

## *Impuestos Verdes Autonómicos vs Principios Tributarios del Ordenamiento Español*

Isabel YAGÜE BALLESTER

### RESUMEN

Dentro de los instrumentos económicos para la protección del medio ambiente, están los fiscales. En el caso Español, han sido las CCAA las que han desarrollado en mayor medida este tipo de instrumentos. Estas iniciativas son aplaudidas tanto desde el punto de vista del derecho interno como desde instancias internacionales (UE, OCDE). Sin embargo, no podemos olvidar que los nuevos instrumentos deben respetar los principios del derecho medioambiental y fiscal recogidos en los Tratados Constitutivos de la UE, así como los principios recogidos en el Art. 31.1 de la Constitución Española, los principios rectores de la política social y económica en relación con el medio ambiente (Art. 45 CE) y los principios de la financiación autonómica (Art. 156 y 157 CE y LOFCA). Este estudio realiza una revisión estos principios y su cumplimiento en los impuestos medioambientales en las CCAA que pioneras en esta legislación.

**PALABRAS CLAVE:** Impuesto medioambiental, capacidad económica, extrafiscalidad, doble imposición, territorialidad, contaminación ambiental.

### SUMMARY

Environmental taxation is an economic corrective instrument for environmental protection. In Spain, Autonomous Governments have been responsible for the developed these legal procedures. These legal actions are welcomed

both by national and international estaments. However, it must not be forgotten that new legal instruments must comply with the environmental and tax law principles stated in the following: (i) EU Foundation Treaties; (ii) Article 31.1 of the Spanish Fundamental Law; (iii) Economic and social political basis relative to the environment (Article 45 CE); (iv) Financial basis of the Autonomous Governments (Articles 156, 157 CE and LOFCA). These Research work reviews these principles and how they are fulfilled and accomplished by the Autonomous Governments pioneering this environmental tax law.

**KEY WORDS:** Environmental Tax, Economic capacity, double taxation, environmental pollution.

## INTRODUCCIÓN

De todos es conocido que el interés por el medio ambiente va en aumento, y esto ya sea entre particulares o en el ámbito de las Administraciones Públicas. Este interés por el medio la cuestión medioambiental desde las distintas ramas del saber, se ha visto impulsada en la década de los 90 por distintas Conferencias internacionales<sup>1</sup>, y ha traído como lógica consecuencia un incremento de los instrumentos de tutela, ya sean administrativos ya sean económicos. Así lo ha expresado el profesor PÉREZ MORENO<sup>2</sup> «A pesar de no haber transcurrido muchos años, la intensificación de la que podemos calificar como "cuestión ambiental" ha demostrado ya la existencia de una nota de transitoriedad en los instrumentos de tutela. Unos han sido superados, otros han demostrado su inviabilidad o su ineficacia, y nuevos factores de tutela cuyo tratamiento no es conocido claman por la creación de otras formas de tutela». Pues bien, dentro de los instrumentos económicos para la protección del medio ambiente están los fiscales; de ahí que hayamos escogido como tema de nuestro estudio el Estado actual de los impuestos medioambientales en las CC.AA.

No hablaremos, por tanto de otros tributos autonómicos como las tasas o cánones de saneamiento o de vertido que existen en diversas CC.AA.<sup>3</sup>, sino

---

<sup>1</sup> Cumbre de la Tierra en Río de Janeiro, 1992.

Cumbre de Kioto, 1996.

Cumbre de Nueva York, 1997.

<sup>2</sup> PÉREZ MORENO, A.: *Instrumentos de tutela ambiental*, Ponencia presentada al I Congreso Nacional de Derecho Ambiental, Madrid 1995, ISBN 84-605-2809-X.

<sup>3</sup> Ley 7/94 de Andalucía, que regula el canon de vertido, Ley 9/97 de Aragón que regula el canon de saneamiento, Ley 1/94 de Asturias que regula el canon de saneamiento de aguas. Ley

únicamente de aquellos que las propias leyes autonómicas califican como impuestos. Entendemos por impuesto aquella prestación pecuniaria requerida a los particulares por vía de autoridad, a título definitivo y sin contrapartida, con el fin de cubrir las obligaciones públicas (GASTÓN JEZE).

Se caracteriza por tanto por ser obligatorio y por la falta de correspondencia entre su pago y cualquier compensación directa de su pago por parte del Estado. Por último del impuesto no cabe esperar un reembolso por parte del Estado, se hace a título definitivo. Con esto podemos decir que el fin primordial del Impuesto es el de conseguir ingresos para que el Estado pueda cumplir los fines que se le asignan en cada momento histórico. Su fin principal es el recaudatorio, o lo que se ha dado en llamar fin fiscal del tributo. Mas tarde aparecen los tributos que buscan no solo este fin recaudatorio, que en último término parece inseparable de todo tributo, son los tributos con una finalidad *extrafiscal* o «*de ordenación*». *Son aquellos que se proponen un fin político, social o económico de los que se encuentran en la Constitución y de los cuales hablaremos más tarde en este trabajo.*

Lo que nos proponemos en este estudio de los impuestos autonómicos medioambientales es comprobar si respetan los principios generales de nuestro sistema tributario. Esto nos llevara a estudiar los principios medioambientales del derecho europeo recogidos en los Tratados constitutivos y las líneas que se van abriendo paso poco a poco a través de Organizaciones y Conferencias internacionales (OCDE, Cumbre de la Tierra de Río de Janeiro...), los principios recogidos en el artículo 31.1 de la Constitución, los principios rectores de la política social y económica en relación con el medio ambiente (art. 45 CE), los principios de la financiación autonómica (arts. 156 y 157 de la CE y LOFCA). Una vez realizado este estudio podremos concluir si las diversas figuras respetan estos principios, ya que aunque desde diversas instancias internacionales se insta al uso de estas figuras, las que se adopten en el marco de nuestro derecho interno deben respetar el marco establecido por la Constitución y las leyes para todo el sistema tributario.

## 1. MARCO COMUNITARIO

Es sabido que, los Estados miembros de la Comunidad Europea integran en sus propios Ordenamientos Jurídicos las fuentes del Derecho Comunitario.

---

9/91 de las Islas Baleares, que regula el canon de saneamiento de aguas, Ley 20/90 de Cataluña que regula el canon de saneamiento de aguas, Ley 5/90 de Cataluña que regula el canon de infraestructura hidráulica, Ley 8/93 de Galicia regula el canon de saneamiento, Ley 2/92 de Valencia que regula el canon de aguas.

Fuentes que incluyen los Tratados constitutivos, el conjunto de actos que componen el llamado Derecho derivado, los acuerdos internacionales concluidos por la Comunidad y por los Estados entre sí para asegurar el cumplimiento de los Tratados y los Principios Generales del Derecho. Lo interesante para el tema aquí tratado es que los principios medioambientales recogidos en los Tratados constitutivos, forman parte del derecho interno y, al estar establecidos en un texto de máximo rango, las normas tributarias deberán tenerlos en cuenta, como deben tener en cuenta los principios establecidos en el artículo 31, 45 o 156 de la CE.

También trataremos de la posible influencia en nuestro derecho de Conferencias y Foros internacionales de ámbito más amplio, como pueden ser los Informes de la OCDE o las Actas finales de la Conferencia de la Tierra celebrada en Río en 1992.

### 1.1. EL MEDIO AMBIENTE EN LOS TRATADOS CONSTITUTIVOS DE LA UNIÓN EUROPEA

Lo primero que llama la atención, es que, en su inicial redacción, ninguno de los Tratados Constitutivos de las entonces llamadas Comunidades Europeas (1951-1957), hacía referencia expresa al Medio Ambiente. Para comprender con la mentalidad de hoy día esta ausencia, hay que tener en cuenta que las Comunidades Europeas nacen como una respuesta a la necesidad de reconstrucción de la Economía Europea tras la Segunda Guerra Mundial. No hay pues, en la lejanía de los años 50, ningún interés por la salvaguarda y preservación del medio; si no más bien, un interés por la salvaguarda y preservación de la naciente industria europea frente a la americana.

Consecuencia de este interés económico, es que las primeras Directivas en materia de medio ambiente se justificaron a partir del artículo 100<sup>4</sup> y del artículo 235<sup>5</sup> del Tratado CEE. Es decir, que las primeras actuaciones en materia medioambiental se hicieron sin un verdadero apoyo por parte de los Tra-

---

<sup>4</sup> Norma para proceder a la aproximación de las legislaciones de los Estados Miembros cuando estas pudieran incidir en el funcionamiento del Mercado Común. Ejemplos de Directivas Medioambientales aprobadas por esta vía son: Directiva 67/568 sobre notificación, clasificación, envasado y etiquetado de sustancias peligrosas, Directiva 70/157 sobre el nivel sonoro admisible y dispositivo aplicable en los vehículos de motor, Directiva 70/220 sobre medidas contra la contaminación atmosférica causada por las emisiones de vehículos de motor.

<sup>5</sup> Artículo del que se hace uso cuando se dan los siguientes requisitos: «1) no provisión expresa de potestades y competencias de medio ambiente en el Tratado; 2) necesidad de acción comunitaria (juicio político); 3) en el funcionamiento del mercado común ...; 4) para lograr uno de

tados Constitutivos hacia la protección del medio, sin embargo se encontraron los caminos para interpretar éstos conforme a las nuevas necesidades y tendencias sociales. Será mucho más tarde, con el Acta Única Europea<sup>6</sup>, cuando se introducen en el Tratado CEE un conjunto de normas relativas al medio ambiente, a través del nuevo Título VII de la Parte III (artículos 130 R a 130 T).

Posteriormente, el Tratado de la Unión Europea (Maastricht, 7 de febrero de 1992) aportó algunos cambios en la redacción de los preceptos, cuya numeración originaria persiste, aunque agrupados ahora en el título XVI («Medio ambiente») de la parte tercera («Políticas de la Comunidad») del Tratado CE. También se han incluido referencias expresas al medio ambiente entre los objetivos y acciones generales de la Comunidad (arts. 2 y 3 Tratado CE). Señalamos brevemente que el artículo 130 R del TUE establece los objetivos y los principios en que se basa la política medioambiental de la Unión: principio de cautela y de acción preventiva, principio de corrección en la fuente y principio quien contamina paga. Lo ponemos de manifiesto, porque recogen en un texto legal de máximo rango, principios recomendados (como veremos más adelante) por la OCDE en diversos informes y que también aparecen en el artículo 45 de la CE. Estos principios resumen el modo de actuar para corregir los problemas ambientales. Primero, evitar la generación de contaminaciones o molestias (prevención); segundo, eliminar o disminuir las contaminaciones o molestias que no hayan podido ser evitadas (corrección); por último, atribuir los costes de prevención y corrección de los inconvenientes ambientales al autor de los mismos («quien contamina paga»). A esto habría que añadir las medidas de intervención pública, cuyos costes pueden llegar a ser asumidos por la Comunidad, cuando resulten «desproporcionados» para los Estados (art. 130S5 Tratado CE).

En todos los casos, nos encontramos ante principios generales del Derecho que cumplen en materia ambiental, las mismas funciones que en cualesquiera otros ámbitos. Por una parte, en la tarea de aplicación del Derecho, los principios deben ser usados como elementos de interpretación de las normas. Por otra parte, deben emplearse como elementos integradores de las lagunas nor-

---

los objetivos de la Comunidad (el preámbulo y el artículo 2 configuran indirectamente al medio ambiente como uno de los objetivos,..., sin perjuicio de que además hoy se admite que el Tratado como un todo puede utilizarse para determinar los objetivos de la Comunidad)». ALONSO GARCÍA, E.: *El derecho ambiental de la Comunidad Europea. Vol. I: El marco constitucional de la Política comunitaria del medio ambiente. Aplicación de la legislación ambiental comunitaria*, pp. 34 y 35.

<sup>6</sup> Acta Única Europea es la duodécima de las revisiones del Tratado CEE que entró en vigor el 1 de julio de 1987.

mativas, permitiendo dar una solución a los problemas que exigen una respuesta jurídica. Presentan, así, los conocidos problemas de posible indeterminación de sus contenidos y de necesidad de compaginación entre principios que pueden resultar parcialmente contradictorios. Al hilo de los casos requeridos de la aplicación de principios, cabrá especificar sus contenidos y resolver los enfrentamientos con otros principios. Los principios positivizados en el TUE forman parte del ordenamiento jurídico de la Comunidad Europea y también de los ordenamientos jurídicos de los Estados miembros, que han incorporado los contenidos del Tratado por su misma ratificación y publicación.

