



## **PRINCIPIOS RECTORES DE LOS TRIBUTOS MEDIOAMBIENTALES<sup>1</sup>**

### **ALBERTO MUÑOZ VILLARREAL**

Abogado, Socio de Muñoz Arribas Abogados, S.L.P.

Doctorando en Derecho Financiero y Tributario por la USP-CEU.

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN.-II. IMPUESTOS.-III. LAS TASAS.-IV LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES.-V. BIBLIOGRAFÍA.

### **I.-INTRODUCCIÓN**

En la actualidad existe un intenso debate sobre la aplicación y diseño de nuevas figuras impositivas, que orienten las conductas de los agentes económicos hacia la conservación y mejora del medio ambiente.

La reforma de la Ley de Haciendas Locales, supone una excelente oportunidad para que el legislador incluya el interés medioambiental, tanto en la regulación de los tributos ya existentes, como en la creación de nuevos. Ya que, la tributación puede desempeñar un doble papel en el medio ambiente: por un lado, la introducción de un tributo que responda a una finalidad medioambiental primordial, y por otro, el reflejo en la tributación ya existente, de aspectos medioambientales.

---

<sup>1</sup> Parte del presente trabajo, se basa en un estudio previo que realice sobre el uso extrafiscal de los tributos medioambientales, mientras disfrutaba de una beca del IDEA-CEU, institución a la que quiero agradecer su apoyo, así como a Iñaki Bilbao Estrada, y a los profesores Juan Ignacio Gorospe, Miguel Pérez de Ayala y Pedro Herrera, por la amabilidad de corregirme dicho estudio.

La finalidad medioambiental del tributo se puede dar: (a) por ser la finalidad expresada por el legislador a la hora de la creación del tributo en cuestión, (b) por la afectación de los ingresos que genera a la defensa y mejora del medio ambiente o (c) por la estructura del tributo que evidencie que lo fundamental es conseguir que el comportamiento de los obligados tributarios frente al medio ambiente cambie, incentivando aquellos comportamientos que sean acordes con el mismo y/o disuadiendo de los contrarios.

De tal modo que la fiscalidad ambiental, en todo caso, debe ser comprendida dentro de un movimiento de pensamiento tendente a la introducción del componente económico para la protección de los recursos naturales.

A lo hora de preservar el medio ambiente, se puede, por un lado, prevenir el perjuicio ambiental, y por el otro, restaurar los perjuicios ambientales producidos. De igual manera, el uso extra fiscal de los tributos permite la realización de tres funciones: a) incentivar aquellos comportamientos respetuosos con el medio y así prevenir la degradación ambiental, b) redistribuir los costes de la política ambiental entre los sujetos provocadores de los mismos y c) disuadir los comportamientos dañinos con el medio ambiente.

Como acertadamente consideran VILLAR EZCURRA y ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA (1999:57), los ingresos obtenidos por dichos tributos deberán destinarse a los fines buscados por los mismos, es decir, a impedir daños medio ambientales, así como a financiar la investigación y el desarrollo de nuevas tecnologías más respetuosas con el medio ambiente.

Para calificar un tributo como ecológico, debe atenderse a su estructura, de modo que en ella se refleje la finalidad de incentivar la protección del medio ambiente, y por tanto gravar más a quien más contamina. De manera han de ser calificados como “*gravámenes finalistas*”<sup>2</sup>.

---

<sup>2</sup>En opinión de VILLAR EZCURRA y ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA (1999:56): <<los tributos ecológicos y con mayor peso en los impuestos que en las contribuciones especiales y las tasas, deberían responder a los siguientes criterios directivos: (...) Han de ser calificados entre los gravámenes finalistas puesto que persiguen una finalidad distinta de la del “sometimiento de los gastos públicos”, y, por tanto, su rendimiento o recaudación no se ha de destinar a cubrir los gastos públicos generales, como advierte el artículo 27 de la Ley General Tributaria, sino que ha de tener una afección concreta, y que no puede ser otra que la determinante del establecimiento o implantación del impuesto ecológico>>.

