAS AERONAVES, NO TRANSGREDEN LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005).
- Tesis 2a/J. 238/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXVI, diciembre de 2007, p. 195. Rubro: DERECHOS. EL ARTÍCULO 289, FRACCIÓN I, DE LA LEY FEDERAL RELATIVA, AL PREVER DIVERSAS CUOTAS POR KILÓMETRO VOLADO EN FUNCIÓN DE LA ENVERGADURA DE LAS AERONAVES, NO TRANSGREDE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005).
- Tesis 2a/J. 239/2007, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXVI, diciembre de 2007, p. 193. Rubro: DERECHOS. EL ARTÍCULO 289, FRACCIÓN I, DE LA LEY FEDERAL RELATIVA, AL ESTABLECER EL CÁLCULO DEL MONTO A PAGAR EN FUNCIÓN DE LA ENVERGADURA DE LAS AERONAVES, NO TRANSGREDE LOS



PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005).

- Tesis I.4o.A.569 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, T. XXV, marzo de 2007, p. 1665. Rubro: DERECHO A UN MEDIO AMBIENTE ADECUADO PARA EL DESARROLLO Y BIENESTAR. ASPECTOS EN QUE SE DESARROLLA.
- Sentencia dictada en la Acción de Inconstitucionalidad 29/2008 promovida por diputados integrantes de la Sexagésima Legislatura del Congreso de la Unión en contra del propio Congreso y del Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos. DOF de 11 de julio de 2008.
- Tesis 2a/J. 2/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIX, febrero de 2009, p. 456. Rubro: DERECHOS. EL ARTÍCULO 289 DE LA LEY FEDERAL RELATIVA, AL ESTABLECER DIVERSAS CUOTAS EN FUNCIÓN DE LA ENVERGADURA DE LAS AERONAVES, NO TRANSGREDE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005).
- Tesis P. /J. 2/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIX, abril de 2009, p. 1129. Rubro: PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. PARA DETERMINAR SI UNA CONTRIBUCIÓN CUMPLE CON ESE PRINCIPIO, ES NECESARIO ATENDER A SU NATURALEZA PARA ESTABLECER LAS FORMAS COMO SE MANIFIESTA LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.
- Tesis 2a/J. 3/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIX, febrero de 2009, p. 457. Rubro: DERECHOS. EL ARTÍCULO 289 DE LA LEY FEDERAL RELATIVA, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA POR EL HECHO DE QUE EL REGLAMENTO DE LA LEY DE AVIACIÓN CIVIL PROHÍBA UN ACERCAMIENTO MÍNIMO ENTRE AERONAVES (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005).
- Tesis P. /J. 6/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIX, abril de 2009, p. 1130. Rubro: PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. SU ANÁLISIS EN RELACIÓN CON LA TASA DE LOS IMPUESTOS INDIRECTOS.
- Tesis P. /J. 7/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIX, abril de 2009, p. 1115. Rubro: GASOLINAS Y DIESEL. LAS TASAS FIJAS DEL IMPUESTO A LA VENTA FINAL AL PÚBLICO EN GENERAL EN TERRITORIO NACIONAL DE ESOS PRODUCTOS, NO TRANSGREDEN EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.
- Tesis P. /J. 8/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIX, abril de 2009, p. 1114. Rubro: GASOLINAS Y DIESEL. EL SISTEMA TRANSITORIO DE AUMENTO GRADUAL DE LAS TASAS FIJAS DEL IMPUESTO A LA VENTA FINAL AL PÚBLICO EN GENERAL EN TERRITORIO NACIONAL DE ESOS PRODUCTOS, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.
- Tesis P. /J. 16/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIX, abril de 2009, p. 1119. Rubro: IMPUESTOS LOCALES A LA VENTA FINAL DE GASOLINA Y DIESEL. LOS ARTÍCULOS 10-C DE LA LEY DE COORDINACIÓN FISCAL Y 2o.-A, PENÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS, QUE FACULTAN A LAS ENTIDADES FEDERATIVAS PARA ESTABLECERLOS, CONTRAVIENEN EL ARTÍCULO 73, FRACCIÓN XXIX, PUNTO 5o., INCISO

C), DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

- Tesis P. /J. 95/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXX, julio de 2009, p. 1431. Rubro: DERECHOS REGISTRALES. LAS LEYES FEDERALES O LOCALES QUE ESTABLECEN LA TARIFA RESPECTIVA SOBRE EL MONTO DEL VALOR DE LA OPERACIÓN QUE DA LUGAR A LA INSCRIPCIÓN, VIOLAN LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.
- Tesis 1a /J. 103/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXX, diciembre de 2009, p. 108. Rubro: DEDUCCIONES. CRITERIOS PARA DISTINGUIR LAS DIFERENCIAS ENTRE LAS CONTEMPLADAS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.
- Tesis 1a/ J. 128/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXX, diciembre de 2009, p. 272. Rubro: JUEGOS CON APUESTAS Y SORTEOS. TRATÁNDOSE DE ESAS ACTIVIDADES, EL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.
- Tesis P. /J. 131/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXI, enero de 2010, p. 5. Rubro: ACTIVO. EL ARTÍCULO 2o. DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE PREVÉ LA TASA FIJA DEL 1.25% SOBRE EL VALOR DE LOS ACTIVOS, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2007).
- Tesis P. /J. 134/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXI, enero de 2010, p. 16. Rubro: ACTIVO. LA PROPORCIONALIDAD DEL IMPUESTO RELATIVO DEBE ANALIZARSE A PARTIR DE LA TENENCIA DE ACTIVOS CONCURRENTES A LA OBTENCIÓN DE UTILIDADES, SIN ATENDER AL ACTO JURÍDICO QUE LA ORIGINA, A LA CALIDAD DE LAS PARTES QUE EN ÉL INTERVIENEN O A LA APRECIACIÓN PREVIA DE SI SON O NO CONTRIBUYENTES DEL GRAVAMEN (LEGISLACIÓN VIGENTE PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2007).
- Tesis P. /J. 135/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXI, enero de 2010, p. 6. Rubro: ACTIVO. EL FIN EXTRAFISCAL PRETENDIDO CON LA DEROGACIÓN DEL ARTÍCULO 5o. DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2006, ES CONGRUENTE CON EL DIVERSO DE EFICIENCIA EMPRESARIAL Y NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2007).
- Tesis 2a/J. 221/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXI, enero de 2010, p. 298. Rubro: PREDIAL. EL INCREMENTO DE LOS VALORES UNITARIOS DEL SUELO, TASAS Y CUOTAS FIJAS PARA CALCULAR EL IMPUESTO RELATIVO, POR ENCIMA DEL AUMENTO AL SALARIO MÍNIMO O DE UN INDICADOR INFLACIONARIO EN RELACIÓN CON EL AÑO 2007, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2008).
- Tesis 2a/J. 223/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXI, enero de 2010, p. 303. Rubro: PREDIAL. LA

