

## LA PROTECCION DEL MEDIO AMBIENTE: DE GASTO A FUENTE DE INGRESOS PARA LAS COMUNIDADES AUTONOMAS.

Patricia Herrero de la Escosura.

Antonio Aparicio Pérez.

Doctores en Derecho Financiero y Tributario.

Profesores de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Oviedo.

Como es sabido, el sistema diseñado por la LOFCA realiza una división de la materia impositiva entre el Estado y las Comunidades Autónomas, pudiendo éstas únicamente establecer impuestos en la medida en que no interfieran con las parcelas atribuidas a otros entes<sup>1</sup>. La progresiva asunción de competencias por todas ellas ha evidenciado lo insatisfactorio de este reparto, pues las materias fundamentales están reservadas al Estado, sin que existan prácticamente "*rex nullius* en el arsenal impositivo al alcance de las haciendas territoriales", como gráficamente expone ALBIÑANA (1981). Por ello ha sido necesario paliar esta carencia con las negociaciones que, sin respetar demasiado el contenido estricto de la LOFCA, aumenten la parte de la recaudación estatal en la parcela de su competencia que ha de cederse para la financiación de los órganos descentralizados.

En un sistema impositivo como el nuestro, que lleva largos siglos de decantación, se planteaba como extremadamente difícil el aumentar los ingresos tributarios por la otra vía posible, esto es, estableciendo nuevas exacciones sobre materias que, manifestando una cierta capacidad económica, no hubieran sido tenidas en cuenta por nuestro legislador con anterioridad al diseño efectuado por la LOFCA.

Por este motivo los impuestos autonómicos son escasos respecto a su instauración y, sobre todo, respecto a su recaudación, factor esencial a la hora de su establecimiento.

En este estado de cosas las únicas realidades económicas disponibles son las que originan los que ha dado en llamarse "impuestos de ordenación"<sup>2</sup>, referidos a tres materias: el medio ambiente, el juego y las tierras improductivas, cuya legitimidad no ofrece dudas desde la STC 27/81 de 20 de julio, pese a que hay autores que los consideran penalizadores<sup>3</sup>. Así pues, el callejón sin salida aparente ante el que nos

---

<sup>1</sup>MONASTERIO y SUAREZ (1993) resumen en tres condiciones las limitaciones de las Comunidades Autónomas en el campo fiscal: evitar supuestos de doble imposición, evitar la exportación fiscal y preservar la unidad del mercado interior.

<sup>2</sup>En contraposición, según se deriva de la doctrina alemana; a los impuestos "financieros".

hallábase encuentra ahora una inesperada vía de escape otorgando carácter fiscal a los tributos parafiscales, esto es, dotando a éstos de un nuevo poder recaudatorio hasta ahora desconocido<sup>4</sup>.

Entre este escaso abanico de posibilidades, la evolución de la conciencia social viene otorgando creciente importancia a la aparición de una nueva parcela de la realidad económica, cual es la referida a la protección del medio ambiente<sup>5</sup>. Sin embargo, hasta el momento en nuestro país éste únicamente es tenido en cuenta con carácter residual a la hora del establecimiento de algunos impuestos especiales, por supuesto de titularidad estatal, cuyo carácter básico es, al menos teóricamente, extrafiscal. Y entendemos llegado el momento de suplir esta laguna, siendo los entes públicos llamados a llenarla las Comunidades Autónomas.

## 1.- NATURALEZA DE LOS TRIBUTOS MEDIOAMBIENTALES.

Para introducirnos en este tema debemos efectuar aproximaciones sucesivas, partiendo en primer lugar del concepto de medio ambiente. A estos efectos, podemos adoptar la definición legal contenida en el art. 1 del RD 1310/1977, de 23 de abril, conforme al cual:

*"Se entenderá por política del medio ambiente el conjunto de medidas encaminadas a:*

*Proteger contra los factores perturbadores el suelo, las aguas, la atmósfera, la vegetación, la flora y la fauna y los demás recursos naturales, así como los asentamientos humanos, el patrimonio artístico cultural y cuantos elementos contribuyan a asegurar la calidad del entorno humano.*

*Corregir la degradación provocada por la actividad del hombre y de los fenómenos naturales, así como los efectos que de aquélla se deriven.*

*Procurar la mejora y acrecentamiento de los bienes ambientales, promoviendo su adecuada ordenación y gestión.*<sup>6</sup>

<sup>3</sup>En este sentido CHECA (1987), cuya crítica, si bien se realiza en relación a los impuestos sobre tierras infrutilizadas, es aplicable a los tributos medioambientales en la medida en que éstos también tratan de reprimir conductas que implican una no adecuada utilización de la propiedad.

<sup>4</sup>No quiere ello decir que los tributos medioambientales sean un descubrimiento actual, sino simplemente que hasta un tiempo muy reciente se habían detenido en la frontera de las especulaciones y diseños teóricos. En este sentido, GAGO y LABANDEIRA (1994), con abundante apoyo bibliográfico, nos explican cómo "los denominados <<impuestos verdes>> forman parte del acervo teórico tradicional de los economistas, que desde muy antiguo han venido defendiendo el uso de cargas impositivas para combatir la degradación ambiental y el abuso en la utilización de los recursos naturales".

