



- ◆ Trabajo realizado por la Biblioteca Digital de la Universidad CEU-San Pablo
- ◆ Me comprometo a utilizar esta copia privada sin finalidad lucrativa, para fines de investigación y docencia, de acuerdo con el art. 37 de la M.T.R.L.P.I. (Modificación del Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual del 7 julio del 2006)

## Mecanismos de la Hacienda Pública para una política ambiental

MARTA VILLAR EZCURRA

*Profesora de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad San Pablo-CEU, Abogada*

Las líneas que siguen parten del convencimiento de que las medidas tributarias pueden y deben coadyuvar a la consecución de objetivos de política ambiental. El Tribunal Constitucional ha aceptado tal posibilidad en reiteradas sentencias, pero además, aparece hoy fomentada en normas comunitarias e internas y desde planteamientos teóricos, políticos y económicos, lo que en definitiva se traduce para los entes públicos con potestad tributaria en el recurso al tributo tanto para recaudar en beneficio del medio ambiente como para incentivar o desincentivar conductas.

Desde esta premisa, se pretende dar cuenta sucintamente de cuáles son las opciones y los problemas que se plantean en el diseño de una estrecha colaboración entre las políticas tributaria y ambiental y el papel que los instrumentos jurídico-técnicos han de asumir para hacerla posible, en definitiva, de los mecanismos con que cuenta la Hacienda Pública para una política ambiental. En la doctrina tributarista existen ya suficientes y serios estudios completos sobre este tema que nos excusan de un tratamiento más extenso y pormenorizado<sup>1</sup>.

Las políticas ambientales se sirven de muy variados instrumentos para lograr los objetivos generales y sectoriales de preservación del medio: instrumentos reguladores, de control, sancionadores, tributarios, etc. La manifiesta gravedad de los problemas

<sup>1</sup> En la doctrina española, *vid.* por todos, P. M. HERRERA MOLINA, *Derecho Tributario Ambiental*, Marcial Pons - Ministerio de Medio Ambiente, Madrid, 2000, donde se recoge una amplia relación bibliográfica española y extranjera.

ambientales ha constatado una cierta ineficacia en la selección de los instrumentos tradicionales, lo que ha provocado la evolución desde políticas de reglamentación hacia políticas desreguladoras o de reglamentación mínima acompañadas de instrumentos económicos.

Esta reglamentación mínima que predomina en nuestros días obedece así, básicamente, a pretensiones de eficacia en la acción pública y se traduce en una cura de adelgazamiento del aparato del Estado —en expresión de Martín-Retortillo— y de las competencias que han de asumir los entes públicos, a la par que en una rigurosa y selectiva determinación de sus procedimientos de intervención. Así, lo importante no es ya cuánto gastan los entes públicos, sino en qué gastan y cuáles son las tareas que hoy deben asumir en la provisión de bienes y servicios a la sociedad. En medio de los movimientos de desregulación se ha alentado el instrumentos económico y en particular el tributario, al que se le otorga la confianza de una mayor efectividad.

Pese a la tendencia generalizada a reducir el peso del sector público en los mercados, resulta necesario financiar proyectos ambientales en el marco de unas Haciendas Públicas deficitarias, que se nutren fundamentalmente de ingresos de naturaleza tributaria, una vez recortada la posibilidad de acudir al endeudamiento desde la entrada en vigor del Tratado de Maastricht. Pero los datos ofrecidos por la OCDE<sup>2</sup> muestran que el uso de instrumentos económicos para financiar la protección ambiental es aún muy limitado en España: un 6% de los gastos del gobierno central en medio ambiente están financiados por medio de impuestos y cánones ambientales, mientras que en las comunidades autónomas son del 14,6% y en los municipios del 27%.

De otro lado, la eficacia de las tasas y cánones en vigor se ha valorado de relativamente limitada; en unos casos por su dificultad de gestión y por la ausencia de mecanismos eficientes de recaudación, y en otros, por la escasa entidad que representa lo recaudado para la financiación del servicio prestado. En este sentido, como ejemplos destacables pueden citarse el canon de control de vertidos, la tarifa de agua o la tasa de recogida de residuos sólidos urbanos o asimilables a urbanos.

Estas circunstancias son de por sí suficientes para explicar la decidida apuesta de los entes públicos por el tributo ambiental o ecológico y por las técnicas desgravatorias en los impuestos y tal apuesta con pleno refrendo constitucional (artículo 131.1 CE) y legal

<sup>2</sup> Vid. *Aspectos económicos del desarrollo sostenible en España* (Información presentada por el Gobierno de España ante la Comisión de Desarrollo Sostenible en su Séptimo período de sesiones. Última revisión, mayo 1999, e informe de la OCDE sobre "Análisis de los resultados medioambientales. España (1997)", localizable en <http://www.un.org/esa/agenda21/natinfo/countr/spain/eco.ht>, pág. 5).