MODIFICACIÓN DE LA TARIFA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 152, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL, MEDIANTE LA CONCRECIÓN Y ACTUALIZACIÓN DE RANGOS Y TASAS O CUOTAS QUE LA INTEGRAN, NO VIOLA LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2008).

- Tesis 2a/J. 229/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXI, enero de 2010, p. 293. Rubro: PREDIAL. EL ARTÍCULO SEGUNDO DEL DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN, ADICIONAN Y DEROGAN DIVERSAS DISPOSICIONES DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL, PUBLICADO EN LA GACETA OFICIAL DE LA ENTIDAD EL 27 DE DICIEMBRE DE 2007, AL INCREMENTAR LOS VALORES UNITARIOS DEL SUELO EN RELACIÓN CON LOS DEL AÑO ANTERIOR, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2008).
- Tesis 2a/J. 236/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXI, enero de 2010, p. 294. Rubro: PREDIAL. EL ARTÍCULO SEGUNDO DEL DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN, ADICIONAN Y DEROGAN DIVERSAS DISPOSICIONES DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL, PUBLICADO EN LA GACETA OFICIAL DE LA ENTIDAD EL 27 DE DICIEMBRE DE 2007, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA, AL NO ESTABLECER UN MECANISMO EXACTO DE DETERMINACIÓN DE LA BASE DEL IMPUESTO RELATIVO, SINO SÓLO EL VALOR APROXIMADO DEL INMUEBLE OBJETO DE IMPOSICIÓN (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2008).
- Tesis 2a/J. 241/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXI, enero de 2010, p. 279. Rubro: DERECHOS POR LA EXPEDICIÓN DE LICENCIAS PARA CONSTRUIR, INSTALAR, FIJAR, MODIFICAR O AMPLIAR ANUNCIOS EN AZOTEA O AUTOSOPORTADOS. EL ARTÍCULO 214, FRACCIÓN I, INCISO A), DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL, VIGENTE EN 2008, NO VIOLA LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.
- Tesis Aislada, IV.2o A.244 A, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIX, enero de 2009, p. 2674. Rubro: CONTRIBUCIONES DE MEJORAS. PARA QUE CUMPLAN CON LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA ES NECESARIO QUE LA CANTIDAD A PAGAR GUARDE RELACIÓN CON LA MAGNITUD DEL BENEFICIO OBJETO DEL TRIBUTO (INCREMENTO DEL VALOR DE LOS INMUEBLES), DERIVADO DE LA OBRA PÚBLICA RESPECTIVA, EN COMPARACIÓN CON EL DE LOS RESTANTES OBLIGADOS.
- Tesis 2a/J. 249/2009, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXI, enero de 2010, p. 270. Rubro: DERECHOS DE VIGILANCIA. EL ARTÍCULO 27 DE LA LEY FEDERAL RELATIVA, AL ESTABLECER COMO CUOTA ÚNICA EL 4% SOBRE EL MONTO DEL ESTÍMULO FISCAL OBTENIDO POR EL CONTRIBUYENTE COMO PAGO DE AQUÉLLOS, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.
- Tesis 2a/ J. 27/2010, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXI, marzo de 2010, p. 1031. Rubro: DERECHOS POR USO O APROVECHAMIENTO DE BIENES DEL DOMINIO PÚBLICO DE LA NACIÓN. ELEMENTOS PARA DETERMINAR SU PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.

- Tesis 2a/J. 87/2010, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXII, julio de 2010, p. 270. Rubro: DERECHOS POR EL ANÁLISIS Y ESTUDIO DE MANIFESTACIÓN DE CONSTRUCCIÓN. EL ARTÍCULO 206 DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL VIGENTE EN 2008 Y 2009 QUE LOS PREVÉ, NO TRANSGREDE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.
- Tesis 2a/J. 142/2010, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXII, diciembre de 2010, p. 244. Rubro: CONDOMINIO. EL ARTÍCULO 208, FRACCIÓN II, DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL, QUE ESTABLECE LA CUOTA POR EL DERECHO DE EXPEDICIÓN DE LA LICENCIA RESPECTIVA, VIOLA LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD (LEGISLACIÓN VIGENTE DE 2007 A 2009).
- Tesis 2a/J. 53/2011, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXIII, marzo de 2011, p. 618. Rubro: IMPUESTO SOBRE LA RENTA. EL ARTÍCULO 42, FRACCIÓN II, DE LA LEY RELATIVA, VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2007, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

