

# Las medidas tributarias medioambientales y la jurisprudencia constitucional

Ramón Falcón y Tella

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
de la Universidad Complutense de Madrid*

1. Planteamiento.
2. Los fines extrafiscales del tributo en la jurisprudencia constitucional.
3. La distribución de competencias entre los distintos niveles de Hacienda: el requisito de la “doble competencia” tributaria y medioambiental.
4. Referencia a las competencias de las corporaciones locales para organizar su Hacienda con una finalidad medioambiental.

## 1. Planteamiento

La finalidad financiera típica del tributo, como de todo recurso de la Hacienda pública, no excluye la utilización instrumental de la técnica tributaria al servicio de fines “extrafiscales” o “de ordenación”. El propio artículo 31.1 de la Constitución, al ordenar contribuir *de acuerdo con la capacidad económica*, mediante un sistema tributario inspirado en los principios de igualdad y *progresividad*, está, en realidad, introduciendo en el tributo un fundamento ajeno a la finalidad puramente financiera o de cobertura del gasto, cual es la redistribución de la renta.

En este sentido, cuando la doctrina clásica, partidaria de instrumentar las finalidades de política económica por la vía del gasto, para salvaguardar así la pureza del sistema tributario, defiende la organización de los tributos exclusiva o fundamentalmente sobre la base de la capacidad contributiva,<sup>1</sup> de hecho está defendiendo al mismo tiempo que la actividad financiera de gestión tributaria no sólo sea un instrumento para allegar fondos a las arcas públicas, sino también una actividad final, que persigue por sí misma un objetivo de redistribución de la renta.

---

1. F. SAINZ DE BUJANDA, “Teoría jurídica de la exención tributaria”, *Hacienda y Derecho*, vol. III, EIP, Madrid, 1963, pág. 418 y ss. Véase también el estudio preliminar de J. M. CALERO y R. NAVAS a la obra de F. MOSCHETTI, *El principio de capacidad contributiva*, IEF, Madrid, 1980, págs. 32-33.

Llegados a este punto, ningún obstáculo debe existir para aceptar que la regulación del tributo tenga también en cuenta otras finalidades de política económica –como la estabilidad o el desarrollo, y de manera especial el pleno empleo que, junto con la equitativa distribución regional y personal de la renta, aparecen recogidas en el artículo 40.1 de la Constitución<sup>2</sup> o de la más diversa índole,<sup>3</sup> incluidas las finalidades medioambientales.

Frente a ello, no cabe argüir que la capacidad económica aparece contemplada en el mismo precepto que consagra el deber de contribuir, como criterio de justicia tributaria, mientras que otros posibles fines extrafiscales encuentran acomodo en preceptos constitucionales distintos, aparentemente desconectados del sostenimiento de los gastos públicos. Pues es evidente que la justicia, como valor supremo del ordenamiento, no puede fragmentarse en compartimentos estancos, de tal suerte que pueda conseguirse ni tenga sentido alguno, por ejemplo, una justicia estrictamente tributaria al margen de la justicia en el gasto; y tampoco la ubicación sistemática de los preceptos constitucionales permite desconocer el valor de todos y cada uno de ellos como fuente directa de derechos y obligaciones, y en todo caso con valor normativo propio.<sup>4</sup>

Desde esta perspectiva, lo que importa es determinar los distintos valores constitucionalmente protegidos y ponderar debidamente los mismos en cada caso concreto,<sup>5</sup> es decir, en relación con cada instituto jurídico y por tanto, también, en relación con el tributo, que no puede permanecer hoy al margen del derecho al medio