(artículo 4 LGT<sup>3</sup>). En el caso de las comunidades autónomas, la proliferación del tributo ambiental es más notoria y se debe a que el objeto del impuesto puede definirse legitimando la proyección de su potestad tributaria sobre los pocos baldíos tributarios<sup>4</sup> susceptibles de imposición, sin riesgo de colisionar con los límites del artículo 6.2 y 6.3 de la LOFCA, que por cierto han sido mayoritariamente criticados en la doctrina por su imperfección técnica con más intensidad tras la STC 289/2000 declarando la inconstitucionalidad del impuesto balear sobre instalaciones que afectan al medio ambiente.

Existe además un amplio consenso político y económico en que el recurso al tributo debe convertirse en una importante herramienta para afrontar la crisis ambiental. Aparte del refrendo normativo en el orden interno y del refrendo teórico, las instituciones de la Unión Europea impulsan este lanzamiento del instrumento tributario para actuar en política ambiental<sup>5</sup>, aunque advirtiendo las pautas que los Estados deben seguir para asegurar el respeto al Derecho Comunitario tanto desde la perspectiva del ingreso como del destino del gasto<sup>6</sup>.

En definitiva, la política económica en la que resulta enmarcable la política ambiental, puede y debe pues contar con el tributo con finalidad no-financiera, a la hora de analizar los diversos instrumentos económicos, financieros y tributarios, potenciando determinadas actividades ya sea con el establecimiento de nuevos tributos o con otras técnicas, como son el reconocimiento de exenciones, deducciones, bonificaciones u otra suerte de rebajas en las prestaciones tributarias<sup>7</sup>.

Ha de advertirse, sin embargo, que el terreno de los tributos ambientales es altamente resbaladizo y que ni siquiera existe acuerdo respecto del punto de partida, esto es la misma definición de "tributo ecológico"<sup>8</sup>, aunque esto no debe extrañar pues en un

<sup>3</sup> Vid. CASADO OLLERO, G.: "Los fines no fiscales de los tributos (artículo 4º LGT)", *Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su Reforma*, Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda, vol. I, IEF, Madrid, 1991, pág. 103 y P. YEBRA MARTUL-ORTEGA, "Comentarios sobre un precepto olvidado: el artículo 4º de la Ley General Tributaria", *Hacienda Pública Española*, núm. 32, págs. 145.

<sup>4</sup> Tomo prestada la ya clásica expresión iniciada por el profesor Albiñana García-Quintana.

<sup>5</sup> Vid. el Informe sobre la evolución de los sistemas tributarios del Consejo de la Unión Europea (COM (96), 54 final, de 22 de octubre de 1996. Ya antes se recogían estas ideas en el ámbito de la OCDE, vid. el Informe del Comité de Medio Ambiente de la OCDE de 23 de noviembre de 1981.

<sup>6</sup> Vid. la Comunicación de la Comisión de 26 de marzo de 1997 (COM (97), 9 final).

<sup>7</sup> Así lo ha reconocido reiteradamente el Tribunal Constitucional, entre otras, en sus sentencias 37/1987, de 26 de marzo, 186/1993, de 7 de junio y 221/1992 de 11 de diciembre. Vid. F. FICHERA, *Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale*, Ed. Scientifiche Italiane, 1973, pág. 80

<sup>8</sup> En la doctrina alemana se ha llegado a afirmar que constituye una categoría distinta de las demás tributarias. A nuestro juicio, los impuestos ecológicos deben ser interpretados y aplicados conforme a los mismos

orden más general resulta difícil afirmar la existencia de tributos financieros y no-financieros de carácter puro, como si se trataran de compartimentos estanco, aunque sí se admiten los tributos de "ordenamiento".

Como el profesor Casado Ollero ha afirmado "la interrelación *imposición y extrafiscalidad* es tal que constituye una ilusión jurídica, además de 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>10</sup>. Siguiendo al profesor Albiñana, lo que sucede es que nuestro ordenamiento jurídico-tributario básico ignora dichas clases de impuestos no-financieros, aunque sí estén sometidos al principio de reserva de ley. Por ello, "la jurisprudencia y la doctrina no pueden formular posiciones claras o dogmáticas cuando se pronuncian sobre impuestos no-financieros, esto es, sobre impuestos que no contribuyen al sostenimiento de los gastos públicos con arreglo a la capacidad económica de quienes quedan aludidos en el artículo 31.1 de nuestro texto constitucional"<sup>11</sup>. Estas ideas sugieren que quizás fuera más correcto hablar de tributos predominantemente recaudatorios o de ordenación.

Las discrepancias se producen en temas tan esenciales como el cumplimiento del principio de capacidad contributiva en el tributo ecológico. Las posturas van desde considerar que el deterioro del medio ambiente como consecuencia de actividades productivas supone un índice, al menos potencial, de capacidad económica, sobre la base del concepto de "renta virtual" a que se refiere la STC 37/1987, y de una interpretación amplia del principio, hasta las que consideran que ésta es una falsa solución al problema de los fines extrafiscales de los tributos conseguida al alto precio

---

criterios que cualquier como impuesto. Como ha puesto de manifiesto el profesor José Luis Pérez de Ayala, los ecológicos ofrecen ejemplos destacadísimos de posibles comportamientos en fraude a la ley tributaria. Vid. J. L. PÉREZ DE AYALA, "El fundamento *ex lege* de la obligación tributaria en los comportamientos con fraude a la ley. En torno al nuevo art. 24 de la LGT (con una particular referencia a la imposición ambiental)", en A. YÁBAR SERLING (editora), *Fiscalidad ambiental*, Cedecs, Barcelona, 1998, pág. 307.