## **ÍNDICE ALFABÉTICO DE LEGISLACIÓN E INSTRUMENTOS INTERNACIONALES**

- Acuerdo que autoriza al titular de SEDESMA a celebrar acuerdos de coordinación para operar los programas sociales federales del ramo administrativo 20 y la promoción de programa veracruzano ante el cambio climático. Gaceta Oficial del Estado de Veracruz, Tomo CLXXXI, de 29 de enero de 2010 (México).
- Basic Law for the Federal Republic of Germany, 29 May, 1949. Print Version, at October, 2010. Translated by Professor Christian Tomuschat and Professor David P. Currie, in cooperation with the Language Service of the German Bundestag, Berlin, Germany.
- Código Civil Español. Aprobado por Real Decreto de 24 de julio de 1889. Gaceta de Madrid, de 25 de julio de 1889.
- Código de la Unión Europea. Anexo de Actualización. Marzo 2001. GARCÍA DE ENTERRIA, Eduardo y otros. Editorial Civitas, Madrid, España, 2001.
- Código del Medio Ambiente. PAREJO ALFONSO, Luciano. Director, Editorial Thomson Aranzadi, Navarra, España, 2007.
- Código Fiscal de la Federación. DOF de 31 de diciembre de 1981. Última reforma publicada en el DOF de 10 de mayo de 2011 (México).
- Código Fiscal del Distrito Federal. Gaceta Oficial del Distrito Federal, de 29 de diciembre de 2009, vigente a partir del 1º de enero de 2010 (México).
- Comunicación de la Comisión COM (2000) 477 final, de 26 de julio de 2000, al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, “Política de tarificación y uso sostenible de los recursos hídricos”. Bruselas, Bélgica
- Comunicación de la Comisión COM (2001) 264 final, de 15 de mayo de 2001 “Desarrollo sostenible en Europa para un mundo mejor: estrategia de la Unión Europea para un desarrollo sostenible (Propuesta de la Comisión ante el Consejo Europeo de Gotemburgo)”, no publicada en el Diario Oficial de la Unión Europea.
- Comunicación de la Comisión COM (2005) 658 final, de 13 de diciembre de 2005 relativa a la “Revisión de la Estrategia para un desarrollo sostenible - Plataforma de acción”, no publicada en el Diario Oficial de la Unión Europea.
- Comunicación de la Comisión COM (2007) 140 final, de 28 de marzo de 2007, “Libro Verde sobre la utilización de instrumentos de mercado en la política de medio ambiente y otras políticas relacionadas”. Bruselas, Bélgica.
- Constitución Española. BOE Nº 311.1, Año CCCXVIII, de 29 de diciembre de 1978.
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. DOF de 5 de febrero de 1917. Última reforma publicada en el DOF de 9 de febrero de 2012. Esta Constitución reforma la de 5 de febrero de 1857 (México).
- Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático (1992). BOE Nº 27, de 1 de febrero de 1994. Instrumento de Ratificación de la Convención por España.
- Convenio Europeo del Paisaje. Consejo de Europa, de 20 de octubre de 2000.
- Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, de 4 de noviembre de 1950, firmado en Roma, Italia y su Protocolo 1, firmado en París, Francia, el 20 de marzo de 1952.
- Convocatoria para el pago por servicios ambientales hidrológicos. Gaceta del Gobierno del Estado Libre y Soberano de México. Tomo CXCI, Nº 27, de 8 de febrero de 2011 (México).

- Costituzione della Repubblica italiana. Gazzetta Ufficiale N° 298, di 27 dicembre 1947 (Italia).
- Declaración de Naciones Unidas sobre el Medio Humano. Estocolmo, 16 de junio de 1972. (ONU, DOC A/CONF. 48/14/ REV.1) Tomada del Código de Medio Ambiente, edición preparada por PAREJO ALFONSO, Luciano. Thomson Aranzadi. 5ª edición, Navarra, España, 2007.
- Declaración Ministerial de la Haya sobre la seguridad del agua en el Siglo XXI. De 22 de marzo, de 2000. La Haya, Países Bajos.
- Decreto 833/1975, de 6 de febrero. Desarrolla la Ley 38/1972, de 22 de diciembre, de Protección del Ambiente Atmosférico. BOE N° 96, de 22 de abril de 1975; rect. BOE N° 137, de 9 de junio de 1975.
- Decreto Legislativo 12004, de 27 de julio, aprueba el Texto refundido de las Tasas de la Comunidad Autónoma de Aragón. Boletín Oficial de Aragón N° 93, de 9 de agosto de 2004.
- Decreto Legislativo 1/2007, de 18 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el Texto refundido de la Legislación sobre los Impuestos Medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón. Boletín Oficial de Aragón N° 117, de 3 de octubre de 2007.
- Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de julio, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley reguladora de los residuos (Comunidad Autónoma de Cataluña). BOE N° 262, de 30 de octubre de 2009.
- Decreto Ley de Aguas del Distrito Federal. Gaceta Oficial del Distrito Federal, de 27 de mayo de 2003 (México).
- Decreto por el que se expide la Ley de Mitigación y Adaptación al Cambio Climático y Desarrollo Sustentable para el Distrito Federal. Gaceta Oficial del Distrito Federal N° 118, de 16 de junio de 2011.
- Directiva 2000/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de octubre de 2000, por la que se establece un marco comunitario de actuación en el ámbito de la política de aguas. Diario Oficial de las Comunidades Europeas N° L 327, de 22 de diciembre de 2000.
- Directiva 2002/49/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 25 de junio de 2002, sobre evaluación y gestión del ruido ambiental. Diario Oficial de las Comunidades Europeas N° L 189/12, de 18 de julio de 2002.
- Directiva 2003/96/CE, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, DOUE N° L 283/51, de 31 de octubre de 2003.
- Directiva 2006/7/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 15 de febrero de 2006, relativa a la gestión de la calidad de las aguas de baño y por la que se deroga la Directiva 76/160/CEE. Diario Oficial de las Comunidades Europeas N° L 64/37, de 4 de marzo de 2006.
- Directiva 2008/1/CE del Parlamento Europeo de Consejo de 15 de enero de 2008, relativa a la prevención y al control integrados de la contaminación. Diario Oficial de la Unión Europea, N° L 24/8, de 29 de enero de 2008.
- Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008 relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE, DOUE N° L9 de 14/12/2009, modificada a su vez por la Directiva 2010/12/UE del Consejo, de 16 de febrero de 2010, DOUE N° L50, de 27 de febrero de 2010.
- Estrategia Revisada de la Unión Europea para un desarrollo sostenible, derivada del Consejo de la Unión Europea celebrado en Bruselas, el 9 de junio de 2006.