2. Ello supone matizar de forma importante el carácter instrumental que tradicionalmente se predica de la actividad financiera, por contraposición a la actividad administrativa típica (C. ALBIÑANA, *Derecho financiero y tributario*, Madrid, 1979, pág. 44; E. SIMÓN ACOSTA, *El Derecho financiero y la ciencia jurídica*, Bolonia, 1985, pág. 110; J. J. BAYONA DE PEROGORDO y M. T. SOLER ROCH, *Derecho financiero*, vol. I, Alicante, 1989, pág. 19 y ss., etc.). Hasta el punto de afirmar que el aumento de los fines del Estado, que no puede situarse a extramuros de la Hacienda pública y del Derecho financiero (F. SAINZ DE BUJANDA, *Sistema de Derecho financiero*, I, vol. 2, Madrid, 1985, pág. 276), conlleva no sólo una alteración cuantitativa en la dimensión de la actividad financiera, sino sobre todo una importante alteración de orden cualitativo, cual es “la progresiva funcionalización de la actividad financiera y de la Hacienda pública, que no se limita ya a suministrar los medios para que la actividad administrativa cumpla sus fines [...], sino que –considerada en sí misma– puede cumplir directamente importantes fines estatales de política económica, redistribución de la renta, etc., que no puede identificarse con las otras y servicios públicos tradicionales realizados directamente por las demás administraciones, propios de una Hacienda meramente fiscal”, como escribe G. CASADO OLLERO, “Los fines no fiscales de los tributos”, en *Comentarios a la Ley general tributaria y líneas para su reforma (homenaje a Fernando Sainz de Bujanda)*, IEF Madrid, 1991, vol. I, pág. 107. En un sentido similar, M. A. MARTÍNEZ-LAGO, “Los fines no fiscales de la imposición y la prohibición de confiscatoriedad”, *Gaceta Fiscal*, núm. 81, 1990, pág. 143.

3. Véase L. MATEO, “Análisis y crítica de un impuesto de ordenamiento moral”, REDF, núm. 39, 1983, especialmente pág. 343. Sobre la presencia de finalidades de ordenamiento en los antecedentes más remotos del sistema tributario, W. GERLOFF, *Doctrina general de los impuestos*, en GERLOFF y NEUMARK, *Tratado de finanzas*, Buenos Aires, 1967, pág. 220 y ss.

4. Sobre el carácter vinculante, como norma jurídica, tanto de los derechos subjetivos como de los principios rectores recogidos en la Constitución, E. GARCÍA DE ENTERRÍA, *La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional*, Madrid, 1983, pág. 6871; y COSSÍO, *Estado social y derechos de prestación*, CEC, Madrid, 1989, pág. 259.

5. Sobre el principio de ponderación de bienes (*Grundsatz der Güterabwägung*) y su valor como criterio interpretativo, especialmente en relación con los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos, véase HABERLE, *Die Wesensgehaltgarantie des Art. 19 abs. 2 Grundgesetz*, 2.<sup>a</sup> ed. C.F. Müller, Karlsruhe, 1972, pág. 31.

Obsérvese que la garantía del contenido esencial, entendida como “límite de los límites” que puede establecer el legislador, no se predica sólo de los derechos fundamentales, sino de cualquier norma constitucional, de cualquier bien constitucionalmente protegido, como señala DE OTTO, en L. MARTÍN-RETORTILLO y I. DE OTTO, *Derechos fundamentales y Constitución*, Madrid, 1988, págs. 100, 101 y 127. En este mismo sentido, con ciertos matices, STC 83/1984.

ambiente que proclama el artículo 45 de la Constitución.<sup>6</sup> Precisamente el tributo,<sup>7</sup> y la Hacienda pública en general, pueden jugar un papel relevante y muy activo al servicio de las tareas promocionales y de alentamiento que impone la Constitución al definir los fines a que aspira.<sup>8</sup> Lo que no implica necesariamente, en el caso concreto de la protección del medio ambiente, la obligación constitucional de organizar el sistema tributario con una finalidad ecológica, sino únicamente la legitimidad constitucional de esta opción, en caso de que sea asumida por el legislador.

