

# El porqué y el cómo de la tributación medioambiental

M<sup>a</sup> del Carmen Pastor del Pino\*

Dpto. Ciencias Jurídicas. Facultad de Ciencias de la Empresa, Universidad Politécnica de Cartagena. C/Real, 3  
30201. Cartagena, Murcia, España.

Tel.: +34 968 325532, Fax: 34 968 325745

E-mail: carmen.pino@upct.es

**Resumen.** *La tributación medioambiental ha experimentado un importante auge en la última década, tanto en el plano nacional como internacional. Conocer el fundamento jurídico de su protección en nuestro ordenamiento interno, así como la legitimidad de la intervención pública en este ámbito constituye por lo tanto la premisa fundamental en el análisis de cualquier estudio sobre la materia. El empleo del tributo para la consecución de la protección de los recursos naturales exige además legitimar previamente tal uso, conforme a su regulación específica, para después analizar las figuras tributarias que pueden ser más acordes a tal fin.*

## 1 El medio ambiente como bien jurídico-protégido. Mecanismos públicos de protección

### 1.1 El medio ambiente en la Constitución Española

El Derecho, como ciencia social encargada de regular las relaciones entre los hombres, haciendo posible la convivencia en sociedad, encuentra en la prevención y reparo de las perturbaciones que alteran el equilibrio del medio ambiente, un prolífero ámbito de actuación. Reconocido en nuestro texto constitucional «un medio ambiente adecuado», como «derecho de disfrute» y «deber de conservación», se encomienda directamente a los poderes públicos velar por la «utilización racional de todos los recursos naturales con el fin de proteger y mejorar la calidad de vida, y defender y restaurar el medio ambiente, apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva». En caso de vulneración de los objetivos expuestos se prevé además una reacción del ordenamiento, mediante la imposición de sanciones penales o, en su caso, administrativas contra quienes actúen irregularmente, obligando a la reparación del daño causado (artículo 45 de la Constitución Española, en adelante CE). Tres son, en consecuencia, las funciones públicas de protección ambiental previstas en nuestra Carta Magna: una primera de prevención, otra de restauración, y una última de promoción<sup>1</sup>

Las funciones públicas expuestas se distribuyen entre las distintas administraciones públicas, correspondiéndole al Estado la competencia exclusiva en materia de legislación básica sobre protección del medio ambiente, sin perjuicio de las

facultades que las Comunidades Autónomas pueden asumir en el establecimiento y gestión de normas adicionales de protección (así, artículos 149.1.23 y 148.1.9 de la CE).

¿Cuál es el fundamento jurídico de la protección ambiental?. No lo es, desde luego, la consideración del derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado, como derecho fundamental (carácter que revisten exclusivamente los derechos enumerados en la sección primera, capítulo segundo de la CE, es decir, los contenidos en los artículos 14 a 29); como tampoco lo es, la de su configuración como un auténtico derecho subjetivo (al no reunir todos los requisitos para ser considerado como tal: voluntad apta del sujeto, facultad o poder jurídico, fin específico, y medios de garantía)<sup>2</sup>, pudiendo ser sólo alegado ante la jurisdicción ordinaria cuando así lo prevean las leyes que lo desarrollen. La protección del medio ambiente y su efecto sobre la calidad de vida se contempla, en definitiva, no tanto como derecho sino como principio rector de política social y económica, que se dirige a los poderes públicos para que actúen en todo momento salvaguardando los intereses del medio ambiente. Y como tal, debe ser considerado, por ejemplo: a la hora de tomar cualquier decisión que le puedan afectar; en la interpretación de las restantes normas; o en el momento de delimitar o restringir otros derechos.

Precisamente respecto a esta última cuestión, es recurrente la alusión al conflicto producido entre dos derechos reconocidos en la Constitución: el desarrollo económico (artículo 130.1 CE) y la protección medioambiental (artículo 45 CE). La solución: el equilibrio entre ambos valores, midiendo proporcionalmente en cada caso las consecuencias de la oportuna cesión de uno u otro (así, el Tribunal

<sup>1</sup> Ver, Escribano Collado, P y López González, J. I; en «El medio ambiente como función administrativa», *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 26, 1980, pp 367-368.