- Instrumento de Ratificación del Convenio Europeo del Paisaje (Número 176 del Consejo de Europa), hecho en Florencia el 20 de octubre de 2000. BOE Nº 31, de 5 de febrero de 2008.
- Ley 38/1972, de 22 de diciembre. Protección de la contaminación atmosférica. BOE Nº 309, de 26 de diciembre de 1972.
- Ley 22/1973, de 21 de julio. Minas. BOE Nº 176, de 24 de julio de 1973.
- Ley Orgánica 8/1980, de 22 de diciembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas. BOE Nº 236, de 1º de octubre de 1980.
- Ley 22/1988, de 28 de julio. De Costas. BOE Nº 181, de 29 de julio de 1988.
- Ley 4/1989, de 27 de marzo, de normas de protección, conservación, restauración y mejora de los espacios naturales y de la flora y fauna silvestres. BOE Nº 74, de 28 de marzo de 1989.
- Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos. BOE Nº 90, de 15 de abril de 1989.
- Ley 37/1992 de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. BOE Nº 312, de 29 de diciembre de 1992.
- Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales. BOE Nº 312, de 29 de diciembre de 1992.
- Ley 12/1995, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Contaminación Atmosférica. BOE Nº 113, de de mayo de 1996. Última modificación legal relativa a la actualización de tarifas impositivas, se verificó mediante Ley 16/2008, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Galicia para el año 2009. BOE Nº 64, de 16 de marzo de 2009, Sec. I.
- Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (crea el impuesto sobre las Primas de Seguros). BOE Nº 315, de 31 de diciembre de 1996.
- Ley 11/1997, de 24 de abril, de Envases y Residuos de Envases. BOE Nº 99, de 25 de abril de 1997.
- Ley 10/1998 de 21 de abril, de Residuos. BOE Nº 96, de 22 de abril de 1998.
- Ley 11/1998, de 14 de diciembre, sobre el régimen específico de tasas de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares. BOE Nº 31, de 5 de febrero de 1999.
- Ley 25/1998, de 13 de julio, de modificación del Régimen Legal de las Tasas Estatales y Locales y de Reordenación de las Prestaciones Patrimoniales de Carácter Público. BOE Nº 167, de 14 de julio de 1998.
- Ley 14/1999, de 4 de mayo, de Tasas y Precios Públicos por servicios prestados por el Consejo de Seguridad Nuclear. BOE Nº 107, de 5 de mayo de 1999. Modificada por la Ley 30/2005, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2006. BOE Nº 312, de 30 de diciembre de 2005.
- Ley 18/2001, de 14 de diciembre, sobre Tasas y Precios Públicos de la Comunidad Autónoma de Extremadura. BOE Nº 33, de 7 de febrero de 2002.
- Ley 20/2001, de 21 de diciembre, de Medidas Tributarias, Administrativas y de Función Pública, de Baleares. BOE Nº 14, de 16 de enero de 2002. Introduce el Capítulo XLII en el Título VI de la Ley 11/1998, de 14 de diciembre, sobre el régimen específico de tasas de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares. Artículo 8. Creación de la tasa por reportajes publicitarios en espacios naturales protegidos y fincas de titularidad pública.

- Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (crea el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos). BOE Nº 313, Año CCCXLI, de 31 de diciembre de 2001.
- Ley 15/2002, de 27 de diciembre, de Medidas Presupuestarias, Administrativas y Fiscales. Comunidad Autónoma del Principado de Asturias. BOE Nº 38, de 13 de febrero de 2003.
- Ley 16/2002, de 1 de julio. Prevención y Control Integrados de la Contaminación. BOE Nº 157, de 2 de julio de 2002.
- Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas (Andalucía). BOE Nº 26, de 30 de enero de 2004.
- Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas. BOE Nº 264, de 4 de noviembre de 2003.
- Ley 37/2003, de 17 de noviembre. Ley del Ruido. BOE Nº 276, de 8 de noviembre de 2003.
- Ley 43/2003, de 21 de noviembre, de Montes. BOE Nº 280, de 22 de noviembre de 2003.
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. BOE Nº 302, de 18 de diciembre de 2003.
- Ley 6/2004 de 28 de diciembre, de Acompañamiento a los Presupuestos Generales para 2005. Comunidad del Principado de Asturias. BOE Nº 32 de 7 de febrero.
- LEY 9/2005, de 29 de diciembre, de medidas tributarias en materia de tributos cedidos y tributos propios año 2006. Comunidad Autónoma de la Región de Murcia. BOE Nº 134, de 6 de junio de 2006.
- Ley 13/2005, de 30 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas en materia de tributos cedidos y tributos propios de la Comunidad Autónoma de Aragón. Boletín Oficial de Aragón Nº 154, de 31 de diciembre de 2005.
- Ley 16/2005, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre Determinadas Actividades que Inciden en el Medio ambiente y del tipo autonómico del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos. Comunidad Autónoma de Castilla- La Mancha. BOE Nº 46, de 23 de febrero de 2006.
- Ley 22/2005, de 18 de noviembre, por la que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas comunitarias en materia de fiscalidad de productos energéticos y electricidad y del régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de estados miembros diferentes, y se regula el régimen fiscal de las aportaciones transfronterizas a fondos de pensiones en el ámbito de la Unión Europea. BOE Nº 277, de 19 de noviembre de 2005.
- Ley 24/2005, de 18 de noviembre de reformas para el impulso de la productividad. BOE Nº 277, de 19 de noviembre de 2005.
- Ley 5/2006, de 22 de junio, de tasas y precios públicos de la Comunidad Autónoma de Aragón. Boletín Oficial de Aragón Nº 81, de 17 de julio de 2006.
- Ley 10/2006, de 28 de abril, por la que se modifica la ley 43/2003, de 21 de noviembre, de Montes. BOE Nº 102, de 29 de abril de 2006.
- Ley 27/ 2006, de 18 de julio, por la que se regulan los derechos de acceso a la información, de participación pública y de acceso a la justicia en materia de medio ambiente (incorpora las Directivas 2003/4/CE y 2003/35/CE). BOE Nº 171, de 19 de julio de 2006.
- Ley 5/2007, de 3 de abril, de Red de Parque Nacionales. BOE Nº 81, de 4 de abril de 2007.