El artículo 130 S del TUE establece el procedimiento de aprobación de las normas medioambientales. Esta norma es de gran importancia; ya que hasta la aprobación del TUE, todas las normas medioambientales debían ser aprobadas por unanimidad. Con el TUE, la mayor parte de tales decisiones deben tomarse conforme al denominado procedimiento de cooperación, por mayoría cualificada del Consejo, mientras no exista oposición del Parlamento Europeo (art. 130.S.1 Tratado CE, que remite al art. 189.C). Junto a esa regla general, el quórum cualificado de la unanimidad se mantiene como excepción para tres supuestos: decisiones de tipo fiscal, de ordenación territorial y uso del suelo, así como en materia hidráulica y energética. Estos supuestos requieren la unanimidad del Consejo, aunque se permite que el propio Consejo flexibilice esta exigencia, determinando las decisiones que pueden ser tomadas por mayoría cualificada (art. 130.S.2 Tratado CE)<sup>7</sup>.

Finalmente en este recorrido por los Tratados Constitutivos de la Unión Europea en las sucesivas modificaciones que han tenido en lo que a la materia ambiental se refiere, hay que aludir al Tratado de Amsterdam<sup>8</sup>. Las modificaciones introducidas en los artículos dedicados al medio ambiente (Título XIX), saltan rápidamente a la vista:

1) Artículo 130 R 2; (con la nueva numeración artículo 174) se elimina la alusión a que la política de medio ambiente debe integrarse dentro de la definición y realización de las demás políticas de la Comunidad. Esta intención pasa a formar parte de un artículo separado: el nuevo artículo 3 C.

2) El artículo 130 S (artículo 175 actual) muestra dos cambios importantes. Por una parte, es un claro ejemplo de la ampliación del ámbito de Consul-

---

<sup>7</sup> Existe otro procedimiento que es el de codecisión, para la adopción de los programas de acción ambiental, que utiliza el sistema del comité de conciliación en caso de oposición del Parlamento (art. 130.S.3 Tratado CE, que remite al art. 189.B).

<sup>8</sup> Tratado de Amsterdam de 2 de octubre de 1997.

ta del Comité de las Regiones. Hasta ahora esta (consulta) no era necesaria en ningún proceso normativo en materia de medio ambiente. A partir de ahora, dicha consulta es preceptiva para cualquier acción que se emprenda en este tema.

La segunda de las novedades que se observa en el artículo 130 S, es la desaparición del Procedimiento de cooperación del artículo 189 C, que antes se utilizaba para las medidas ambientales cuyo objeto exclusivo era la protección del ambiente, adoptada por la CEE en virtud del principio de subsidiariedad (artículo 130 S 1), el único procedimiento que permanece para adoptar medidas medioambientales es el renovado procedimiento de codecisión del artículo 189 B, que sigue manteniendo el quórum de la unanimidad para los siguientes supuestos:

- Disposiciones esencialmente de carácter fiscal.
- Medidas de ordenación territorial y de utilización del suelo con excepción de la gestión de los residuos y las medidas de carácter general, así como medidas relativas a la gestión de recursos hídricos.
- Medidas que afecten de forma significativa a la elección de un Estado miembro entre diferentes fuentes de energía y a la estructura general de su abastecimiento energético.

Concluyendo, podemos decir que el nuevo Tratado ha introducido cambios institucionales significativos en lo relativo al papel del Parlamento, sin embargo, en cuanto al modo de acordar actos de naturaleza ambiental, no ha cambiado la regla de la unanimidad para aquellas cuestiones de naturaleza esencialmente fiscal. En consecuencia, en nuestra materia estamos en mismo punto en que nos encontrábamos con el Acta Unica Europea. Difícilmente podremos avanzar en el uso de los impuestos como instrumento de mejora del medio, si no se flexibiliza la regla de la unanimidad, sobretodo en aquellos impuestos que al incidir sobre fuentes de energía necesitan de medidas globales para que los efectos positivos sobre el medio sean visibles.

## 1.2. ESPECIAL ATENCIÓN AL V PAMA, A LA DECLARACIÓN DE RÍO Y A LOS INFORMES DE LA OCDE

Vamos a fijar ahora nuestra atención en una serie de textos de carácter político, y por tanto no directamente aplicables en nuestro derecho. Todos ellos tienen en común el poner un énfasis especial en las ventajas de los instrumentos fiscales para la protección del medio ambiente y el emanar de instituciones a las

que de un modo u otro España se encuentra unida. Son documentos que recogen el cambio paulatino que en la percepción del medio ambiente se va dando en los países de nuestro entorno. Sabido es que la vida va antes que la norma; bien, pues estos son los textos que en mayor medida se acercan y tienen una posterior influencia en las políticas legislativas de los países a los que agrupan.

En primer término hay que referirse al **V Programa de Acción medioambiental**<sup>9</sup> aprobado por la Unión Europea, de acuerdo con el artículo 130 S 3 del TUE que establecía la posibilidad de que el Consejo establezca programas de acción medioambiental, amplía la gama de instrumentos para la protección del medio. Mientras que los anteriores Programas solo se hacían eco de los instrumentos normativos en este se propone el uso de Instrumentos administrativos que establezcan a través de normas los estándares ambientales que garanticen el mercado interior, Instrumentos de mercado que cambien las conductas de consumo y que internalicen los costes de la degradación del medio (a través de tasas, impuestos, incentivos y deducciones fiscales<sup>10</sup>), Instrumentos horizontales (ayudas a la investigación y desarrollo, información y educación en estos temas...), Instrumentos financieros (fondos aplicados a fines ambientales: LIFE, Fondos estructurales, Fondos de cohesión).

En segundo término podríamos hablar de la **Declaración de Río sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo**<sup>11</sup> que recoge en su Principio 16, el principio quien contamina, paga de la siguiente forma: *«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, teniendo debidamente en cuenta el interés público y sin distorsionar el comercio ni las inversiones internacionales»*.

Otros documentos que se hacen eco de la necesidad de poner en práctica este principio a través de instrumentos fiscales son el Informe de la Agencia Europea del Medio Ambiente (AEMA) titulado «El tributo ambiental. Aplicación y efectividad sobre el medio ambiente»<sup>12</sup> o los Informes de la OCDE

---

<sup>9</sup> DOCE 93/C 138/01 de 17 de mayo de 1993. Resolution of the Council and Representatives of the Governments of the Member States, meeting within the Council of 1 February 1993 on a Community programme of policy and action in relation to the environment and sustainable development.

<sup>10</sup> Se considera aquí también que el tributo puede ser un instrumento que incida en el comportamiento de los consumidores a favor o en contra de un producto contaminante y ser por tanto un instrumento que incida en las respuestas del mercado.

<sup>11</sup> Emanada de la «Cumbre de la Tierra» celebrada en Río de Janeiro del 3 al 14 de junio de 1992.

<sup>12</sup> AEMA: *El tributo ambiental. Aplicación y efectividad sobre el medio ambiente*. Serie de cuestiones medioambientales n.º 1, Copenhague, 1996.

que sobre estos temas viene publicando desde 1972. En concreto en 1994 el Informe titulado «La fiscalidad y el Medio Ambiente. Políticas complementarias».

**El primero de éstos informes (el de la AEMA)** se centra en la efectividad medioambiental del impuesto verde, en los obstáculos políticos y en las soluciones para su aplicación. Señala como obstáculos para la aplicación de impuestos ambientales la repercusión negativa sobre la competitividad, el empleo y los grupos de renta baja. Para la Agencia estas dificultades podrían superarse mediante un diseño minucioso, la utilización de las rentas obtenidas con los impuestos verdes en medidas programáticas (medioambientales) y en reformas fiscales verdes, la aplicación gradual, amplias consultas e información.

Entre las ventajas que señala para el uso de estos impuestos destacan la de *ser instrumentos eficaces para la internalización de externalidades* (incorporan los costes de los perjuicios ambientales en el precio del producto o servicio), proporcionar incentivos a la innovación de la industria en la medida que reducen costes, *aumentar la renta fiscal para mejorar el gasto en medio ambiente y/o reducir impuestos sobre el trabajo, capital y ahorro, pueden ser instrumentos para mejorar políticas ambientales* (transportes, residuos, agricultura...)

A pesar de que las conclusiones de la AEMA sobre la efectividad de los impuestos verdes son positivas, pienso que hay que entender este optimismo en su justa medida, ya que la propia Agencia no deja de supeditar esta eficacia a una larga serie de requisitos previos: el impuesto debe ser alto y no se deja de reconocer que para comprobar la efectividad de un impuesto sobre el ambiente debe transcurrir un periodo de al menos dos años, y que muchas veces la verdadera efectividad se da cuando el impuesto es uno más de los instrumentos utilizados a favor del medio ambiente, dentro de una Política ambiental concreta.

**La OCDE en su Informe de 1994**<sup>13</sup> asegura que «En principio, se puede llegar a no importa que plan de reducción de la contaminación, sea mediante regulaciones que limitan las emisiones a un nivel dado, sea a través de mecanismos de mercado, tal como impuestos o cánones tendentes a incitar a reducir las emisiones a este mismo nivel». Es decir, desde un punto de vista teórico puede optarse por instrumentos administrativos (normas reguladoras que establezcan estándares de contaminación) o a través de instrumentos de mercado (impuestos). Sin embargo, a continuación señala cuatro razones por las

---

<sup>13</sup> OCDE: *La fiscalidad y el medio ambiente. Políticas complementarias*, Informe 1994, Mundiprensa, Madrid, p. 26.

que se inclina a favor de instrumentos de mercado: 1) Se reduce al mínimo el coste de realización de un objetivo medioambiental; 2) La utilización de impuestos en las políticas medioambientales supone para las empresas un incentivo a la innovación para reducir sus emisiones contaminantes; 3) Una política que acude a los impuestos medioambientales, tiene menos probabilidades de dejarse influir por los lobbies o grupos de presión que intentan hacer prevalecer en la fase de negociación y preparación de la sus propios intereses de grupo; 4) Los impuestos medioambientales pueden ser una fuente importante de ingresos para la Hacienda Pública.

La OCDE también tiene en cuenta que en ocasiones los mecanismos de mercado no actúan de una forma favorable al medio ambiente: por ejemplo cuando se trata de una empresa pública, los incentivos a la reducción de costes vía impuestos ambientales no suele ser eficiente, o cuando en la organización interna de la empresa no son las mismas personas las que toman decisiones de organización o de producción, o cuando una empresa está en situación de monopolio... Por eso hay que estar al caso concreto para identificar las carencias de una determinada situación y comprobar cual es el instrumento adecuado en cada caso para influir en el ambiente.

## 2. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LA TRIBUTACIÓN AMBIENTAL

### 2.1. EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA A LA LUZ DE LA JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL. EL ARTÍCULO 31.1 CE

Vamos a continuación a referirnos al tratamiento concreto que del principio de capacidad económica recogido en el artículo 31.1 de la CE ha hecho la jurisprudencia, ya que la eficacia del principio, en última instancia, depende de la interpretación del mismo que haga el Tribunal Constitucional.

La primera Sentencia que hay que citar es la 27/81 de 20 de julio del Tribunal Constitucional, que en su fundamento jurídico 4º establece que, *«a diferencia de otras constituciones, la española alude expresamente al principio de capacidad contributiva y, además, lo hace sin agotar en ella, como lo hiciera cierta doctrina, el principio de justicia en materia contributiva. Capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, significa tanto como la incorporación de un a exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra. Pero el servicio de esta exigencia lógica no asegura, por sí sólo, un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad que pudiera demandar la estimación*

*individualizada en cada caso, respecto a cada uno de los tributos del sistema y en cualquier supuesto, atendidas las variantes circunstancias sociales y económicas».*

Recoge pues, el TC en esta sentencia, el contenido básico, mínimo, que la mayoría de la doctrina reconoce a este principio: «exigencia lógica» (PALAO TABOADA), «fuente o sustrato de toda imposición» (MARTÍN DELGADO, CASADO OLLERO). Recoge así mismo la idea de que la justicia en el ámbito tributario no se realiza únicamente por el respeto a éste principio<sup>14</sup>, para eso hay que comprobar si el sistema en su conjunto se apoya en otros dos pilares: la igualdad y la progresividad con el límite de la confiscatoriedad.

Posteriormente la Sentencia del Tribunal Constitucional 37/87 de 26 de marzo, desestimó el recurso planteado contra la Ley 8/1984 de 3 de julio, sobre Reforma Agraria del Parlamento andaluz. Los recurrentes apoyan la inconstitucionalidad alegada por dos motivos:

- a) El impuesto se configura con funciones extrafiscales, esto es, políticas, económicas o sociales.
- b) El impuesto provoca el fenómeno de la doble imposición, porque la fuente de riqueza gravada constituye el Hecho Imponible de otros impuestos.

