

__ TRIBUTACIÓN Y ECOLOGÍA EN EL MARCO JURÍDICO DEL SIGLO XXI: ESPECIAL REFERENCIA A ANDALUCÍA

__ TAXATION AND ECOLOGY IN THE XXI CENTURY LEGISLATIVE FRAME: FOCUS ON ANDALUSIA

José Luis Martín Moreno

Letrado Mayor del Consejo Consultivo de Andalucía



sumario // summary

1 ■ UTILIZACIÓN DE LOS TRIBUTOS COMO INSTRUMENTO DE PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE / USE OF TAXES AS A TOOL FOR ENVIRONMENT PROTECTION

- 1.1. La cuestión terminológica: nomen iuris y objeto de estos tributos / The terminological matter: 'nomen iuris' and those taxes purpose
- 1.2. Contexto sociológico actual de la "tributación ecológica" / Current sociological context of "ecological taxation"
- 1.3. Síntesis sobre objetivos, rasgos característicos y consolidación de la "tributación medioambiental" / Objectives summary, characteristic features and "environmental taxation" consolidation

2 ■ MARCO NORMATIVO DE REFERENCIA PARA LOS "TRIBUTOS ECOLÓGICOS": NORMAS INTERNACIONALES, CONSTITUCIONALES Y ESTATUTARIAS / REGULATORY FRAME OF REFERENCE FOR THE SO-CALLED ECOLOGICAL TAXATION": INTERNATIONAL REGULATIONS, CONSTITUTIONAL AND STATUTORY REGULATIONS

- 2.1. Derechos humanos y medio ambiente / Human Rights and environment
- 2.2. Referencias jurídicas fundamentales en el ámbito de la Unión Europea / Basic legal reference in the European Union
- 2.3 Normas constitucionales / Constitutional regulations
 - 2.3.1. Inserción de los denominados "tributos ecológicos" en el esquema conceptual del tributo a la luz de Constitución y de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional / Inclusion of the so-called "ecological taxation" in the conceptual taxation scheme under the Constitution and the Constitutional Court jurisprudence
 - 2.3.2. Empleo de los elementos jurídico-técnicos clásicos del tributo y modulación de algunos principios del Derecho Tributario / Use of the classic taxation legal elements and modulation of some principles in Tax Law
- 2.4. Normativa estatutaria, LOFCA y potestades de la Comunidad Autónoma en materia de "tributación ambiental" / Statutory regulations, LOFCA and Autonomous Government authority regarding "environmental taxation"
 - 2.4.1. Medio ambiente y tributación ambiental en el Estatuto de Autonomía / Environment and environmental taxation in the Andalusian Autonomous Government
 - 2.4.2. Límites derivados de la LOFCA / Limitations derived from the LOFCA

3 ■ LOS TRIBUTOS ECOLÓGICOS DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ANDALUCÍA / ECOLOGICAL TAXATION IN THE ANDALUSIAN AUTONOMOUS GOVERNMENT

- 3.1. El impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera / Gas emission to the atmosphere tax.
- 3.2. El impuesto sobre vertidos a las aguas litorales / Dumping to coastal waters tax
- 3.3. Impuesto sobre depósito de residuos radiactivos / Radioactive waste putting away tax
- 3.4. Impuesto sobre depósito de residuos peligrosos / Dangerous waste putting away tax

4 ■ CONCLUSIÓN / CONCLUSION

5 ■ NOTA BIBLIOGRÁFICA / BIBLIOGRAPHY

resumen//abstract

El trabajo examina la utilización del tributo al servicio del medio ambiente, explorando los límites de su viabilidad desde el punto de vista constitucional. El análisis de las normas del bloque de la constitucionalidad, a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, lleva a destacar que en la actualidad existe un marco jurídico muy favorable para la creación y potenciación de "tributos ecológicos", particularmente en la Comunidad Autónoma de Andalucía, tras la aprobación del nuevo Estatuto de Autonomía. El autor resume las principales características de los tributos ecológicos en Andalucía, refiriéndose al impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera, impuesto sobre vertidos a las aguas litorales; impuesto sobre depósito de residuos radiactivos e impuesto sobre depósito de residuos peligrosos. Aun advirtiendo que todavía queda mucho camino por recorrer en este campo, el trabajo destaca que no se puede magnificar el papel de la tributación medioambiental, subrayando su carácter complementario y la necesidad de que actúe combinadamente con otros instrumentos al servicio de las políticas del medio ambiente. También subraya el trabajo la necesidad de una armonización de la tributación medioambiental para combatir fenómenos que no conocen fronteras.

This work analyses the use of taxation to favour the environment, searching for their implementation limits from the Constitutional point of view. The study of the Constitutional regulations, under the jurisprudence of the Constitutional Court, leads to point out that nowadays there is a really favourable legal framework to the creation and promotion of "ecological taxes", especially in the Andalusian Autonomous Government after passing of the new Self-Government Statutory Law. The author sums up the main features of the ecological taxes in Andalusia, making reference to gas emission to the atmosphere tax, dumping to coastal waters tax, radioactive waste pouring tax, and dangerous waste putting away /pouring tax. Even noticing that there is still a long way to cover in this field, this work emphasises the idea that the role of environmental taxation cannot be blew out of proportion and highlights its complementary character. It is also emphasised the need to use other instruments in combination with taxes to favour environmental policy. Finally, the author highlights the need to reconcile environmental taxation so as to fight against those without frontiers phenomena.

Palabras Clave:

- Medio ambiente.
- Tributos ecológicos.
- Extrafiscalidad.
- Límites constitucionales.
- Impuestos ecológicos en Andalucía.

Key Words:

- Environment.
- Ecological taxes.
- Extrafiscality.
- Constitutional limitations.
- Environmental taxation in Andalusia.

1 ■ UTILIZACIÓN DE LOS TRIBUTOS COMO INSTRUMENTO DE PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE

La primera cuestión que se plantea en el examen de la tributación al servicio del medio ambiente es de orden terminológico y conceptual. Al análisis de esta cuestión responden las siguientes líneas, para después abordar el contexto sociológico y el marco jurídico de referencia, en el que se desenvuelven estas nuevas categorías tributarias.

1.1. LA CUESTIÓN TERMINOLÓGICA: NOMEN JURIS Y OBJETO DE ESTOS TRIBUTOS

Hoy es común en la doctrina científica el empleo de las etiquetas "tributos ecológicos", "tributos verdes" "tributos medioambientales", estableciendo un matrimonio terminológico que puede parecer un tanto sorprendente. ¿Cómo pueden ser ecológicos los impuestos, tasas o contribuciones especiales? Naturalmente, no hay tributos ecológicos frente a otros contaminantes, como tampoco hay una escala cromática en la tributación; lo que se quiere expresar con dichas etiquetas es que la ciencia del Derecho Financiero cuenta hoy entre sus categorías con tributos caracterizados por su posición primordialmente servicial hacia las políticas ambientales.

Las nuevas figuras tributarias (o elementos de los tributos tradicionalmente conocidos) que potencialmente pueden encuadrarse en una de esas fórmulas terminológicas no son fácilmente identificables, porque responden a una realidad confusamente presentada por el propio legislador, más allá de la dificultad que supone conjugar nociones que en sí mismas son complejas.

En efecto, si el concepto de tributo sigue siendo dinámico y atrae la atención de los investigadores ante las dudas generadas por algunas figuras, el legislador no contribuye positivamente a la identificación de los tributos básicamente concebidos al servicio del medio ambiente. Si la finalidad marcadamente extrafiscal de determinados impuestos ha permitido incluso cuestionar su naturaleza tributaria, lo cierto es que el legislador no ha ayudado a zanjar esta polémica, al diseñar auténticos impuestos a los que dubitativamente denomina cánones, gravámenes, etc., como si no estuviera muy seguro de estar transitando sobre conceptos tradicionalmente acuñados por la ciencia del Derecho Financiero¹.

Sin necesidad de profundizar en dicha polémica, el objeto del presente trabajo es analizar una realidad indiscutiblemente tributaria (y en esto tomo partido desde ya), orientada hacia la preservación y mejora del medio ambiente. En efecto, de entre las fórmulas terminológicas descritas, la adjetivación dada por el segundo de sus componentes (“ecológicos”, “ambientales”, “verdes”...) viene a aludir a una finalidad llamada a operar positivamente sobre una realidad compleja, el medio ambiente, para cuya definición es de obligada cita la sentencia del Tribunal Constitucional 102/1995, de 26 de julio. En dicha sentencia se analiza el concepto jurídico indeterminado que constituye el término “medio ambiente”,

que, desde una perspectiva jurídica, se define así:

«estaría compuesto por los recursos naturales, concepto menos preciso hoy que otrora por obra de la investigación científica cuyo avance ha hecho posible, por ejemplo, el aprovechamiento de los residuos o basuras, antes desechables, con el soporte físico donde nacen, se desarrollan y mueren. 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. Sin embargo, ya desde su aparición en nuestro ordenamiento jurídico el año 1916, sin saberlo, se incorporan otros elementos que no son naturaleza sino Historia, los monumentos, así como el paisaje, que no es sólo una realidad objetiva sino un modo de mirar, distinto en cada época y cada cultura.»

La importancia de esta noción viene dada, en primer lugar, porque desde el punto de vista conceptual permite realizar el encuadre de un determinado tributo en función de la concurrencia o no de tan importante rasgo taxonómico, esto es, saber si es posible su clasificación como tributo diseñado al servicio del medio ambiente². Pero el concepto jurídico de medio ambiente, así definido por el Tribunal Constitucional, sirve también para identificar los títulos competenciales en la materia³ y fundamentar las distintas posibilidades de acción del

¹ Otras veces, aun admitiéndose la naturaleza tributaria, se suscita duda sobre cuál es la categoría tributaria de adscripción (tasa, impuesto o contribución especial). Así, el propio legislador no sabe cómo bautizar la criatura en la Ley 4/1997, de 20 de mayo, de Protección Civil de Cataluña, refiriéndose en su artículo 58 al “gravamen” sobre los elementos patrimoniales afectos a las actividades de las que pueda derivar la activación de planes de protección civil y situados en el territorio de Cataluña. La singularidad del presupuesto de hecho del que se parte en cada caso y su estructura (un híbrido entre impuesto y contribución especial) hace que hasta el Tribunal Constitucional eluda una más precisa calificación y se limite a llamarle “tributo” (STC 168/2004, de 3 de octubre). ROZAS VALDÉS se refiere a esta confusión terminológica que vendría a explicar el aséptico y poco rígoroso nombre de gravamen (ROZAS VALDÉS, J.A.: «Riesgo de contaminar y tributos autonómicos», *Quincena fiscal*, núm. 2-2006, págs. 11 a 34).

² Lo importante en esta clasificación no es que un determinado tributo se autoproclame como tal, sino que lo sea –al menos en parte-, por presentar determinados rasgos, una particular configuración y acusados fines y objetivos medioambientales. Este criterio impera en la doctrina y en la clasificación que generalmente se adopta por diferentes instituciones. Así puede verse en el ámbito de la OCDE (v. database on environmentally related taxes, fees and charges, other economic instruments and voluntary approaches used in environmental policy and natural resources management).

³ En este sentido, cabe recordar que el Tribunal Constitucional admite la creación de tributos como los examinados (STC 186/1993, de 7 de junio, FJ 4), «dentro del marco de competencias asumidas y respetando las exigencias y principios derivados directamente de la Constitución (art. 31), de la Ley Orgánica que regula el ejercicio de sus competencias financieras (art. 157.3 de la Constitución) y de los respectivos Estatutos de Autonomía» (SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13; y 164/1995, de 13 de noviembre, FJ 4).

Estado, Comunidades Autónomas y Entidades Locales, a la luz del reparto territorial del poder; cuestión a la que aludiremos después.

1.2. CONTEXTO SOCIOLÓGICO ACTUAL DE LA “TRIBUTACIÓN ECOLÓGICA”

La evidencia del fuerte deterioro del medio ambiente y la necesidad de acometer cuanto antes políticas de prevención y corrección de los efectos nocivos generados por actividades y comportamientos agresivos para el suelo, el agua y el aire, que ponen en peligro la salud y la vida del ser humano y la de los seres vivos en general, ha traído al primer plano la utilización de los tributos como instrumento para la preservación y mejora del medio ambiente, al servicio de calidad de vida y del desarrollo sostenible.

Así, partiendo del concepto amplio de medio ambiente que ofrece la STC 102/1995, el examen de Derecho comparado permite verificar la multiplicación de figuras tributarias y beneficios fiscales utilizados para combatir la contaminación del suelo, de la atmósfera y del agua. El legislador ha encontrado

nuevos instrumentos para hacer frente al uso abusivo de recursos naturales y a la proliferación de residuos peligrosos; para lograr objetivos relacionados con la preservación de ecosistemas y paisajes, y tratar de evitar la deforestación, la desertización y la sequía. En las dos últimas décadas, la exploración de políticas públicas encauzables mediante la “tributación ecológica”, ha llevado al legislador a dotarse de nuevos instrumentos en este campo, para orientar determinados procesos productivos y fomentar el consumo racional, el ahorro y la eficiencia energética. El legislador ha visto en esta clase de tributos un vehículo apto incluso para frenar los asentamientos urbanos desordenados de difícil sostenibilidad⁴ y para evitar o disminuir otras manifestaciones de la contaminación distintas de las ya mencionadas, a las que no siempre se ha prestado la debida atención (señaladamente, la contaminación acústica y lumínica). En un sentido positivo, las medidas tributarias a favor del medio ambiente se han concebido también para fomentar la investigación e inversión en procesos productivos menos contaminantes, abastecidos por energías más limpias y, en definitiva, para promover un desarrollo sostenible, haciendo compatible con el medio ambiente el crecimiento de la riqueza y la renta de la población.