<sup>5</sup>Que nuestra Constitución consagra especialmente, al establecer en su artículo 45.1 que "todos tienen derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona, así como el deber de conservarlo".

<sup>6</sup>Si bien no debemos desconocer que cuando nuestra Constitución efectuó el reparto competencial entre el Estado y las CCAA fragmentó estos componentes, recibiendo cada uno de ellos un tratamiento singular a efectos de concretar el régimen de la distribución de competencias.

En segundo lugar, para la calificación de un tributo ecológico existen dos métodos, el que considera que hay que atender al objetivo de su hecho imponible, que debe ser la internalización de los costes medioambientales, y el que lo califica fijándose en la propia finalidad perseguida por el tributo. A los efectos que nos ocupan entendemos más adecuado adoptar el segundo criterio, por su mayor amplitud.

Avanzando un paso más, un problema particular que presentan estos tributos medioambientales es la forma concreta que pueden adoptar. Indudablemente, las Comunidades Autónomas están facultadas para establecer como tributos propios tanto impuestos como tasas y contribuciones especiales, sin olvidarnos de los recargos sobre tributos de otros entes, ya sea el Estado en que se integran o, al contrario, las entidades locales que se inscriben en su ámbito. E incluso hay autores como ROSEMBUJ (1994) que defienden la posibilidad de establecer contribuciones especiales negativas, en aquellos casos en que el ente impositivo permite o consiente la creación de situaciones de desventaja por parte de algunos particulares o del propio ente, en detrimento de una serie determinada de perjudicados.

Sin embargo en los escasos supuestos en que efectivamente se han establecido, normalmente se les ha otorgado el nombre de "cánones", figura que en puridad tiene la consideración de compensación concesional, como estableció el dictamen del Consejo de Estado de 14 de junio de 1950<sup>7</sup>.

Por ello es extremadamente discutida su auténtica naturaleza. Así por ejemplo, para JIMENEZ (1994) los cánones de saneamiento tienen el carácter de tasa, PAJUELO (1983) entiende que son contribuciones especiales, CORS (1993) los considera una figura intermedia entre ambas e incluso MAGADAN y RIVAS (1996) defienden que son tributos parafiscales por no responder a los principios de legalidad, capacidad y seguridad.

Habida cuenta de que la Hacienda de las Comunidades Autónomas se encuentra especialmente ligada a la prestación de servicios, probablemente la mejor vía para el establecimiento de estos tributos sea la de las tasas.

A ello hay que añadir que la actuación autonómica en el campo de las tasas ha sido bastante intensa. Todas tienen su propia ley reguladora de las tasas (la de Castilla y León en la Ley 4/1985, de 21 de junio), de modo que es una figura que el contribuyente ha integrado ya en su economía ordinaria y por tanto resultaría más sencillo incrementar los supuestos de su aplicación que abrirse camino a través de nuevas vías. En cualquier

<sup>7</sup>Si bien SIMON (1981) defiende su carácter tributario por no existir diferencias sustanciales entre él y las tres figuras establecidas en el art. 26 LGT, considerando que el darle este nombre específico responde al objetivo de psicología tributaria de camuflar el tributo. Tras efectuar un concienzudo análisis sobre su posible naturaleza, acaba concluyendo -en relación con el establecido sobre la energía eléctrica- que, pese a haber querido disfrazarlo bajo la apariencia de un tributo compensatorio, es un impuesto de consumo, pues grava la capacidad económica que se pone de manifiesto en la adquisición de la energía o de los bienes producidos con ella.

caso esta es una opción ya seguida por la Comunidad Autónoma de Castilla y León, cuya recaudación en concepto de tasas se ha multiplicado por tres en los últimos diez años:

No quiere ello significar en modo alguno que deba renunciarse de antemano a otras vías fiscales, máxime cuando los arts. 35.1.2. y 36.1 de su Estatuto de Autonomía reconocen la potestad de la Comunidad Autónoma de Castilla y León para establecer impuestos propios, evidentemente con los límites establecidos por los arts. 6.2 y 9 de la LOFCA.

En cualquier caso, entendemos imprescindible efectuar una clara conceptualización previa de la figura elegida, sea ésta cual sea<sup>8</sup>, olvidándonos de denominaciones de compromiso como la de cánones, para que los sujetos pasivos puedan conocer con exactitud las características del tributo al que se le van a someter y, por tanto, su régimen de obligaciones y derechos, que nosotros entendemos una clara exigencia constitucional<sup>9</sup>.