En el recurso, el principio de capacidad se trata como fundamento de la inconstitucionalidad citada porque roza la confiscatoriedad, vedada, como se ha visto antes por el artículo 31.1 CE, al pretender que el no rendimiento agrario, la ausencia de riqueza, sea susceptible de imposición: «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 supuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo» Pensamos que al hablar de la generalidad de los supuestos, el TC se queda corto, y seguramente el sujeto pasivo que caiga fuera de esa generalidad y por tanto, en su situación concreta no se respete el principio de capacidad económica como sustrato de toda imposición, pensará lo mismo. Creo que debiera fijarse en los supuestos de exención.

Para el Tribunal Constitucional el principio de capacidad contributiva queda salvado siempre que exista una riqueza real o potencial. Entre nuestra doc-

---

<sup>14</sup> PÉREZ AYALA, J. L., «Las cargas públicas: principios para su distribución», en *HPE*, n.º 39, 1979. «La noción de capacidad económica dentro de la Teoría de los principios de justicia social, no integra o da contenido a un principio autónomo, sino que es el presupuesto lógico o conceptual para elaborar desde las diversas modalidades de la justicia los principios de la justicia fiscal propiamente dichos: el de progresividad, el de igualdad y el de no confiscatoriedad impositivas.»

trina, CABALLERO Y GARCÍA DE CASTRO<sup>15</sup> el concepto de riqueza (real o potencial) hace referencia al índice que marca la susceptibilidad de un determinado sujeto para ser gravado. Encuentran asimismo estos autores, un paralelismo de la Sentencia del Tribunal Constitucional con la concepción de GIARDINA al hablar de índices de la capacidad contributiva (directos e indirectos) fundamentados en la idoneidad económica.

Como dice BORRERO MORO<sup>16</sup>, riqueza potencial hace referencia a una posibilidad, «virtud para convertirse en renta o riqueza real, pero que, en el momento de devengo, no es real, efectiva, ni cierta».

Una gran parte de la doctrina<sup>17</sup> se ha manifestado en contra de esta postura, sin embargo creemos que pueden mantenerse las siguientes afirmaciones:

a) Si el presupuesto de hecho revela la posesión de una fuerza económica puede salvarse el principio de capacidad económica. Por tanto, si hay capacidad económica, y el legislador lo determina; esa capacidad económica puede ser gravada como manifestación del principio de solidaridad para el sostenimiento de los gastos públicos.

b) Como excepción cabría declarar los casos en que para un sujeto pasivo ese gravamen de una potencialidad resultase confiscatorio.

En este sentido hay que citar la Sentencia TC 150/90 de 4 de octubre que entiende que *«la prohibición de la confiscatoriedad (del artículo 31.1 de la CE) supone incorporar otra exigencia lógica que obliga a no agotar la riqueza imponible —sustrato, base o exigencia de toda imposición— so pretexto del deber de contribuir; de ahí que el límite máximo de la imposición venga cifrado constitucionalmente en la prohibición de su alcance confiscatorio»*.

El alcance confiscatorio del sistema tributario es un límite para que se dé la justicia del mismo. Aplicado a los tributos ambientales significa que estos no pueden desarrollarse sin fin. Por muy «de moda»<sup>18</sup> que se hayan puesto, por mucho que la UE a través de la ampliación progresiva de los instrumentos

<sup>15</sup> CABALLERO SÁNCHEZ, R. y GARCÍA DE CASTRO, M. (1991): «La capacidad económica como criterio constitucional», *RD FHP*.

<sup>16</sup> BORRERO MORO, C.: *Los impuestos medioambientales*, tesis no publicada.

<sup>17</sup> CASADO OLLERO, entre otros.

CHECA GONZÁLEZ, dice «un recto entendimiento del principio de capacidad contributiva conlleva que solo pueden someterse a gravamen manifestaciones de riqueza reales o efectivas y no meramente potenciales o presumibles» («El impuesto sobre tierras infrutilizadas...»).

DELGADO: «Visión forzada del principio de capacidad económica.»

<sup>18</sup> SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: «La tributación medioambiental, ¿sólo un tema de moda?», *RDHP*, octubre-diciembre 1996.

de actuación en cada PAMA, anime al uso de impuestos ambientales, por mucho que la OCDE impulse estas medidas, no podemos hacer uso de ellas indiscriminadamente, so pena de saltarnos los límites de la justicia establecidos por nuestro propio ordenamiento. Impuestos verdes si, pero dentro de un orden. Si hay un incremento de la carga impositiva vía tributos medioambientales, habrá que arbitrar medidas correctoras de límite de la confiscatoriedad, porque aunque el fin recaudatorio no sea el primeramente buscado ni conseguido, lo cierto es que la carga fiscal puede llegar al límite en algunos sujetos pasivos. Habrá que arbitrar por tanto medidas correctoras de esta situación a través de exenciones, bonificaciones o cambios (totales o parciales) en los impuestos tradicionales.

## 2.2. LA PRESERVACIÓN DEL MEDIO COMO LÍMITE DE LOS TRIBUTOS MEDIOAMBIENTALES

Ya hemos estudiado como deben respetar los tributos medioambientales los principios recogidos en el artículo 31.1 CE, en especial la capacidad económica. Vamos ahora a ocuparnos del artículo 45 CE, que es el precepto que la misma dedica a la preservación del medio ambiente. Dicho artículo se encuentra dentro del título I, capítulo III, titulado «De los principios rectores de la política social y económica». Es preciso ocuparse de éste artículo porque la política social y económica se actúa entre otros medios, a través de la política fiscal, y porque es el artículo concreto que recoge en nuestro ordenamiento el principio «quien contamina, paga», que nombramos al hablar del Derecho de la UE, pero sin profundizar en su significado.

Es ahora cuando debemos preguntarnos por la eficacia real del artículo 45 CE que recoge el derecho subjetivo a disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona (45.1) y los principios que entorno a este derecho deben regir la política económica: utilización racional de los recursos naturales (45.2) y el principio «quien contamina, paga» reflejado en la obligación de reparar el daño causado (45.3).

Tanto en el caso del derecho subjetivo recogido en el apartado 1º, como en el de los principios rectores, la doctrina se debate entorno a los efectos vinculantes del precepto. BELTRÁN DE FELIPE Y CANOSA USERA<sup>19</sup> entienden que «los derechos recogidos en el capítulo III tendrán eficacia normativa solo en la medida en que el legislador los desarrolle o concrete», y esto en virtud de

<sup>19</sup> BELTRÁN DE FELIPE, M. y CANOSA USERA, R.: «Relevancia constitucional del medio ambiente», *Noticias de la UE*, nº 122, marzo 1995, pp. 39 y ss., ed. CISS.

lo dispuesto en el artículo 53.3 CE<sup>20</sup>. En virtud de este artículo el derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado no es objeto del procedimiento preferente y sumario recogido en la Ley 62/1978<sup>21</sup> y tampoco goza del procedimiento de amparo ante el Tribunal Constitucional. Sin embargo, podrá optar a la tutela de este tribunal a través de la vía indirecta de la cuestión de constitucionalidad.

Por su parte ROSEMBUJ<sup>22</sup> entiende que «sería un error interpretar que el artículo 45 CE fija un mero principio programático desprovisto de efectos jurídicos, no vinculantes ni para el ciudadano ni para los poderes públicos». Para afirmar esto, se basa en Sentencias del T.C. y del T.S. en este sentido. Así por ejemplo, la sentencia del T.S. de 30 de noviembre de 1990 determina que «*el texto constitucional... coloca en lugar preferente el derecho de todos a disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona, así como a conservarlo*». También la sentencia del T.C. de 20 de diciembre de 1982<sup>23</sup>, y de 30 de noviembre de 1992<sup>24</sup> apoyo en esta tesis al afirmar que en nuestra Constitución no es una mera declaración programática, sino verdadera norma aplicable, independientemente de su desarrollo posterior. Si fuera de otra manera, pensamos que sería muy difícil mantener en la práctica la calidad de norma suprema de nuestra Constitución.

Al margen de esta polémica, lo que si parece claro es que a través de las leyes fiscales se hace realidad (aunque no son el único medio para ello) la política económica de nuestro país en cada ejercicio. Quizá sea éste el sector de nuestro ordenamiento que más directamente influya en el día a día del ciudadano medio. Por eso, es más importante que estas leyes respeten realmente los principios rectores de la política social y económica. Los tributos hoy día, ya lo hemos visto más arriba, no son únicamente un instrumento con el cual el Estado obtiene ingresos para cumplir sus fines. Hoy puede utilizarse el instrumento tributario para cumplir el fin propuesto por la Constitución, aunque lo haga sin recaudar apenas ingresos. La finalidad propuesta, en último caso, queda cumplida. Por tanto, si a través de una ley fiscal se establece un impuesto ecológico, porque se considera que es un instrumento adecuado para la

<sup>20</sup> «...los principios reconocidos en el capítulo III... sólo podrán ser alegados en la jurisdicción ordinaria de acuerdo con lo que dispongan las leyes que lo desarrollan.»

<sup>21</sup> Ley 62/1978, de 26 de diciembre, de Protección de los Derechos Fundamentales.

<sup>22</sup> ROSEMBUJ, T.: Los tributos y la protección del medio ambiente. Marcial Pons, Ediciones jurídicas, S. A., Madrid, 1995, p. 29.

<sup>23</sup> STC 80/82 de 20 de diciembre: «...la Constitución es precisamente eso, nuestra norma suprema y no una declaración programática.»

<sup>24</sup> STC 206/92 de 30 de noviembre, FJ 3: «...los preceptos que integran la Constitución son todos ellos constitucionales, y como tales, gozan del contenido y eficacia normativa que de su respectiva dicción resulta.»

protección del medio, esa ley deberá tener en cuenta, por un parte los principios del artículo 31.1 CE, ya comentados, y por otro, los principios rectores de la política económica en el campo del medio ambiente; es decir, el uso racional de los recursos naturales (desarrollo sostenible) y la reparación del daño causado (principio quien contamina, paga). De estos principios vamos a ocuparnos a continuación.

### *La utilización racional de los recursos naturales*

El artículo 45.2 CE establece que «los poderes públicos velarán por la utilización racional de todos los recursos naturales, con el fin de proteger y mejorar la calidad de la vida y defender y restaurar el medio ambiente, apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva».

El punto de partida es saber que debe entenderse por «utilización racional» de los recursos naturales. En este sentido es mucha ya la literatura científica y jurídica que identifica la utilización racional con uso sostenible o desarrollo sostenible del que se habla en el TUE, en el V PAMA o en el Informe de la OCDE a los que aludimos al principio de éste trabajo. Por tanto por desarrollo o uso disponible «aquel que permite compatibilizar la conservación del medio y su utilización racional y ordenada a favor del hombre actual y de las generaciones futuras»<sup>25</sup>. Un uso sostenible, un uso racional es aquel que permite la regeneración del recurso o su minoración en proporción no lesiva para el conjunto del medio ambiente. En consecuencia, la primera obligación de los poderes públicos encargados de velar porque se lleve a cabo ese uso racional, es investigar donde esta el límite de la sostenibilidad<sup>26</sup>. En los impuestos verdes esto es importante porque se debe pagar (como veremos más tarde) en virtud de lo que se contamina, del daño causado al ambiente.

Si seguimos adelante con el análisis del precepto nos cercioramos que ese vigilar para que se dé un uso razonable tiene un doble objetivo<sup>27</sup>: Protger y mejorar la calidad de vida y defender y restaurar el medio ambiente. En cuanto al primero de ellos (proteger y mejorar la calidad de vida); señalar que es un objetivo común a todos los principios rectores de la política social y económica, que en último caso, todos buscan esa mejora de la calidad de vida. En cuanto al segundo (defender y restaurar el medio ambiente) decir que es el reconocimiento en nuestro Derecho de lo que debe ser un plan de acción de pro-

<sup>25</sup> ROSEMBUJ, T.: «Los Tributos...», *op. cit.*, p. 259.

<sup>26</sup> En este sentido la STC 64/82 de 4 de noviembre FJ 2.º

<sup>27</sup> En este sentido BARRERO MORO: *Los tributos medioambientales*, tesis no publicada, p. 19.

tección del medio. Primero la prevención (defender) y, si ésta ya no es posible, la corrección del daño (restauración). Este mismo orden de actuación es el que se observa en todas las políticas ambientales europeas.