En la configuración de los tributos ecológicos debemos reflexionar, desde esta perspectiva, sobre cuál es la posibilidad, de entre las que ofrece nuestro sistema tributario, más conveniente para la consecución de los fines medioambientales.

Un primer punto de análisis sería el de determinar el índice económico más adecuado para ser gravado. Renta, patrimonio y consumo, son los índices económicos objeto de tributación, el llamado objeto material del tributo. De ellos, sólo el tráfico de bienes parece ser un índice adecuado para la tributación ambiental, ya que es el único a través del cual se puede encontrar relación directa entre una actividad contaminante y una manifestación de capacidad económica, fundamentando así el establecimiento de un tributo.

Los otros dos índices pueden ser tenidos en cuenta ocasionalmente, dentro de algunos de los elementos del tributo, originando desgravaciones o recargos, o considerando en el hecho imponible o en la base, etc., pero no fundando una figura tributaria.

Sin embargo, hemos de tener en cuenta las posibilidades que ofrece el Derecho dentro del ordenamiento tributario para el uso de los tributos con finalidad extrafiscal.

La propia Ley General Tributaria establece, que los impuestos podrán cumplir finalidades más allá de la simplemente recaudatoria. Esta idea adopta carta de naturaleza definitivamente con la STC 37/87, que entiende que la capacidad económica presente en los tributos puede serlo de forma potencial, asumiendo la finalidad extrafiscal primordial que puede darse en algunos tributos. La finalidad extrafiscal consistirá en la consecución de alguno de los objetivos del ordenamiento jurídico político; se justifican así indistintamente tributos de control o tributos incentivadores.

Debe recalarse que es la finalidad incentivadora del respeto al medio ambiente lo que caracteriza al tributo como ecológico o medioambiental, y no la eventual afectación de los recursos obtenidos a sufragar determinados gastos de carácter medio ambiental.

La Ciencia Económica no acepta la afectación de los tributos porque ocasiona distorsiones en los mecanismos de toma de decisiones, perjudicando la eficiencia del mercado. Desde la

perspectiva del Derecho tributario sabemos que rige un principio general de no afectación de los ingresos públicos. Más aún, la afectación de lo recaudado a una finalidad determinada es algo ajeno a la estructura del tributo o a su naturaleza; incide en el Derecho del Gasto Público, pero no en el del Ingreso Público o Tributario.

Tributo ecológico sería entonces, aquella prestación pecuniaria de Derecho público dirigida a ordenar las conductas de productores y consumidores que afectan al medio ambiente. Para ello, el tributo se estructuraría de tal forma que, respetando el principio de capacidad económica, tuviera presente en su estructura las realidades ambientales que se pretenden proteger. Mientras que los denominados elementos tributarios ambientales se dan en los tributos de carácter general, que pueden recoger determinadas medidas concretas que sirven a los objetivos de protección del medio ambiente, como desgravaciones, tipos reducidos, etc. Incluso puede suceder que un tributo o una de las medidas que conforma el régimen de un tributo, produzcan una reacción en los obligados tributarios que repercuta en un mayor respeto al medio ambiente; tributos con fines fiscales, pueden tener legítimamente un efecto extra fiscal.

## II.-IMPUESTOS

Dado que sólo está condicionado por la existencia de un índice de capacidad económica<sup>3</sup>, es la figura tributaria más conveniente para ser empleada en la defensa del medio ambiente en general<sup>4</sup>.

En los tributos aquí estudiados, el hecho imponible debe ser coherente con la mejora del medio ambiente<sup>5</sup>. Por eso la articulación del hecho imponible, exige que éste se configure de

---

<sup>3</sup>De tal manera que, VILLAR EZCURRA y ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA (1999:56-57) consideran que: <<Así como el impuesto en general se aplica en función de la capacidad económica del contribuyente, el impuesto ecológico ha de evaluarse en consideración a las circunstancias o comportamientos que expliquen y fundamenten su establecimiento y exacción. No obstante, bien puede suceder que el objeto o materia a gravar por el impuesto ecológico sea evaluado o medido como si de una capacidad económica (renta, patrimonio, consumo) se tratara, pero ello no implicará el que recaiga sobre la capacidad económica o contributiva del ciudadano que lo soporte>>. Afirmación con la que estamos totalmente de acuerdo.