## 2.- POSIBLES MATERIAS SOPORTE DE TRIBUTOS MEDIOAMBIENTALES.

Siguiendo a GAGO y LABANDEIRA (1994), podemos sugerir el siguiente cuadro de tributos medioambientales:

### 1.- Tasas:

- 1.1.- sobre Emisiones: basadas en la cantidad o calidad de las descargas contaminantes.
- 1.2.- sobre Usuarios: aplicadas en función del coste del tratamiento público de las emisiones.
- 1.3.- sobre Productos: fijadas en las ventas de productos cuyo consumo o utilización implica polución.
- 1.4.- Administrativas: que pretenden resarcir al Sector Público del coste de su actividad reguladora.
- 1.5.- de Diferenciación: incentivo/ desincentivo para determinados tipos de comportamientos medioambientales.

### 2.- Impuestos:

- 2.1.- Transporte: sobre el consumo de combustible, motores y vehículos.
- 2.2.- Energía: sobre electricidad, gas natural y carbón.
- 2.3.- Emisiones Contaminantes: SO<sub>2</sub>, CO<sub>2</sub> y NO<sub>x</sub>.

<sup>8</sup>Aunque algún autor como ALBIÑANA (1981) entiende que nunca podría tratarse de impuestos si tuvieran un fin extrafiscal, porque en tal caso, con independencia de la denominación que recibieran, no se trataría de gravar la capacidad económica. De este modo, considera que podrían ser asimilados a multas sin infracción previa, pues cumplen funciones correctoras disminuyendo, moderando u obstaculizando una determinada actividad o conducta humana.

<sup>9</sup>Si no fuera así, nos parece que se burlaría el principio de legalidad del art. 31 CE que en este sentido particular, concretado en la STC de 6 de noviembre de 1981, "implica la necesidad de que sea el propio Parlamento de la Comunidad Autónoma respectiva el que determine los elementos esenciales del tributo".

#### 2.4.- Fertilizantes y Pesticidas.

No quiere ello decir que sean éstas las únicas materias posibles, sino que el catálogo de las que pueden ser soporte de una regulación ecológica -muchas de las cuales ya lo han sido en otros países comunitarios<sup>10</sup>- es extremadamente amplio.

Dentro del concepto de descargas contaminantes no debemos en modo alguno relegar a segundo término la contaminación sonora, ni despreciar por su humilde origen la intencionadamente provocada con la rotura de tubos de escape de distintos vehículos, principalmente motocicletas de escasa cilindrada.

Respecto a los productos que implican polución, es preciso efectuar apartados distintos. Existen bienes de consumo ordinario cuya mera utilización puede producir contaminación, como sucede por ejemplo en el nivel doméstico con los CFCs, combustibles e incluso productos tan aparentemente inocentes como las lámparas incandescentes y los fusibles eléctricos y en el empresarial con la utilización de pesticidas, abonos fosfatados, fertilizantes, etc; en otras ocasiones la polución de esos productos es indirecta y tiene lugar tras su consumo, bien debido a su propia naturaleza, como en el caso de las pilas o plásticos no biodegradables, bien por lo que suponen de costes para su reposición, como los productos desechables tales como maquinillas de afeitarse, cámaras de fotos, vasos, platos y cubiertos, envases no retornables, o materiales de deshecho en general.

Más grave por sus implicaciones sociológicas, que no necesariamente contaminantes, es el supuesto de vertidos industriales, emisiones de lluvia ácida y similares.

En este punto no debemos olvidar que los vertidos contaminantes pueden ser también realizados por los particulares. Entendemos incomprensible que siempre que se hable de la contaminación de las aguas se estime que la única referencia posible son las instalaciones industriales. Efectivamente, son éstas las que efectúan los grandes vertidos, pero por lo mismo sus actuaciones en perjuicio del medio ambiente son fácilmente controlables, tanto para evitar como para sancionar con posterioridad los daños ocasionados (fases ambas que se pueden completar con tributos, la primera mediante impuestos y la segunda por la vía de las tasas)<sup>11</sup>. Sin embargo los particulares no están exentos en modo alguno de culpa; al contrario, su labor se realiza normalmente de modo solapado de manera que es extremadamente difícil de captar y hace risible la sola idea de gravar a una economía doméstica con un tributo ecológico. Sin embargo son extremadamente frecuentes las llamadas a los servicios de limpieza municipales para proceder al desatascado de los desagües de las comunidades de vecinos, o de los

<sup>10</sup>Vid. en este sentido el completo listado de los incentivos y tributos medioambientales implantados en los países de la Unión Europea que nos ofrece GOMEZ-ACEBO (1995) en págs. 2 a 7.

<sup>11</sup>Ello no supone, como reiteradamente se ha criticado, que se permita su realización "previo pago de su importe", sino que, cuando efectivamente sea necesaria alguna emisión contaminante, debe efectuarse controladamente someténdola a la optimización de sus condiciones.

alcantarillados. Probablemente la contaminación que supone simplemente el lavar cada día la fuente de la ensalada acaba superando en importancia a un escape de una gran empresa, pues todos conocemos el alto poder contaminante del aceite -por mucho que el de oliva sea más biodegradable que el mineral-, que requiere un alto coste de depuración para volver a conseguir la limpieza de las aguas; y si esto es así no digamos ya el increíble catálogo, en que el preferimos no entrar, de productos de toda índole que ven terminar sus días para su usuario en el inodoro, pero que comienzan una nueva singladura en nuestros ríos y mares, con efectos no precisamente buenos para el medio ambiente.