⁴ Así, la Ley de la Comunidad Valenciana 4/2004, de 30 de junio, de Ordenación del Territorio y Protección del Paisaje, ha introducido la figura de las cuotas de sostenibilidad, definidas en su artículo 83 como “las aportaciones derivadas de las acciones consumidoras de recursos o emisoras de contaminantes a las acciones para la sostenibilidad y la calidad de vida”, disponiendo su artículo 84, sobre las cuotas de sostenibilidad derivadas de la gestión urbanística, que el planeamiento municipal podrá sobrepasar, por causa justificada, los umbrales establecidos, pero en tal supuesto, “los municipios contribuirán a la sostenibilidad destinando, anualmente y durante la vigencia del plan, una cantidad cuyos parámetros se determinarán por la normativa reglamentaria, a programas y proyectos para la sostenibilidad y la calidad de vida a que se refiere el capítulo II del título donde se ubica el precepto. Según el propio artículo 84.2, una mitad del importe resultante de las cuotas de sostenibilidad aportadas por un municipio se destinará al Fondo de Equidad Territorial. La otra mitad a programas o proyectos para la sostenibilidad y para la calidad de vida del propio municipio, o a otros que le estén vinculados territorialmente y presenten índices menores a los umbrales de consumo de recursos y emisión de contaminantes, o los reduzcan (la otra mitad). El Decreto 67/2006, de 19 de mayo, del Consell, por el que se establece el Reglamento de Ordenación y Gestión Territorial y Urbanística Valenciana, deja claro en el artículo 61.2 que tales cuotas no constituyen carga de urbanización para los propietarios de suelo beneficiarios de la acción urbanística, de modo que el abono de dichas cuotas corresponde a los Ayuntamientos sin posibilidad de repercusión. Sobre este tema puede verse el artículo de ESCRIVÀ CHORDÀ, RICARD: «La sostenibilidad en los crecimientos urbanísticos desde el punto de vista de la hacienda municipal: especial referencia al caso valenciano», *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, núm. 21, noviembre de 2007, págs. 3425 y ss. Subraya este autor que el destino de dicha “figura paraafiscal” será cualquier campo de la acción pública en la materia, como la recuperación paisajística, medioambiental, de recursos naturales y otras que se mencionan en el artículo 71 del Reglamento aprobado por el Decreto 67/2006.

Más allá de su finalidad básica de allegar ingresos para costear los gastos públicos⁵, el empleo de los tributos como instrumento para estimular o desincentivar determinadas actividades, comportamientos y pautas de consumo es antiguo⁶ y controvertido, pero en las últimas décadas ha adquirido carta de naturaleza al reconocerse –al más alto nivel normativo como después se verá–, que el legislador no puede rehusar el diseño de políticas tributarias desde perspectivas no estrictamente recaudatorias. En este contexto, cobra especial importancia la incorporación del instituto tributario a la configuración de las políticas públicas de protección del medio ambiente. Los principios y objetivos en esta materia no siempre alcanzan el deseado consenso, pero se han vencido muchas resistencias y el panorama desolador que en muchos frentes se presenta doblega a los detractores de la tributación medioambiental, que gana adeptos fácilmente⁷.

El último barómetro publicado por el CIS pone de manifiesto que la mayor parte de los ciudadanos están dispuestos a modificar sus hábitos, su estilo de vida en favor del medio ambiente, ante el denominado cambio climático. Ciertamente, esta declaración de intenciones no parece muy coherente con el

hecho de que las preocupaciones mediambientales aparezcan en el puesto vigesimotercero de la lista de preocupaciones fundamentales de los ciudadanos en nuestro país, pero resulta importante que muchos ciudadanos hayan modificado en esta dirección (o se declaren dispuestos a hacerlo) pautas en el consumo de bienes y servicios (uso del transporte público, uso de lámparas de bajo consumo y apagado de electrodomésticos mientras no son necesarios, programas de lavado de menor consumo, menor gasto de agua en general, reciclaje de basuras, etc.).

En este contexto, la tributación al servicio del medio ambiente aparece hoy como un elemento mucho más tolerable, cuando no simpático, al menos para quienes no son, directamente, sujetos pasivos y destinatarios de las cargas tributarias “proecológicas”. La concienciación sobre la importancia del medio ambiente ha fomentado en pocas décadas un elevado grado de aceptación hacia este tipo de tributos, compatible con el rechazo de una presión fiscal que en otro terreno se estima excesiva. El mensaje del movimiento ecologista ha calado en la población en general y, en esa medida, existe un escenario mucho más favorable para la aprobación de medidas tributarias encaminadas a la mejora del

⁵ La STC 182/1997, de 28 de octubre, señala que, desde la perspectiva constitucional, los tributos son prestaciones patrimoniales coactivas que se satisfacen a los entes públicos con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (FJ 15).

⁶ Aunque alejada de las preocupaciones actuales, hace casi medio siglo, la Ley General Tributaria de 1963 (hoy derogada) reconoció en su artículo 4 las finalidades “extrafiscales” de los tributos, al establecer que los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, debían de servir como instrumento de la política económica general, para atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional.

Ya en específica referencia al tema que nos ocupa, la Declaración de Río sobre el medio ambiente y el desarrollo (adoptada por los gobiernos participantes en la Cumbre de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente y el Desarrollo, celebrada en la ciudad de Río de Janeiro, en junio de 1992) señala en su principio 8 que “para alcanzar el desarrollo sostenible y una mejor calidad de vida para todas las personas, los Estados deberían reducir y eliminar las modalidades de producción y consumo insostenibles”.

⁷ Cualquier persona medianamente informada habrá podido percibir que 2007 ha sido un año donde ha estado omnipresente la problemática del cambio climático. Recordemos la reciente concesión del Premio Nobel de la Paz en este mismo año al Grupo Intergubernamental de Expertos sobre el Cambio Climático y a Al Gore, exvicepresidente de los Estados Unidos. Asumido el cambio climático como una realidad sobre la que la humanidad debe adoptar medidas urgentemente, el contexto es propicio, evidentemente, a la implantación de nuevos “tributos ecológicos” y a la potenciación de los ya vigentes. Ninguna persona sensata puede ignorar hoy los estudios de instituciones solventes que alertan del aumento alarmante de las emisiones de dióxido de carbono y otros gases contaminantes, del debilitamiento de la capa de ozono, de la proliferación de residuos tóxicos, peligrosos y de difícil eliminación, de la desertización y sequía que se extiende a numerosas regiones, y del aumento de las enfermedades y muertes relacionadas con la polución y contaminación del aire, suelo y agua.

medio ambiente⁸. Un escenario limitadamente favorable y cambiante, porque entre las principales preocupaciones de los ciudadanos vuelven a situarse, según el último barómetro del CIS, la economía, la vivienda y otras que ponen de relieve que el objetivo del desarrollo y la obtención de un adecuado nivel de renta ha de ser armonizado con los que puede perseguirse a través de los denominados “tributos ecológicos”, de manera que éstos son también, en limitada medida, expresión del omnipresente concepto de “desarrollo sostenible”⁹. En este plano, y recordando la más tradicional función de los tributos al servicio de la política económica, la tributación ambiental supondría un paso más, al entender que el tributo puede ser visto como un instrumento útil, combinado con otros, para el tratamiento sistemático y equilibrado de las cuestiones atinentes al desarrollo y al medio ambiente.

1.3. SÍNTESIS SOBRE OBJETIVOS, RASGOS CARACTERÍSTICOS Y CONSOLIDACIÓN DE LA “TRIBUTACIÓN MEDIOAMBIENTAL”

Evitar o minimizar los efectos nocivos de determinadas actividades, mediante la aplicación del principio de que “quien contamina paga”, e incidir sobre

pautas de consumo perjudiciales, son los objetivos básicos de la tributación ambiental. Las nuevas figuras tributarias se han potenciado en el último cuarto de siglo porque el deterioro del medio ambiente ha evidenciado la urgente necesidad del abandono o disminución de prácticas potencialmente peligrosas, a la par que se incentivan nuevas tecnologías respetuosas con la naturaleza y se generan ingresos que reviertan en políticas de preservación y mejora del entorno natural del ser humano.

A estas alturas no es demagógico afirmar que los esfuerzos desplegados para la preservación del medio ambiente son a todas luces insuficientes y no hay razones para el optimismo si no se actúa pronto y eficazmente. Son abundantes desde antiguo los instrumentos jurídicos que sirven a la consecución de objetivos medio ambientales, entre ellos las normas urbanísticas y de ordenación del territorio, la actividad planificadora, de intervención y control de actividades que incumbe a distintas Administraciones, las normas sancionadoras, las subvenciones y ayudas, los programas formativos, etc. Pero la irrupción del instituto tributario en este ámbito se explica en las últimas décadas porque el diseño de políticas públicas eficaces para la protección y mejora del medio ambiente exige el juego combinado de todos esos instrumentos, habiéndose revelado la tributación como un elemento im-

⁸ Ya en 1991, en el estudio del CIS “Los españoles ante el pago de impuestos” (*Revista Española de Investigaciones Sociológicas*, núm. 55), los españoles encuestados consideran en un alto porcentaje que pagan demasiados impuestos (68%), pero se muestran en contra de que se recorte el gasto público en materia de medio ambiente (70%). La tendencia se afianza y así, en julio de 2007 [estudio 2727, “opinión pública y política fiscal”, (XXIV)], sólo un 4,6% de los encuestados consideran que destinan muchos impuestos a financiar la protección del medio ambiente; un 34,1% consideran que se gastan los impuestos justos y un 46,6% muy pocos.

En este mismo sentido, según el ecobarómetro 2007 (un sondeo de opinión elaborado por el Instituto de Estudios Sociales de Andalucía y presentado en diciembre pasado), la preservación del medio ambiente constituye una de las principales preocupaciones de los andaluces. El principal problema para los andaluces encuestados sigue siendo la economía (71,9%, incluyendo el desempleo, la precariedad laboral, etc). El deterioro del medio ambiente es percibido como el segundo problema más importante en Andalucía (24,9%), por delante de otros como la vivienda, seguridad, salud y educación. En un solo año crece en un 20% el porcentaje de ciudadanos dispuestos a asumir costes económicos para paliar los daños medioambientales. Los andaluces encuestados se encuentran divididos frente a un posible incremento de los impuestos sobre el combustible (un 43,3% de los encuestados a favor y un 46,6% en contra). Un 39,4% se muestra de acuerdo con el aumento del precio del agua si la medida repercute en una protección del medio ambiente, mientras que el 50,2% rechaza esta posibilidad.

⁹ En 1987, el “informe Brundtland”, de la Comisión Mundial del Medio Ambiente y del Desarrollo, define el desarrollo sostenible como el desarrollo «capaz de cubrir las necesidades del presente sin comprometer las posibilidades de las futuras generaciones para satisfacer sus propias necesidades».

portante para influir y orientar ecológicamente los procesos productivos¹⁰. La emisión de gases contaminantes, los vertidos sobre las aguas, la generación de residuos peligrosos, el derroche energético y la necesidad de potenciar las energías renovables y la eficiencia energética, la exigencia de penalizar perniciosos hábitos de consumo que ponen en peligro los recursos naturales, merman los bosques y contaminan las aguas y la atmósfera, aparecen hoy como factores que han de ser considerados a la hora de diseñar las políticas tributarias.

La finalidad principalmente extrafiscal de protección del medio ambiente es la seña de identidad de los “tributos ecológicos”¹¹, que por definición han de conjugar

sabiamente los objetivos medioambientales con los recaudatorios de ingresos públicos, siendo frecuente, como se ha apuntado, que las cantidades recaudadas se afecten legalmente al cumplimiento de programas de protección de la naturaleza, de modo que dichos tributos sirven al mismo tiempo para la prevención de daños al medio ambiente y para la restauración del impacto que producen las actividades sobre los que aquéllos recaen. Esta afectación suscita frecuentemente reparos doctrinales¹², pero hoy es prácticamente generalizada y no cabe minimizar su importancia. El Tribunal Constitucional ha expresado que la afectación del gravamen a la finalidad que se dice perseguida es uno de los varios indicios (aunque no el más importante) a tener en cuenta a la hora de calificar un tributo

¹⁰ Importante pero sin magnificarlo. Lo fundamental es la acción combinada de los diversos instrumentos que el Derecho proporciona en este campo. Dimensionar unos y otros en su justa medida es una tarea que exige mucha prudencia, buen juicio y coordinación; siempre operando sobre la permanente consideración de puntos de vista ricos en matices al venir proporcionados por la realidad sobre la que los tributos ecológicos han de actuar y por la presencia de determinaciones supranacionales y del bloque de la constitucionalidad que el legislador está obligado a respetar. Este tipo de consideraciones están se reiteran en numerosos estudios y así, por citar uno de los más recientes, nos remitimos a las recomendaciones contenidas en el documento de la OCDE (ENV/EPOC/WPNEP(2006)6/FINAL) formulado por el “Grupo de Trabajo sobre las políticas nacionales de medio ambiente” (Comité Des Politiques D’Environnement), uno de cuyos consejos es el siguiente: “*élaborent des politiques d’écologisation des marchés publics qui soient compatibles avec leurs politiques nationales dans le domaine de la concurrence et dans d’autres domaines concernés, ainsi qu’avec leurs obligations et engagements internationaux.*”