## 2. Los fines extrafiscales del tributo en la jurisprudencia constitucional

La jurisprudencia constitucional ha sido plenamente sensible al planteamiento expuesto en el epígrafe anterior,<sup>9</sup> al aceptar sin reservar desde el primer momento el “uso ponderado del sistema tributario [...] para [...] realizar la política económica

6. El medio ambiente se configura en el artículo 45 como un principio rector del ordenamiento (y como tal, como una verdadera norma jurídica vinculante para todos los poderes públicos). Más discutible es que pueda calificarse como un verdadero derecho público subjetivo, pues carece de acción procesal, como señalan MARTÍN MATEO, *Tratado de Derecho ambiental*, vol. I, Madrid, 1991, págs. 108 y 150; SERRANO, “El derecho subjetivo al ambiente”, *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de Granada*, núm. 16, 1988, pág. 79; y DOMPER, *El medio ambiente y la intervención en las actividades calificadas*, I, Madrid, 1992, pág. 89. Ahora bien, el medio ambiente forma parte de algunos derechos fundamentales, como el derecho a la vida y a la integridad física y moral del artículo 15 del CP (PÉREZ LUÑO, “Medio ambiente, comentario al artículo 45”, en *Comentarios a la Constitución*, dir. O. ALZADA, IV, Madrid, 1984, pág. 263, y SERRANO, *op. cit.*, pág. 78), opinión que es compartida en la doctrina alemana (Kloepfer) e italiana (Cavallo, Scoca, Peman) e incluso del derecho de propiedad que, como soporte de la libertad individual, exige un entorno físico adecuado. No faltan incluso autores que configuran el medio ambiente como un verdadero derecho subjetivo, aunque sin inmediata protección jurisdiccional (RODRÍGUEZ RAMOS, “El medio ambiente en la Constitución”, en *Derecho y Medio Ambiente*, CEOTMA, monografía núm. 4, Madrid, 1981, pág. 37), o como “un derecho subjetivo de naturaleza constitucional, de configuración legal y protección judicial ordinaria” (DELGADO PIQUERAS, “Régimen jurídico del derecho constitucional al medio ambiente”, REDC, núm. 38, 1993, pág. 63). Sobre estas cuestiones, véase F. VELASCO CABALLERO, “El medio ambiente en la Constitución: ¿Derecho público subjetivo y/o principio rector?”, *Administración de Andalucía*, núm. 19, 1994, pág. 77 y ss.

En todo caso, la existencia o no de un verdadero derecho subjetivo en este ámbito es independiente de los deberes de “conservación del medio ambiente” (es decir, deberes de actuación positiva, y no meros principios rectores) que el artículo 45.1 de la CE impone a “todos”, siguiendo en este punto al artículo 66.1 de la Constitución portuguesa de 1976, y del papel del medio ambiente como límite inmanente de otros derechos constitucionales como la propiedad o la libre empresa.

Sobre el marco constitucional de la política comunitaria de medio ambiente, E. ALONSO GARCÍA, *El Derecho ambiental en la Comunidad Europea*, I, Civitas, Madrid, 1993.

7. Los fines extrafiscales de los tributos, que “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”, aparecen ya recogidos en el artículo 4 de la LGT. Véase P. YEBRA MARTUL-ORTEGA, “Comentarios sobre un precepto olvidado: El artículo 4 de la Ley general tributaria”, HPE, núm. 32, 1975, pág. 145 y ss.

8. A. RODRÍGUEZ BEREJO, “La Constitución de 1978 y el modelo de Estado: Consideraciones sobre la función de la Hacienda pública”, *Sistema*, núm. 53, 1983, pág. 77; M. A. MARTÍNEZ LAGO, “Una interpretación constitucional de la funcionalidad de la capacidad económica como principio informador del ordenamiento financiero”, REDF, núm. 55, 1987, pág. 386 y ss.; C. LOZANO SERRANO, “Intervencionismo y Derecho financiero”, REDF, núm. 55, 1987, pág. 236 y ss.; A. CAYÓN GALIARDO, *La unidad funcional de la Hacienda pública*, IEF, Madrid, 1988; etcétera.

9. Sobre la jurisprudencia constitucional italiana y alemana, que tampoco duda en admitir el intervencionismo fiscal, véanse los trabajos de F. FICHERA, en *Diritto e Pratica Tributaria*, sobre “La giurisprudenza della Corte Costituzionale in tema di rapporti tra imposizione ed extrafiscalità”, núm. 4, 1973; y *L'extrafiscalità nell'ordinamento costituzionale della Repubblica Federale Tedesca*, 1974. Respecto a nuestro Tribunal Constitucional, L. M. ALONSO GONZÁLEZ, *Jurisprudencia constitucional tributaria*, Pons, Madrid, 1993, especialmente, pág. 156 y ss.