Por ello entendemos que los gastos de depuración de aguas residuales e instalaciones de tratamiento y reciclado de residuos urbanos e industriales deben estar específicamente sufragadas con tributos que recaigan sobre los hechos que, sea intencionadamente o por simple negligencia e ignorancia, contribuyen a hacerlos imprescindibles.

Pero no termina aquí la responsabilidad en esta parcela, pues los municipios son titulares de los vertidos municipales y por lo tanto responsables de esos vertidos, en virtud del art. 25 Ley de Bases de Régimen Local. Así pues, es perfectamente posible establecer un tributo para ellos. Se puede oponer a ello el que también los Ayuntamientos se encuentran en una situación de penuria económica que los hace unos sujetos pasivos inidóneos, por no entrar a examinar la rica problemática que presenta la conceptualización de un ente público como sujeto pasivo. Sin embargo este problema se podría solventar en la práctica acudiendo a las diversas figuras tributarias que nuestro sistema ha configurado del lado del obligado, como podría ser el situar a las empresas o particulares causantes de los vertidos como sustitutos o, en todo caso, responsables de esos tributos.

Finalmente, conforman también un grupo de importancia los supuestos en que las implicaciones son simplemente medioambientales, aunque no ispongán contaminación, como es el caso de la utilización de energía en general, consumo de agua, productos forestales y tala de bosques, que exigen medidas distintas, en función de su naturaleza<sup>12</sup>.

### 3.- PROBLEMAS QUE PUEDE OCASIONAR SU IMPLANTACION.

El catálogo de dificultades que estos tributos plantean es indudablemente extenso. Así, PAJUELO (1983) se preocupa por la determinación objetiva de los llamados "costes sociales" con arreglo a los cuales han de fijarse los tipos impositivos, señalando también las posibles dificultades derivadas de la necesaria colaboración de los agentes contaminantes. ADAME (1993) nos llama la atención sobre la cuantificación económica de la externalidad, pues si la evaluación del daño es insuficiente se corre el riesgo de estimular la contaminación y si es excesiva puede ocasionar una paralización de la actividad productiva por falta de rentabilidad. GAGO (1993) señala las que se plantean en

---

<sup>12</sup>Así por ejemplo, este último supuesto podría paliarse mediante un gravamen suplementario al consumo de papel y cartón no reciclado.

cuanto a su definición, gestión y control. Y HERRERA y SERRANO (1994.B) añaden problemas de constitucionalidad desde una doble perspectiva: su carácter extrafiscal y su compatibilidad con los principios de justicia tributaria, que ALBIÑANA (1989) concretaba en los de capacidad económica y legalidad, que parecen contraponerse a la función extrafiscal perseguida.

Respecto a su constitucionalidad, estamos de acuerdo con HERRERA y SERRANO (1994.A) en que sí respetan la configuración del deber de contribuir contenida en el art. 31 CE en la medida en que se contribuye a la disminución de un gasto público. Además la capacidad sí se manifiesta expresamente en los casos en que se establece el gravamen sobre la producción, en la medida en que aparece un ahorro como consecuencia de prescindir de "tecnologías limpias". En todo caso, aún admitiendo que el principio de capacidad económica no siempre constituye el eje de estos tributos, la función extrafiscal también es constitucional, pues pese a que el art. 4 LGT sea preconstitucional la misma se asienta también en los arts. 40.1 y 130.1 CE, que establecen los principios rectores de la política social y económica. Constitucionalidad expresamente reconocida por el TC en las STC 27/1981, de 20 de julio, 37/1987, de 26 de marzo y 186/1993, de 7 de junio<sup>13</sup>. Por otra parte, el levantamiento de cargas públicas a que alude el art. 31 CE no tiene por qué ser directo, puede ser indirecto, evitando generación de costes.

Entrando en los problemas concretos que podrían producirse en el seno de las Comunidades Autónomas, el principal radica en el doble límite a que éstas se ven constreñidas, al tener que respetar tanto la materia impositiva del Estado como la de las entidades locales. Si habíamos presentado como una de las escasas soluciones autonómicas el establecimiento de impuestos medioambientales o ecológicos, no por ello debemos desconocer la posible duplicación de la materia impositiva también en este ámbito.

Así por ejemplo en el caso del agua, sobre la cual versan la mayoría de las exacciones autonómicas medioambientales, las competencias normativas se encuentran compartidas por las tres esferas de Administración territorial de nuestro país: la central, la autonómica y la local. Sin embargo estas cuestiones ya han recibido una solución por parte del Tribunal Constitucional; en concreto la STC 26 de marzo de 1987 nos indica que hay que recurrir al expediente de distinguir entre materia imponible y hecho imponible<sup>14</sup>, siendo la duplicidad de estos últimos lo único que prohíbe la LOFCA.