¹¹ No siempre es fácil establecer una clasificación a este respecto y la propia calificación dada por el legislador se pone en cuestión en algunas ocasiones cuando se analiza el ámbito, objeto y hechos imponible de un determinado tributo. Así, por ejemplo, TULLIO ROSEMBUJ considera que carece de sentido calificar de “ambiental” el establecimiento de impuestos sobre el potencial daño ambiental causado por las grandes áreas de venta o por las instalaciones de transporte por cable (caso de Aragón). Para él se trataría de impuestos de “custodia del territorio”, y no ambientales. También pone en duda la naturaleza “ambiental” del impuesto extremeño sobre instalaciones que inciden sobre el medio ambiente y significa que el impuesto de Castilla-La Mancha, es un híbrido, en cuanto que grava también las instalaciones nucleares dedicadas a la producción de energía eléctrica, que en su opinión es un impuesto territorial. En cambio, los impuestos establecidos en la materia por las Comunidades Autónomas de Andalucía, Galicia y Murcia, y el de la Madrid (sobre depósito de residuos), sí responderían, según su tesis, al concepto de impuesto ambiental (TULLIO ROSEMBUJ: «Los impuestos ambientales en las Comunidades Autónomas», *Quincena Fiscal*, núm. 9-2007)

¹² TULLIO ROSEMBUJ se refiere al vicio de la afectación, rechazándolo frontalmente. En concreto señala que el vicio de la afectación y de la parafiscalidad es uno de los más evidentes en materia de fiscalidad ambiental. Se refiere este autor a la cultivada ilusión política por la parafiscalidad ambiental, que serviría al legislador para eludir la coacción tributaria y ofrecer un remedo de consentimiento del ciudadano. Por eso clasifica las tributos autonómicos en la materia según respondan a “ritos de confusión” o a “ritos de corrección”, alabando la normativa de la Comunidad Autónoma de Andalucía, en primer lugar, porque no hay afectación de los recursos tributarios y, en segundo lugar, porque la configuración de los distintos tributos responde de forma estricta al valor sostenible del bien. (TULLIO ROSEMBUJ: «Los impuestos ambientales en las Comunidades Autónomas», *Quincena Fiscal*, núm. 9-2007). La primera apreciación de dicho autor sobre la normativa andaluza es errónea, como luego veremos, porque la Ley 18/2003, de 29 de diciembre, sí establece la afectación, característica que es destacada particularmente por el legislador andaluz. En cualquier caso, mi opinión es que la afectación, tal y como está siendo concebida, no merece una crítica tan rigurosa, pues no aparece asociada a las manifestaciones patológicas de la parafiscalidad (infracción del principio de reserva de ley, falta de consignación en los presupuestos públicos y gestión del tributo por personas u órganos ajenos a la Administración Tributaria, que hacen suyos los ingresos afectados para atender a determinados fines); manifestaciones patológicas que hoy resultarían inconstitucionales (vid., en este sentido, VARONA ALABERN, J. E.: «Concepto de tributo y principio de capacidad económica», *Revista Española de Derecho Financiero*, 135, jul.-sept. de 2007, pág. 567).

como de naturaleza ambiental. Sin embargo, la argumentación del Tribunal Constitucional no está exenta en este punto de una cierta contradicción por el énfasis que se ha puesto en alguna ocasión al examinar si concurre o no la afectación desde una perspectiva muy específica y escasamente flexible¹³.

En suma, la tributación medioambiental es hoy una hijuela legítima en nuestro sistema tributario y su viabilidad no sólo no se cuestiona, sino que es actualmente respaldada en nuestro país, como se verá después, por las normas del bloque la constitucionalidad y por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Lo único que está en discusión es dónde situar el punto de equilibrio para que la fiscalidad medioambiental pueda cumplir su papel sin lesionar bienes y derechos protegidos por nuestra Carta Magna o causar efectos indeseados¹⁴, quizá evitables mediante la utilización de otras alternativas.

2 ■ MARCO NORMATIVO DE REFERENCIA PARA LOS “TRIBUTOS ECOLÓGICOS”: NORMAS INTERNACIONALES, CONSTITUCIONALES Y ESTATUTARIAS

Al examinar el marco normativo de la “tributación ecológica”, cabe afirmar que nunca ha existido un contexto jurídico como el presente, tan favorable para el establecimiento y potenciación de esta clase de tributos. Tal y como se verá a continuación, las declaraciones de derechos y demás instrumentos internacionales, el Derecho de la Unión Europea, las normas del bloque de la constitucionalidad y la interpretación realizada en nuestro país por el Tribunal Constitucional han clarificado el panorama de estas figuras triburarias y despejado muchas incognitas sobre las posibilidades de acción de los poderes públicos en la materia.

¹³ Así la sentencia 179/2006, de 13 de junio, parece partir de un concepto de afectación estricto, al señalar que en el supuesto examinado «basta la mera lectura de la citada disposición (...) para constatar que no existe 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, sino una previsión genérica para financiar cualquier medida o programa de carácter medio ambiental como, por ejemplo, los programas “que estimulen la reducción, reutilización y reciclaje de residuos” o “de apoyo al transporte público.»

¹⁴ Recordemos que la Declaración Universal de Derechos Humanos establece que toda persona tiene derecho a un nivel de vida adecuado que le asegure, así como a su familia, la salud y el bienestar. Entre ellos, especialmente, la alimentación, el vestido, la vivienda (art. 25). En la implantación y establecimiento del nivel de imposición de estos tributos no pueden dejar de valorarse las implicaciones económicas a corto, medio y largo plazo, dada la repercusión que pueden tener aquéllos sobre el crecimiento, la competitividad, el empleo y el nivel de renta. Este necesario equilibrio es advertido en la Declaración de Naciones Unidas sobre Ambiente Humano (1972), al señalar su principio 1 que “el hombre tiene derecho fundamental a la libertad, la igualdad y el disfrute de condiciones de vida adecuadas en un medio 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”.

Como se advierte en estudios de la OCDE, los efectos que se pueden derivar de la introducción de impuestos ecológicos en el nivel de compra de las personas pueden ser directos, que se manifiesta en el aumento del precio de los productos tasados, e indirectos; éstos derivados del encarecimiento de los productos por el incremento del precio de los inputs de fabricación como consecuencia del aumento de la presión fiscal (el caso del impuesto sobre las emisiones de CO₂). Este efecto regresivo puede ser especialmente significativo en los impuestos sobre la energía y el consumo de agua, con independencia de que la viabilidad jurídica de las medidas que se adopten, al referirse los principios de proporcionalidad y progresividad de la Constitución al sistema tributario en su conjunto y no a cada impuesto (vid. BORRERO MORO, Cristóbal: *La tributación ambiental en España*, Tecnos, Madrid, 1999). En este contexto no es extraño, como señala FERNÁNDEZ GONZÁLEZ que en las propuestas de reforma encontremos como condición estructural el hecho de que la introducción de nuevos impuestos medioambientales y la estructuración ecológica de impuestos ya existentes no suponga un aumento de la presión fiscal neta que soportan los sujetos contribuyentes, es decir, los ciudadanos y empresas (FERNÁNDEZ GONZÁLEZ, M.: «Comentarios sobre la reforma fiscal ecológica», *Medio Ambiente & Derecho: Revista electrónica de Derecho ambiental*, núm. 7-2002).

2.1. DERECHOS HUMANOS Y MEDIO AMBIENTE

El Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales de 1966 establece en su artículo 12 que los Estados Partes en dicho Pacto reconocen “*el derecho de toda persona al disfrute del más alto nivel posible de salud física y mental*”, precisando en su apartado 2 que, entre las medidas que deberán adoptar los Estados Partes en el Pacto a fin de asegurar la plena efectividad de este derecho, figurarán las necesarias para el mejoramiento en todos sus aspectos de la higiene del trabajo y del medio ambiente¹⁵.

A su vez, el artículo 6 de la Convención sobre los derechos del niño de 1989 dispone que los Estados Partes reconocen que todo niño tiene el derecho intrínseco a la vida y garantizarán en la máxima medida posible la supervivencia y el desarrollo del niño, lo que incluye, según el artículo 24 de la Convención, el disfrute del más alto nivel posible de salud, comprometiéndose los Estados Partes a adoptar medidas apropiadas, entre otras finalidades para combatir las enfermedades y la malnutrición y el suministro de alimentos nutritivos adecuados y agua potable, teniendo en cuenta los peligros y riesgos de contaminación del medio ambiente¹⁶.

La preservación del medio ambiente como condición indispensable para la efectividad de los derechos

humanos no requiere mayor argumentación. La degradación del medio natural afecta, sin duda, al goce de estos derechos y así ha sido reconocido en diferentes instrumentos internacionales. En efecto, la Declaración sobre Ambiente Humano de Naciones Unidas en 1972 (Declaración de Estocolmo) proclama que “*los dos aspectos del medio humano, el natural y el artificial, son esenciales para el bienestar del hombre y para el goce de los derechos humanos fundamentales, incluso el derecho a la vida misma*”¹⁷.

Por su parte, la Declaración de La Haya sobre el medio ambiente, de 11 de marzo de 1989, hace notar la interrelación entre el deber de preservar el ecosistema y el derecho a vivir dignamente, en un medio ambiente global viable, así como de la obligación inducida por la comunidad de naciones frente a las generaciones presentes y futuras de promover todo lo que se puede hacer por preservar la calidad de la atmósfera.

De esta misma premisa parten también la Declaración de Naciones Unidas sobre Ambiente y Desarrollo (Río de Janeiro, 1992) y el denominado Informe Ksentini, Informe Final de la Relatora Especial de Naciones Unidas Fatma Zohra Ksentini¹⁸, en el que se afirma que la conservación de la estabilidad del ecosistema, la preservación de los recursos naturales y en definitiva la permanencia del planeta tierra es imprescindible para la generación y preservación de

¹⁵ En esta dirección, la Carta Europea sobre el Medio Ambiente y la Salud (adoptada en Frankfurt en 1989) establece que cada persona tiene el derecho de disfrutar de un medio ambiente, que le permita la realización del nivel más elevado posible de salud y bienestar público, como también tiene el deber de conservarlo en beneficio de su propia salud y de la de los demás.

¹⁶ La falta de agua potable y saneamiento, la contaminación química y las radiaciones, y la contaminación del aire se sitúan entre las principales amenazas del medio ambiente para los niños, causando un elevado número de enfermedades contagiosas y muertes (vid. “Children in the New Millenium: Environmental impact on health”; puede consultarse en <http://www.unep.org/ceh/main01.html>).

¹⁷ Aunque a veces nos cuesta ver esta relación, las estadísticas son elocuentes: el primero de todos los derechos, el derecho a la vida, se ve afectado por las condiciones ambientales, por nuestro hábitat. La degradación ambiental tiene un enorme impacto sobre la salud y provoca el sufrimiento por enfermedades, cuando no la muerte prematura a millones de personas cada año. El hacinamiento, la carencia o insuficiencia de servicios de abastecimiento de agua y saneamiento, la contaminación del aire, del agua y de los alimentos, merma evidentemente las posibilidades de vida (vid. UNFPA, el estado de la población mundial, en www.unfpa.org).

¹⁸ ONU, doc. E/CN.4/Sub.2/1994/9, julio, 1994.

la vida y requiere acciones urgentes en virtud de la escala actual del daño ambiental, dado su impacto en el ser humano, en su bienestar, en su dignidad y, en definitiva, en el goce efectivo de sus derechos humanos fundamentales¹⁹.

Desde la óptica más próxima a este trabajo, el principio 16 de la Declaración de Naciones Unidas sobre Ambiente y Desarrollo de 1992 señala que “las autoridades nacionales deberían procurar fomentar la internalización de los costos ambientales y el uso de instrumentos económicos, teniendo en cuenta el criterio de que el que contamina debe, en principio, cargar con los costos de la contaminación”, todo ello considerando debidamente “el interés público y sin distorsionar el comercio ni las inversiones internacionales”.

En el marco de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Medio Ambiente y Desarrollo Sostenible (celebrada en Río de Janeiro en junio de 1992) surge el PROGRAMA 21 (conocido como AGENDA 21), un instrumento de gestión de carácter no vinculante donde se diagnostican problemas y se programan objetivos y medios de acción para lograr el desarrollo sostenible en el siglo XXI. Las cuestiones socio-económicas involucradas en la implementación de una política eficaz de conservación del medio ambiente ocupan un lugar importante en la AGENDA 21, que subraya la importancia de considerar de qué manera pueden crecer las economías y prosperar al mismo tiempo que reducen el uso de energía y de materiales y la producción de materiales nocivos.

Como veremos después, los tributos ecológicos vigentes en Andalucía pueden vincularse con diversos objetivos de la Agenda 21, que se ocupa de recomendar la elaboración de políticas y estrategias

nacionales para fomentar la transformación de las modalidades insostenibles de consumo y promover modalidades de consumo y producción que reduzcan las tensiones a que se somete el medio ambiente y satisfagan las necesidades básicas de la población. Asimismo, la Agenda 21 señala que la reducción de la cantidad de energía y materiales que se utilizan por unidad en la producción de bienes y servicios puede contribuir a la vez a aliviar la tensión ambiental y a aumentar la productividad y competitividad económica. Al mismo tiempo indica objetivos ambiciosos: el fomento de la difusión de las tecnologías ecológicamente racionales ya existentes y la promoción de la investigación y el desarrollo de tecnologías ecológicamente racionales; el fomento del uso ecológicamente racional de las fuentes de energía nuevas y renovables; reducir al mínimo la generación de desechos; lograr el estímulo de los precios y las indicaciones del mercado que den a conocer claramente al productor y al consumidor el costo ecológico que representa el consumo de energía, materiales y recursos naturales y la generación de desechos.

Trazados esos objetivos, el programa de la AGENDA 21 recomienda el establecimiento de un marco jurídico y reglamentario eficaz (cap. 8). Entre los instrumentos jurídicos que se contemplan están, además, del establecimiento de sistemas de contabilidad ecológica y económica integrada, los impuestos ambientales. Sobre ellos se indica que los gobiernos deberían fomentar su investigación y análisis, considerando cómo repercuten los instrumentos e incentivos económicos sobre la competitividad y el comercio internacional, así como las posibles consecuencias sociales y distributivas de la utilización de los diversos instrumentos (8.36).