<sup>4</sup>A lo largo de este texto se viene defendiendo el uso de impuestos extra fiscales, cuya estructura responde no a fines fiscales, sino de ordenamiento, siempre que el fin que se persiga tenga relevancia constitucional, y, según la jurisprudencia constitucional, se grave una cierta capacidad económica (capacidad relativa o renta potencial, según la STC 37/1987). A lo que varios autores añaden la necesidad de establecer un control de proporcionalidad (idoneidad del impuesto para conseguir el fin extra fiscal; lesión mínima del principio de capacidad económica; ponderación del bien ambiental conseguido y de la lesión de la capacidad económica).

acuerdo con la degradación medioambiental que se produce, como acertadamente señala BORRERO MORO (1999).

A este respecto BILBAO ESTRADA, PÉREZ DE AYALA BECERRIL y ANTÓN ANTÓN (2010:44-45), remarcan la necesidad de que *<<el objeto de gravamen sea claramente la actividad contraria al medioambiente realizada, y no por tanto los elementos patrimoniales de los que provengan o incluso la realidad económica derivada de esa actividad>>*.

En este aspecto, los más adecuados son los impuestos sobre emisiones, pues permiten conocer, al menos teóricamente de dónde procede la misma y quiénes han sido sus causantes.

Cabe citar entre sus inconvenientes, su difícil gestión, ya que requiere de procedimientos de medición y control de las emisiones contaminantes que sean eficientes, lo que supone unos costos muy importantes, y la determinación del daño ocasionado por las mismas, para después establecer el tipo de gravamen apropiada.

De igual manera el hecho imponible debe configurarse en el marco de la actividad contaminante permitida, lo cual es difícil de cumplir, debido a que la normativa administrativa frecuentemente suele fijar unos límites máximos de emisión, cuyo incumplimiento originaría una infracción. Sin olvidar que los impuestos sobre emisiones actúan una vez que se ha producido la contaminación o el daño medioambiental.

Una alternativa a estos impuestos, dadas las dificultades que conlleva su puesta en funcionamiento, sería gravar los productos, bien en el proceso productivo o bien en los bienes de consumo final. Alternativa especialmente interesante cuando la medición y control de las emisiones suponga un coste elevado, y pueda configurarse el hecho imponible del impuesto.

---

<sup>5</sup>El hecho imponible, a mi entender, no puede incluir actividades prohibidas, es decir, sólo cabe el gravamen sobre la contaminación permitida; lo contrario supone una sanción objetiva de muy dudosa constitucionalidad. De manera que los hechos imponibles que se configuren podrán gravar la fabricación o adquisición de bienes que pueden degradar la naturaleza, así como sus procesos tecnológicos de producción; también se podrán gravar los vertidos realizados en el medio hidráulico, las emisiones contaminantes a la atmósfera, las descargas de residuos sólidos en el suelo y el volumen de ruido generado por las distintas maquinarias.

De acuerdo con el principio de <<*quien contamina paga*>>, el sujeto pasivo será la persona física o jurídica, y la entidad que realiza la actividad degradante, con lo que la obligación de pagar el tributo recaería sobre el responsable de la degradación medioambiental, que la puede repercutir.

En cuanto a la base imponible, los impuestos de cuota fija, si bien tienen a favor su simplicidad, son contrarios al citado principio de quien contamina paga, que exige modular la carga tributaria en función de la intensidad con que se realiza el hecho imponible, lo que desvirtúa al mismo tiempo su función de incentivo.

Si nos centramos en impuestos en concretos, en aquellos que recaen sobre productos, la base imponible podría consistir en una proporción de su precio de adquisición o coste de producción, que exprese la cantidad que, respecto al valor total del bien, supongan los componentes del mismo que sean perjudiciales para el medio ambiente. De forma que guarde una relación lo mas estrecha posible entre el consumo o producción de dicho bien y los perjuicios que cause, o bien configurar la base imponible en relación al número de productos fabricados o consumidos, ya que revelan aunque sea indirectamente, el efecto contaminante de los mismos.