En todo caso, podría eludirse este problema, como sugiere CRUZ (1996), aplicando algún mecanismo de deducción sobre el impuesto estatal en el supuesto de

<sup>13</sup>Así por ejemplo, esta última reconoce expresamente que "constitucionalmente nada cabe objetar a que, en general, a los tributos pueda asignárseles una finalidad extrafiscal y a que, ya más en particular, las Comunidades Autónomas puedan establecer impuestos con ese carácter".

<sup>14</sup>Seguindo a ALBIÑANA (1989) entendemos por materia imponible u objeto del tributo "toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición, realidad que pertenece al plano de lo fáctico", mientras que el hecho imponible, a tenor del art. 28 LGT, sería el presupuesto fijado por la ley "para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria".

que se diera sobre alguno de ellos alguna modalidad de imposición conjunta con las Haciendas autonómicas<sup>15</sup>.

Por otra parte pueden surgir inconvenientes territoriales, de un lado en la medida en que la contaminación puede producirse en el territorio de varias CCAA, o tener su origen en una y sufrirse en otra, y de otro debido al denominado "efecto frontera". Pero los mismos podrían fácilmente solventarse mediante acuerdos entre las Comunidades afectadas, pues seguramente todas ellas estarán interesadas en alcanzar los mismos objetivos.

Finalmente, no debemos considerar estos tributos como la panacea de todos los males, pues los impuestos sobre el consumo son buenas soluciones para abordar los problemas ambientales asociados al propio consumo, pero no lo son tanto para resolver los derivados de la producción. Aparte de que "en los llamados tributos ecológicos lo que se persigue es, como en el resto de los tributos de ordenación, no tanto una finalidad recaudatoria, sino más bien de intervención en la conducta de los particulares, desincentivando aquellas conductas que puedan ser consideradas como perjudiciales a toda la colectividad", como señala VICENTE-ARCHE (1994).

#### 4.- VENTAJAS QUE PRODUCEN.

Entre los tributos con fines extrafiscales presentan la mayor ventaja aquellos destinados a la protección del medio ambiente por la gran aceptación social que les otorga su fin, además del respaldo que tienen dentro de la Unión Europea<sup>16</sup>, reacia en general a que sus Estados miembros instauren nuevas trabas fiscales que puedan dificultar la libre competencia entre las regiones, ocasionada por la diferente carga fiscal. Respaldo que llega al punto de haber incluido esta materia dentro de los Fondos de Cohesión, con casi la mitad de su dotación. Además, más allá de la órbita puramente teórica, ya se han realizado estudios de impacto económico respecto a los tributos medioambientales, cuyas conclusiones en general son optimistas respecto a sus efectos sobre el conjunto de la economía<sup>17</sup>.

Está fuera de toda duda en el momento actual la necesidad de que los poderes públicos intervengan para proteger el medio ambiente. Sin embargo, como pone de manifiesto GOMEZ-ACEBO (1995), los instrumentos más habituales de las políticas de

---

<sup>15</sup>Entendemos que ello no sería necesario en la medida en que se estableciera como subida de precio compensatoria de costes sociales.

<sup>16</sup>En cuyo seno ya hay aprobadas dos Directivas, la 75/442/CEE sobre régimen de residuos sólidos y la 78/319/CEE sobre residuos tóxicos y peligrosos, a las que debe añadirse la Propuesta de Directiva de 30 de junio de 1992 [COM (92 226 final)] para establecer el llamado tributo ecológico armonizado sobre consumos específicos de carburantes, combustibles y energía eléctrica.

<sup>17</sup>Y también de la ecología. Así, ADAME (1993) nos pone de manifiesto cómo en Suecia la contaminación por azufre ha disminuido en los últimos quince años en un 80% como consecuencia de la aplicación de un impuesto a las industrias causantes de la contaminación.



protección medioambiental, como prohibiciones, limitaciones, autorizaciones, controles directos, estándares, etc, conllevan un alto coste para la economía. Frente a ellos, el Informe de la OCDE sobre Fiscalidad y Medio Ambiente de 1993, del Comité de Políticas de Medio Ambiente y del Comité de Asuntos fiscales argumenta la superioridad de los impuestos y cánones<sup>18</sup>.

HIGON y ROIG (1992) resumen sus ventajas en tres respecto a los controles directos: 1) Los impuestos proporcionan incentivos a la innovación y al desarrollo de tecnologías y productos menos contaminantes; 2) Representan un menor coste de control de la contaminación para el conjunto de la sociedad, y 3) constituyen una notable fuente potencial de recursos. A lo cual añade SANCHEZ (1996) que "la eficacia es una de las principales virtudes del método fiscal. Esto es, conlleva una más eficiente distribución del esfuerzo de control de la contaminación entre los agentes contaminadores, al tenerse en cuenta la curva de costes marginales específicos -o sea, la diversidad de las empresas-, por lo que cada empresa reducirá la contaminación hasta que el coste que le suponga tal impuesto sea igual a su coste de reducción".