- Ley 8/2007, de 29 de diciembre, de Medidas Tributarias de la Comunidad Autónoma de Aragón. BOE N° 46, de 22 de febrero de 2008.
- Ley 26/2007, de 23 de octubre, de Responsabilidad Medioambiental. BOE N° 255, de 24 de octubre de 2007.
- Ley 34/2007, de 15 de noviembre, de calidad del aire y protección de la atmósfera. BOE N° 275, de 16 de noviembre de 2007.
- Ley 42/2007, de 13 de diciembre, del Patrimonio Natural y de la Biodiversidad. BOE N° 299, de 14 de diciembre de 2007.
- Ley 10/2008, de 3 de noviembre, de residuos de Galicia. BOE N° 294, de 6 de diciembre de 2008.
- Ley 16/2008, de 23 de diciembre, de presupuestos generales de la Comunidad Autónoma de Galicia para el año 2009. Boletín Oficial de Estado N° 64, de 16 de marzo de 2009 Sec. I (se introducen modificaciones en la Ley 12/1995, de 29 de diciembre, del impuesto sobre la contaminación atmosférica).
- Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre, de Modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas. BOE N° 305, de 19 de diciembre de 2009.
- Ley 4/2009, de 14 de mayo, de la Protección Ambiental Integrada (Región de Murcia). Boletín Oficial de la Región de Murcia N° 116, de 22 de mayo de 2009.
- Ley 13/2009, de 30 de diciembre, de Medidas Tributarias de la Comunidad Autónoma de Aragón. BOE N° 36, de 10 de febrero de 2010.
- Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias. BOE N° 305, de 19 de diciembre de 2009.
- Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible. BOE N° 55, de 5 de marzo de 2011.
- Ley de Aguas Nacionales. DOF de 1º de diciembre de 1992. Última reforma publicada en DOF de 18 de abril de 2008 (México).
- Ley de Amparo, Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. DOF de 10 de enero de 1936. Última reforma publicada en DOF de 17 de junio de 2009 (México).
- Ley de Coordinación Fiscal. DOF de 27 de diciembre de 1978. Última reforma publicada en DOF de 24 de junio de 2009 (México).
- Ley de Desarrollo Rural Sustentable. DOF de 7 de diciembre de 2001. Última reforma publicada en DOF de 26 de mayo de 2011 (México).
- Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2011. DOF de 15 de noviembre de 2010 (México).
- Ley del Impuesto al Valor Agregado. DOF de 29 de diciembre de 1978. Última reforma publicada en DOF de 7 de diciembre de 2009 (México).
- Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios. DOF de 30 de diciembre de 1980. Última reforma publicada en DOF de 19 de noviembre de 2010 (México).
- Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos. DOF de 30 de diciembre de 1980. Ley abrogada a partir del 1º de enero de 2012 por Decreto publicado en DOF de 21 de diciembre de 2007. Última reforma publicada en DOF de 31 de diciembre de 2008 (México).
- Ley del Impuesto sobre la Renta. DOF de 1º de enero de 2002. Última reforma publicada en DOF de 31 de diciembre de 2010 (México).

- Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores. DOF de 24 de abril de 1972. Última reforma publicada en DOF de 1º de junio de 2005 (México).
- Ley del Seguro Social. DOF de 21 de diciembre de 1995. Última reforma publicada en DOF de 27 de mayo de 2011 (México).
- Ley del Servicio Público de Energía Eléctrica. DOF de 22 de diciembre de 1975. Última reforma publicada en DOF de 22 de diciembre de 1993 (México).
- Ley de Petróleos Mexicanos. DOF de 28 de noviembre de 2008 (México).
- Ley de Residuos Sólidos del Distrito Federal. Gaceta Oficial del Distrito Federal de 22 de abril de 2003 (México).
- Ley Federal de Derechos. DOF de 31 de diciembre de 1981. Última reforma publicada en DOF de 18 de noviembre de 2010 (México).
- Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos. DOF de 30 de diciembre de 1996. Última reforma publicada en DOF de 27 de diciembre de 2006 (México).
- Ley Federal del Mar. DOF de 8 de enero de 1986 (México).
- Ley Federal del Trabajo. DOF del 1º de abril de 1970. Última reforma publicada en DOF de 17 de enero de 2006 (México).
- Ley Federal de Telecomunicaciones. DOF de 7 de junio de 1995. Última reforma publicada en DOF de 30 de noviembre de 2010 (México).
- Ley Federal sobre Monumentos y Zonas Arqueológicas, Artísticas e Históricas. DOF de 6 de mayo de 1972. Última reforma publicada en DOF de 13 de enero de 1986 (México).
- Ley General de Asentamientos Humanos. DOF de 21 de julio de 1993. Última reforma publicada en el DOF de 30 de noviembre de 2010.
- Ley General de Bienes Nacionales. DOF de 20 de mayo de 2004. Última reforma publicada en DOF de 31 de agosto de 2007 (México).
- Ley General de Desarrollo Forestal Sustentable. DOF de 25 de febrero de 2003. Última reforma publicada en el DOF de 16 de noviembre de 2011 (México).
- Ley General de Educación. DOF de 13 de julio de 1993. Última reforma publicada en DOF de 16 de noviembre de 2011 (México).
- Ley General del Equilibrio Ecológico y la Protección al Ambiente. DOF de 28 de enero de 1988. Última reforma publicada en DOF de 30 de agosto de 2011 (México).
- Ley General de Pesca y Acuicultura sustentables. DOF de 24 de julio de 2007 (México).
- Ley General de Vida Silvestre. DOF de 3 de julio de 2000. Última reforma publicada en DOF de 2 de septiembre de 2010 (México).
- Ley General para la Prevención y Gestión Integral de los Residuos. DOF de 8 de octubre de 2003. Última reforma publicada en DOF de 19 de junio de 2007 (México).
- Ley Minera. DOF de 26 de junio de 1992. Última reforma publicada en DOF de 26 de junio de 2006 (México).
- Ley número 878 Estatal de Mitigación y Adaptación ante los efectos del cambio climático. Gaceta Oficial del Gobierno de Veracruz, Tomo CLXXXII, de 3 de noviembre de 2010 (México).
- Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación. DOF de 26 de mayo de 1995. Última reforma publicada en DOF de 26 de mayo de 2011 (México).
- Ley para el Aprovechamiento de Energías Renovables y el Financiamiento de la Transición Energética. DOF de 28 de noviembre de 2008 (México).