Por lo que se refiere a los impuestos sobre emisiones, la base imponible tendría que consistir en una magnitud no monetaria, de manera que la reducción del daño medioambiental por el sujeto pasivo suponga una disminución de su carga tributaria.

En cuanto a lo que respecta a la medición de la base imponible, el método más acorde con el tipo de impuesto aquí propuesto es, bien el de estimación objetiva, bien el de estimación indirecta cuando no sea posible conocer de manera directa la degradación medioambiental. En cualquier caso, la determinación de los criterios objetivos de cuantificación deberá guardar relación con la actuación degradante, para así poder constituir un incentivo a reducir la contaminación<sup>6</sup>.

---

<sup>6</sup> Si partimos de la base de que la finalidad del impuesto es evitar la contaminación, por lo que los sistemas de estimación objetiva han de basarse en elementos que incentiven la reducción de la contaminación, como el tipo de instalaciones, o de materias primas utilizadas en los procesos productivos. En caso contrario, el impuesto no

De manera que, en los tributos de cuota fija, ésta se determina según una cantidad fija señalada al efecto (mientras que en los de cuota variable se aplica el tipo de gravamen<sup>7</sup> a la base liquidable) y una vez establecida la cuota íntegra, en su caso, será necesario conforme con la ley de cada tributo, aplicar sobre la cuota íntegra las deducciones, bonificaciones, adiciones o coeficientes previstos, los denominados por HERRERA MOLINA (2000:55)<sup>8</sup> “*elementos tributarios ambientales*”, que dará como resultado la cuota líquida.

Dichos instrumentos pueden ser empleados para incentivar un uso racional del medio ambiente, teniendo en cuenta que: <<*La teoría especial del impuesto que se ocupa de la incidencia económica, de su repercusión y de su traslación, habrá de estar presente en la regulación de cualquier impuesto ecológico para que la incidencia efectiva sirva los fines u objetivos a él asignados*>> (VILLAR EZCURRA y ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA 1999: 57).

### III. LAS TASAS

El fundamento principal de las tasas, es el de contribuir a los costes que le supone a la administración las actividades que realiza. Si bien, por tanto, en principio no es una figura apropiada para fomentar cambios de comportamiento, puede incorporar una función incentivadora, según el hecho imponible de éstas en particular, la utilización del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público.

Así pueden usarse para desincentivar las conductas que dañan al medio ambiente, las tasas por prestaciones de servicios, dentro de sus limitaciones<sup>9</sup>, las tasas por la realización de actos

---

superará el test de idoneidad. Además debe ofrecerse al sujeto pasivo la posibilidad de tributar en el régimen de estimación directa.

<sup>7</sup> El tipo de gravamen no ha de hacer prohibitivas las emisiones gravadas, pues en tal caso debería establecerse una sanción, y no un impuesto.

<sup>8</sup> Dicho autor diferencia entre los tributos ambientales en sentido estricto, y elementos tributarios ambientales tales como modulaciones de elementos cuantitativos o beneficios fiscales.

<sup>9</sup> El importe de las mismas no puede exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate o, en su defecto, del valor de la prestación recibida.

administrativos, que podrían estructurarse para que el coste administrativo de la actuación tuviese en cuenta la incidencia medioambiental de la actividad, y las tasas por la utilización del dominio público.

Por lo cual podemos distinguir, desde la perspectiva de la fiscalidad ambiental, entre las tasas por prestación de servicios ambientales y las tasas por el aprovechamiento especial de los bienes ambientales. Las primeras serían útiles en el supuesto de que se creen nuevos servicios de protección ambiental de elevado coste, o si se refleja en su importe el diferente coste del servicio en función de las conductas más o menos contaminantes<sup>10</sup>.

El precio de la tasa encontraría su límite en el coste del servicio, y en virtud de la interpretación del Tribunal Supremo, se debería vincular a la recaudación total de la tasa y no a cada cuantía individual, por lo que podría imponerse tarifas progresivas.