que reclame cada momento”,<sup>10</sup> afirmando expresamente que el principio de capacidad económica “no impide que el legislador pueda configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones extrafiscales”.<sup>11</sup>

Ello supone la legitimidad constitucional de los tributos de ordenamiento, es decir, de tributos que “respondan principalmente a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza”.<sup>12</sup> Lógicamente, de ello cabe deducir que también es constitucionalmente admisible la exención total concedida por razones extrafiscales; y con mayor motivo aquellas medidas que, sin afectar al hecho imponible, modulan los elementos de cuantificación atendiendo a finalidades de ordenamiento: las deducciones u otras exenciones parciales, como incentivo, o el establecimiento de recargos, la reducción o pérdida de bonificaciones, como medidas disuasorias.<sup>13</sup>

El hecho de que los fines extrafiscales no aparezcan recogidos –salvo la redistribución de la renta– en el mismo precepto constitucional que consagra el deber de contribuir (artículo 31.1) no constituye ningún obstáculo, ya que la unidad del ordenamiento “en lo que se refiere a la ordenación de los tributos y, de modo muy especial, de los impuestos, entraña la común prosecución, a través de las determinaciones que la ley contenga, de objetivos de política social y económica”.<sup>14</sup> Si bien “la función extrafiscal del sistema tributario estatal no aparece explícitamente reconocida en la Constitución”, sin embargo “dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica (señaladamente artículos 40.1 y 130.1), dado que tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados” (STC 37/1987, de 26 de marzo).

La admisión de fines extrafiscales en la imposición no supone, sin embargo, desconocer absolutamente las exigencias de la capacidad económica, sino únicamente limitarlas o matizarlas en función de otras finalidades, de modo que la legitimidad constitucional de los impuestos de ordenamiento no permite afirmar que la capacidad contributiva quede al margen del concepto constitucional de

10. STC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4.

11. STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13, que declara la constitucionalidad del impuesto andaluz sobre tierras infrautilizadas. En el mismo sentido, respecto al impuesto de dehesas calificadas de deficiente aprovechamiento, STC 186/1993, de 7 de junio.

12. STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13.

13. Así la STC 49/1984, de 5 de abril, en relación con la Ley 1/1982, por la que se regulan las salas especiales de exhibición cinematográfica, la Filmoteca española y las tasas por licencia de doblaje, considera legítimas tanto las “técnicas de fomento [...] estímulos fiscales [...] estímulos positivos desgravatorios, esto es, mediante exenciones fiscales de carácter objetivo” como un diversificado “fenómeno de intervención, de carácter negativo, restrictivo de unas actividades, que se hace eficaz mediante limitaciones, presiones fiscales, a través de una exacción parafiscal y agravación de un impuesto y exclusión de todo tipo de ayuda, protección o subvención del Estado [...]”, orientándose todo el conjunto “a la protección de un bien constitucionalizado, como es la protección de la juventud y de la infancia (artículo 20.4 y, en su caso, 39.4 de la CE), en relación con la sensibilidad moral del espectador medio” (FJ 4). En un sentido similar, STC 29/1986, de 20 de febrero, FJ 5, y 87/1987, de 2 de junio, FJ 3.

14. STC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 4.

tributo.<sup>15</sup> En este sentido, afirma la STC 37/1987, de 26 de marzo, que los tributos de ordenamiento no pueden “desconocer o contradecir el principio de capacidad económica o de pago”, que constituye la fuente, sustrato o exigencia lógica de toda imposición,<sup>16</sup> si bien “basta que dicha capacidad económica exista, con riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo”.<sup>17</sup>

Como afirma G. Casado al hilo de esta jurisprudencia, la garantía institucional del tributo exige que los fines extrafiscales que con él se persigan no acaben desnaturalizando la función típica, y asimismo caracterizadora, de este instituto jurídico.<sup>18</sup> Una prestación patrimonial coactiva dejará de ser “tributaria” cuando su esencia contributiva o, más genéricamente, recaudatoria quede anulada o sustituida por no importa qué finalidad extrafiscal.<sup>19</sup> Pese a la fungibilidad de los institutos y técnicas jurídicas, que permite a los entes públicos perseguir la misma finalidad utilizando instrumentos distintos, hace falta una mínima congruencia entre el mecanismo elegido y la función a que se adscribe. En otro caso, el instrumento utilizado resultará inconstitucional desde el punto de vista de su congruencia con los principios constitucionales, y por lo tanto en contraste con ellos.