- Ley para el Aprovechamiento Sustentable de la Energía. DOF de 28 de noviembre de 2008 (México).
- Ley para la Retribución por la Protección de los Servicios Ambientales del Suelo de Conservación del Distrito Federal. Gaceta Oficial del Distrito Federal de 4 de octubre de 2006 (México).
- Ley Reglamentaria del Artículo 27 Constitucional en el Ramo del Petróleo. DOF de 29 de noviembre de 1958. Última reforma publicada en el DOF de 28 de noviembre de 2008 (México).
- Ley que declara Reservas Mineras Nacionales los Yacimientos de Uranio, Torio y las demás Substancias de las cuales se obtengan Isótopos Hendibles que puedan producir Energía Nuclear. DOF de 26 de enero de 1950. Última reforma publicada en el DOF de 12 de enero de 1972 (México).
- Ordenanza Fiscal del Ayuntamiento de Salamanca N° 53, de 2011, de las Tarifas que regulan los precios por la prestación de los servicios municipales de suministro de agua potable y alcantarillado.
- Ordenanza Fiscal del Ayuntamiento de Oviedo, N° 109, de 2011, de la Tasa por suministro de agua potable.
- Presupuesto de Egresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2011. DOF de 7 de diciembre de 2010 (México).
- Propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo relativa al establecimiento de un marco comunitario para la clasificación de las emisiones acústicas de los aviones subsónicos civiles para el cálculo de las tasas sobre el ruido /\* COM/2001/0074 final - COD 2001/0308”, Diario Oficial de la Unión Europea N° 103 E, de 30/04/2002, pp. 221-224.
- Protocolo de Kyoto de la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático, texto obtenido del Instrumento de Ratificación español, BOE N° 33, de 8 de febrero de 2005, pp. 4131-4143.
- Real Decreto 735/1993, de 14 de mayo, por el que se acuerda la aplicación y se desarrolla la regulación de las tasas por prestaciones de servicios y realización de actividades en materia de dominio público marítimo- terrestre. BOE N° 142, de 15 de junio de 1993.
- Real Decreto 2994/1982, de 15 de octubre, sobre la restauración de espacios naturales afectados por actividades extractivas. BOE N° 274, de 15 de noviembre de 1982.
- Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. BOE N° 251, de 20 de octubre de 1993.
- Real Decreto Legislativo 2/2000, de 16 de junio, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas. BOE N° 148, de 21 de junio de 2000.
- Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio. Aprueba el Texto refundido de la Ley de Aguas. BOE N° 176, de 24 de julio; rect. BOE N° 287, de 30 de noviembre de 2001.
- Real Decreto 283/2001, de 16 de marzo, por el que se modifican determinados artículos del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades en materia de deducción por inversiones destinadas a la protección del medio ambiente. BOE N° 66, de 17 de marzo de 2001.
- Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. BOE N° 59, de 9 de marzo de 2004.

- Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades. BOE N° 61, de 11 de marzo de 2004.
- Real Decreto 9/2005, de 14 de enero. Establece la relación de actividades potencialmente contaminantes del suelo y los criterios y estándares para la declaración de suelos contaminados. BOE N° 15, de 18 de enero de 2005.
- Real Decreto 948/2009, de 5 de junio, por el que se determinan la composición, las funciones y las normas de funcionamiento del Consejo Estatal para el Patrimonio Natural y la Biodiversidad. BOE N° 149, de 20 de junio de 2009.
- Real Decreto 1373/2009, de 28 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento General de la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas. BOE N° 226, de 18 de septiembre de 2009.
- Reglamento (CEE) N° 2078/ 92 del Consejo de 30 de junio de 1992 sobre métodos de producción agraria compatibles con las exigencias de la protección del medio ambiente y la conservación del espacio natural. Diario Oficial de las Comunidades Europeas N° L 215/ 85, de 30 de junio de 1992.
- Reglamento (CE) N° 435/97 de la Comisión, de 6 de marzo de 1997. Por el que se modifica el Reglamento (CE) N° 746/96 por el que se establecen disposiciones de aplicación del Reglamento (CEE) N° 2078/92 del Consejo sobre métodos de producción agraria compatibles con las exigencias de la protección del medio ambiente y la conservación del medio natural. Diario Oficial de las Comunidades Europeas, N° L 67/2, de 7 de marzo de 1997.
- Reglamento (CE) N° 450/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2008, por el que se establece el Código Aduanero Comunitario (código aduanero modernizado). Diario Oficial de la Unión Europea N° L 145/1, de 4 de junio de 2008.
- Reglamento (CE) N° 948/2009 de la Comisión, de 30 de septiembre de 2009, por el que se modifica el anexo I del Reglamento (CEE) N° 2658/87 del Consejo, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y el arancel aduanero común. Diario Oficial de la Unión Europea N° L287, de 31 de octubre de 2009.
- Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (Versión consolidada, resultado de las modificaciones introducidas por el Tratado de Lisboa firmado el 13 de diciembre de 2007 en Lisboa y que entró en vigor el 1 de diciembre de 2009). Diario Oficial de la Unión Europea N° C 83/01, de 30 de marzo de 2010.
- Tratado de la Unión Europea (Versión consolidada, resultado de las modificaciones introducidas por el Tratado de Lisboa firmado el 13 de diciembre de 2007 en Lisboa y que entró en vigor el 1 de diciembre de 2009). Diario Oficial de la Unión Europea N° C 83/01, de 30 de marzo de 2010.
- Tratado de Lisboa por el que se modifican el Tratado de la Unión Europea y el Tratado Constitutivo de la Unión Europea. Diario Oficial de la Unión Europea N° C 306/01, de 17 de diciembre de 2007.