En cuanto a las tasas por aprovechamiento de los bienes ambientales, su utilidad resulta clara en el caso de que estemos ante bienes de dominio público, con independencia de que puedan articularse como impuestos. Pero es más difícil justificar esta exigencia en el caso de que los bienes ambientales sean de titularidad privada<sup>11</sup>.

#### **IV. LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES**

Su finalidad no busca ningún cambio en la conducta del obligado tributario, sino que se trata de que el particular beneficiado por una actuación administrativa contribuya a costear la misma, como indica HERRERA MOLINA (2000). Así mismo, en las reglas a seguir para distribuir la base imponible entre los sujetos pasivos, no se encuentran referencias a la

---

<sup>10</sup>Por ejemplo distinta tasa por recogida de basuras en función de su depósito en contenedores diferenciados.

<sup>11</sup> Si consideramos que los bienes ambientales, con independencia de su titularidad, están vinculados (art. 45 CE) a fines de preservación que garanticen su disfrute por las generaciones futuras. En la medida en que se tolere un aprovechamiento especial de los bienes ambientales que suponga un cierto deterioro, puede exigirse una tasa correspondiente al importe de los costes sociales que se producen o (si tales costes son imposibles de medir) a la utilidad del sujeto contaminante, equivalente a los costes de evitar la contaminación; esta idea se refuerza si la vinculamos al principio quien contamina paga.



conducta y relación de los sujetos con la naturaleza, lo que limita su uso para modificar comportamientos contrarios al medio ambiente.

## V. BIBLIOGRAFÍA

AIZEGA ZUBILLAGA, J.M (2001), *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, Servicio de Publicaciones de la Universidad del País Vasco, Bilbao.

ALONSO GONZALEZ, L.M. (1985), *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*, Marcial Pons, Madrid.

BILBAO ESTRADA I, PÉREZ DE AYALA BECERRIL M, Y ANTÓN ANTÓN, A. (2009), <<¿Doble imposición o doble coste económico? Una reflexión sobre la coordinación de los impuestos autonómicos sobre emisiones atmosféricas y el régimen de comercio de derechos de emisión>>, en *La fiscalidad de los derechos de emisión: estado de situación y perspectivas de futuro*, IEF, Madrid.

BORRERO MORO, C. (1999), *La tributación ambiental en España*, Tecnos, Madrid.

BUÑUEL GONZÁLEZ, M (Dir.) (2004), *Tributación medioambiental: teoría, práctica y propuestas*, Thomson-Civitas, Madrid.

CASADO OLLERO, G. (1991), <<Los fines no fiscales de los tributos>>, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Vol. 41, núm. 213: 455-512, Edersa, Madrid.

CHECA GONZÁLEZ, C. (1999), *La tributación ambiental en España*. Tecnos, Madrid.

- (1983) <<Los impuestos con fines no fiscales: Notas sobre las causas que los justifican y sobre su admisibilidad constitucional>>, Civitas, *Revista española de derecho financiero*, núm. 40, 505-516, Madrid.

HERRERA MOLINA, P. (2000), *Derecho Tributario Ambiental: La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*, Marcial Pons, Madrid.

JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, J. (1998), *El tributo como instrumento de protección ambiental*, Comares, Madrid.

VARONA ALABERN, J. E. (2009), *Extrafiscalidad y Dogmática Tributaria*, Marcial Pons, Madrid.

VILLAR EZCURRA, M. (2003), <<Desarrollo Sostenible y Tributos Medioambientales>>, *Crónica Tributaria* núm. 107:123-137, IEF, Madrid.

VILLAR EZCURRA, M. y ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. (1999), <<Los tributos ecológicos ante el ordenamiento constitucional español>>, *Estudios Financieros*, núms. 197-198, 55-58, CEF, Madrid.



c/ Orense 34, 10 -1, Edificio Iberia Mart II  
28020 Madrid  
tfno +34 915 569 108  
fax +34 915 568 621  
[www.munoz-arribas.es](http://www.munoz-arribas.es)