La conciencia social está indudablemente en favor del principio "quien contamina, paga", que podemos definir con HERRERA y SERRANO (1994.B) como que "los costes sociales derivados del deterioro ambiental deben recaer sobre los sujetos que contaminan. Esta regla puede instrumentarse a través de medios administrativos (imponer niveles máximos de emisiones contaminantes, dejando a cargo de las empresas la correspondiente carga económica), pero incluye también el establecimiento de tributos".

Además, es uno de los medios más útiles para la financiación de planes de conservación, prevención y mejora del medio ambiente.

Por otra parte hay que tener en cuenta que con ellos se consigue de un modo extremadamente claro el objetivo de corresponsabilidad fiscal que es el principal argumento esgrimido en el momento actual por las CCAA para conseguir el aumento de sus ingresos.

Indudablemente, existen íntimas relaciones entre el medio ambiente y la ordenación del territorio, de modo que son los entes territoriales los idóneos para efectuar esta regulación<sup>19</sup>. Aunque desde luego nada obsta a las actuaciones concertadas, idóneas en casos de extraterritorialidad.

Un campo destacado de la gestión ambiental es el de las funciones administrativas de prestación de servicios ambientales, en los que puede establecerse una relación directa entre el coste del uso o consumo ambiental-calidad de uso o

---

<sup>18</sup>Los cuales pueden aplicarse como instrumento de política económica, incidiendo incluso en la vertiente del gasto, mediante la concesión de beneficios fiscales a quienes reduzcan la contaminación.

<sup>19</sup>Ello desde luego, sin perder de vista que existirán problemas de gestión ambiental que superen los ámbitos de las CCAA e incluso los ámbitos territoriales de los propios Estados, en los que será imprescindible la actuación reglamentadora de éstos.

consumo, de importancia fundamental en la determinación del tipo de políticas ambientales posibles.

Finalmente, los impuestos ecológicos suman una función controladora, o si se quiere mejor racionalizadora, para el uso de determinados recursos de la CCAA.

## 5.- SITUACION ACTUAL EN NUESTRO PAIS.

Hasta el momento, el Estado central recauda los llamados impuestos especiales de fabricación, ya firmemente asentados y con un poder recaudatorio considerable, a los que han de añadirse las exacciones de las Leyes de Aguas y de Costas, (Ley 29/85, de 2 de agosto, y Ley 22/88, de 28 de julio, respectivamente), con sus desarrollos correspondientes<sup>20</sup>, y el canon sobre la producción de energía eléctrica creado por la Ley 7/1981, de 25 de marzo<sup>21</sup>; conformándose las entidades locales con la exacción de la tasa por recogida de basura. Dejando aparte estas figuras, los supuestos de tributos medioambientales son escasos y fragmentarios. Todos ellos se han establecido en el seno de Comunidades Autónomas, siendo la catalana la pionera entre ellas.

Efectivamente, la creación de tributos propios se inicia por parte de las Comunidades Autónomas en el año 1981<sup>22</sup> a través del establecimiento por la Generalidad de Cataluña del denominado "canon de saneamiento de aguas". Además, la Ley 5/1990, de Infraestructuras Hidráulicas de Cataluña establece un canon de infraestructuras hidráulicas<sup>23</sup>, y el art. 33 Ley 6/93, de 15 de julio, reguladora de residuos, instituye tasas por reciclaje, tratamiento y eliminación de residuos.

<sup>20</sup>En el ámbito estatal existen cuatro tributos relacionados con la fiscalidad de las aguas: el canon de regulación, la tarifa de utilización del agua, el canon de vertidos y el canon de ocupación del dominio público hidráulico.

\* El canon de regulación se exige por las obras realizadas por la administración hidráulica competente para mantener la permanencia y disponibilidad de las aguas fluviales y caudales subterráneos, de modo que atiende tanto a los gastos de inversión como los posteriores de explotación y conservación de dichas obras, gravando los beneficios que se obtienen de ellas.

\* La tarifa de utilización del agua grava el aprovechamiento y disponibilidad del agua resultante de obras específicas.

\* El canon de vertidos grava los vertidos contaminantes realizados sobre el dominio público hidráulico, siempre que dichos vertidos no perjudiquen al medio ambiente.

\* Y el canon de ocupación del dominio público hidráulico, o de utilización de cauces y lechos, se destina a la protección y mejora del dominio público hidráulico, por ocupación, utilización o aprovechamiento de sus materiales.

<sup>21</sup>Desconocemos si se ha introducido alguna previsión tributaria en el Proyecto de Ley de Envases y Residuos de Envases aprobado por el gobierno a principios de septiembre de 1996.

<sup>22</sup>Ley 5/1981, de 4 de junio, sobre desarrollo legislativo en materia de evacuación y tratamiento de aguas residuales, que se completa con la Ley 19/1991, de 7 de noviembre, de reforma de la Junta de Saneamiento, modificada por la Ley 7/94, de 18 de mayo.

<sup>23</sup>Que tiene la naturaleza de recargo local.