## FUENTES ELECTRÓNICAS

[www.admin.ch/ch/d/as/index.html](http://www.admin.ch/ch/d/as/index.html)  
[www.aldf.gob.mx](http://www.aldf.gob.mx)  
[www.boe.es/g/es/bases\\_datos/tc.php](http://www.boe.es/g/es/bases_datos/tc.php)  
[www.bundestag.de/htdocs\\_e/index.html](http://www.bundestag.de/htdocs_e/index.html)  
[www.cervantesvirtual.com](http://www.cervantesvirtual.com)  
[www.conafor.gob.mx](http://www.conafor.gob.mx)  
[www.congreso.es/portal/page/portal/Congreso/Congreso/Hist\\_Normas/200](http://www.congreso.es/portal/page/portal/Congreso/Congreso/Hist_Normas/200)  
[www.constitucion.es](http://www.constitucion.es)  
[www.dejure.giuffre.it](http://www.dejure.giuffre.it)  
[www.diputados.gob.mx](http://www.diputados.gob.mx)  
[www.dirittoegiustizia.it](http://www.dirittoegiustizia.it)  
[www.echr.coe.int](http://www.echr.coe.int)  
[www.elfisco.com/articulos](http://www.elfisco.com/articulos)  
[www.enviro-news.com](http://www.enviro-news.com)  
[www.es.encarta.msn.com](http://www.es.encarta.msn.com)  
[www.eur-lex.europa.eu/es/index.htm](http://www.eur-lex.europa.eu/es/index.htm)  
[www.europa.eu/index\\_es.htm](http://www.europa.eu/index_es.htm)  
[www.gbrmpa.gov.au](http://www.gbrmpa.gov.au)  
[www.greenfiscalcommission.org.uk](http://www.greenfiscalcommission.org.uk)  
[www.ief.es](http://www.ief.es)  
[www.juridicas.unam.mx](http://www.juridicas.unam.mx)  
[www.legislationline.org](http://www.legislationline.org)  
[www.mfe.it/cagliari/documenti/Tasse\\_ambientali\\_Grimaldi.htm](http://www.mfe.it/cagliari/documenti/Tasse_ambientali_Grimaldi.htm)  
[www.marm.es/es/cambio-climatico/temas/investigacion-y-observacion-sistemica/](http://www.marm.es/es/cambio-climatico/temas/investigacion-y-observacion-sistemica/)  
[www.oecd.org](http://www.oecd.org)  
[www.ordenjuridico.gob.mx](http://www.ordenjuridico.gob.mx)  
[www.poderjudicial.es/search/index.jsp](http://www.poderjudicial.es/search/index.jsp)  
[www.regjeringen.no/en/dep/fin/Selected-topics/taxes-and-duties](http://www.regjeringen.no/en/dep/fin/Selected-topics/taxes-and-duties)  
[www.skm.dk/foreign/english/](http://www.skm.dk/foreign/english/)  
[www.sma.df.gob.mx](http://www.sma.df.gob.mx)  
[www.sweden.gov.se](http://www.sweden.gov.se)  
[www.swedishepa.se](http://www.swedishepa.se)  
[www.rae.es](http://www.rae.es)  
[www.tribunalconstitucional.es](http://www.tribunalconstitucional.es)  
[www.vero.fi/?path=5,40&domain=VERO\\_MAIN&language=FIN](http://www.vero.fi/?path=5,40&domain=VERO_MAIN&language=FIN)



## **ANEXOS**

En cumplimiento al Reglamento de la Mención de Doctorado Europeo en la Universidad de Salamanca, de acuerdo con la Declaración de la Conferencia de Rectores y Presidentes de las Universidades de países miembros de la Comunidad Europea, de marzo de 1991, y el Real Decreto 1393/2007, de 29 de octubre, por el que se establece la ordenación de las enseñanzas universitarias oficiales, se exhiben:

1. Certificado de estancia de investigación realizada por María Elena Páez Medina en la Università degli Studi di Napoli Federico II, del 10 de enero al 11 de abril de 2011, ambos inclusive.
2. Informes favorables de la tesis doctoral “La capacidad contributiva en los Tributos medioambientales” presentada por María Elena Páez Medina, elaborados por expertos pertenecientes a alguna institución de educación superior o instituto de investigación de un Estado miembro de la Unión Europea distinto de España.







**UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II**

DIPARTIMENTO DI DIRITTO DEI RAPPORTI CIVILI ED ECONOMICO-SOCIALI  
SEZIONE DI FINANZA PUBBLICA

Si certifica che la sig.ra Maria Elena Paez Medina ha trascorso presso Facoltà di Giurisprudenza dell'Università degli Studi di Napoli Federico II un periodo di ricerca dal 10 gennaio al 11 aprile 2011. La signora ha svolto molteplici ed accurate ricerche sui principi tributari italiani, con particolare riferimento al federalismo fiscale e alle nuove tendenze in tema di capacità contributiva, con particolare riferimento alle problematiche relative alla tassazione ambientale.

Ha svolto un lavoro attento e meticoloso, usufruendo del patrimonio librario ed informatico in dotazione.

Ha spesso collaborato anche con i dottorandi, dottori, ricercatori e professori del dipartimento con molteplice soddisfazione per tutti i componenti.

L'esperienza di ricerca è stata dunque particolarmente proficua sia per la sig.ra Maria Elena Paez Medina, sia per il Dipartimento, che sin da ora, le rinnova un invito per successive ricerche.

Napoli , 11 aprile 2011

Prof. Raffaele Perrone Capano







**UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II**

**DIPARTIMENTO DI DIRITTO DEI RAPPORTI CIVILI ED ECONOMICO-SOCIALI**

Nella mia qualità di responsabile della Sezione di Finanza Pubblica del Dipartimento di Diritto dei rapporti civili ed economico-sociali dell'Università degli Studi di Napoli Federico II ho invitato María Elena Páez Medina, nata a Città del Messico, Messico, il 17 maggio 1978, cittadina messicana, num. Pass. 07390039801 a svolgere un periodo di studio e ricerca presso la Sezione di Finanza Pubblica nel periodo 10 gennaio- 10 aprile 2011.

La dottoranda, che ha lavorato sul tema "La capacidad contributiva en los tributos medioambientales", mi ha sottoposto il suo lavoro finale, che dimostra una conoscenza approfondita del tema in oggetto.