### *El principio «quien contamina, paga»*

El artículo 45 CE establece que «Para quienes violen lo dispuesto en el apartado anterior, en los términos que la ley fije se establecerán sanciones penales o en su caso, administrativas, así como la obligación de reparar el daño causado».

En esa reparación obligatoria del daño causado al medio ambiente, se ha reconocido la versión española del «Principio quien contamina, paga» que recoge el primer párrafo del artículo 130 R 2 TUE (hoy 174).

El origen de este principio se debe a A.C. PIGOU<sup>28</sup> quien pretendía la imposición de un gravamen que incorporarse al precio de los productos el coste de la contaminación. Su finalidad, por tanto, desde un punto de vista económico es la de internalizar los costes del perjuicio o deterioro ambiental o la prevención de que ello ocurra. La OCDE, adopta este principio en 1972, en la reunión del 26 de mayo de ese año, en la que se aprobaron «los principios directores referentes a los aspectos económicos de las políticas ambientales en la política internacional» elaborados por el Subcomité de expertos económicos del Comité de Medio Ambiente. Veía la luz, por primera vez un principio que tiene por objeto hacer soportar al contaminador el coste de las medidas de prevención y de lucha contra la contaminación impuestas por los poderes públicos, ya se trate de medidas preventivas o correctivas.

Ultimamente, el principio del que venimos hablando, pasa a formar parte de los Tratados Constitutivos, a partir de las modificaciones llevadas a cabo por el Acta Unica Europea y el Tratado de la Unión.

Esta recepción del principio «quien contamina, paga» en el ámbito jurídico no puede distorsionar los otros principios rectores del mismo. Por tanto, si se recibe en el ordenamiento jurídico fiscal, debe respetar los principios rectores del deber de contribuir y del derecho a la protección ambiental. Debe respetar el principio de capacidad económica e igualdad (art. 31.1 CE) y el fundamento de estos: la solidaridad social<sup>29</sup>.

<sup>28</sup> *The economics of Welfare*, MacMillan, London, 1920.

<sup>29</sup> HERRERA MOLINA, P. M.: «El principio quien contamina, paga, desde la perspectiva jurídica», *Noticias de la UE*, n.º 122, marzo 1995, pp. 81 y ss., ed. CISS. «La recepción del principio quien contamina, paga» en normas jurídicas exige la adaptación de su contenido al Ordenamiento comunitario, del que forman parte los principios comunes a los ordenamientos de los

Entendemos que el principio «quien contamina, paga» no es algo privativo del derecho fiscal. Este es uno de los campos del derecho que pueden poner sus instrumentos o categorías al servicio de este principio, lo que no obsta para que el mismo pueda actuarse a través de la responsabilidad civil extracontractual o de medidas administrativas directas. Dicho esto, hay que puntualizar que a la vista de los trabajos de la Unión Europea<sup>30</sup> y de la OCDE<sup>31</sup>, si parece que la forma más efectiva de llevarlo a la práctica es a través de los instrumentos fiscales. Y esto, porque la razón del principio «quien contamina, paga» es desalentar la contaminación e incentivar la I + D y el consumo limpio<sup>32</sup>. Si es verdad (como lo es) que éste es el verdadero sentido del principio «quien contamina, paga», no se puede mantener, como hacen distintos autores<sup>33</sup> que este principio sea una autorización a contaminar mediante un precio. El fundamento; el objetivo del principio no es penalizador, sino gravar los recursos medioambientales escasos, reflejando lo más posible, el precio de su uso.<sup>34</sup>

### 3. LÍMITES DE LOS TRIBUTOS PROPIOS DE LAS CC.AA

A estas alturas ya tenemos claro cual es el grado de influencia de los principios y valores recogidos en el Tratado de la Unión Europea y en otros textos internacionales. Asimismo, tenemos una idea clara del respeto que deben te-

---

Estados Miembros. Entre ellos destacan las exigencias de justicia y solidaridad.» CASADO OLLERO, G.: «Los fines no fiscales de los tributos», *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, IEF, Madrid, 1991, pp. 103 y ss., «un primer límite a la utilización extrafiscal del tributo (...) viene dado por su propia caracterización como instituto jurídico constitucional, que hace posible el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos “de acuerdo con su capacidad económica” (...) el mandato de contribuir “de acuerdo con la capacidad económica” significa que los institutos jurídicos que hagan posible la contribución al sostenimiento de los gastos públicos como deber de solidaridad social, deben resultar especialmente concebidos conforme a la aptitud económica del sujeto que se convierte así en la ratio informadora de la estructura, cuantía y, en fin, de todo el régimen jurídico del tributo».

<sup>30</sup> Report of European Foundation: *Environmental Taxes & Charges. National experiences & Plans*.

<sup>31</sup> OP citada OCDE: «La fiscalidad y el Medio Ambiente. Políticas complementarias», *Informe 1994*, Mundiprensa, Madrid, 1994.

<sup>32</sup> Volver a conseguir que la subida precios haga reaccionar al progreso tecnológico como con la crisis del petróleo de los años 70.

<sup>33</sup> Esto quizá se deba a un intento de trasponer el sistema de licencias para contaminar del derecho norteamericano a las categorías de nuestro derecho. Sin embargo, ni el derecho europeo en general, ni el español en particular, se rige por dichas categorías.

<sup>34</sup> En este sentido se manifiestan entre la doctrina HERRERA MOLINA y ROSEMBUJ.

ner las normas reguladoras de los impuestos a los principios recogidos en los artículos 31.1 y 45 de la Constitución. Resta ahora saber cuales son los límites que como cualquier impuesto autonómico deberán respetar los impuestos ambientales aprobados por éstas. El poder tributario de las CC.AA tiene, además de los ya vistos, los siguientes límites específicos:

#### 1. PRINCIPIO DE AUTONOMÍA FINANCIERA:

Reconocido en el artículo 156.1 CE *«las CC. AA gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias»* y el artículo 1.1 LOFCA *«las CC.AA gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias que de acuerdo con la CE, les atribuyan las leyes y sus respectivos Estatutos»*.

Gracias a este principio las CC.AA pueden hacer realidad su autonomía política, ya que de nada serviría que la Constitución y los Estatutos autonómicos concedieran una serie de competencias a cada Comunidad, si luego estas, no dispusieran de los medios económicos para llevarlas a cabo. Las CC.AA podrán ejecutar sus competencias, el nivel de servicios públicos que pudieran establecer, en la medida en que cuenten con capacidad de financiación propia.

Esta capacidad de autofinanciación debe realizarse dentro del ámbito de competencias asumidas por cada Estatuto de Autonomía. Esto quiere decir que para tomar medidas fiscales medioambientales es necesario que se dé la doble competencia en materia de financiación y en materia medioambiental. Esta última, la tienen en virtud de sus Estatutos todas las Comunidades, ya que a ellas les corresponde la competencia de gestión del medio ambiente (art. 148.1.9 CE) y la posibilidad de establecer medidas adicionales de protección (Sentencias del Tribunal Constitucional de 28 de febrero de 1981 y 149/91 de 4 de julio). Dentro de estas medidas adicionales de protección, se encuentran las económicas y fiscales, por tanto, dentro del marco establecido por el propio Estatuto de Autonomía parece que las CC.AA pueden establecer impuestos propios como *«medida adicional de protección»*.

En este sentido, y para lo que aquí interesa, cabe citar la Sentencia del Tribunal Constitucional 37/87 d 26 de marzo (FJ 13): *«Las CC.AA pueden establecer tributos ... pero ello ha de llevarse a cabo 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 CE) y de los respectivos Estatutos de Autonomía»*.

## 2. PRINCIPIO DE COORDINACIÓN CON LA HACIENDA ESTATAL:

Establecido en el artículo 156.1 CE: «Las CC.AA gozarán de autonomía financiera... con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda Estatal» y el artículo 2.1. LOFCA: «la actividad financiera de las CC. AA se ejercerá en coordinación con la Hacienda del Estado...»

Entendemos que esta coordinación entre la Hacienda Pública estatal y la de las CC.AA se desenvuelve en el respeto a los límites marcados por los siguientes principios:

a) Principio de territorialidad (Limite espacial), establecido en los artículos 157.2 CE y 9 a) y b) de la LOFCA, por el cual no se permite a las CC.AA tomar medidas tributarias sobre bienes, rendimientos o negocios originados fuera del territorio de la CC.AA. Se evita así que las cargas tributarias establecidas por una CC.AA se soporten fuera de su ámbito jurisdiccional.

La doctrina sobre este principio puede verse en la Sentencia del Tribunal Constitucional 150/1990 de 4 de octubre, por la que se resolvían los recursos de inconstitucionalidad presentados contra la Ley 15/84 de 19 de diciembre de la Comunidad Autónoma de Madrid, sobre el Fondo de Solidaridad municipal en la que se establecía el recargo del 3% sobre la cuota líquida del IRPF para las personas con domicilio fiscal en el territorio autonómico de Madrid.

b) Principio de neutralidad, establecido en los artículos 157.2 y 139.2 de la CE así como el 2.1 y 9 c) de la LOFCA. Según este principio las CC. AA no pueden tomar ninguna medida que suponga discriminación positiva o negativa a la libre circulación de bienes o servicios o al establecimiento de personas o negocios dentro del territorio de la CC.AA.

En este sentido hay que recordar la doctrina del Tribunal Constitucional en la Sentencia 37/81 de 16 de noviembre (FJ «). Según esta doctrina, aunque cualquier norma establecida por un municipio, provincia o CC.AA puede incidir en la libre circulación de personas y bienes, «no toda incidencia es necesariamente un obstáculo. Lo será cuando intencionalmente persiga la finalidad de obstaculizar la circulación o cuando las consecuencias de las medidas adoptadas impliquen el surgimiento de obstáculos que no guardan relación con el fin constitucionalmente lícito que ellas persiguen».

c) Principio de prohibición de doble imposición de hechos imponibles del artículo 6.2 LOFCA

Se trata de estudiar ahora la posibilidad de coexistencia de materias impositivas entre el Estado y las Comunidades Autónomas, tomando como refe-

rencia la doctrina de nuestro Tribunal Constitucional, habida cuenta de lo que disponen en los artículos 6.2 y 6.4 de la LOFCA<sup>35</sup>.

De acuerdo con el art. 156 de la Constitución, las Comunidades Autónomas pueden contar con instrumentos financieros (entre ellos, los impuestos) para la consecución de sus fines. Estos instrumentos financieros ayudan al desarrollo de las competencias de las Comunidades Autónomas apuntadas en el art. 148 de la CE y concretadas en sus Estatutos de Autonomía. Cada Comunidad Autónoma desarrollara estos instrumentos dentro del marco de su propio Estatuto de Autonomía y de la LOFCA, con particular atención al artículo 6.2 de la misma, que establece la prohibición de incidir sobre hechos impositivos gravados por el Estado.

Como se desprende de las Sentencias del Tribunal Constitucional 37/87 y 186/93, entender que hay o no doble imposición entre dos figuras impositivas, depende de la interpretación que hagamos del concepto de hecho imponible.

Para nuestro Tribunal Constitucional, el hecho imponible es la definición estricta que la ley fija en cada caso para configurar una obligación tributaria. El hecho imponible nada tiene que ver con la capacidad económica concreta que es objeto de imposición a través de una definición legal determinada.

Así se desprende de las SSTC 37/87 y 103/93. En ellas, el Alto Tribunal, asume que la doble imposición debe ir referida a lo que ha dado en llamarse doble imposición jurídica o de hechos impositivos, de conformidad con la dicción literal del art. 6.2 de la LOFCA. El TC consideró que la tesis de la doble imposición resultaba infundada *«porque arranca de una identificación entre los conceptos de materia imponible y de hecho imponible, que conduce a una interpretación extensiva del artículo 6.2 LOFCA notoriamente alejada del verdadero alcance de la prohibición en que dicha norma se contiene. Por materia imponible u objeto del tributo entenderse toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a la imposición, realidad que pertenece al plano de lo fáctico. Por el contrario el hecho imponible es un concepto estrictamente jurídico que, en atención a determinadas circunstancias, la ley fija en cada caso para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de una obligación tributaria según reza el artículo 28 de la LGT. De ahí que, en relación con una misma materia impositiva el legislador puede seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos impositivos, determinantes a su vez de figuras tributarias distintas»*.

---

<sup>35</sup> Artículo 6.2 LOFCA: «Los tributos que establezcan las CC.AA. no podrán recaer sobre hechos impositivos gravados por el Estado.»