¹⁹ El respaldo del reconocimiento de esta interrelación es claro también en ámbitos regionales. Así, la Resolución de la Organización de los Estados Americanos de 5 de junio de 2001 (OEA, sesión plenaria; AG/RES. 1819, XXXI-O/01) destaca la importancia de estudiar el vínculo que puede existir entre el medio ambiente y los derechos humanos, reconociendo la necesidad de promover la protección del medio ambiente y el pleno goce de todos los derechos humanos. La Resolución de 10 de junio de 2003, sobre los derechos humanos y el medio ambiente en las Américas, aprobada en la cuarta sesión plenaria [AG/RES. 1926 (XXXIII-O/03)] reconoce la creciente importancia que se le asigna a la necesidad de administrar el medio ambiente en una forma sostenible para promover la dignidad y el bienestar humanos. Por ello la Asamblea General resuelve continuar promoviendo la cooperación institucional en el campo de los derechos humanos y el medio ambiente, entre la Organización de los Estados Americanos y otras instituciones multilaterales, incluidas las Naciones Unidas y sus organismos especializados, el Banco Mundial, el Banco Interamericano de Desarrollo y los bancos regionales de desarrollo.

Los compromisos plasmados en 1997 en el Protocolo de Kioto sobre el cambio climático, vinculado al convenio Marco sobre Cambio Climático de la ONU, trazan como objetivo la reducción de las emisiones de seis gases de efecto invernadero²⁰, en un porcentaje aproximado de un 5,2 %, sobre los niveles de 1990 para el periodo comprendido entre el 2008 y 2012. El 15 de diciembre, 2007, los participantes en la Conferencia de la ONU sobre Cambio Climático acordaron fortalecer su compromiso para combatir el calentamiento global, aprobando un documento conocido como el “Mapa de Ruta de Bali”. En la agenda negociadora, que se ha de concretar en 2009, se pretende la redacción de una nueva convención que entraría en vigor en 2013, enlazando con la terminación de la primera fase del Protocolo de Kyoto.

2.2. REFERENCIAS JURÍDICAS FUNDAMENTALES EN EL ÁMBITO DE LA UNIÓN EUROPEA

El artículo 174 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea (redacción dada por el Tratado de Niza) señala en su apartado 1 que la política de la Comunidad en el ámbito del medio ambiente contribuirá a alcanzar, entre otros objetivos, la conservación, la protección y la mejora de la calidad del medio ambiente, así como el fomento de medidas a escala internacional destinadas a hacer frente a los problemas regionales o mundiales del medio ambiente. El apartado 2 de dicho artículo precisa que la política desarrollada en esta materia tendrá como objetivo alcanzar un nivel de protección elevado, “*teniendo presente la diversidad de situaciones existentes en las distintas regiones de la Comunidad*”, y se basará “*en los principios de cautela y de acción*

preventiva, en el principio de corrección de los atendidos al medio ambiente, preferentemente en la fuente misma, y en el principio de quien contamina paga”, disponiéndose además que “*las exigencias de la protección del medio ambiente deberán integrarse en la definición y en la realización de las demás políticas de la Comunidad*”.

A su vez, el artículo 37 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión, proclamada en Niza el 7 de diciembre de 2000, establece que: “*Las políticas de la Unión integrarán y garantizarán con arreglo al principio de desarrollo sostenible un alto nivel de protección del medio ambiente y la mejora de su calidad*”.

En relación con el tema que nos ocupa, cabe recordar que hace un cuarto de siglo, el Tercer Programa de Acción de las Comunidades Europeas en materia de medio ambiente, aprobado por el Consejo el 7 de febrero de 1983, recomendó el establecimiento de cánones que gravasen determinadas actividades contaminantes, con el fin de que los responsables cooperen en el pago de los gastos necesarios para reducir la contaminación a los niveles exigidos por la Administración o bien evitarlos.

El punto de partida del “Sexto Programa de Acción en materia de Medio Ambiente: Medio ambiente 2010: el futuro está en nuestras manos” (aplicable entre el 22 de julio de 2001 y el 21 de julio de 2012)²¹ es la preocupación por el medio ambiente en el que aspiramos a vivir y que queremos legar a nuestros hijos y nietos. Son cuatro ámbitos de actuación prioritaria: el cambio climático; la naturaleza y la biodiversidad; el medio ambiente y la salud; y la gestión de los recursos naturales y los residuos (art. 1.4)²². Al formular los planteamientos estratégicos para alcanzar los objetivos en

²⁰ Dióxido de carbono (CO₂), gas metano (CH₄) óxido nitroso (N₂O), hidrofluorocarbonos (HFC), perfluorocarbonos (PFC) y hexafluoruro de azufre (SF₆).

²¹ Decisión núm.1600/2002/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 22 de julio de 2002.

²² Se plantean metas de la Unión tan ambiciosas como alcanzar a corto plazo los objetivos del Protocolo de Kioto, “es decir, reducir en un 8 % las emisiones de gases de efecto invernadero de aquí a 2008-2012 con respecto a los niveles de 1990. A más largo plazo, de aquí a 2020, sería necesario reducir dichas emisiones entre el 20 y el 40 % mediante un acuerdo internacional eficaz”.

materia de medio ambiente, el artículo 3.4 dispone que las metas y objetivos del Programa procurarán alcanzarse, entre otros, a través del fomento de modelos sostenibles de producción y consumo. En este contexto se refiere a la necesidad de *“fomentar y alentar medidas fiscales tales como los impuestos e incentivos relativos al medio ambiente, al nivel nacional apropiado o a nivel comunitario”*²³

Este panorama propicio a la tributación medioambiental, al sentarse como premisa fundamental del desarrollo sostenible y la mejora de la calidad del medio ambiente, se verá fortalecido por el Tratado de Lisboa²⁴, firmado el 13 de diciembre de 2007, por el que se modifican el Tratado de la Unión Europea y el Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, pendiente de ratificación por los veintisiete Estados miembros y cuya entrada en vigor se prevé para el 1 de enero de 2009, siempre que se hayan depositado

todos los instrumentos de ratificación (art. 6). En efecto, la consolidación y perfeccionamiento del objetivo de la calidad medioambiental, contemplado desde la dimensión de la globalización (fomentando medidas a escala internacional para hacer frente a los problemas medioambientales de alcance regional o mundial), es perceptible, al dejarse afirmado que el desarrollo sostenible del planeta es uno de los objetivos fundamentales de la Unión en sus relaciones con el resto del mundo. El medio ambiente es en el referido Tratado uno de los ámbitos donde se establece que la Unión y los Estados miembros tienen competencias compartidas²⁵.

En este contexto, las directivas comunitarias en materia de protección del medio ambiente, tales como la 96/61/CE del Consejo, relativa a la prevención y control integrados de la contaminación (IPPC)²⁶ han marcado el camino a seguir al diseñar los tributos ecológicos.

²³ En acción combinada con otros instrumentos que permitan la aplicación efectiva de los principios indicados en el artículo 2, a fin de internalizar tanto las consecuencias negativas como las positivas en el medio ambiente mediante la utilización de una combinación de instrumentos, incluidos instrumentos basados en el mercado y económicos. En efecto, el mismo artículo dispone que esto requiere alentar reformas de aquellas subvenciones que tengan considerables efectos negativos para el medio ambiente y sean incompatibles con un desarrollo sostenible; analizar la eficacia medioambiental de permisos medioambientales negociables como instrumento genérico y del comercio de derechos de emisiones.

²⁴ El Tratado de Lisboa por el que se modifican el Tratado de la Unión Europea y el Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, se publica en el Diario Oficial de la Unión Europea de 17 de diciembre de 2007.

Como se afirma en la propuesta de la Comisión sobre dicho Programa, todos nos creemos con derecho a exigir que ni el aire que respiramos, ni el agua que bebemos, ni la comida que comemos contengan contaminantes nocivos. Queremos evitar la amenaza e incertidumbres del cambio climático. Un entorno limpio y sano –añade dicha propuesta– es fundamental para la calidad de vida a que aspiramos para nosotros hoy y para nuestros hijos, mañana, y ello sabiendo que la protección del planeta plantea problemas, pero también brinda oportunidades. Por ello se plantea, entre otros objetivos, la creación de sistemas para recompensar el rendimiento ecológico de las empresas y considerar la aplicación de impuestos y otros incentivos para fomentar la adquisición de productos más ecológicos.

²⁵ En efecto, el artículo 2.3 del referido Tratado Constitutivo, que pasaría de denominarse «Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea» dispone que la Unión ha de obrar en pro de un nivel elevado de protección y mejora de la calidad del medio ambiente, entre otras finalidades. Entre las competencias compartidas entre la Unión y los Estados miembros figura, en el artículo 2 C, el medio ambiente como uno de los ámbitos principales de estas competencias, tal y como ya se ha dicho. El artículo 174 se modifica como sigue: a) En el apartado 1, el cuarto guión se sustituye por el texto siguiente: «-el fomento de medidas a escala internacional destinadas a hacer frente a los problemas regionales o mundiales del medio ambiente, y en particular a luchar contra el cambio climático.» El título XX se sustituye por el nuevo título («TÍTULO XX ENERGÍA») y el nuevo artículo 176 A siguiente: «1. En el marco del establecimiento o del funcionamiento del mercado interior y atendiendo a la necesidad de preservar y mejorar el medio ambiente, la política energética de la Unión tendrá por objetivo, con un espíritu de solidaridad entre los Estados miembros...»

²⁶ A dicha Directiva y a su desarrollo nacional mediante la Ley 16/2002, de 1 de julio, de prevención y control integrados de la contaminación, alude la Ley del Parlamento de Andalucía 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas, que crea los “impuestos ecológicos” que se detallan en el último epígrafe de este trabajo.

Específicamente fija el marco comunitario de la fiscalidad ambiental en el campo de la energía, la Directiva 2003/96/CE del Consejo de 27 de octubre, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad²⁷ mínimos de imposición aplicables a los carburantes, a los carburantes destinados a uso industrial o comercial y a los combustibles y a la electricidad.

En este mismo marco de referencia se explican las recientes modificaciones introducidas en nuestro país en el ámbito de la fiscalidad de los automóviles de turismo, que concuerda con una propuesta de directiva encaminada a reducir las emisiones de dióxido de carbono, en la que se apuesta por la desaparición gradual del impuesto de matriculación y la introducción en la base imponible de estos impuestos de un componente basado en las emisiones de CO₂.

2.3. NORMAS CONSTITUCIONALES

La justificación de los tributos medioambientales conecta, en primer lugar, con el deber de proteger el medio ambiente y con el derecho que todos tienen a disfrutarlo, de conformidad con lo que establece el artículo 45 de la Constitución (apdo. 1), que también impone a los poderes públicos un deber de protección y mejora de la calidad de la vida y la defensa y restauración del medio ambiente, apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva (apdo. 2)²⁸.

En el plano aquí considerado, el derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona, el deber de conservarlo y la racional utilización de los recursos naturales (art. 45, apdos. 1 y 2), junto a la necesaria armonización del crecimiento económico equilibrado para la mejora de las condiciones de bienestar y calidad de vida son principios rectores de la política social y económica (arts. 40 y ss.); presupuestos básicos, por tanto, en la articulación de las políticas públicas de los poderes públicos en esta materia.

Pero junto a dichos principios, han de considerarse los que rigen la ordenación de los tributos y el sistema tributario, atendiendo fundamentalmente a los artículos 31 y 133 de la Constitución (a dichos principios nos referimos después), así como a los preceptos delimitan el poder tributario de los distintos entes territoriales, concretando el contenido y límites de la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas (arts. 156.1 y 157 CE, en conexión con los arts. 133.1 y 149.1.14.^a), prestando especial atención a la ley orgánica a la que llama el artículo 157.3 de la Constitución (LOFCA), en conexión con lo dispuesto en los respectivos Estatutos de Autonomía y con otras normas del propio texto constitucional, como el artículo 142, del que deriva que el Estado y las Comunidades Autónomas están obligados a preservar el principio de suficiencia financiera de las Haciendas Locales. Además, el ámbito material sobre el que recaen los "tributos ecológicos", lleva a considerar el reparto competencial existente en ámbitos como el de las bases y coordinación de la planifi-

²⁷ Partiendo de la premisa de que los precios de la energía son elementos fundamentales de las políticas comunitarias de la energía, de los transportes y del medio ambiente, y asumiendo que la imposición determina parcialmente el precio de los productos energéticos y de la electricidad, en la Directiva se fijan mínimos de imposición (art. 4.1) aplicables a los carburantes, a los carburantes destinados a uso industrial o comercial y a los combustibles y a la electricidad. El artículo 15 permite que los Estados miembros apliquen beneficios fiscales en supuestos que relacionados con el fomento de energías más limpias (entre otros: electricidad de origen solar o eólico, generada por el oleaje, de origen mareomotriz o geotérmico; electricidad de origen hidráulico producida en instalaciones hidroeléctricas y generada a partir de biomasa y productos elaborados a partir de la biomasa).

²⁸ El mismo artículo contempla expresamente el establecimiento de sanciones penales o, en su caso, administrativas, así como la obligación de reparar el daño causado (apdo. 3), pero no contiene una referencia expresa al empleo de los tributos con las finalidades indicadas.

cación general de la actividad económica (art. 149.1.13.^a), recursos hidráulicos (149.1.22.^a) protección del medio ambiente (art. 149.1.23.^a) y régimen minero y energético (art. 149.1.23.^a).