La tesi si compone di quattro capitoli, che dimostrano accuratezza di merito e conoscenza approfondita della giurisprudenza e della dottrina in materia, con particolare riferimento al sistema spagnolo, italiano e messicano.

In primo luogo vengono analizzati i tributi ambientali, sia dal punto di vista della mera finalità e solo successivamente in quanto tributi ambientali in senso stretto.

Viene esaminato in primo luogo il tributo ambientale extrafiscale in specie e, più in generale, il tributo extrafiscale tout court.

L'extrafiscale è in qualche modo scissa dal fenomeno tributario in quanto tale correlata alla protezione giuridica dell'ambiente, che viene analizzata con particolare puntualità nel sistema giuridico spagnolo in genere, ponendo particolare riferimento alla giurisprudenza della Corte Costituzionale.

Il tributo viene analizzato come strumento di politica pubblica ambientale, esaminandone i correlati vantaggi – il cd. Doppio dividendo – e svantaggi.

Di seguito viene analizzato il principio di capacità contributiva, nella sua accezione tradizionale e nella nuova valutazione fatta dalla dottrina, in particolare per il sistema italiano.

Dal punto di vista spagnolo viene analizzata la capacità contributiva secondo l'evoluzione della Corte Costituzionale, in particolare a partire dall'anno 2000, con un'accurata ricostruzione delle sentenze.

Il secondo capitolo si sofferma sul principio europeo del chi inquina paga e sui principi costituzionali di uguaglianza e solidarietà. Viene poi fornita una panoramica completa anche delle diverse teorie economiche sottese alla tassazione ambientale nonché delle diverse leggi in materia.

Il terzo capitolo inerisce al rapporto fra capacità contributiva e tributi ambientali in senso stretto. In tale contesto sono analizzate con particolare attenzione molteplici fattispecie proprie delle diverse CC.AA, nonché alcune delle proposte europee in tema di prelievo ambientale con riferimento alle emissioni e ai consumi di carburanti e/o energia.



**UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II**

DIPARTIMENTO DI DIRITTO DEI RAPPORTI CIVILI ED ECONOMICO-SOCIALI

Infine, si procede ad una comparazione con diversi sistemi europei, fra cui, in particolare l'Italia.

Il quarto capitolo è interamente dedicato allo studio della legislazione, giurisprudenza e tassazione ambientale messicana, ponendo anche suggestivi spunti *de iure condendo*.

Il lavoro appare certamente meritevole ai fini del dottorato, in quanto dimostra un attento approfondimento delle problematiche ivi rilevate, un impianto ben controllato nella sequenza dell'argomentazione, con conclusioni e soluzioni *pro futuro* originali e consequenziali al tema trattato.

Napoli 19 luglio 2011

Prof. Raffaele Perrone Capano  
Ordinario di Diritto Finanziario  
Università Federico II – Napoli

A handwritten signature in blue ink, appearing to read 'Raffaele Perrone Capano', written over a horizontal line.

Università degli Studi "Suor Orsola Benincasa"- Napoli  
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA



Nella mia qualità di professore aggregato di Fiscalità dell'impresa e sistemi fiscali comparati presso la Facoltà di Giurisprudenza dell'Università degli studi Parthenope di Napoli e di Ricercatrice confermata presso la Facoltà di Giurisprudenza dell'Università degli studi Suor Orsola Benincasa di Napoli ho esaminato la tesi di dottorato di María Elena Páez Medina, nata a Città del Messico, Messico, il 17 maggio 1978, cittadina messicana, num. Pass. 07390039801.

La dottoranda ha svolto un periodo di studio e ricerca presso la Sezione di Finanza Pubblica dell'Università Federico II nel periodo 10 gennaio- 10 aprile 2011, in cui, frequentemente, abbiamo avuto occasione di confrontarci; in più occasioni ho avuto modo di apprezzare il rigore scientifico e il metodo rigoroso di ricerca della candidata.

Il lavoro finale sul tema "La capacidad contributiva en los tributos medioambientales", dimostra una conoscenza approfondita del tema in oggetto.

La tesi, composta di quattro capitoli, evidenzia accuratezza di merito e conoscenza approfondita dell'argomento nel suo complesso e non solo da un punto di vista squisitamente tributario.

Apprezzabili infatti sono anche le ricostruzioni precise e meticolose del concetto di ambiente nel sistema europeo, spagnolo e messicano, che dimostrano tutto il rigore e il metodo seguito.

In campo più specificamente tributario il tema centrale è quello della capacità contributiva, sia con riferimento ai tributi ambientali propriamente detti, sia in relazione ai tributi con finalità ambientale; in particolare si segnala un'attenta ricostruzione della disciplina dell'extrafiscaltà, esaminata in chiave comparativistica e con un attento lavoro di ricostruzione giurisprudenziale, europeo, interno e comparato.

L'analisi segnala anche un approccio multilivello e ricostruisce in modo paziente e meticoloso le diverse forme di prelievo ambientale poste in essere in sede decentrata.

Il tributo ambientale viene analizzato sia come strumento di politica pubblica sia dal punto di vista più specificamente giuridico- tributario, evidenziandone anche possibili ed interessanti applicazioni in sede decentrata, utili, per il sistema italiano, anche alla luce dell'attuale dibattito in tema di federalismo.

Dal punto di vista spagnolo si segnala in particolare l'analisi della giurisprudenza del TC in tema di capacità contributiva per i tributi ambientali a partire dall'anno 2000, con un'accurata ricostruzione delle sentenze.

L'ultimo capitolo è interamente dedicato allo studio della legislazione, giurisprudenza e tassazione ambientale messicana, ponendo in evidenza anche molteplici proposte applicative.

Il lavoro appare dunque certamente meritevole di essere sottoposto alla Commissione per il rilascio del titolo di dottorato, in ragione dell'approfondito lavoro di ricostruzione dottrinario e giurisprudenziale nonché per le originali conclusioni che sono messe in luce.

Napoli 19 luglio 2011

Prof. Maria Pia Nastro