Artículo 6.4 LOFCA: «El Estado puede establecer tributos sobre hechos impositivos gravados por las CC.AA.»

Ya hemos visto como la jurisprudencia del TC venía interpretando la prohibición de doble imposición jurídica o de hechos imponible. En este sentido la Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987 de 26 de marzo (FJ 14) viene a decir que la tesis de que el art. 6.2 LOFCA se refiere a la doble imposición económica resulta infundada *«porque arranca de una identificación entre los conceptos de materia imponible y hecho imponible que conduce a una interpretación extensiva del artículo 6.2. LOFCA notoriamente alejada del verdadero alcance de la prohibición en que dicha norma se contiene. Por materia imponible u objeto del tributo debe entenderse toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a la imposición, realidad que pertenece al plano de lo fáctico. Por el contrario, el hecho imponible es un concepto estrictamente jurídico que, en atención a determinadas circunstancias, la ley fija en cada caso para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria según reza el art. 28 de la LGR. De ahí que, en relación con una misma materia impositiva, el legislador pueda seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos imponibles, determinantes a su vez de figuras tributarias diferentes»*. Esta postura mayoritaria de la doctrina, mantenida (entre otros) por MARTÍNEZ LAGO y VICENTE ARCHE.

Pensamos que aunque la interpretación del TC sobre el artículo 6.2 LOFCA, es favorable, y amplía el poder tributario de las CC.AA, al aumentar el ámbito de establecimiento de los tributos propios; la redacción de este precepto es insuficiente por dos motivos:

1. Puesto que la materia imponible incluida como índice de la capacidad económica en el elemento objetivo del hecho imponible es la que resulta gravada por el tributo en su conjunto y no solo el hecho imponible.

2. Porque los hechos imponibles de los tributos propios de las CC.AA nunca coincidirán con los del Estado; ya que, al menos siempre cambiará el ámbito de aplicación del tributo –circunscrito al territorio de una Comunidad Autónoma o de aplicación general a todo el territorio nacional<sup>36</sup>. Si esto es así, puede llegar a quedar olvidado el límite de la no confiscatoriedad y en buena medida, puede olvidarse el principio de solidaridad.

Donde hay que investigar y distinguir es en la materia gravable por el Estado y por las Comunidades Autónomas de forma que, en cumplimiento de sus fines cada uno grave solo esa materia imponible. Aunque el TC haya interpretado la doble imposición en el sentido expuesto (doble imposición de

---

<sup>36</sup> Cfr. SALA GALVAÑ, G.: «Los principios...», *op. cit.*, p. 297.

hechos imponible) habría que tener en cuenta las posibles consecuencias contrarias al principio de no confiscatoriedad, que esta interpretación puede traer consigo.

d) Principio de solidaridad, reconocido en el artículo 156.1 y 138 CE y en los artículos 2.1 b) y c) y 2.2 de la LOFCA.

### 3. USO EXTRAFISCAL DEL TRIBUTO AUTÓNOMICO

El origen de los tributos está en conseguir ingresos para el cumplimiento de los fines del Estado, ya se encarna este en la figura del Príncipe (Imperio Romano, Edad Media) o en la voluntad general del pueblo. Podemos decir que, en origen, la naturaleza de los tributos fue contributiva, sirvió de instrumento para llenar las arcas del Estado, para que este pudiera contar con fondos con los que cumplir las funciones que tenía asignadas. Esta naturaleza contributiva es la que llamamos fin fiscal de los tributos. Poco a poco se empieza a hablar de *extrafiscalidad* y de *tributos extrafiscales*, aludiendo con esta expresión, como dice CASADO OLLERO<sup>37</sup> a «todo aquello que se aleja de la función financiera, del fin recaudatorio (fiscal) propio de la imposición».

Pero la función que se asigna a la Hacienda Pública en un Estado Social y Democrático de Derecho ya no se limita a la mera obtención de ingresos con los cuales hacer frente a los gastos públicos. En este momento la Hacienda Pública pasa a ser instrumento para la «realización de los principios rectores de la política social y económica, en cuyo reconocimiento, respeto y protección están comprometidos los poderes públicos»<sup>38</sup>. Entre estos principios rectores de la política social y económica, se encuentra la protección del medio ambiente, recogido en el art. 45 de la CE.

Esta evolución (o si se quiere ampliación) de las funciones de la Hacienda Pública no se recoge de modo explícito en la Constitución, pero como reconoce FACILCON y TELLA: «El propio art. 31.1 CE al ordenar contribuir de acuerdo con la capacidad económica, mediante un sistema tributario inspirado en los principios de igualdad y progresividad, esta, en realidad, introduciendo en el tributo un fundamento ajeno a la finalidad puramente financiera cobertura del gasto, cual es la redistribución de la renta»<sup>39</sup>. Por otra parte, es algo expresamente recogido en el art. 4 de la Ley General Tributaria, 230/1963 de 28 de

<sup>37</sup> CASADO OLLERO, G.: «Los fines no fiscales...», *op. cit.*

<sup>38</sup> CASADO OLLERO, G.: «Los fines no fiscales...», *op. cit.*

<sup>39</sup> FALCÓN Y TELLA, R.: «Las medidas tributarias medio ambientales y la jurisprudencia constitucional», en la obra colectiva *Derecho del Medio ambiente y administración local*, coordinada por José Esteve Pardo, Diputación de Barcelona, ed. Civitas.

diciembre, que establece que *«los tributos además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumentos de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional»*. Por su parte la Sentencia del Tribunal Constitucional, 37/87 de 26 de marzo, en su Fundamento Jurídico 13 estableció que *«la función extrafiscal del sistema tributario estatal no aparece explícitamente reconocida en la Constitución, pero dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen los principios rectores de la política social 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 los que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados»*.

Por tanto, es constitucionalmente admisible que los tributos tengan fines extrafiscales, sin que por ello se ataque a los principios de justicia establecidos por la Constitución para todo el Ordenamiento Jurídico Tributario.

Estamos de acuerdo en la posibilidad de que el primer objetivo de un impuesto puede ser distinto a la obtención de ingresos para la Hacienda Pública y que entre estos está el de la preservación del medio ambiente. En Europa, durante la década de los 90 han aparecido numerosos impuestos que buscan a través de la configuración del impuesto cambiar las conductas contaminantes de empresarios y consumidores : en el productor hacia tecnologías limpias que sean capaces de reducir la contaminación y por tanto no lleven aparejado el pago del tributo, y en el consumidor, que frente a un producto contaminante más caro (ya que el tributo al fin y al cabo se traslada a un mayor coste del producto final) opte por el más barato que resulta ser al mismo tiempo el menos contaminante. Es un modo de llevar a la práctica el principio «quien contamina, paga».

Son claras las ventajas que este tipo de impuestos pueden acarrear al medio ambiente, y es clara también la puerta que se abre al poder tributario de las Comunidades Autónomas. Sin embargo, no parece admisible que este «fílón» pueda ser «explotado» a cualquier precio. Los impuestos medioambientales de las Comunidades Autónomas deberán respetar el principio de capacidad económica (aunque sea como presupuesto lógico de toda imposición, en terminología de PALAO TABOADA), de igualdad, de solidaridad... y para esto deberán ser cuidadosas en el modo de estructurar los mismos, de forma que se introduzcan las correcciones necesarias para que no se incida sobre las rentas más bajas, la competitividad o el empleo. Del mismo modo se hace necesario vigilar para que este tipo de impuestos no se transformen en un modo de cubrir una necesidad de financiación autonómica bajo la excusa medioambiental. Y esto por mucho que en los Informes de la OCDE se insista en que los

impuestos medioambientales son una fuente importante de ingresos para la Hacienda Pública.

Si se busca un fin extrafiscal, esto no puede conjugarse con ser un instrumento de ingresos para la Hacienda Pública, ya que lo entonces, lo principal es que sean los propios agentes del mercado los que por sí mismos logren una función reservada a los poderes públicos en el art. 45 de la CE (la conservación del medio). En la medida en que este objetivo se cumple por los particulares, el Estado no necesita recabar medios económicos para cumplirlo.

#### 4. SUPUESTOS CONCRETOS DE IMPUESTOS AMBIENTALES EN LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

##### 4.1. IMPUESTO SOBRE INSTALACIONES QUE INCIDAN EN EL MEDIO AMBIENTE DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE BALEARES. (IIMA)

###### *Naturaleza*

El art. 1.1. de la Ley 12/1991 lo define como «un tributo de carácter *directo* y naturaleza *real*, que grava los elementos patrimoniales afectos a la realización de actividades que incidan sobre el medio ambiente en los términos previstos en la presente ley».

De acuerdo con los puntos vistos hasta ahora hay que estudiar la naturaleza fiscal o extrafiscal de este impuesto. Para esto, lo primero que nos encontramos en la Ley es la declaración de su Exposición de Motivos «*el cuidado del medio ambiente se ha convertido en acción preferente para los países de nuestro entorno comunitario, que intentan despertar la conciencia ciudadana para que el medio de vida sea respetado y se preserve de actuaciones contaminantes y perturbadoras de su natural equilibrio*». A la vista de esta declaración, parece que se trata de evitar las acciones perturbadoras del medio ambiente. Estaríamos, por tanto, ante un impuesto de naturaleza extrafiscal que por proponerse un fin ambiental debe pretender, de acuerdo con el principio «quien contamina, paga», en el que primeramente se basan: a) la internalización de costes, de forma que el causante de la contaminación, sea quien corra con los gastos para volver el ambiente a su estado original, y b) el cambio de conducta del sujeto contaminante.

En cuanto a la internalización de costes, la Exposición de Motivos de la Ley nos dice que el IIMA es un impuesto que esta «*dirigido a compensar, mediante la internalización de los costes derivados de determinadas situaciones contaminantes o distorsionadoras del medio ambiente... haciendo recaer*

*el peso del gravamen sobre aquellos agentes económicos que, a través de instalaciones y actuaciones determinadas, alteran el equilibrio natural...».* Podría pensarse que a esta internalización de los costes también ayuda la prohibición del artículo 5.2 de repercusión del impuesto. Sin embargo, como veremos más adelante el cumplimiento de esta prohibición es muy dudoso.

En cuanto al segundo de los puntos (cambio de conductas del sujeto pasivo), es todavía más difícil, ya que la ley no establece ningún tipo de bonificación o de reducción del tipo si se consigue reducir la contaminación producida por la actividad de que se trate. No incluye por tanto, este impuesto ningún incentivo a la Investigación que impulse al sujeto causante de la contaminación a reducir la misma.

Podemos decir por tanto, que aunque en apariencia el IIMA pretende respetar el principio «quien contamina, paga» (como se observa en la Exposición de motivos o en la prohibición de repercutir el impuesto del art. 5.2 de la Ley), sin embargo no establece ninguna medida incentivadora para el sujeto contaminante, que seguirá pagando sea cual sea su actitud ante el medio, ni probablemente se cumplirá la prohibición de repercusión del impuesto.

PÉREZ DE AYALA BECERRIL<sup>40</sup>, entiende que la naturaleza del impuesto debe determinarse a través del análisis del hecho imponible y de la base imponible, poniéndolos en relación con el objeto imponible que pone de manifiesto la riqueza gravada. Pues bien, si concretamos esta idea en el IIMA, tenemos que el hecho imponible está constituido por la titularidad, en el momento del devengo, de determinados elementos patrimoniales que se encuentren afectos a las actividades que integran el objeto del tributo y la base imponible por el valor de esos bienes patrimoniales. La forma de valorarlos (conforme al art. 8 de la ley), no guarda relación ninguna con el modo con que normalmente se valoran los activos de una sociedad que va a traspasarse, venderse o liquidarse (valor contable...), por poner un ejemplo de valoración de patrimonios empresariales en el tráfico común. La determinación de la base imponible se hace presumiendo que el valor de los elementos patrimoniales es la capitalización al 40 % de unos determinados ingresos brutos de explotación (no todos), conforme al art. 8 IIMA. Esto significa que el valor de esos elementos patrimoniales variará conforme a esos ingresos brutos de año en año, lo que puede suponer, si los ingresos son mayores que no sólo no se desvaloricen por el uso o el paso del tiempo, sino que aumenten de valor, lo cual no deja de ser chocante. De todo esto cabe concluir, que el modo de cuantificar el elemento material del hecho imponible (el objeto del tributo) por la base imponible, nada

---

<sup>40</sup> PÉREZ AYALA BECERRIL, M.: «El objeto del impuesto: la doble imposición y el artículo 6.2 de la LOFCA», *RDF* y *HP*, nº 240 (1996).

tiene que ver con el fin ambiental propuesto. Lo que se busca es aplicar una fórmula a los ingresos brutos de la explotación, y la cifra que resulte de esa operación matemática (que siempre será positiva porque no se contemplan gastos), es la que se considera valor de los elementos patrimoniales objeto del tributo.