2.3.1. Inserción de los denominados “tributos ecológicos” en el esquema conceptual del tributo a la luz de Constitución y de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional

No existe inconveniente para que una prestación patrimonial coactiva y unilateralmente fijada por el legislador para ser abonada a un Ente Público²⁹ con finalidad principal de protección del medio ambiente (que es lo que, a la postre, caracteriza a los denominados “tributos ecológicos” o “medioambientales”) pueda incardinarse en el concepto de tributo. En todo tributo se establece una prestación pecuniaria coactiva a cargo del contribuyente, a partir de la realización de un presupuesto de hecho fijado *ex lege*. La finalidad recaudatoria o fiscal es también inherente al concepto de tributo y ha servido, por ejemplo, para distinguirlo de las sanciones pecuniarias, que tienen una finalidad punitiva (STC 276/2000, de 16 de noviembre). Sin embargo, el cumplimiento de una función recaudatoria no anula la calificación propia del tributo cuando la prestación pecuniaria exigible persigue una “finalidad extrafiscal”, como sucede en el caso de la tributación ecológica.

La vigente Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre), al ocuparse del concepto y fines de los tributos, dispone que éstos son 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, pero a continuación precisa que 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. Entre ellos se encuentra el derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona y el correlativo deber de los poderes públicos de 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, apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva.

Casi dos décadas antes, la legitimidad de la función extrafiscal del tributo ha sido admitida por el Tribunal Constitucional en diferentes sentencias al señalar que, además de ser una manera de allegar medios económicos a los entes territoriales para satisfacer sus necesidades financieras (tributo con finalidad fiscal), puede también responder a políticas sectoriales distintas de la puramente recaudatoria (finalidad extrafiscal). Se admite, pues, que el legislador está facultado para «configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones básicamente extrafiscales». Esta doctrina se sienta por primera vez en la sentencia 37/1987, de 26 de marzo, que resuelve el recurso de inconstitucionalidad frente

²⁹ Esta nota del deber de abono a un ente público permite también diferenciar esta clase de tributos de otros instrumentos pecuniarios en los que también puede concurrir una marcada finalidad ecológica. En este sentido, VARONA ALABERN ha señalado que por este motivo no son tributos las llamadas primas reguladoras del sector energético, aunque respondan al concepto de prestación patrimonial de carácter público. En efecto, argumenta dicho autor que tales primas no provocan un trasvase de fondos a la Hacienda Pública y tienen como trasfondo las importantes inversiones que exigen las energías renovables, que deben competir con otras fuentes de energía que llevan mucho tiempo comercializándose por verdaderos gigantes con los que es muy difícil competir y que provocan una contaminación mayor que, a su vez, demanda políticas de gasto para paliarla. Por ello es lógica, apunta dicho autor, la exigencia de que las empresas distribuidoras de electricidad adquieran la electricidad producida por energías renovables, pagando una prima sobre el precio de la electricidad en el mercado, lo que se comprende en el contexto de los mecanismos de intervención considerados compatibles con la libertad de mercado en el ámbito de la Unión Europea si están rusticados por una finalidad ecológica (VARONA ALABERN, J. E.: «Concepto de tributo y principio de capacidad económica», *Revista Española de Derecho Financiero*, 135, jul.-sept. de 2007, pág. 557).

a determinados artículos de la Ley 8/1984, de 3 de julio, de Reforma Agraria de la Comunidad Autónoma de Andalucía, en la que se establece el Impuesto sobre Tierras Infrutilizadas. En efecto, considera el Tribunal Constitucional que si bien dicha función extrafiscal no aparece explícitamente reconocida en la Constitución, *«puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política fiscal y económica (señaladamente, arts. 40.1 y 130.1), 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»*. Subraya dicha sentencia que la compatibilidad descrita es igualmente referible al poder tributario autonómico, ya que *«ni en la Constitución ni en la LOFCA existe precepto alguno que prohíba a las Comunidades Autónomas actuar su potestad tributaria -y, en concreto, su poder de imposición- en relación con la consecución de objetivos no fiscales. Antes bien, la Constitución concede autonomía financiera a las Comunidades Autónomas para el desarrollo y ejecución de sus competencias (art. 156.1), lo que permite admitir la facultad de aquéllas para utilizar también el instrumento fiscal -como parte integrante de su autonomía financiera- en la ejecución y desarrollo de todas las competencias que hayan asumido en sus respectivos Estatutos de Autonomía y respecto de las cuales dicha utilización sea necesaria» (FJ 13)*. En definitiva, se reconoce la posibilidad de establecer tributos que sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica respondan de manera principal a los criterios o principios que la Constitución garantiza o preconiza.

La misma doctrina se sigue en la sentencia 186/1993, de 7 de junio³⁰, donde el Tribunal Constitucional reitera que no existe impedimento en nuestra Carta Magna para que, en general, pueda asignárseles a los tributos una finalidad extrafiscal, como tampoco

existe obstáculo, en particular, para que las Comunidades Autónomas puedan establecer impuestos con ese carácter, siempre que lo hagan dentro del marco de competencias asumidas y respetando las exigencias y principios derivados directamente de la Constitución (art. 31), de la Ley Orgánica que regula el ejercicio de sus competencias financieras (art. 157.3 de la Constitución) y de los respectivos Estatutos de Autonomía (FJ 4). La función extrafiscal del tributo se reconoce igualmente en las sentencias del Tribunal Constitucional 197/1992, de 19 de noviembre (FJ 6); 194/2000, de 19 de julio (FJ 7); 276/2000, de 16 de noviembre (FJ 4) y 179/2006, de 13 de junio (FJ 2).

Si la extrafiscalidad se caracteriza porque «la intención legis del tributo no es crear una nueva fuente de ingresos públicos con fines estrictamente fiscales o redistributivos» (STC 37/1987, ya citada, FJ 13), el Tribunal Constitucional ha reconocido expresamente que el legislador puede pretender, por medio de esta clase de tributos, estimular actuaciones protectoras del medio ambiente, en cumplimiento del artículo 45.1 de la Constitución (STC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 5, en relación con el impuesto balear sobre instalaciones que afectan al medio ambiente) o proteger a las personas y los bienes en situaciones de emergencia (STC 168/2004, de 6 de octubre, FJ 7), relativa al gravamen catalán sobre los elementos patrimoniales afectos a las actividades de las que pueda derivar la activación de planes de protección civil).

2.3.2. Empleo de los elementos jurídico-técnicos clásicos del tributo y modulación de algunos principios del Derecho Tributario

Expuesto todo lo anterior, es fácil de explicar que en las últimas dos décadas se haya producido el alumbramiento de la tributación ambiental, sin abandonar lo que es de esencia a toda política tributaria, esto es,

³⁰ Al resolver el recurso de inconstitucionalidad contra determinados artículos de la Ley de la Asamblea de Extremadura 1/1986, de 2 de mayo, sobre la Dehesa.

la concepción de los tributos como recursos para la contribución al sostenimiento de los gastos públicos, con una disciplina propia y sujetos a principios que se han estimado inherentes a los mismos, como los de generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria según la capacidad de pago de los sujetos llamado a satisfacerlos y no confiscatoriedad. Esta naturaleza de las normas tributarias no se pierde de vista, como es lógico, en el contexto que ahora se describe, aunque el tributo se atempera a la finalidad extrafiscal. Lo que sí ha cedido es la consideración excepcional del empleo de los tributos al servicio de otros fines constitucionales, admitiéndose, en lo que directamente atañe a este trabajo, su vinculación instrumental con la protección del medio ambiente.

El esquema del tributo como obligación pecuniaria que nace a partir de la realización de un presupuesto de hecho previsto *ex lege* no se ve alterado en la configuración de la tributación mediambiental. Los distintos aspectos que prefiguran esa obligación (espaciales, temporales, materiales, personales o reales); las diversas técnicas de medición de la base imponible y de determinación de la deuda tributaria; la configuración de obligaciones formales; la presencia medial de otros obligados tributarios distintos del contribuyente; y la inserción en este esquema de

mecanismos coactivos ante el incumplimiento de cualquiera de los deberes derivados de la relación tributaria, son el molde técnico-jurídico escogido por el legislador al diseñar los tributos medioambientales.

Sin perjuicio de lo anterior, sí es preciso señalar que los denominados tributos ecológicos presentan unos rasgos propios que deben ser objeto de consideración a la hora de examinar cómo han de operar principios como los de generalidad, igualdad³¹ y capacidad económica. Así es claro que si la finalidad es desincentivar determinadas prácticas nocivas para el medio ambiente, el legislador habrá de extraer las consecuencias precisas de los principios mentados de igualdad, generalidad y capacidad, aquilatando la deuda tributaria en función del potencial contaminante³².

En concreto, al analizar la operatividad del principio de capacidad económica como límite al poder legislativo en materia tributaria y la compatibilidad entre el respeto del mismo y la utilización del tributo para la satisfacción de finalidades extrafiscales, no pueden perderse de vista las relevantes puntualizaciones introducidas en la jurisprudencia constitucional³³, de las que se desprende que la finalidad protectora del medio ambiente puede llevar al legislador a gravar la incidencia contaminante como una de las manifestaciones posibles de la capacidad económica suscep-

³¹ En 2006, el Tribunal Constitucional ha advertido (en línea con lo que el expuso en la STC 289/2000, FJ 5), que, si lo realmente gravado por el impuesto cuestionado fuese la actividad contaminante, se habrían sometido a imposición aquellas instalaciones, cualquiera que fuese la clase o naturaleza de actividad a la que se hallasen afectas, que pudiesen atentar 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 (STC179/2006, de 12 de junio, FJ 7).

³² En estos casos, «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» (STC179/2006, de 12 de junio, FJ 7).

³³ Ya en la sentencia 221/1992, de 11 de diciembre, aun admitiendo que el referido principio del artículo 31 de la Constitución vincula a los poderes públicos e incide en la naturaleza misma de la relación tributaria, el Tribunal Constitucional puntualiza que tal mandato «no significa que la capacidad económica pueda erigirse en criterio exclusivo de justicia tributaria, en la única medida que justifica los tributos», de donde se deduce que «es, por tanto, constitucionalmente admisible que el legislador establezca impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica, están orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza; y basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquél principio constitucional quede a salvo» (FJ 4, que se remite en este punto a lo que ya expuso la STC 37/1987, FJ 13. La misma doctrina se reitera en la sentencia 186/1993, de 7 de junio, FJ 4, con respecto al Impuesto de Dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento).

tible de tributación, entendida en la sentencia del Tribunal Constitucional 289/2000 (FJ 5) como 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 este mismo sentido, la sentencia 179/2006, de 12 de junio³⁴, al razonar sobre la inconstitucionalidad del impuesto extremeño sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente (antes de su modificación por la Ley de la Asamblea de Extremadura 8/2005, de 27 de diciembre) subraya que, al igual que sucedía con el impuesto balear declarado inconstitucional por la STC 289/2000, en él se desconecta la cuantía del gravamen de la potencial actividad contaminante (desconoce el principio en virtud del cual «quien contamina paga»), al cuantificar el gravamen tomando como referencia exclusivamente el valor de las instalaciones, calculado con relación a dos parámetros diferentes que no guardan ninguna relación con la real o potencial aptitud de los sujetos pasivos para incidir en el medio extremeño sobre instalaciones que incidan en el medioambiente.

Una advertencia así no puede pasar desapercibida al diseñar un impuesto con pretendida finalidad medioambiental, porque lo que singulariza a esta categoría tributaria –hemos de insistir en ello– es su vocación, su instrumentación al servicio de objetivos que no están primordialmente encaminados a la obtención de recursos por la Administración Financiera. El hecho que motiva la exigencia de los tributos medioambientales, la modulación de los principios caracterizadores de los tributos en general y, en ocasiones, la afecta-

ción del producto de la recaudación a la mejora del medio ambiente son los principales rasgos que permiten identificar este nuevo elenco de figuras tributarias. El centro neurálgico de la “fiscalidad medioambiental” no radica tanto en la identificación de una riqueza imponible y un sujeto pasivo con capacidad de pago, como en la conciencia ecológica que lleva al legislador a desincentivar ciertos hábitos productivos y de consumo o a premiar con la introducción de desgravaciones o beneficios fiscales la introducción de técnicas de eliminación o disminución de elementos contaminantes³⁵.

En este contexto se explica que se afirme que “el principio de capacidad económica queda un tanto difuminado en la imposición extrafiscal, ya que la finalidad de interés general perseguida puede conducir a que quien adecue su conducta al fin extrafiscal vea reducida su deuda tributaria, aun tendiendo la misma capacidad económica que otro sujeto que por despreciar aquella finalidad se ve obligado a pagar más impuesto”. Esta consideración lleva a VARONA ALABERN a advertir que en la medida en que el principio de capacidad económica pierda protagonismo en la extrafiscalidad, el principio de igualdad deberá tomar como criterio de contraste la finalidad extrafiscal, ya que la diferencia de la carga fiscal entre los obligados tributarios no vendrá dada tanto (ni sólo) por la diversidad de capacidades económicas como por la diferencia de cumplimiento de la finalidad extrafiscal. En esta clase de impuestos hay que integrar el fin extrafiscal en el principio de igualdad, el cual incorporará como criterio de contraste el objetivo extrafiscal, también protegido por la Constitución³⁶.

³⁴ En respuesta a una cuestión de inconstitucionalidad, la sentencia declara inconstitucional y nula la Ley de la Asamblea de Extremadura 7/1997, de 29 de mayo, en su redacción previa a las modificaciones operadas por la Ley de la Asamblea de Extremadura 8/2005, de 27 de diciembre.