Cánones de saneamiento existen también en las Comunidades Autónomas de Asturias, Baleares, Galicia, Navarra, La Rioja y Valencia<sup>24</sup>, a los que se añaden el canon de vertido de Canarias<sup>25</sup> y la tarifa de depuración de aguas residuales de Madrid<sup>26</sup>.

Mayor importancia deberían tener los impuestos, que sin embargo apenas existen en el momento actual. Un supuesto particular es el caso de Canarias, cuyas características especiales dentro del sistema impositivo español y europeo le permitieron establecer el Impuesto Especial sobre Combustibles Derivados del Petróleo regulado por la Ley 5/1986, de 20 de julio y su Reglamento contenido en el Decreto 22/87, de 13 de marzo.

Sin embargo en el campo específico de las empresas contaminantes la única figura que ha merecido indiscutidamente la denominación de impuesto es el llamado Impuesto sobre Instalaciones que Inciden en el Medio Ambiente, establecido por la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares mediante la Ley 12/1991, de 20 de diciembre, al que hay que añadir en el momento actual el instaurado en Galicia mediante la Ley 12/95, de 29 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Contaminación Atmosférica.

Al impuesto balear hay que reconocerle el mérito de ser el primero de cierto poder recaudatorio que no incide sobre los juegos de azar, pues su hecho imponible es "la titularidad por el sujeto pasivo de cualquier tipo de instalaciones y estructuras que se destinen a las actividades de producción, almacenaje, transformación, transporte efectuado por elementos fijos y suministro de energía eléctrica y de carburantes y combustibles sólidos, líquidos o gaseosos, así como a las de comunicaciones telefónicas o telemáticas".

Frente a este artículo se planteó recurso de inconstitucionalidad nº 838/1992, admitiéndose a trámite por providencia del Tribunal Constitucional de 28 de abril del mismo año. El argumento central del recurso es la invasión del sistema impositivo local, protegido por el art. 6.3 de la LOFCA, puesto que se gravan materias sujetas por tributos locales, como el Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Sin embargo, a la luz de la jurisprudencia constitucional recaída hasta el momento, entendemos que de declararse su inconstitucionalidad sería por las fórmulas concretas adoptadas para la cuantificación de su capacidad económica, no en cuanto a la posibilidad en sí de su existencia.

Así pues, son muchos los ámbitos que aún quedan por cubrir, bien siguiendo el ejemplo de otras Comunidades Autónomas -o incluso de otros territorios comunitarios

---

<sup>24</sup>Establecidos, respectivamente, por las Leyes autonómicas 1/1994, de 21 de febrero; 9/91, de 27 de noviembre, con desarrollo reglamentario en el Decreto de 27 de febrero del siguiente año; Ley 8/1993, de 23 de marzo; Ley Foral 10/1988, de 20 de diciembre, desarrollada en el Decreto Foral 26/1989, de 2 de febrero; Ley 7/1994, de 19 de junio, y Ley 2/1992, de 26 de marzo, con los Decretos 9/1993, de 25 de enero y 18/1993, de 8 de febrero.

<sup>25</sup>Reglamentado en el Decreto 174/1994, de 29 de julio.

<sup>26</sup>Que data ya de la Ley 17/1984, de 20 de diciembre.

européos-, bien instituyendo tributos adaptados a la estructura económica específica de esta Comunidad Autónoma.

## 6.- CONCLUSIONES:

En el caso de prestaciones de servicios por las Comunidades Autónomas, no existe divergencia alguna, ni doctrinal, ni económica ni siquiera desde el punto de vista de los interesados, en que el usuario debe soportar su coste total. Sin embargo el concepto de coste total no se ha venido aplicando correctamente, pues entendemos nosotros que debe incluir no sólo los directos, sino también indirectos, como los que pudieran ser de saneamiento, o para reponer las circunstancias medioambientales a un nivel óptimo tras la degradación que puedan ocasionarle aquéllos. Ello puede hacerse incluyéndolos en el precio, pero entendemos que tendría menor rechazo social si se originase una exacción tributaria independiente, para que el consumidor pudiera distinguir claramente ambas partidas.

Es imprescindible efectuar con carácter previo a su establecimiento una campaña de concienciación social para que el consumidor comprenda los objetivos medioambientales perseguidos, de forma que asuma el tributo con un grado mínimo de rechazo.

La Comunidad Autónoma de Castilla y León todavía no ha hecho uso de su capacidad normativa en el ámbito de la imposición propia, de modo que su recaudación en esta parcela es nula. El establecerlos en el campo que proponemos no sólo sería un exponente del ejercicio de una capacidad impositiva en el ámbito de sus competencias, sino que, además de originar ingresos tributarios, ayudaría a una mejor utilización de los recursos propios. Ciertamente los ingresos generados no van a ser muy cuantiosos, pero probablemente sí puedan ir incrementándose en el futuro a medida en que se va evolucionando, lo cual no creemos que sea una desventaja, sino al contrario. Desde luego, no creemos en la bondad de establecer impuestos de nulo poder recaudatorio, como los que existen en algunas CCAA, pero tampoco defendemos la instauración de los que produzcan ingresos excesivos desde un primer momento, pues podrían elevar la presión fiscal hasta un punto que redundaría en perjuicio del propio sujeto activo del tributo.