### *Hecho Imponible*

Según el artículo 2 de la Ley constituye el hecho imponible «la titularidad por el sujeto pasivo, en el momento del devengo, de los elementos patrimoniales situados en el territorio de la Comunidad que se encuentren afectos a la realización de las actividades que integran el objeto del tributo».

Nos fijaremos únicamente en el aspecto material del elemento objetivo, que la Ley 12/1991 designa con las expresiones «objeto del gravamen», «objeto del tributo» y «objeto del impuesto»; esta compuesto por la titularidad de elementos patrimoniales, instalaciones o estructuras que se destinen a las actividades de producción, almacenaje, transformación o transporte efectuado por elementos fijos y suministro de energía eléctrica y de carburantes y combustibles sólidos, líquidos o gaseosos, así como de las comunicaciones telefónicas o telemáticas. Se complementa con los supuestos de no sujeción del artículo 3 de la Ley: «instalaciones o estructuras que se destinen a producción y almacenaje de consumo propio».

Por tanto, el hecho imponible supone un gravamen de todas aquellas instalaciones que se utilizan en actividades mercantiles cuyo objeto se mueve en el ámbito de la entrega de bienes o prestación de servicios relativos a carburantes, combustibles, energía eléctrica y comunicaciones telefónicas o telemáticas.

De acuerdo con el planteamiento de la ley, el objeto del impuesto son ciertos elementos patrimoniales de determinadas entidades jurídicas (las que realizan las actividades señaladas). Entre la doctrina ADAME MARTÍNEZ<sup>41</sup>, se encuentra a favor de esta postura, sin embargo HERRERA MOLINA y SERRANO ANTÓN<sup>42</sup>, mantienen que se trata de un impuesto sobre el volumen de ventas, dado que no existe relación lógica entre el hecho imponible (titularidad de

<sup>41</sup> ADAME MARTÍNEZ, F. D.: «El impuesto sobre instalaciones que incidan sobre el medio ambiente de la Comunidad Autónoma de Baleares». Para éste autor el IIMA no es un impuesto sobre el volumen de negocios por ser un impuesto directo y porque el art. 5.2 de la Ley prohíbe la repercusión del impuesto sobre terceras personas.

<sup>42</sup> HERRERA MOLINA, P. M. y SERRANO ANTÓN: «El tributo ecológico balear: ¿Un impuesto sobre el volumen de ventas?», *Noticias de la UE*, nº 119, 1994, ed. CISS.

unos bienes) y la base imponible (que cuantifica esos bienes no directamente sino a través de la capitalización de los ingresos brutos).

### *Sujetos Pasivos*

Son sujetos pasivos contribuyentes, conforme a los artículos 5 de la Ley y 7 y 8 del Reglamento, las personas jurídicas titulares de los elementos patrimoniales afectos a las actividades de producción, almacenaje, transformación y transporte de elementos fijos y suministro de energía eléctrica, de carburantes y combustibles sólidos, líquidos o gaseosos, así como de las comunicaciones telefónicas o telemáticas. Se prohíbe asimismo, la repercusión del impuesto sobre terceras personas.

La prohibición de repercutir el impuesto, va implícita en la concepción jurídica del principio «quien contamina, paga», según el cual, el impuesto debe gravar al que es jurídicamente responsable de la contaminación. Como señala Pérez de Ayala<sup>43</sup>, si el impuesto grava un comportamiento industrial contaminante, no debe gravarse (vía repercusión del impuesto) a terceras personas. El IIMA grava la titularidad de instalaciones que inciden en el medio ambiente, grava por tanto una actividad productiva contaminante y no un consumo contaminante (art. 3). Este es el motivo por el que el impuesto no debe repercutirse<sup>44</sup>, si lo que pretende gravarse es un consumo contaminante, entonces si que sería posible la repercusión (si no fuera contra los principios básicos de la fiscalidad autonómica).

Hemos aludido antes a la ineficacia práctica de la prohibición de repercutir el impuesto sobre terceras personas, porque aunque puede controlarse la repercusión separada en factura, lo que no puede hacerse es controlar esta repercusión o traslación a través de un incremento del precio del producto<sup>45</sup>. Esta traslación a través del precio podría suponer un traslado del impuesto a ciudadanos residentes fuera del territorio de la Comunidad Autónoma, lo que también vimos esta prohibido en nuestro sistema de financiación autonómico.

Esto podría controlarse en cierta manera en el caso del suministro de electricidad, de ciertos combustibles y del teléfono, cuyos precios están sometidos a un régimen de precios máximos autorizados. Si estos precios llegan a su

---

<sup>43</sup> PÉREZ DE AYALA, L.: «La traslación jurídica de la cuota en los impuestos ambientales», *Noticias de la UE*, n.º 122, marzo 1995, ed. CISS.

<sup>44</sup> En este sentido FERNÁNDEZ JUNQUERA: «¿Un impuesto municipal sobre empresas contaminantes?», en *Organización territorial del Estado*, IEF, Madrid 1985 y PÉREZ AYALA, L.: «La traslación...», *op. cit.*, p. 96.

<sup>45</sup> ADAME MARTÍNEZ, F. D.: «El impuesto sobre instalacio...», *op. cit.*, p. 451.

máximo no cabe repercusión del impuesto, pero dado que las empresas suministradoras de electricidad o teléfono son públicas puede darse el caso de que se establezcan tarifas más elevadas para el territorio balear<sup>46</sup>.

### *Base Imponible*

La base imponible viene determinada en los artículos 7 y 8 de la ley y 10, 11, y 12 del Reglamento. Está constituida por el valor de los elementos patrimoniales, que se determina «capitalizando al tipo del 40 por 100 el promedio de los ingresos brutos de explotación procedentes de la facturación del sujeto pasivo, en el territorio de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares, durante los tres últimos ejercicios anteriores al del devengo del Impuesto».

Conforme a lo establecido en la Ley del Impuesto se excluyen del concepto «ingresos brutos de explotación» las subvenciones, herencias y donaciones, indemnizaciones, regularizaciones de activos y contraprestaciones de la enajenación o cesión a terceros de elementos patrimoniales propios (art. 8.2 LIIMA). Además debe restarse el IVA y los demás tributos indirectos reflejados en la facturación del sujeto pasivo, las partidas incobrables y los saldos de dudoso cobro, y las partidas correspondientes a importes indebidamente facturados por error y que hayan sido objeto de anulación o rectificación (art. 8.3 LIIMA). Lo anterior pone de manifiesto que lo que se está gravando es una actividad y no la titularidad de elementos que incidan sobre el medio ambiente que es lo que se determina como hecho imponible. Consideramos por tanto, que estamos ante un impuesto sobre el beneficio de la explotación y no ante un impuesto sobre bienes patrimoniales. Es en este punto donde debería plantearse un posible acercamiento entre el modo de entender la doble imposición entre economistas y juristas, pues si bien es cierto, que de acuerdo con la doctrina del TC expuesta anteriormente, no estaría ante un supuesto de doble imposición por existir elementos diferenciales entre los hechos imponibles, si es cierto que este impuesto grava la misma riqueza imponible que el Impuesto sobre Sociedades estatal.

### *Tipo de gravamen, Devengo del Impuesto*

La Ley señala que la base imponible será gravada al tipo del 1 por 100, (art. 9 LIIMA) que se aplicará sobre la base imponible ya expresada en dinero

<sup>46</sup> HERRERA MOLINA, P. M.: «Los tributos con fines ambientales...», *op. cit.*, p. 695.

y determinada conforme a las reglas expuestas anteriormente. Dicho tipo, de acuerdo con la Disposición Adicional primera de la ley del impuesto, podrá ser modificado por la Ley de Presupuestos Generales de la CC.AA. precepto éste que encuentra su referencia constitucional en el art. 124.7 CE.

En cuanto al periodo impositivo se establecen dos reglas: 1) Con carácter general el periodo impositivo coincidirá con el año natural, 2) En segundo lugar el impuesto se devengará el 31 de diciembre. No se prevén periodos impositivos inferiores al año natural, lo que puede acarrear dudas en caso del primer ejercicio de la actividad, o en los supuestos de cambios en la titularidad a lo largo del año natural en los elementos afectos al pago del impuesto.

#### 4.2. EL IMPUESTO GALLEGO SOBRE LA CONTAMINACIÓN ATMOSFÉRICA. (ICA)

La Comunidad Autónoma gallega cuenta con competencia para establecer tributos propios medioambientales, de acuerdo con el artículo 149.1.23 de la CE que atribuye al Estado la competencia exclusiva sobre la legislación básica relativa al medio ambiente pero, al mismo tiempo prevé que las CC.AA. asuman competencias en otros ámbitos funcionales entre los que se encuentra el medio ambiente (normas adicionales de protección). Por su parte el Estatuto de Autonomía de Galicia<sup>47</sup>, establece en su art. 27.30 la competencia exclusiva de la CC. AA para establecer normas adicionales de protección en materia de medio ambiente y paisaje. A esto se añade, como recordatorio, la declaración de la STC 37/87 de 26 de marzo en su Fundamento Jurídico 13 «*la Constitución concede autonomía financiera a las CC.AA para el desarrollo y ejecución de sus competencias*». De acuerdo con esta competencia aprobó la Ley 12/1995, de 29 de diciembre, por la que se creó el Impuesto sobre contaminación atmosférica (ICA), y el Decreto 4/1996, de 12 de enero, por el que se aprobó el Reglamento del citado tributo.

#### *Naturaleza*

Para determinar si el ICA es un impuesto de naturaleza fiscal o extrafiscal, lo primero que debemos hacer, es acudir a lo que se establece en la Exposición de Motivos de la ley: «...frente a la discontinuidad que conlleva el es-

<sup>47</sup> Aprobado por Ley Orgánica 1/1981, de 6 de abril.

*quema prohibición-sanción, un gravamen sobre las emisiones permite actuar continuamente a lo largo de todo el recorrido, es decir, desde el inicio de las emisiones contaminantes, y puede hacerse, además, de forma progresiva, con lo que, en un primer tramo el gravamen operará como un instrumento de recuperación de costes que conlleva la política medioambiental y los correspondientes controles y mas adelante, se convierte en un auténtico instrumento regulador que favorecerá la limitación de las emisiones, como sucede con una sanción.»* Apoyándose en este párrafo BAENA AGUILAR<sup>48</sup> entiende que la naturaleza de este impuesto es fiscal o recaudatoria, ya que según el artículo 12 de la ley, los tres únicos tramos que adquieren vigencia son los de carácter compensatorio, mientras que el cuarto, de carácter regulador no se implantará hasta el año 2000.

A pesar de esto, pensamos que hay que tener en cuenta lo que sigue diciendo a continuación la propia Exposición de motivos: *«En suma, el objetivo principal de este tributo no es alcanzar un volumen determinado de recursos monetarios. El fin que se procura es conseguir que las empresas afectadas adopten, en un plazo corto, las medidas anticontaminantes precisas para disminuir substancialmente las emisiones señaladas».*

A esto se añade que el art. 4 de la Ley, establece la afectación de los ingresos, en todo caso, sin tener en cuenta si provienen de un cuarto tramo de carácter regulador, o de los tres anteriores. De esta forma, los ingresos procedentes del I.C.A., deducidos los costes de gestión, se destinarán a financiar de forma genérica las actuaciones de la Comunidad Autónoma en materia de protección medioambiental y conservación de los recursos naturales de Galicia. El art. 4.2. de la ley establece que el 5% de los ingresos percibidos en cada ejercicio irán a formar parte de un fondo de reserva que se dotará para atender situaciones de daños extraordinarios y de emergencia provocados por catástrofes medioambientales. Además, como veremos más adelante, el resto de sus elementos están estructurados de acuerdo con el principio «quien contamina, paga», más que con el principio de capacidad económica. Podemos decir, por tanto que el fin propuesto y la estructura interna del impuesto son acordes con lo que debe ser un impuesto con finalidad ambiental.

En definitiva, el I.C.A. es un impuesto de índole extrafiscal con un fin medioambiental ya que internaliza los costes derivados de las actuaciones contaminantes y que el destino de lo recaudado se orienta, prioritariamente, a la preservación del medio natural.

---

<sup>48</sup> BAENA AGUILAR, A.: «Nuevos impuestos...», *op. cit.*, p. 577.