<sup>2</sup> Así, Moreno Trujillo, E; en *La protección jurídico-privada del medio ambiente y la responsabilidad por deterioro*, Editorial Bosh, Barcelona, 1991, pp.80 y ss.

Constitucional en sentencia 64/1982, de 4 de noviembre).

## 1.2 Mecanismos públicos de protección

En la protección del medio ambiente, y en el desarrollo de las tres funciones expuestas (prevención, restauración y promoción), las administraciones públicas pueden adoptar comportamientos de estímulo o incentivo de las actividades respetuosas con el medio ambiente, o bien de desincentivo o disuasión de las actividades contaminantes. De este modo, se arbitra a través de instrumentos de naturaleza penal, administrativa o económica, todo un sistema de protección del entorno natural y, en consecuencia, de mejora de la calidad de vida proclamada por la Constitución.

Dentro de las medidas represivas que intentan disuadir de comportamientos no deseados se encontrarían: por un lado, las normas penales para la protección del entorno natural (delitos que atentan contra los recursos naturales y el medio ambiente, contenidos en el Capítulo III, del Título XVI de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, artículos 325 a 331); por otro, las medidas administrativas de reglamentación, consistentes en la fijación de límites máximos contaminantes permitidos, que deben respetarse, so pena de sanción<sup>3</sup>. ¿La eficacia de tales medidas?, se ha comprobado que limitada, debiendo actuar como complemento de las articuladas con fines de estímulo o incentivo de comportamientos acordes con el medio ambiente (así, en el ámbito administrativo, a través de los estándares permitidos o las homologaciones).

En cualquier caso, y sin perjuicio de la línea hasta ahora seguida, no cabe duda de que son las medidas de naturaleza económica, las que más fuertemente han interrumpido en el panorama internacional de los últimos años<sup>4</sup>. Tales medidas tratan de corregir mediante estímulos económicos las disfunciones ambientales, mediante la influencia en el coste de bienes y servicios, lo que induce al desarrollo de conductas menos contaminantes, por el menor coste que conllevan. Ejemplos, variadísimos: los sistemas de consignación (aplicación de una sobrecarga al precio de los productos potencialmente

<sup>3</sup> Así, tal y como indica Jiménez Hernández, J., en *El tributo como instrumento de protección ambiental*, Editorial Comares, Granada, 1998, p. 54, «esta fijación debería determinarse mediante el estudio de las circunstancias concreta de cada región, sector industrial, grado de peligrosidad del vertido o emisión, etc., tomando en cuenta además, distintas variables como el clima y hasta la dirección del viento, lo cual, evidentemente, se hace difícil e incluso imposible de llevar a cabo y por lo tanto impide la obtención de los efectos deseados».

<sup>4</sup> Lo que no invalida, sino complemento lo anterior. Como ejemplo, véase el documento de la OCDE, *Politique de l'environnement: commente appliquer les instruments économiques*, Paris, 1991.

contaminantes, con posibilidad de reembolso tras cumplir ciertas condiciones medioambientales); la creación de mercados (a través del intercambio de derechos de emisión, la intervención directa en los precios de ciertos productos, o la constitución de seguros de responsabilidad por daños); las ayudas financieras, a través de beneficios económicos (subvenciones o créditos blandos) o fiscales; y, por supuesto, los tributos. Veamos como actúan estos últimos.

## 2 La política tributaria en materia de Medio Ambiente: bases e instrumentos

### 2.1 El tributo y la protección medioambiental

El tributo se configura en nuestra normativa no sólo como un mecanismo fundamental para el sostenimiento del gasto público, sino también como un extraordinario instrumento de política económica o social. En este último sentido, el tributo sirve para corregir las disfunciones surgidas en tales ámbitos: bien gravando ciertas conductas que permitan transferir al sujeto responsable de ésta el coste de la disfuncionalidad, bien articulando efectos desgravatorios o medidas de beneficio si, por el contrario, se obtienen determinados resultados. En el sentido expuesto, se ha ido creando toda una *fiscalidad ambiental*, conformada tanto por tributos específicos, como por la inserción en los tributos ya vigentes de medidas concretas de protección medioambiental<sup>5</sup>.