³⁵ La paradoja de estos tributos es que su efectividad de cara a lograr los objetivos conllevará de ordinario una reducción en la recaudación (sin que paralelamente se alivien los costes de gestión), pero este efecto es coherente con la finalidad primordial de promover una producción de bienes y servicios respetuosa con el medio ambiente, siendo accesorios los objetivos de recaudación.

³⁶ VARONA ALABERN, J. E.: «Concepto de tributo y principio de capacidad económica», op. cit., pág. 557.

2.4. NORMATIVA ESTATUTARIA, LOFCA Y POTESTADES DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA EN MATERIA DE “TRIBUTACIÓN AMBIENTAL”

Abordamos, en primer lugar, la normativa estatutaria que sirve de sostén para la definición de una política tributaria medioambiental en Andalucía, para después aludir a los límites que actualmente derivan de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas.

2.4.1. Medio ambiente y tributación ambiental en el Estatuto de Autonomía

En el vigente Estatuto de Autonomía de Andalucía la regulación de los aspectos medioambientales se caracteriza por su expansión, con la introducción de un título propio y la aparición del mismo en la definición de los objetivos de la Comunidad Autónoma, en la articulación de los derechos y deberes de quienes vivan en Andalucía, en los principios rectores de las políticas públicas y en la nueva formulación de las competencias de la Comunidad Autónoma en la materia.

En efecto, frente a la tímida presencia de lo medioambiental en el anterior Estatuto de Autonomía de Andalucía, ahora son numerosos los preceptos en los que se visualiza una intensa concienciación sobre la necesidad de tutela efectiva del medio ambiente. Así, para comenzar, al definir los objetivos básicos de la Comunidad Autónoma, se precisa que el aprovechamiento y la potenciación de los recursos naturales y económicos de Andalucía ha de producirse “*bajo el principio de sostenibilidad*” (art. 10.5.º) y que el objetivo de la mejora de la calidad de vida de los andaluces y andaluzas, se ha de concretar atendiendo, entre otros factores expresamente mencionados, a la

“*protección de la naturaleza y del medio ambiente, la adecuada gestión del agua y la solidaridad interterritorial en su uso y distribución*” (art. 10. 7.º)³⁷; objetivos que obligan a los poderes públicos de la Comunidad Autónoma a adoptar las medidas adecuadas para alcanzarlos, “*especialmente mediante el impulso de la legislación pertinente, la garantía de una financiación suficiente y la eficacia y eficiencia de las actuaciones administrativas*” (art. 10.4).

Por su parte, el artículo 28 establece en su apartado 1 que “*todas las personas tienen derecho a vivir en un medio ambiente equilibrado, sostenible y saludable, así como a disfrutar de los recursos naturales, del entorno y el paisaje en condiciones de igualdad, debiendo hacer un uso responsable del mismo para evitar su deterioro y conservarlo para las generaciones futuras, de acuerdo con lo que determinen las leyes*”. El apartado 2 del mismo artículo dispone que se garantiza este derecho mediante una “*adecuada protección de la diversidad biológica y los procesos ecológicos, el patrimonio natural, el paisaje, el agua, el aire y los recursos naturales*”³⁸.

A su vez, el artículo 36, sobre los deberes, prevé que, sin perjuicio de los deberes constitucionalmente establecidos, la ley, en el ámbito las competencias de la Comunidad, desarrollará diferentes obligaciones que se enuncian, y entre ellas las de contribuir al sostenimiento del gasto público en función de sus ingresos y conservar el medio ambiente [pfos a) y b)]. El apartado 2 de este mismo artículo establece que las empresas que desarrollen su actividad en Andalucía se ajustarán a los principios de respeto y conservación del medio ambiente establecidos en el Título VII, obligando a la Administración andaluza a establecer los correspondientes mecanismos de inspección y sanción.

³⁷ El anterior Estatuto fijó como objetivo básico de la Comunidad Autónoma el fomento de la calidad de vida del pueblo andaluz mediante la protección de la naturaleza y del medio ambiente (art. 12.3.5.º).

³⁸ En un plano no directamente relacionado con el objeto de este trabajo, el apartado 3 del propio art. 28 se refiere al derecho que todas las personas tienen “a acceder a la información medioambiental de que disponen los poderes públicos, en los términos que establezcan las leyes”.

Los objetivos, deberes y derechos enunciados enlazan con diversos principios rectores de las políticas públicas definidos en diversos apartados del artículo 37: El consumo responsable, solidario, sostenible y de calidad, particularmente en el ámbito alimentario (19.º); El respeto del medio ambiente, incluyendo el paisaje y los recursos naturales y garantizando la calidad del agua y del aire (20.º); el impulso y desarrollo de las energías renovables, el ahorro y eficiencia energética (21.º) y el uso racional del suelo, adoptando cuantas medidas sean necesarias para evitar la especulación y promoviendo el acceso de los colectivos necesitados a viviendas protegidas (22.º)

En cuanto a los títulos competenciales, basta con remitirse a las determinaciones del artículo 57.1, relativo al medio ambiente, espacios protegidos y sostenibilidad, con un amplio listado de submaterias (incluyendo la prevención ambiental, montes, ecosistemas acuáticos, espacios naturales protegidos, fauna y flora silvestres), configuradas como de competencia “exclusiva” de la Comunidad Autónoma, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 149.1.23.^a de la Constitución. El artículo 57.3 alude a la competencia compartida de la Comunidad en relación con: “*el establecimiento y la regulación de los instrumentos de planificación ambiental y del procedimiento de tramitación y aprobación de estos instrumentos; el establecimiento y regulación de medidas de sostenibilidad e investigación ambientales; la regulación de los recursos naturales; la regulación sobre prevención en la producción de envases y embalajes; la regulación del ambiente atmosférico y de las distintas clases de contaminación del mismo; la regulación y la gestión de los vertidos efectuados en las aguas interiores de la Comunidad Autónoma, así como de los efectuados a las aguas superficiales y subterráneas que no transcurren por otra Comunidad Autónoma; la regulación de la prevención, el control, la corrección, la recuperación y la compensación de la contaminación del suelo y del subsuelo; la regulación sobre prevención y corrección de la generación de residuos con origen o destino en Andalucía; la regulación del régimen de autorizaciones y seguimiento de emisión de gases de efecto invernadero; el establecimiento y la regulación de medidas de*

fiscalidad ecológica; y la prevención, restauración y reparación de daños al medio ambiente, así como el correspondiente régimen sancionador. Asimismo, tiene competencias para el establecimiento de normas adicionales de protección.”

Los preceptos estatutarios hasta ahora expuestos configuran por sí solos un marco de referencia explícito y consistente que ampara de manera inconcusa el establecimiento de tributos ambientales por la Comunidad Autónoma de Andalucía. Pero el legislador estatuyente va mucho más allá y establece además un título exclusivamente dedicado al medio ambiente (título VII), en el que se regulan cuestiones como la conservación de la biodiversidad (art. 195); uso sostenible de los recursos naturales (art. 196); producción y desarrollo sostenible (art. 197); residuos (art. 198); desarrollo tecnológico y biotecnológico en materia agroalimentaria (art. 199); prevención de incendios forestales y lucha contra la desertificación (art. 200); protección ante la contaminación (art. 201); desarrollo rural (art. 202); uso eficiente del suelo y sistemas integrales de transportes (art. 203); utilización racional de los recursos energéticos (art. 204); protección de los animales (art. 205) e incentivos y medidas de fiscalidad ecológica (art. 206). El último de los preceptos citados establece que para la consecución de los objetivos establecidos en este título, la Junta de Andalucía desarrollará políticas propias e incentivos a particulares adecuados a dicha finalidad (apdo 1); añadiendo que una ley del Parlamento de Andalucía regulará **medidas de fiscalidad ecológica**, preventivas, correctoras y compensatorias del daño ambiental en el marco de la Ley Orgánica a que se refiere el artículo 157.3 de la Constitución Española (apdo 2). Con ello se completa un cuadro normativo que, al menos desde la perspectiva estatutaria, no sólo constituye un potente respaldo para la definición de una política tributaria de fiscalidad ambiental, sino un mandato que ha de ser cumplido por el legislador andaluz para hacer efectivos, los principios, objetivos y preceptos a los que hemos aludido, en los que se concretan los fines extrafiscales que están llamados a cumplir los tributos ecológicos y los beneficios fiscales que se configuran

en este mismo ámbito. Remitimos al lector a la atenta lectura de las normas del título VII del Estatuto de Autonomía.

Por si fuera poco, cabe señalar que en el capítulo III del título VI, dedicado a la Hacienda Pública, además de reconocer que entre los recursos de la Hacienda Pública de la Junta de Andalucía está los tributos propios establecidos por la Comunidad Autónoma [art. 176.2.a)], el Estatuto señala en su artículo 179.3 que *“sin perjuicio de su función primordial de recursos para la recaudación de ingresos públicos, los tributos podrán ser instrumentos de política económica en orden a la consecución de un elevado nivel de progreso, cohesión, **protección ambiental** y bienestar social”*. Sin perjuicio de lo anterior, el propio Estatuto se encarga de recordar que el ejercicio de esta potestad de establecimiento y aplicación de los tributos propios se ejercerá, cuando proceda, en los términos y con los límites previstos o derivados de la ley orgánica prevista en el artículo 157.3 de la Constitución, de conformidad con lo dispuesto en dicho artículo y preceptos concordantes de ésta (art. 176.3 y 180.1), debiendo actuar la Comunidad Autónoma de acuerdo con los principios de armonización y preservando la unidad de mercado (art. 179.4). Señalada dicha remisión a la LOFCA, pasamos a describir brevemente los límites contenidos en ella a la luz de la jurisprudencia constitucional

2.4.2. Límites derivados de la LOFCA

La Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), modificada por la Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre, y por la Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre, viene a concretar la previsión del artículo 157.3 de la Constitución, estableciendo las condiciones y límites jurídicos para la creación de tributos por parte de las Comunidades Autónomas. Estos tributos han de observar los límites del artículo 9 de la LOFCA, relacionados con el territorio de la respectiva Comunidad Autónoma y la necesidad de impedir que comporten cargas trasladables a otras Comunidades o supongan obstáculo para la libre

circulación de personas, mercancías y servicios capitales. También impide que puedan afectar de manera efectiva a la fijación de residencia de las personas o a la ubicación de empresas y capitales dentro del territorio español. Además tienen también que observar los límites del artículo 6 de la propia LOFCA.

El dictamen 422/2003 del Consejo Consultivo de Andalucía sobre el Anteproyecto de Ley General de Fiscalidad Ecológica, se ocupa de esta cuestión, advirtiendo que el artículo 6 de la LOFCA veda la posibilidad de establecer tributos que recaigan “sobre hechos imponibles gravados por el Estado” (apdo. 2), a la par que se faculta a las Comunidades Autónomas para el establecimiento y gestión de tributos que recaigan sobre materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones Locales, en los supuestos en que dicha legislación lo prevea y en los términos que la misma contemple, siempre con el deber de establecer las medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de dichas Corporaciones (apdo. 3).

El referido dictamen destaca que la jurisprudencia constitucional ha señalado que sin la existencia de una vertiente económica (manifestada tanto en las decisiones de gasto como en las de ingreso), difícilmente sería real la autonomía política de las Comunidades Autónomas, entendida como “la capacidad para elaborar sus propias políticas públicas en las materias de su competencia” (STC 13/1992, de 6 de febrero, FJ 7, entre otras). En este contexto, el Tribunal Constitucional admite que ninguno de los límites constitucionales que condicionan dicho poder tributario propio puede ser interpretado de manera que haga inviable el ejercicio de aquella potestad tributaria (STC 150,1990, de 4 de octubre, FJ 3, a la que se remiten las SSTC 289/2000 y 168/2004.

Aun recordando lo anterior, el Consejo Consultivo advierte también que del marco resultante de las normas del bloque de constitucionalidad ya mentadas, hay que destacar que el citado artículo 6 de la LOFCA condiciona el ejercicio de esta potestad por parte de las Comunidades Autónomas a dos

importantes limitaciones que, como consecuencia de la ocupación de la riqueza gravable tanto por los tributos estatales como por los locales, condicionan las posibilidades de configuración de un sistema de tributos propio. En este sentido, en cuanto al límite antes aludido de que los tributos a establecer no recaigan sobre “hechos impositivos gravados por el Estado” (art. 6.2 de la LOFCA) se indica que “no tiene por objeto impedir a las Comunidades Autónomas que establezcan tributos propios sobre objetos materiales o fuentes impositivas ya gravadas por el Estado” [STC 186/1993, FJ 4 c)], sino que “lo que el artículo 6.2 prohíbe, en sus propios términos, es la duplicidad de hechos impositivos, estrictamente” [STC 37/1987, FJ 14; y en términos similares STC 186/1993, FJ 4 c), y 289/2000, FJ 4]. Es decir, que la prohibición de doble imposición en él contenida atiende al presupuesto adoptado como hecho imponible y no a la realidad o materia imponible que le sirve de base.

Por el contrario, como destaca el Consejo Consultivo, siguiendo la doctrina del Tribunal Constitucional, el límite contenido en el artículo 6.3 de la LOFCA reconduce la prohibición de duplicidad impositiva a la materia imponible efectivamente gravada por el tributo en cuestión –materia que configura el objeto de los tributos locales–, con independencia del modo en que se articule por el legislador el hecho imponible. Lo cual significa que en este segundo supuesto resulta vedado cualquier solapamiento, sin habilitación legal previa, entre la fuente de riqueza gravada por un tributo local y por un nuevo tributo autonómico. Así resulta de la sentencia 289/2000, de 30 de noviembre (FJ 4), que declaró la inconstitucionalidad del Impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente de la Comunidad Autónoma de Baleares, al considerar que su hecho imponible recaía sobre el valor de determinados elementos patrimoniales ya gravados por el IBI.