### *Caracteres definitorios*

El I.C.A. es un impuesto *real*, ya que el elemento objetivo del hecho imponible (emisión a la atmósfera de sustancias contaminantes) se define por la ley sin ponerlo en relación con sujeto alguno.

Por otro lado, atendiendo a la manifestación de capacidad, no podemos encuadrarlo dentro de la categoría de impuestos directos, ya que no grava la renta o el patrimonio, pero tampoco entra dentro de los llamados impuestos indirectos al no recaer sobre el consumo. En realidad, lo que pretende no es gravar el patrimonio sino, más bien, las emisiones gaseosas generadas por una masa patrimonial y fabril. De todos modos, incide de modo indirecto sobre el patrimonio (instalaciones industriales). Si esto se une a la imposibilidad de ser repercutido sobre el consumidor, siguiendo el criterio clasificatorio de SAINZ DE BUJANDA, podemos decir que se trata de un impuesto *directo*. En este sentido, como ya vimos con el IIMA, nada impide que el sujeto pasivo repercuta el coste fiscal que le supone el pago del tributo en el precio de los bienes y servicios suministrados a sus clientes; ahora bien, se trataría de una repercusión económica y no jurídica o con efectos tributarios, que, incidiría en un posible descenso del volumen de ventas.

Por último, debemos determinar si nos hallamos ante un impuesto periódico o instantáneo. A este respecto, señala en el art.13 que «*el gravamen se devenga en el momento de la emisión de cualquiera de las sustancias contaminantes gravadas*»; aplicado este precepto en su tenor literal, nos llevaría a la conclusión de que sería preciso efectuar tantas liquidaciones por el impuesto cuantas veces los focos emisores expulsasen a la atmósfera las sustancias contaminantes gravadas, cuando es lo cierto que la actividad fabril de las industrias gravadas por el I.C.A. rara vez o nunca se detienen. Por eso, es necesario acudir al art. 8.2 de la ley 12/1991, que al regular la base imponible establece que el período impositivo coincide con el año natural y que, habida cuenta de que «*en los hechos imposables que se prolongan o reproducen en el tiempo ... el devengo resulta ser el momento final o conclusivo en que se entiende perfeccionado el hecho imponible*». En el caso del ICA, el devengo se producirá, a efectos de considerar íntegramente realizado el hecho imponible, el último día del citado período temporal. Pues bien, todas estas circunstancias permiten calificarlo como un impuesto *periódico*.

### *Hecho imponible y sujeto pasivo*

Cuando el legislador decide gravar las sustancias que menoscaban la calidad del aire, puede hacerlo de dos formas: aplicar la carga tributaria sobre el

volumen de emisiones o gravar las materias primas y productos cuyo consumo o fabricación genera el daño ambiental. En esta segunda alternativa se enmarcarían el impuesto europeo sobre el dióxido de carbono y la energía —regulado en la Propuesta de Directiva comunitaria de 30 de junio de 1992— y el vigente gravamen sueco sobre gases sulfurosos, que es soportado por la industria y el consumidor final a título de usuarios de los combustibles fósiles gravados<sup>49</sup>. Por su parte, en el primer grupo cabría incluir el impuesto francés sobre la polución del aire y el tributo que en estos momentos nos ocupa, el I.C.A.

El art. 6.1 de la Ley del ICA define el hecho imponible como «*la emisión a la atmósfera de cualquiera de las siguientes sustancias: a) Dióxido de azufre o cualquier otro compuesto oxigenado del azufre. b) Dióxido de nitrógeno o cualquier otro compuesto oxigenado del nitrógeno*». Pensamos que esta delimitación legal del hecho imponible ratifica la naturaleza extrafiscal del tributo, ya que su presupuesto de hecho alude a dos de los gases a los que los científicos achacan daños ambientales como la lluvia ácida, el cambio climático, o el efecto invernadero.

El art. 6.2 de la Ley establece la presunción *iuris tantum*, según la cual «*se presumirá realizado el hecho imponible en tanto las instalaciones emisoras no cesen en su actividad y tal circunstancia sea puesta en conocimiento de la Administración*». Esta norma recoge el hecho de que los procesos industriales objeto de imposición, raramente se detienen. Esto resulta todavía más claro, si tenemos en cuenta la exención de gravamen de las primeras mil toneladas anuales que se establece en el art. 12 de la ley (primer tramo de la tarifa impositiva). Sin embargo, como pone de manifiesto FERNÁNDEZ LÓPEZ<sup>50</sup>, «si la presunción del art. 6.2 pretende incidir en la cuantificación del elemento objetivo del hecho imponible más que en la existencia misma de éste, a nuestro entender, ello sólo tiene sentido cuando la determinación de la base imponible se efectúe utilizando el método de estimación objetiva (art. 10.1 b) pero no, en cambio, cuando la base constituya una medición directa del elemento objetivo del hecho imponible (art. 10.1 a) ya que, en este segundo caso, bastará con la simple comprobación de la cantidad detectada por los mecanismos de medida de las sustancias contaminantes para apreciar si se ha realizado o no el presupuesto de hecho del tributo y, en caso afirmativo, con qué alcance cuantitativo».

<sup>49</sup> *El tributo ambiental. Aplicación y efectividad sobre el medio ambiente*, Informe de la AEMA, Serie de cuestiones medioambientales nº 1, Copenhague, 1996.

<sup>50</sup> FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I.: «Mecanismos tributarios de lucha contra el deterioro del medio ambiente: el impuesto gallego sobre contaminación atmosférica», *Ponencia presentada al II Congreso Nacional de Derecho Ambiental*, Valencia 10-12 de abril de 1997.

El aspecto espacial del presupuesto de hecho viene determinado en el art. 3 de la Ley por el territorio de la CC.AA gallega. Se cumple así, teóricamente al menos, con el principio de territorialidad establecido en los arts. 157 CE y 9 LOFCA. Sin embargo, falta por comprobar, y en este sentido hay que dejar pasar tiempo para ver la verdadera eficacia del tributo ambiental, las siguientes circunstancias: a) si este impuesto no lleva a las industrias a situarse más allá de las fronteras de la CC.AA gallega, b) la verdadera eficacia ambiental de esta medida tomada únicamente en Galicia, cuando actualmente se sabe que estas medidas son tanto más eficaces, cuanto mayor es su ámbito de aplicación. En este sentido uno de las principales críticas que se hace a la Propuesta de Directiva comunitaria sobre emisiones de CO<sub>2</sub> es la ineficacia de tomar esta medida únicamente en Europa, y no es USA o Asia. Por tanto, tanto más ineficaz resulta si la medida se toma únicamente en el campo de la Comunidad gallega y c) hasta que punto, esta medida va en contra de la industria gallega por afectar al precio final de sus productos, situándolos en una posición de desventaja frente a sus competidores.

En lo tocante a los sujetos pasivos, es decir, *«los titulares de las instalaciones o actividades que emitan las sustancias contaminantes gravadas»* (art. 7), su configuración debe ponerse en relación con el concepto de *«foco emisor»* (art. 9.1), es decir, con *el «conjunto de instalaciones de cualquier naturaleza que emitan a la atmósfera sustancias contaminantes gravadas»*. En esta configuración del sujeto pasivo encontramos tres deficiencias: a) no aclara que debe entenderse por *«entidades»*, por lo que no queda claro si deben incluirse los entes sin personalidad jurídica del art. 33 de la LGT, b) no determina a título de qué, el sujeto pasivo es tal (a título de propiedad, arrendamiento, usufructo...) <sup>51</sup>, y c) no se determina quien debe pagar el impuesto en el caso de que no coincidan titular de la instalación y titular de la actividad.

Por último, hay que tener en cuenta que el concepto de foco emisor afecta a las obligaciones del sujeto pasivo, en el sentido de que cada contribuyente deberá satisfacer el tributo por todos los focos de que sea titular.

### *Base imponible y Tipo de gravamen*

La base imponible es la suma de las cantidades emitidas de dióxido de azufre, dióxido de nitrógeno, y compuestos oxigenados de ambos, por un mis-

---

<sup>51</sup> En este punto, pensamos que la ley se refiere al titular de la actividad, por ser lo más coherente con el principio *«quien contamina, paga»*, en el que se fundamenta el impuesto.

mo foco emisor. Esta determinación de la base imponible en unidades contaminantes, y no en unidades monetarias esta de acuerdo con el fin ambiental y no recaudatorio del tributo.

A esto se añade que el art. 12 de la Ley establece una tarifa impositiva, vertebrada en tres únicos tramos, con la que se intenta disuadir de la emisión de ciertos gases (dióxido de azufre y dióxido de nitrógeno) por encima de las 1.000 toneladas anuales. Es un dato más por el que se puede decir que este impuesto tiene un fin ambiental claro: incentivar las conductas limpias, ya que a mayor consecución del objetivo ambiental, menor es la recaudación que con él se obtiene. Aquí se observa la primera diferencia con el Impuesto ecológico balear, el ICA consigue una serie de objetivos propuestos desde la Unión Europea y desde la OCDE, sin por ello renunciar a una estructura interna coherente con los principios del Ordenamiento jurídico español y con el fin extrafiscal propuesto.

El primero de los citados tramos de base imponible (de 0 a 1.000 toneladas anuales) registra un tipo impositivo cero. El potencial recaudatorio del tributo se manifiesta en el segundo y tercer tramo, ya que a la emisión comprendida entre 1.001 y 50.000 toneladas/año se le aplica un gravamen de 5.000 pesetas/tonelada, y, por encima de las 50.000 toneladas/año el tipo estipulado es de 5.500 pesetas/tonelada. La estructura del primer tramo es uno de los indicadores que permiten calificar al impuesto gallego como tributo extrafiscal, puesto que, al exonerar de gravamen a «*los focos que no sean grandes emisores*» (Exposición de Motivos), se crea un incentivo para la investigación y puesta en marcha de tecnologías capaces de reducir las emisiones por debajo de las 1.001 toneladas/año.

Por último, hay que hacer mención a la previsión legal sobre los diferentes métodos de determinación de la base imponible. En este sentido, el art.10 establece la aplicación de los regímenes de estimación directa y objetiva para los casos en que las instalaciones incorporen sistemas de medida de la cantidad de sustancias contaminantes emitidas. Esto exige la existencia de dispositivos o aparatos de medida de las sustancias gaseosas expulsadas a la atmósfera, lo que puede hacer difícil una eficaz gestión del tributo. Por su parte, los supuestos de aplicación de índices o módulos del régimen de estimación objetiva serán fijados por un Decreto de la Xunta. Por otro lado, conviene resaltar cómo bajo la expresión «*determinación de oficio*» el art.11 recoge una auténtica autorización para aplicar el régimen de estimación indirecta; con todo, se trata de una norma superflua ante cuya ausencia la Ley no sufriría laguna de ningún tipo, ya que los presupuestos y procedimiento de este régimen de determinación de bases se hayan contenidos en la Ley General Tributaria (arts. 47<sup>a</sup> 51).

## CONCLUSIONES:

**Primero:** En la última década hemos observado como el incremento de la conciencia social medioambiental se ha visto plasmado en normas jurídicas del más alto rango (TUE, Tratado de Amsterdam...) e incluso como los mismos principios se repiten en Programas políticos (PAMAS) y en Informes de Organizaciones Internacionales (Informes sobre el Estado del Medio Ambiente de la OCDE, 1994 y 1996, Informe de la AEMA...).

Sin embargo, la importancia práctica, desde un punto de vista jurídico de estos textos es bien distinta. Por una parte se encuentran aquellos principios recogidos en los Tratados Constitutivos de la Unión Europea que forman parte de nuestro derecho (esto es aún más claro cuando muchos de estos principios están expresamente reflejados en la Constitución Española). Por otra parte están los Programas de Acción Medioambiental (PAMAS) y los Informes de distintas Organizaciones internacionales (OCDE, AEMA). Los primeros son una concreción de los mandatos del TUE, pero sin eficacia directa sobre los Estados miembros, en tanto en cuanto el Consejo no tome medidas legislativas (a través de Directivas y Reglamentos comunitarios) para actuarlo. Los Informes de organizaciones internacionales son instrumentos de trabajo para saber cuales son las medidas realmente efectivas y cuales no. Son datos para actuar con objetividad, pero a pesar de las presiones que pueden hacerse; no puede decirse que tengan un valor normativo.

**Segundo:** El tributo ambiental; o de modo más amplio, las medidas tributarias tendentes a obtener un medio ambiente adecuado pueden basarse o bien en el principio de capacidad económica o bien en el principio «quien contamina, paga». En el primer caso la medida protectora del medio se encuadrará dentro de un tributo tradicional, cuya finalidad principal sea la contributiva; y por tanto la estructura interna del tributo respete principalmente este principio. Estaríamos en una medida o reforma ecológica dentro de un impuesto tradicional (Renta, Sociedades) que respeta el principio de capacidad económica entendida como criterio de contribución.