En el ámbito tributario –prosigue el autor citado– tal incongruencia se producirá cuando mediante detracciones patrimoniales formalmente tributarias se persigan fines para los que el ordenamiento jurídico arbitra instrumentos o técnicas de

---

15. Esto es lo que parecen insinuar CORTÉS y MARTÍN DELGADO, *Ordenamiento tributario español*, Madrid, 1977, pág. 149, cuando afirman que los tributos que no cumplen, en principio, una finalidad recaudatoria, sino que tratan de hacer más gravosa una determinada actividad de los particulares, desmienten que el fin del tributo puede entrar en el concepto del mismo. Sin embargo, como afirma PÉREZ ROYO, el carácter contributivo constituye la razón de ser de la institución tributaria, y lo que la diferencia de otras prestaciones pecuniarias coactivas, como las multas, sin perjuicio de que al lado de esta finalidad principal, los tributos puedan ser utilizados con otros propósitos o finalidades, que incluso pueden alcanzar en determinados casos una significación superior a la estrictamente contributiva (*Derecho financiero y tributario*, Civitas, Madrid, 1994, págs. 33 y 34).

16. “Capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, tanto significa como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra” (STC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4), si bien sin “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”, prohibición que “supone incorporar otra exigencia lógica” (STC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9).

17. FJ 13. Como afirma PALAO TABOADA, el legislador incurriría en arbitrariedad si desconociese radicalmente la capacidad económica como criterio básico de imposición (“En torno a la jurisprudencia reciente del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria”), REDF, núm. 59, 1988, pág. 446.

Obsérvese que el Tribunal parece distinguir aquí entre la capacidad contributiva en sentido positivo, como “elemento configurador” de determinados tributos –los impuestos fiscales fundamentalmente, pero no las tasas (STC 10 noviembre 1994) ni los impuestos extrafiscales–, y la capacidad de pago en sentido negativo, como requisito mínimo o “exigencia lógica” de todo tributo. Se acoge así la tesis mantenida por el profesor F. VICENTE-ARCHE, “Apuntes sobre el instituto de todo tributo con especial referencia al Derecho español”, REDF, núm. 7, pág. 443 y ss. Sobre la posibilidad de extender la capacidad en sentido negativo incluso a los precios públicos, ya con anterioridad a la consagración positiva de esta categoría en nuestro ordenamiento, R. FALCÓN, “La finalidad financiera en la gestión del patrimonio”, REDF, núm. 35 (1982), pág. 381 y ss.

18. Como afirman las STS de 25 de diciembre de 1989 y 14 de octubre de 1991, los tributos con fines no fiscales son estructural y funcionalmente auténticos tributos, sometidos en todo al régimen común de éstos, ya que también sirven en última instancia para el levantamiento de las cargas públicas. Sobre las modulaciones en el régimen aplicable a los tributos de ordenamiento, en coherencia con la finalidad perseguida, véanse, sin embargo, las notas 20 y 29.

19. “Los fines no fiscales de los tributos”, págs. 124 y 125.

intervención más apropiadas que, a su vez, requieren potestades, competencias y procedimientos de establecimiento y aplicación distintos de los tributarios.<sup>20</sup> Por ejemplo, cuando se utiliza el mecanismo tributario para encubrir verdaderas sanciones, impuestas al margen de los principios penales.<sup>21</sup>

Trasladando estas ideas a la protección del medio ambiente, resulta evidente la admisibilidad constitucional de tributos de ordenación medioambiental, y más genéricamente de medidas de estímulo (deducciones) o desincentivo (recargos, restricciones a las deducciones) inspiradas en esta finalidad, siempre que concurra una mínima capacidad económica o riqueza, siquiera sea potencial, en los sujetos afectados.