<sup>9</sup> Como ha precisado el profesor Albiñana pueden llegar a carácter de función financiera, ya que, cuanto más eficaces se planteen en sus fines menores serán los rendimientos para el Tesoro Público, vid. C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, "Los impuestos de ordenamiento económico", *Hacienda Pública Española*, núm. 71, 1981.

<sup>10</sup> G. CASADO OLLERO, "Los fines no fiscales de los tributos (artículo 4º LGT)", *Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas de su Reforma, Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, Instituto de Estudios Fiscales, vol. 1º, Madrid, 1991, pág. 103. También recuerda el profesor Casado que "la utilización del tributo con fines de ordenación y, en general, con objetivos distintos a los estrictamente recaudatorios, es tan antigua como el tributo mismo", cfr. pág. 104.

<sup>11</sup> C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, "Anotaciones a la Sentencia del Tribunal Constitucional de 30 de noviembre de 2000", *Impuestos*, núm. 5, 2001.

de vaciar por completo de contenido al principio constitucional de capacidad económica<sup>12</sup>.

Parece que en la conexión de los principios rectores del medio ambiente y los tributos, los de prevención y de contaminador pagador casan mal con el principio de capacidad contributiva. No es fácil ni puede que sea admisible constitucionalmente separar materias imponibles contaminantes y no contaminantes, aunque se haya afirmado que hay un acuerdo amplio sobre que el principio de gravar los "males" y no los "bienes" es correcto<sup>13</sup> y que resulta constitucional confirmar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones extrafiscales<sup>14</sup>.

Lo que sí debe tenerse en cuenta, a mi juicio, es la distinta recepción del principio de capacidad económica en las distintas categorías tributarias. Como afirma la STC 296/1994 "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 económica, que no opera como elemento configurador en las tasas o, si se hace, es de una manera muy indirecta o remota".

Piénsese en que proliferan figuras jurídicas de naturaleza confusa con denominaciones técnicas diversas no coincidentes con las categorías tributarias previstas en nuestras leyes pero que en muchos supuestos constituyen tasas (ecotasas, cánones, precios, tarifas, exacciones, gravámenes, derechos, etc.); o un llamado precio por el legislador es en realidad una tasa, o una denominada tasa puede estar encubriendo una figura impositiva. Estas circunstancias complican la verificación del cumplimiento de los principios constitucionales tributarios en la práctica cotidiana.

Pero es que incluso el concepto mismo de tributo está siendo revisado por la doctrina tributarista a resultas de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre el concepto "prestación patrimonial de carácter público", iniciada con la STC 185/1995 y continuada con las SSTC 182/1997 y 233/1999, más precisa esta última sobre la necesidad

<sup>12</sup> Vid. C. PALAO TABOADA, prólogo a la monografía de P. M. HERRERA MOLINA, *Derecho tributario ambiental*, cit., págs. XXVII y XXIX.

<sup>13</sup> Chris HEWETT, "El contexto económico y político de los impuestos ambientales", *Ecotax*, núms. 31-32, 1999, pág. 29.

<sup>14</sup> Vid. STC 37/1987, sobre el impuesto sobre tierras infrautilizadas, que afirma la admisibilidad constitucional de 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. Basta que dicha capacidad económica exista, como 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" (FJ 13°). De esta doctrina se hizo uso en la STC 186/1993.

de sometimiento a reserva de ley de la determinación del límite máximo de la prestación de carácter público o de los criterios para determinarlo (FJ 19 *in fine*), por lo que en el análisis del caso concreto, el determinar si estamos ante un tributo antes de calificarlo de ecológico o no, puede ya resultar problemática. No se olvide que conforme al artículo 26 de la Ley General Tributaria, el tributo sólo puede ser impuesto, tasa o contribución especial. Según doctrina del Tribunal Constitucional, sin embargo, si una prestación pecuniaria es de carácter público habrá de conformarse con arreglo a la ley, lo cual es aplicable a los precios públicos en los que se dan las circunstancias concretadas por el Tribunal Constitucional, con el consiguiente confusionismo de categorías jurídicas, con opiniones muy diversas.

No se trata así de que la política ambiental haya encontrado en el “pedido de impuestos” su más firme aliado. Puede que la solución venga, como propone el profesor Herrera de la mano de una “ambientación” del sistema tributario que dé cabida al interés ambiental. Lo contrario puede generar la proliferación de impuestos “verdes” mal diseñados técnicamente que provoquen duplicidades impositivas, daño para la economía o la calidad de vida de los particulares o la proliferación de impuestos pretendidamente “verdes” tratando de escapar de los principios constitucionales tributarios.