Con posterioridad la sentencia 168/2004, de 6 de octubre, en relación con el gravamen de Cataluña sobre los elementos patrimoniales afectos a las actividades de las que pueda derivar la activación de planes de protección civil, regulado en la Ley de Cataluña 4/1997, de 20 de mayo, de protección civil, el razonamiento del Tribunal Constitucional salva la tacha de inconstitucionalidad prestando especial atención a la finalidad extrafiscal y a la definición del riesgo como objeto de la tributación, al partir el legislador de la especial potencialidad las instalaciones y actividades gravadas para provocar situaciones de riesgo colectivo, catástrofes y calamidades públicas que deban combatirse mediante la puesta en marcha de instrumentos de protección civil. Este objeto de gravamen (riesgo para la protección civil) como elemento diferenciador y la clara afectación del “tributo” (adscripción a un fin determinado) lleva al Tribunal Constitucional a realizar una interpretación más flexible que proclama la compatibilidad de la materia imponible local y la tributación autonómica en dicho supuesto. De ese modo, como señala ROZAS VALDÉS, la doctrina sentada en la sentencia 168/2004 fue percibida como un cambio de rumbo en la jurisprudencia constitucional³⁹, en contraste con el concepto de materia imponible más rígido que se deriva de la sentencia 289/2000.

Más recientemente, la sentencia 179/2006, de 13 de junio, al resolver 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, vuelve a la línea de la sentencia 289/2000, lo que explica la existencia de diversos votos particulares⁴⁰, en los que se entiende que el Tribunal se aparta de las matizaciones introducidas

³⁹ Sobre este tema nos remitimos al análisis de CLEMENTE CHECA GONZÁLEZ: *Los impuestos propios de las comunidades autónomas: ensayo de superación de las fuertes limitaciones existentes para su implantación*, Colección Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, núm. 25, Aranzadi, 2002.

⁴⁰ Uno de ellos reprocha al Tribunal Constitucional que silencie el criterio hermenéutico, de que ninguno de los límites constitucionales que condicionan la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas puede ser interpretado de tal modo que la haga inviable (150/1990, de 4 de octubre, FJ 3).

en la sentencia 168/2004. En efecto, aunque el impuesto extremeño se configura formalmente como un tributo extrafiscal con una finalidad medioambiental, la sentencia 179/2006 considera que no existe, sin embargo, la necesaria conexión entre la finalidad que se dice perseguir (la protección del medio ambiente) y el medio que se adopta para su consecución (el gravamen de los elementos patrimoniales). Por tal motivo se declara inconstitucional, entendiendo que recae sobre la materia imponible ya gravada por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, con infracción del artículo 6.3 de la LOFCA.

Dejamos para un posterior trabajo el estudio más profundo de los límites de la LOFCA para la creación de tributos autonómicos y el análisis de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y de su previsible evolución. En este momento, no podemos sino destacar que lo anteriormente expuesto muestra la importancia que tiene la configuración técnica de este tipo de tributos, evitando una discordancia entre la pretensión del legislador y su concreta plasmación normativa, a fin de que pueda considerarse que su articulación respeta los límites de la LOFCA.

3 ■ LOS TRIBUTOS ECOLÓGICOS DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ANDALUCÍA

La opción de una regulación específica con un diseño amplio y ambicioso de los flancos a cubrir por los tributos ecológicos en Andalucía, marcó los primeros pasos de la elaboración de un “Anteproyecto de Ley General de Fiscalidad Ecológica”. Con esa denominación llegó a someterse a dictamen del Consejo Consultivo de Andalucía un texto en el que se contenía la regulación de diversos “impuestos ecológicos”, que sin embargo descartaba ya algunas de las figuras que se habían barajado en los primeros pasos del procedimiento de elaboración de dicha norma legal.

El dictamen 422/2003 del Consejo Consultivo de Andalucía subraya que en el contexto en el que se plantea dicha regulación son ya numerosas las expe-

riencias internacionales de tributación de las emisiones contaminantes, de combustibles, fertilizantes y bienes de consumo en función de su capacidad contaminante, junto a la utilización de beneficios e incentivos fiscales en sentido amplio con el fin de primar los procesos productivos limpios, así como la diversificación y el ahorro energético, aprovechando para ello los avances tecnológicos. Según el Consejo Consultivo, la disposición examinada se inscribe indudablemente dentro de la política de tributación ambiental, apreciación que ha sido prácticamente unánime en la doctrina que se ha ocupado de analizar la regulación de la Comunidad Autónoma.

En efecto, aunque finalmente no prosperó la regulación en una iniciativa legislativa específica, la creación de los denominados “impuestos ecológicos” tiene lugar mediante la Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas. En su título II, capítulo I, se procede a la creación de cuatro impuestos ecológicos, quedando reafirmado en la exposición de motivos de la Ley la pretensión extrafiscal, al señalar que los objetivos básicos de estos impuestos no son propiamente recaudatorios. Se conciben estos tributos como “medios complementarios” para coadyuvar a la protección y defensa del medio ambiente. En este sentido se destaca que la fiscalidad ecológica está llamada a desplegar sus efectos en dos planos claramente diferenciados: por una parte, la prevención y, por otra, la restauración de los daños ocasionados en el entorno natural. En congruencia con lo anterior, la exposición de motivos subraya que los impuestos objeto de regulación tienen como finalidad estimular e incentivar comportamientos más respetuosos con el entorno natural, destinándose la recaudación a compensar el impacto en los recursos naturales que originan las conductas humanas, por lo que los ingresos de ellos derivados quedan afectados, para sufragar acciones incluidas en políticas medioambientales concretas.

En concreto, la Ley 18/2003 crea, como tributos propios de la Comunidad Autónoma, cuatro impuestos ecológicos: sobre emisión de gases a la atmósfera; sobre vertidos a las aguas litorales; sobre depósito de

residuos radiactivos y sobre depósito de residuos peligrosos. Todos ellos se caracterizan legalmente por su finalidad de protección del medio ambiente (art. 11) y por la afectación de los ingresos que reporten, una vez deducidos los costes de gestión y un fondo de reserva para atender situaciones de emergencia por catástrofes medioambientales (éste del 5% de los ingresos recaudados) al desarrollo de actuaciones de la Administración autonómica en materia de protección medioambiental (art. 15).

Dicho lo anterior, pasamos a realizar un análisis somero de las principales características de estos impuestos ecológicos, centrándonos en aquellos rasgos más interesantes desde la perspectiva de la instrumentación de los elementos del tributo al servicio del medio ambiente, y dejando de lado los aspectos más técnicos de la regulación y los más relacionados con aspectos formales de la gestión y liquidación.

3.1. EL IMPUESTO SOBRE EMISIÓN DE GASES A LA ATMÓSFERA

El impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera, cuyo desarrollo reglamentario se produce mediante Decreto 503/2004, de 13 de octubre, por el que se regulan determinados aspectos para la aplicación de los Impuestos sobre emisión de gases a la atmósfera y sobre vertidos a las aguas litorales⁴¹, grava, como su propio nombre indica, las emisiones a la atmósfera de determinadas sustancias generadas en los procesos productivos desde instalaciones situadas en Andalucía (art. 22). El hecho imponible lo constituye la emisión a la atmósfera de dióxido de carbono (CO₂), óxidos de nitrógeno (NO_x) u óxidos de azufre (SO_x) (art. 23), que se realice desde determinadas instalaciones. Por razones que se explican por sí solas, se introducen determinados supuestos de no sujeción:

emisiones desde instalaciones destinadas a la cría intensiva de aves de corral y de cerdos; emisiones de CO₂ procedentes de la combustión de biomasa, biocarburante o biocombustible; y emisiones desde instalaciones sujetas al régimen del comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero que constituyan emisiones en exceso respecto de las asignaciones individuales, según su normativa reguladora, salvo el exceso que suponga incumplimiento de la obligación de entregar derechos de emisión conforme a dicha normativa⁴² [art. 24.b)].

La base imponible viene dada por la “cuantía de carga contaminante” de las emisiones gravadas desde una misma instalación industrial durante el periodo impositivo (art. 27.1); período impositivo que coincide con el año natural, devengándose el impuesto el 31 de diciembre (art. 35). Sobre la base imponible puede aplicarse una reducción de tres unidades contaminantes en concepto de mínimo exento (art. 31), obteniéndose así la base liquidable. La cuota íntegra se calcula aplicando a la base liquidable una tarifa progresiva por tramos de unidades contaminantes (art. 32), contemplándose el derecho a deducción en la cuota íntegra por las inversiones realizadas en el período impositivo en infraestructuras y bienes de equipo orientados al control, prevención y corrección de la contaminación atmosférica (art. 33).

3.2. EL IMPUESTO SOBRE VERTIDOS A LAS AGUAS LITORALES

El impuesto sobre vertidos a las aguas litorales tiene como objetivo final promover el buen estado químico y ecológico de las aguas. Por ello, el hecho imponible es el vertido a las aguas litorales (con los parámetros característicos establecidos en el Anexo I de la Ley), que se realice desde tierra a cualquier bien de dominio público marítimoterrestre o a su zona de

⁴¹ En sendas órdenes de desarrollo, de 22 de octubre de 2004, se regula la declaración de comienzo, modificación y cese de las actividades y se aprueban los modelos de pago fraccionado a cuenta y de declaración-liquidación anual

⁴² Nueva redacción dada por la Ley 3/2004, de 28 de diciembre, de medidas tributarias, administrativas y financieras.

servidumbre de protección (art. 41). La base imponible vuelve a configurarse sobre la “cuantía de la carga contaminante”, en este caso del vertido realizado durante el periodo impositivo (art. 45); periodo impositivo coincidente, por regla general, con el año natural, devengándose el impuesto el 31 de diciembre de cada año (art. 52). El tipo impositivo es de 10 euros por unidad contaminante (art. 48), siendo la cuota tributaria el resultado de aplicar a la base imponible dicho tipo impositivo y el coeficiente multiplicador que corresponda en función del tipo de vertido, de la zona de emisión y del tipo de conducción del vertido⁴³ (art. 49). En la misma línea antes expuesta sobre las deducciones en el impuesto anterior, la Ley contempla deducciones en la cuota íntegra por las inversiones realizadas en el período impositivo en infraestructuras y bienes de equipo orientados al control, prevención y corrección de la contaminación hídrica (art. 50).

3.3. IMPUESTO SOBRE DEPÓSITO DE RESIDUOS RADIATIVOS

La regulación del Impuesto sobre depósito de residuos radiactivos⁴⁴ declara su finalidad de incentivar conductas que favorezcan la protección del entorno natural (art. 57), constituyendo su hecho imponible el depósito de residuos radiactivos en

vertederos públicos o privados en territorio de la Comunidad Autónoma de Andalucía, que alcanza a los de baja y media actividad o muy baja actividad situados en el territorio⁴⁵. Por eso son sujetos pasivos (art. 59) quienes entreguen los residuos radiactivos en un vertedero para su depósito y han de tributar en función del volumen de los residuos radiactivos depositados, que constituye la base imponible (art. 60)⁴⁶, y de la actividad media, baja o muy baja del residuo radiactivo de que se trate (art. 61)⁴⁷. El impuesto se devenga instantáneamente, cuando se produce la entrega de residuos radiactivos para su depósito (art. 63), coincidiendo su período de liquidación con el trimestre natural (art. 64).

3.4. IMPUESTO SOBRE DEPÓSITO DE RESIDUOS PELIGROSOS

El impuesto sobre depósito de residuos peligrosos gira en torno a la entrega de residuos peligrosos en vertederos públicos o privados y al depósito temporal de residuos peligrosos en las instalaciones del productor, con carácter previo a su eliminación o valorización, cuando supere el plazo máximo permitido por la Ley y no exista autorización especial de la Consejería de Medio Ambiente. Así se describe su hecho imponible (art. 67). La base imponible viene dada por “el peso de los residuos peligrosos deposi-

⁴³ Simplificando mucho pueden ponerse los siguientes ejemplos: el coeficiente multiplicador es mayor y, por tanto, mayor es la cuota tributaria cuando el vertido es industrial y menor si procede de aguas residuales urbanas. El coeficiente es mayor si el lugar del vertido son espacios naturales o zonas sensibles, frente al más reducido que se aplica en aguas litorales. Remitimos al lector a la regulación del artículo 49 de la Ley.

⁴⁴ Modificada por la Ley 12/2006, de 27 de diciembre, sobre Fiscalidad Complementaria del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía.

⁴⁵ Se declara exento el depósito de residuos procedentes de actividades médicas y científicas, así como el de residuos originados en incidentes calificados como tales por el Consejo de Seguridad Nuclear en instalaciones industriales no sujetas a la reglamentación nuclear (art. 58).

⁴⁶ La base liquidable se obtiene por aplicación de un coeficiente de reducción según procesos de compactación e incineración previos al depósito de los residuos.

⁴⁷ 7.000 euros por metro cúbico para los residuos de baja y media actividad y de 2.000 euros por metro cúbico para los residuos de muy baja actividad.

tados” (art. 71), siendo la cuota tributaria el resultado de aplicar a la base imponible distintos tipos impositivos por tonelada, según sean o no susceptibles de valorización los residuos peligrosos⁴⁸, con lo que se contempla esta circunstancia, con evidente incidencia medioambiental, en la cuantificación del tributo (art. 72). El devengo del impuesto es instantáneo, y se produce en el momento de la entrega de residuos peligrosos para su depósito (art. 74)⁴⁹. El período de liquidación coincide con el trimestre natural (art. 76).