Entendemos que la implantación de tributos medioambientales -siempre que sean de fácil gestión para la administración y para el sujeto pasivo- es un ejemplo a seguir por todas las administraciones autonómicas, pues suponen una fuente de ingresos tanto por lo que se recauda como por lo que su establecimiento puede provocar de ahorro para la Comunidad.

**BIBLIOGRAFIA:**

ADAME MARTINEZ, F.D. (1993): "El impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente de la Comunidad Autónoma de Baleares". CIVITAS Revista Española de Derecho Financiero nº 83, págs. 433-465.

ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C. (1981): "Los impuestos de ordenamiento económico". Hacienda Pública Española nº 71, págs. 17-29.

ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C. (1989): "La doctrina del Tribunal Constitucional sobre un impuesto de ordenamiento socioeconómico". Crónica Tributaria nº 58, págs. 23-31.

CARBAJO VASCO, D. (1993): "La imposición ecológica en España. El caso de la fiscalidad de las aguas". Impuestos 1993/II, págs. 265-275.

CHECA GONZALEZ, C. (1987): "El impuesto sobre tierras infrutilizadas de la Comunidad Autónoma Andaluza. Comentario a la STC 37/87, de 26 de Marzo". Impuestos nº 1987/I, págs. 661-676.

CORS MEYA, X.J. (1993): "Calificación de los cánones sobre el agua". Revista de Hacienda Autonómica y Local nº 67, págs. 73-97.

CRUZ RODRIGUEZ, B. de la (1996): "¿Qué futuro tienen los impuestos propios de las Comunidades Autónomas?" Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública nº 239, págs. 43-83.

GAGO RODRIGUEZ, A. (1993): "Recursos tributarios y financiación de las comunidades autónomas en España: propuestas de reforma. PALAU 14. Revista Valenciana de Hacienda Pública nº 19, págs. 113-125.

GAGO RODRIGUEZ, A. y LABANDEIRA VILLOT, X. (1994): "Instrumentos tributarios para las políticas del medio ambiente". PALAU 14. Revista Valenciana de Hacienda Pública nº 23, págs. 243-257.

GOMEZ-ACEBO Y SOLAR, R. (1995): "Los tributos medioambientales en los países de la Unión Europea". Cuadernos de Actualidad H.P.E. nº 1/1995, págs. 1-9.

HERRERA MOLINA, P.M. Y SERRANO ANTON, F. (1994): "Aspectos constitucionales y comunitarios de la tributación ambiental (Especial referencia al impuesto sobre el dióxido de carbono y sobre la energía)". CIVITAS Revista Española de Derecho Financiero nº 83, págs. 457-502.

HERRERA MOLINA, P.M. Y SERRANO ANTON, F. (1994): "La protección fiscal del medio ambiente en la Comunidad Europea a la luz de la Constitución". Noticias de la Unión Europea nº 117, págs. 47-57.

HIGON TAMARIT, F. y ROIG COTANDA, J.M. (1992): "Los impuestos verdes en la Comunidad Europea". IV Congreso Nacional de Economía: Desarrollo Económico y Medio Ambiente. Ed. Aranzadi.

JIMENEZ COMPAIRED, I. (1994): "La imposición propia de las Comunidades Autónomas". BOE

MAGADAN DIAZ, M. y RIVAS GARCIA, J.I. (1996): "La fiscalidad de las aguas en España". Impuestos nº 9, págs. 30-40.

MONASTERIO ESCUDERO, C. y SUAREZ PANDIELLO, J. (1993): Financiación autonómica y corresponsabilidad fiscal en España. Fundación BBV, Bilbao.

O.C.D.E. (1994): La fiscalidad y el medio ambiente. Mundi-Prensa Libros. Madrid.

PAJUELO MACIAS, A. (1983): "Los tributos contra la contaminación como posibles "tributos propios" de las Comunidades Autónomas: Especial referencia a una Ley de Cataluña". Revista de Hacienda Autonómica y Local nº 38, págs. 377-388.

ROSEMBUJ, T. (1994): "El tributo ambiental. Primeras reflexiones en torno a los principios comunitarios y constitucionales". Impuestos 1994/I, págs. 104-117.

SANCHEZ PINO, A. J. (1996): "El efecto invernadero: alternativas en la intervención de la Unión Europea (especial referencia a la propuesta de Impuesto sobre las emisiones del dióxido de carbono y la energía)". Noticias de la Unión Europea nº 138, págs. 79-89.

SIMON ACOSTA, E. (1981): "Consideraciones acerca del canon sobre la producción de energía eléctrica". CIVITAS Revista Española de Derecho Financiero nº 32, págs. 603-629.

VICENTE-ARCHE COLOMA, P. (1994): "Algunas reflexiones sobre los impuestos propios de las Comunidades Autónomas". PALAU 14. Revista Valenciana de Hacienda Pública nº 23, págs. 5-21.