Si la medida fiscal ambiental se base en el principio «quien contamina, paga», nos encontraremos ante un tributo ecológico, cuyo fin no sería primaria o exclusivamente el contributivo, sino el incentivador (extrafiscal). Respetaría el principio de capacidad económica entendiendo ésta como fuente o sustrato de toda imposición; pero la estructura del tributo deberá adecuarse al fin propuesto. Caben exenciones para salvaguardar el principio de capacidad económica en el sentido aquí utilizado, siempre que estas sean transitorias y basadas en motivos de solidaridad.

A la hora de estructurar un impuesto hay que tener en cuenta como se configura el objeto del mismo, así como el hecho imponible y la base imponible

para que estos principios no sean «burlados» por mecanismos tales como la repercusión final al consumidor vía incremento de precios ...

**Tercero:** El principio «quien contamina, paga» en el ámbito jurídico tributario debe adecuarse a los principios constitucionales de justicia y a los principios propios del ordenamiento jurídico financiero.

**Cuarto:** Las CC.AA pueden tomar medidas fiscales ambientales, dentro del ámbito competencial asumido en el propio Estatuto de Autonomía, y respetando las exigencias y principios derivados de la CE y de la LOFCA.

**Quinto:** Sería deseable un mayor acercamiento entre las concepciones económica y jurídica de doble imposición. De esta forma sería más fácil la aproximación a la real situación del contribuyente de tributos autonómicos que debe atender a los impuestos estatales y a los territoriales, que muchas veces gravan la misma riqueza imponible. Aunque jurídicamente se necesita muy poco para sortear la prohibición del 6.2 de la LOFCA, por la interpretación que del mismo ha hecho el TC, es probable que por este camino la imposición llegue a rebasar el límite de la confiscatoriedad. De ahí que las medidas fiscales ambientales deban acompañarse de la reducción de otros impuestos tradicionales o de medidas de bonificación o exención.

**Sexto:** El IIMA no es un tributo de naturaleza extrafiscal. Si lo fuera, como se ha visto a lo largo de este estudio, su estructura estaría acorde con el principio «quien contamina, paga», aunque tuviera en cuenta el principio de capacidad económica. Lo que se deduce del estudio del hecho imponible y de la base imponible es que el legislador ha buscado un hecho imponible que no chocara con la prohibición del artículo 6.2 de la LOFCA según la interpretación que del mismo ha dado el TC y a continuación le ha aplicado una base imponible acorde al fin recaudatorio efectivamente propuesto. Por este motivo no se prevén exenciones o bonificaciones para los supuestos en que se disminuya la contaminación. La verdadera naturaleza de IIMA, es la de ser un impuesto recaudatorio o con finalidad fiscal. Esto puede estar de acuerdo con las ventajas, que según los informes de la OCDE, presentan los impuestos verdes, pero no parece casar con los principios constitucionales que todo impuesto autonómico debe respetar. Los impuestos ecológicos deben respetar el principio de capacidad económica pero no se basan exclusivamente en él, por tanto su estructura técnica no puede fijarse únicamente en la renta o el patrimonio que son las materias imponibles que reflejan directamente la capacidad económica y que son propias de los tributos con naturaleza fiscal. Si el impuesto ecológico busca un fin extrafiscal deberá tener como objeto material algo que se adecue a su fin, no algo que busca la obtención de ingresos.

El elemento objetivo del hecho imponible, pese a estar compuesto por la titularidad de instalaciones que inciden en el medio ambiente no tiene verdadera relevancia ecológica, ya que no tiene en cuenta el mayor o menor impac-

to de estos elementos en el ambiente. Esta relevancia ambiental disminuye todavía más cuando este elemento pasa a ser valorado por la base imponible que no tiene en cuenta parámetros ambientales, sino sólo los beneficios de la explotación.

La prohibición de repercusión que establece la ley es de dudosa eficacia, lo que nos plantea la duda de si en este caso, el IIMA cuando recayera sobre las rentas más bajas no tendría un alcance confiscatorio, y por tanto contrario al principio de capacidad económica entendido como presupuesto de toda imposición, y que por tanto, el IIMA, debe respetar.

El sujeto pasivo también viene determinado por el fin recaudatorio del impuesto, como se comprueba por el hecho de que solo se grave a las personas jurídicas. La base imponible también esta acorde con este fin recaudatorio y no con el ambiental que, de acuerdo con la Exposición de motivos, se propone. Salvo algunas exenciones de carácter subjetivo, basadas en motivos ambientales, el IIMA, no presenta en su estructura casi ningún mecanismo de protección al medio ambiente.

**Séptimo:** El ICA se caracteriza por un predominio del fin económico-social de protección y mejora de la calidad del ambiente, (conforme al art. 45 CE) por encima del meramente recaudatorio o fiscal.. Esta adecuación al fin se observa también en la estructura interna del tributo, ya que sus elementos se configuran de acuerdo con el principio «quien contamina, paga».

Este carácter de tributo «ecológico» o «verde» se desprende de las tres siguientes razones: 1) El coste de la degradación ambiental por emisión de gases contaminantes se hace recaer sobre los principales agentes de esta contaminación: las grandes empresas, a las cuales el tributo estimula a la adopción de medidas técnicas respetuosas con el medio . 2) La tarifa impositiva se estructura, de acuerdo con este fin de preservación del medio, de tal forma que a mayor cumplimiento de los fines de la política medioambiental menor potencial recaudatorio del tributo. 3) Las cantidades que resulten recaudadas están afectas, al menos en parte, a la preservación y conservación del medio natural (creación de un fondo para atender daños extraordinarios y situaciones de emergencia creadas por catástrofes medioambientales).

Tan sólo resta por averiguar si el I.C.A. no resultara una traba para la instalación de industrias en el territorio de la Comunidad Gallega o para la competitividad de los productos que resulten gravados por este impuesto.

La única crítica que cabe señalar desde el punto de vista ambiental es la falta de medidas semejantes en nuestro entorno, lo que puede suponer que la pretendida mejora del medio no sea tal.

**Octavo:** De todo esto se puede decir que por mucho que las CCAA tengan posibilidades de establecer tributos propios, para que estos sean ambientalmente eficaces y para que cumplan los principios de justicia del Ordenamien-

to Jurídico Financiero, no sirve que cada CCAA «haga la guerra» por su cuenta. Los impuestos ambientales deben encuadrarse dentro de una reforma general del sistema fiscal y teniéndose en cuenta no únicamente criterios jurídicos, sino también económicos, ya que de otra manera puede configurarse un tributo que sea confiscatorio para las rentas más bajas o que se prohíba normativamente la repercusión del impuesto, siendo muy fácil que en la práctica, tal prohibición no se cumpla. Sólo si ambas materias se tienen en cuenta podremos decir que la reforma se hace desde la realidad y para la realidad. Esto es algo que desde conceptos únicamente jurídicos no se ha conseguido como lo muestra el hecho de que se haya mantenido hasta ahora un criterio de doble imposición meramente jurídico (SSTC 37/87 y 186/93).

El aumento de la presión fiscal, vía impuestos ambientales, debe ir acompañada de una reducción en otros impuestos. Es decir, el uso de instrumentos fiscales como ayuda a la mejora del medio ambiente, debe entenderse dentro política global en favor del medio ambiente que puede plasmarse en una reforma más general (de más de una figura tributaria) del sistema fiscal. De otro modo no se conseguirá la necesaria neutralidad de la presión fiscal. Esto es especialmente importante en un Estado Autonómico como el nuestro, donde caben diferencias impositivas en virtud del territorio, pero también pueden ser discriminadoras o tener efectos económicos negativos, en la medida en que se disuada a las empresas a ubicarse en un determinado territorio.

## BIBLIOGRAFÍA

- ADAME MARTÍNEZ, F. D. (1993): «El impuesto sobre instalaciones que incidan sobre el medio ambiente de la Comunidad Autónoma de Baleares», *REDF*, n.º 79, ed. Civitas.
- (1996): *Tributos propios de las Comunidades Autónomas*, ed. Comares, Granada.
- AGENCIA EUROPEA DEL MEDIO AMBIENTE (1996): *Impuestos Medioambientales. Aplicación y efectividad sobre el medio ambiente*, Serie de cuestiones medioambientales I, Copenhague.
- ALONSO GARCÍA, E. (1995): *El derecho ambiental de la Comunidad Europea. Volumen I: El marco constitucional de la Política comunitaria de medio ambiente. Aplicación de la legislación ambiental comunitaria*, Cuadernos de estudios europeos, ed. Civitas.
- BELTRÁN DE FELIPE, M. y CANOSA USERA, R. (1995): «Relevancia constitucional del Medio Ambiente», *Noticias de la UE*, n.º 122, marzo, ed. CISS.
- BORRERO MORO, C: *Los impuestos medioambientales*, tesis no publicada, pp. 41 y ss.
- CABALLERO SÁNCHEZ, R. y GARCÍA DE CASTRO, M. (1991): «La capacidad económica como criterio constitucional para el reparto de las cargas públicas», *RDFyHP*, pp. 339 y ss.

- CASADO OLLERO, G. (1991): «Los fines no fiscales de los tributos», *RDFyHP*, pp. 455 y ss.
- CHECA GONZÁLEZ, C. (1987): «El impuesto sobre tierras infrautilizadas de la Comunidad autónoma andaluza», *Impuestos*, n.º 6.
- FALCÓN Y TELLA, R.: «Las medidas tributarias medio ambientales y la jurisprudencia constitucional», en la obra colectiva *Derecho del Medio ambiente y administración local*, coordinada por José Esteve Pardo, ed. Civitas, Diputación de Barcelona, ed. Civitas.
- FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I. (1997): «Mecanismos tributarios de lucha contra el deterioro del medio ambiente: el impuesto gallego sobre la contaminación atmosférica», *Ponencia presentada al II Congreso Nacional de Derecho Ambiental*, Valencia 10-12 abril.
- GÓMEZ CABRERA, C. (1986): «Impuestos propios de las Comunidades Autónomas: una posibilidad remota. A propósito del impuesto balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente», *Revista Impuestos*, n.º 21, pp. 48 y ss.
- HERRERA MOLINA, P. M. y SERRANO ANTÓN, F. (1994): «Aspectos constitucionales y comunitarios de la tributación ambiental (especial referencia al impuesto sobre el dióxido de carbono y sobre la energía)», *REDF*, ed. Civitas, n.º 83, pp. 457 y ss.
- HERRERA MOLINA, P. M.: «Los tributos con fines ambientales: impuestos autonómicos sobre instalaciones contaminantes», en la obra colectiva *Derecho del Medio ambiente y administración local*, coordinada por José Esteve Pardo. Diputación de Barcelona, ed. Civitas.
- (1995): «El principio quien contamina, paga, desde la perspectiva jurídica», *Noticias de la UE*, n.º 122, marzo, ed. CISS.
- OCDE (1994): «La fiscalidad y el Medio Ambiente. Políticas complementarias», *Informe 1994*, Mundiprensa, Madrid.
- PALAO TABOADA, C. (1976): «Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva», en *Estudios jurídicos en homenaje al profesor Federico de Castro*, vol. II, ed. Tecnos, Madrid.
- PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M. (1996): «El objeto del impuesto: la doble imposición y el artículo 62 de la LOFCA», *RDFHP*, n.º 240.
- PÉREZ AYALA, J. L. (1979): «Las cargas públicas: principios para su distribución», *HPE*, n.º 39.
- PÉREZ MORENO, A. (1995): «Instrumentos de tutela ambiental», *Ponencia presentada al I Congreso Nacional de Derecho Ambiental*, Madrid, ISBN 84-605-2809-X.
- ROSEMBUJ, T. (1995): *Los tributos y la protección al medio ambiente*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S. A., Madrid.
- SALA GALVAÑ, G. (1996): «Los principios limitativos del poder financiero de las CC.AA en la jurisprudencia constitucional», *REDF* n.º 90, p. 294, ed. Civitas.
- SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A. (1996): «La tributación medioambiental ¿sólo un tema de moda?», *RDFHP*, octubre.
- EXPERT GROUP ON ENVIRONMENTAL LAW OF THE WORLD COMMISSION ON ENVIRONMENT & DEVELOPMENT (1987): *Environmental protection & sustainable development. Legal principles and recommendations*, Graham & Trotman, Martinus Nijhoff, London.