Centrándonos en los tributos creados «ex novo», y atendiendo a su finalidad, pueden distinguirse claramente dos tipos: los que persiguen una redistribución del coste de la «recuperación» del entorno natural y aquellos que tratan de incentivar determinadas conductas no nocivas (o menos nocivas) para el medio ambiente. Para referirnos a cada uno, se han de sentar previamente las bases de su exigibilidad.

### 2.2 Bases reguladoras y figuras tributarias

Es la responsabilidad individual del productor de un perjuicio medioambiental, la que sustenta la

<sup>5</sup> Entre tales medidas, se encontrarían, por ejemplo: el tratamiento favorable de la amortización de los bienes destinados a proteger el medio ambiente, así como la deducción por inversiones destinadas al mismo fin, previstas ambas en el Impuesto sobre Sociedades (artículos 11.2 y 35.4 y 5 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Impuesto sobre Sociedades); o, el tipo reducido previsto en el Impuesto sobre el Valor Añadido para ciertos servicios destinados a salvaguardar las condiciones ambientales (artículo 91.1 Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido).

exigibilidad tributaria en este ámbito. Se trata, en definitiva, de la «remisión» al sujeto causante del coste social que produce toda degradación ambiental causada directa o indirectamente por él, o, desde una perspectiva plenamente jurídica, de una manifestación del principio de solidaridad, fundamento, a su vez, del deber de contribuir. Hablamos así del principio «quien contamina paga» como principio rector de la política ambiental, que exige la implementación de medidas de reparación del daño por parte de sus causantes<sup>6</sup>.

Legitimado el uso del tributo para la consecución de la finalidad extrafiscal de protección del medio ambiente, queda referirnos a las distintas figuras tributarias que pueden emplearse para ello. Así, tanto los impuestos como las tasas y las contribuciones especiales son mecanismos idóneos. Cuando la intención del tributo sea la de repartir entre los agentes contaminantes el coste de los servicios públicos destinados a proteger y restaurar el medio ambiente, se articularán principalmente tasas o contribuciones especiales (al configurarse su hecho imponible precisamente sobre esta base). Tal circunstancia, no impide, sin embargo, la posibilidad de configurar impuestos que integren en su seno la redistribución de costes, siendo ésta precisamente la nota específica de los impuestos afectados a fines medioambientales<sup>7</sup>.

Por lo demás, y cuando se quiera incidir en la conducta del agente contaminador, intentando modificar su conducta hacia actuaciones menos contaminantes se emplearán, generalmente, impuestos (sin perjuicio de la admisibilidad de ciertas tasas), ya sea disuadiendo comportamientos nocivos o incentivando los menos perjudiciales.

### 3 Conclusiones

El medio ambiente, como bien jurídico protegido en la Constitución, es objeto de prevención, restauración y promoción por parte de los poderes públicos. A tal fin se articulan distintas medidas de naturaleza penal, administrativa y económica: bien con finalidad de disuasión de comportamientos no deseados o de incentivo de comportamientos acordes con el medio ambiente.

De entre las medidas económicas destacan las de carácter tributario. Tales medidas, sustentadas bajo el principio solidario de «quien contamina paga», permiten tanto la creación de tributos ambientales

como la inserción de medidas específicas en los tributos ya existentes, revistiendo la forma de impuestos, tasas o contribuciones especiales según la finalidad redistributiva o de estímulo que se quiera alcanzar.

### Referencias

- [1] Escribano Collado, P y López González, J. I; «El medio ambiente como función administrativa», *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 26, 1980, pp 367-368.
- [2] Moreno Trujillo, E; *La protección juridico-privada del medio ambiente y la responsabilidad por deterioro*, Editorial. Bosh, Barcelona, 1991.
- [3] Jiménez Hernández, J., *El tributo como instrumento de protección ambiental*, Editorial. Comares, Granada, 1998.

<sup>6</sup> Elaborado en el seno de la OCDE en 1971, se recoge expresamente en el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea en su artículo 130.R.2.

<sup>7</sup> La característica que hace especiales a estos impuestos es la de la afectación de su recaudación a fines de política ambiental, frente a la ausencia de aplicación directa del resto de impuesto, cuya recaudación se recoge en la caja única de la Hacienda pública.