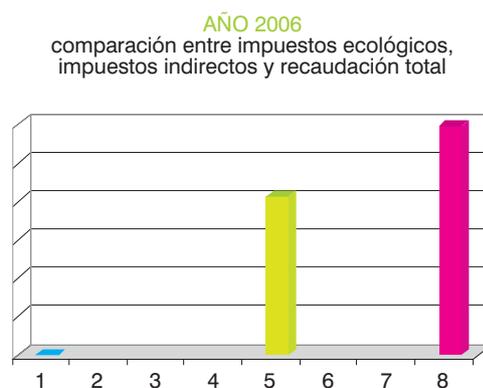
La regulación examinada es, en opinión de la doctrina y dejando al margen algunas imperfecciones técnicas susceptibles de corrección, una de las más avanzadas en España y quizá la que mejor y más genuinamente configura “impuestos ecológicos”, en el sentido en el que este término se ha utilizado en este trabajo.

Con todo, no pueden lanzarse las campanas al vuelo y es preciso ser realista. El legislador es consciente de que antes de implantar un determinado tributo ecológico o potenciar los existentes tiene que valorar la incidencia o impacto socioeconómico. En definitiva, no sólo los límites jurídicos referidos en este trabajo marcan el poder tributario sobre la fiscalidad al servicio del medio ambiente, sino también los límites que derivan de la realidad sobre la que los tributos han de actuar. La viabilidad de las distintas figuras tributarias al servicio del medio ambiente depende en gran medida de condicionantes económicos, de su incidencia sobre la actividad de los operadores económicos y su repercusión sobre el crecimiento, la renta y el empleo.

Sobre todo, no hay que olvidar un aspecto en el que se ha insistido a lo largo de este trabajo y que no pasa desapercibido en la exposición de motivos de la

Ley 18/2003: no puede magnificarse la potencialidad de los “tributos ecológicos”, porque no son sino un instrumento complementario y coadyuvante, tanto desde la perspectiva de la fiscalidad en general, como desde la que ofrece la acción combinada del conjunto de instrumentos con que cuentan los poderes públicos para la protección y mejora del medio ambiente. Para que se comprenda lo que se dice, nada mejor que una representación gráfica sobre los que suponen los tributos ecológicos con respecto al montante total de ingresos recaudados por la Comunidad Autónoma en 2006.

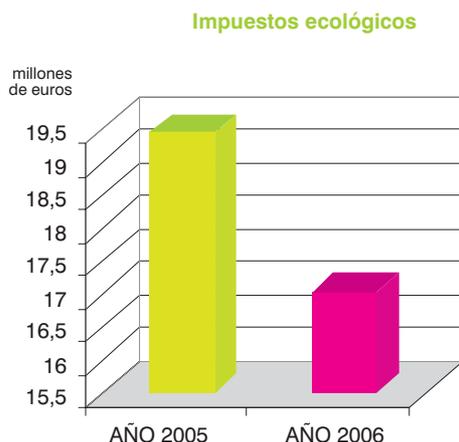
En el ángulo inferior izquierdo se representa los 17.045.107 euros recaudados por los impuestos ecológicos, frente a los 8.227.370.928 euros recaudados por los impuestos indirectos y a la cifra de 11.909.471.559 euros que representa la totalidad de ingresos recaudados en 2006. Los impuestos ecológicos, sólo suponen un 0,14% sobre el total de los impuestos indirectos. En relación con el total de la recaudación la cifra tiene un valor que pudiera parecer simbólico.



⁴⁸ 35 euros por tonelada de residuos peligrosos que sean susceptibles de valorización y 15 euros por tonelada de residuos peligrosos que no sean susceptibles de valorización.

⁴⁹ En el supuesto contemplado en la letra b) del artículo 67 de la presente Ley, el devengo se producirá cuando se supere el plazo previsto en la Ley o cuando se supere el plazo autorizado por la Consejería de Medio Ambiente para el depósito temporal de los residuos peligrosos con carácter previo a su eliminación o valorización.

Sin embargo, hemos insistido en ello, la relevancia de los tributos ecológicos no se mide por su potencial recaudatorio. Es más, la recaudación por los impuestos ecológicos ha descendido en 2006 con respecto al ejercicio de 2005. Ya se ha dicho que el objetivo de estos tributos no es recaudatorio y que las mejoras técnicas en los procesos productivos tendentes a la disminución de la contaminación producirían una merma en la recaudación. Sin embargo, en este caso la disminución de la recaudación no responde a una mejora ambiental en las actividades productivas concernidas, sino a las modificaciones legislativas introducidas.⁵⁰



4 ■ CONCLUSIÓN

Las circunstancias ambientales que nos han tocado vivir han traído al primer plano de la actualidad la utilización de la tributación al servicio del medio ambiente. El empleo del tributo con finalidad extrafiscal debe concebirse como un instrumento complementario, junto con otras medidas que han de combinarse

prudentemente, buscando el punto de equilibrio que permita lograr una eficaz protección del medio ambiente sin menoscabar otros bienes jurídicos que los poderes públicos están obligados a proteger.

El estudio que hemos realizado en el plano internacional, nacional y autonómico permite afirmar que el marco jurídico es hoy mucho más favorable para la creación y desarrollo de figuras tributarias al servicio del medio ambiente. Particularmente importantes son los principios, criterios rectores de las políticas públicas y mandatos que en este sentido se contienen en el Estatuto de Autonomía de Andalucía. Con todo, queda mucho camino por recorrer y es necesario que se contemple la “tributación ecológica” desde una perspectiva sistemática, eficiente y solidaria. Esto lleva a considerar la exigencia de una armonización en la fiscalidad medioambiental, como medio para combatir fenómenos que no conocen fronteras y perjudican a todos.

En el contexto más próximo examinado, es claro que se avecinan más cambios en la fiscalidad de la energía y del agua. También sobre servicios y consumos con notable incidencia medioambiental. Así, el debate sobre la ecotasa turística, implantada en otros países donde existe una mayor y más antigua sensibilidad sobre la necesidad de hacer frente al deterioro del medio ambiente, se volverá a plantear, después de la corta experiencia en las Islas Baleares y del rechazo del sector y de los propios turistas, si se da un clima propicio para ello y fundamentalmente una situación económica favorable⁵¹, pero también otros tributos sobre pautas de consumo y actividades que requieren un pronto cambio a favor del medio ambiente⁵².

⁵⁰ Fundamentalmente, en relación con la no sujeción de las emisiones desde instalaciones sujetas al régimen del comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero que constituyan emisiones en exceso respecto de las asignaciones individuales según su normativa reguladora, tal y como ya se ha dicho.

⁵¹ En Andalucía existía una disposición favorable a dicho tributo en 2002, pero la situación cambió y no parece que este sea el mejor momento para volver a suscitar el debate.

⁵² En este sentido, cabe referirse a la evolución del derecho constitucional al disfrute de una vivienda digna y adecuada, que se traduce en la reciente Ley 8/2007, de 28 de mayo, de suelo, en el derecho a una vivienda accesible, concebida con arreglo al principio de diseño para todas las personas, que constituya su domicilio libre de ruido u otras inmisiones contaminantes de cualquier tipo que superen los límites máximos admitidos por la legislación aplicable y en un medio ambiente y un paisaje adecuados [art. 4.a)].

5 ■ NOTA BIBLIOGRÁFICA

- ALMODÓVAR IÑESTA, M.: El principio de capacidad económica en los Tributos Ambientales, *Revista Andaluza de Administración Pública*, núm. 45, 2002, págs. 351-360.
 - ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: los impuestos especiales como tributos medio ambientales, en *Derecho del medio ambiente y administración local* (coord. José Esteve Pardo), 1995, págs. 651-670.
 - BORRERO MARRO, Cristóbal (1999), *La tributación ambiental en España*, Tecnos, Madrid; la proyección del principio de capacidad económica en el marco de los tributos ambientales, Civitas, *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 102, 1999, págs. 215-242.
 - CASTILLO LÓPEZ, J.M. (1999), La reforma fiscal ecológica, Comares, Granada; los tributos ecológicos y el agua: del canon estatal sobre vertidos autorizados a los cánones autonómicos de saneamiento y depuración de aguas residuales, *Impuestos*, 2-1998, págs. 414-427.
 - FIGUEROA NERI, A.: Ocho mitos y una ausencia en los tributos ambientales, *Crónica Tributaria*, núms. 82-83, 1997, págs. 69-82.
 - GAGO RODRÍGUEZ, A., Y LABANDEIRA VILLOT, X.: Turismo y fiscalidad ambiental, *Papeles de economía española*, núm. 87, 2001, págs. 179-186.
 - GONZÁLEZ DE LA FUENTE, J. M.: Tributos ambientales en Alemania, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 122, 1995, págs. 73-80.
 - HERRERA MOLINA, P. M.: los tributos con fines ambientales: impuestos autonómicos sobre instalaciones contaminantes, en *Derecho del medio ambiente y administración local* (coord. José Esteve Pardo), 1995, págs. 687-704.
 - LARA DE VICENTE, F. Y LÓPEZ-GUZMÁN
 - GUZMÁN, T.: Efectos distributivos de los tributos ecológicos. Apuntes metodológicos, *Economía, Sociedad y Territorio*, vol. 5, núm. 19-2005, págs. 535-553.
 - PANIAGUA SOTO, F.J.: La fiscalidad como instrumento económico para la protección del medio ambiente, *Papeles de Economía Española*, núm. 87, 2001, págs. 165-178.
 - ROCA, JORDI: Fiscalidad ambiental y reforma fiscal ecológica, *Cuadernos Bakeaz* núm. 27, 1998.
 - ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T. R.: los intangibles y la fiscalidad ambiental; *Crónica Tributaria*, núm. 111-2004, págs. 149-159.
 - RUIZ GARIJO, MERCEDES: Tributos ambientales y Comunidades Autónomas (STC 289/2000, de 30 de noviembre), *Repertorio Aranzadi del Tribunal Constitucional*, núms. 21-22, 2002, págs. 23-36.
 - VILLAR EZCURRA, MARTA: Desarrollo sostenible y tributos ambientales, *Crónica Tributaria*, núm. 107, 2003, págs. 123-137.
 - YÁBAR STERLING, ANA (coord.): *Fiscalidad ambiental*, Cedecs, 1998
- Ana Yábar Sterling: La necesidad de una reforma fiscal orientada al crecimiento sostenible, , págs. 25-42; Tulio Raúl Rosembuj Erujimovich: tributos ambientales, págs. 43-62; Juan Manuel Fabra Vallés: regulación administrativa y su eficacia para la protección del medio ambiente, págs. 63-76; Vicente Antón Valero: Impacto inflacionista derivado de la sustitución de cotizaciones sociales por impuestos especiales; págs. 77-120; Ramón Martín Mateo: medidas fiscales para apoyar las energías renovables, págs. 121-132; Pedro Manuel Herrera Molina: desgravaciones tributarias y protección del medio ambiente (análisis a la luz de los principios constitucionales y del derecho europeo), págs. 133-160; Luis Miguel Jiménez Herrero: Tendencias en el uso de instrumentos económicos y fiscales en la gestión

ambiental: reflexiones sobre la Unión Europea y el caso español; págs. 163-189; Winfried Kluth: Protección del medio ambiente mediante tributos ecológicos en la República Federal Alemana, págs. 189-206; Robin Wilson: market approaches to delivering environmental policy progress in developing environmental taxes and charges in the UK, págs. 207-214; Victoriano Sierra Ludwig: la traslación de experiencias fiscales internacionales: opciones y dificultades miméticas. Una referencia a los ámbitos fitosanitarios y pesticidas; págs. 215-224; Pablo Chico de la Cámara: análisis comparativo en el sistema italiano y español del uso de contribuciones especiales para financiar la ejecución de obras hidráulicas medioambientales, págs. 225-242; Aurelio de Prada García: justicia y protección fiscal del medio ambiente, págs. 245-256; Raúl Canosa Usera: tutela constitucional del derecho a disfrutar del medio ambiente, págs. 257-272; Rosa María Moreno Flórez: perspectivas de la responsabilidad civil en materia del medio ambiente, págs. 273-280; José Luis Pérez de Ayala: el fundamento "ex lege" de la obligación tributaria en los comportamientos con fraude a la ley en torno al nuevo artículo 24 de la Ley General Tributaria, págs. 281-312; Fernando Serrano Antón: justificación técnico-jurídica de los impuestos medioambientales; págs. 313-326; Joxe Mari Aizega Zubillaga: la imposición ecológica dentro de la tributación extrafiscal,

págs. 327-332; Miguel Pérez de Ayala Becerril: la doble imposición en los impuestos ambientales, págs. 333-350; José Andrés Rozas Valdés: Hacienda y residuos, págs. 351-368; Jorge Jiménez Hernández: Hecho imponible o finalidad ¿qué califica a un tributo como ecológico?, págs. 369-376; Ángel Baena Aguilar: nuevos impuestos ambientales; págs. 379-390; Pilar Dopazo Fraguío: estímulos fiscales a la inversión en el impuesto de sociedades en España: Inversiones en I+D y la protección del medio ambiente, págs. 391-398; María Angeles Guervós Mailló: los recargos autonómicos como instrumento de protección ambiental, págs. 399-420; Carlos de Rosselló Moreno: Hacia una reforma fiscal ecológica: la reforma del impuesto de tenencia de vehículos, págs. 421-444; Marta Gómez Verdesoto y Miguel Ángel Martínez Lago: acerca del impuesto balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente, págs. 445-466; José Luis del Val Cid: Gestión y auditoría mediambientales, págs. 449-522; Cristobal José Borrero Moro: acerca de la discutida constitucionalidad del impuesto balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente, págs. 467-484; Francisco Lorenzo Hernández González y Víctor Manuel Sánchez Blázquez: la protección fiscal del medio ambiente y el régimen económico y fiscal de Canarias: La reserva para inversiones en Canarias, págs. 485 a 498 ■