Ahora bien, no cabe llevar la técnica tributaria en este ámbito hasta el gravamen de actividades que constituyan una violación grave de la utilización racional de los recursos naturales y del derecho al medio ambiente, pues el artículo 45.3 de la Constitución obliga, en estos casos, a la adopción de medidas penales o sancionadoras, sin perjuicio de la obligación de reparar el daño causado; es decir, a prohibir tales actividades fijando niveles máximos de emisiones contaminantes.<sup>22</sup>

Desde esta perspectiva, entendemos que el principio “quien contamina paga” –*polluter pays*– que un sector doctrinal considera como fundamento de los tributos ecológicos,<sup>23</sup> no puede reputarse como una exigencia constitucional, sino que constituye simplemente una opción posible del legislador ordinario. Como acaba de decirse, el artículo 45 de la Constitución, en su apartado 3, obliga a prohibir determinadas actividades gravemente contaminantes, lo que por un lado supone la adecuada definición normativa de los límites a otros derechos, como el de propiedad o libre empresa, y por otro lado excluye, en estos supuestos, la posibilidad de tributos, ya que al tratarse de hechos ilícitos sólo caben, en su caso, sanciones sobre los mismos. Respecto a conductas menos graves, que no sean reconducibles a su apartado 3, el artículo 45 únicamente ordena la utilización racional de los recursos y la conservación del medio ambiente, dejando un amplio margen de discrecionalidad.

20. G. CASADO, *op. cit.*, pág. 126, quien defiende la aplicación en estos casos de los criterios elaborados por la jurisprudencia en relación con los “arbitrios con fines no fiscales” previstos en la legislación de régimen local: proporcionalidad y congruencia con los fines perseguidos, subsidiariedad respecto a otros medios coercitivos que persigan idéntico fin y respeto de la distribución de competencias que resulta del orden constitucional. Sobre el tema, J. L. CARRETERO LESTÓN, “Los tributos municipales con fines no fiscales”, *Impuestos*, 1987-I, pág. 82 y ss.

Véase también E. LEJEUNE, *Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria*, en AA.VV., “Seis estudios sobre Derecho constitucional e internacional tributario”, Edersa, Madrid, 1980, pág. 157, quien advierte del peligro de que la Hacienda extrafiscal incurra, de hecho, en arbitrariedad y privilegio.

Resultaría igualmente incongruente, y por ello inconstitucional, la adopción de medidas coercitivas dirigidas a la obtención de ingresos pero valiéndose de esquemas inadecuados, por ejemplo imponiendo limitaciones a la actividad empresarial de los particulares únicamente con la finalidad de obtener ingresos, pero sin que concurran los presupuestos previstos en el ordenamiento constitucional, como sucedería en cierta medida con los monopolios fiscales (G. CASADO, *op. cit.*, nota 126, quien sigue en este punto la opinión de Potito).

21. Desde esta perspectiva, defiende la inconstitucionalidad del impuesto sobre tierras infrautilizadas C. CHECA, “El impuesto sobre tierras infrautilizadas de la Comunidad Autónoma Andaluza”, *Impuestos*, núm. 6, 1987, pág. 120 y ss.

22. La tributación medioambiental no puede constituir una licencia para contaminar, como señalan P. HERRERA y F. SERRANO, “Aspectos constitucionales y comunitarios de la tributación ambiental”, REDF, núm. 83, 1994, pág. 470, especialmente nota 52.

23. Este principio tiene su origen en la teoría económica que se desarrolla en relación con las tesis de PIGOU sobre las “externalidades” (*Wealth and Welfare*, Londres, 1912; *Economics of Welfare*, Londres, 1920), como un mecanismo corrector del mercado (E. GERELLI, *Economía e tutela dell'ambiente*, Bolonia, 1974), Sobre el paulatino proceso de “juridificación”, véase P. M. HERRERA MOLINA y F. SERRANO ANTÓN, *op. cit.*, especialmente pág. 468 y ss. y bibliografía allí citada.

lidad a los poderes públicos para elegir los mecanismos más adecuados para ello, que pueden ser de índole tributaria, o bien consistir en subvenciones u otros incentivos no tributarios, en servicios de eliminación de residuos asumidos por el ente público u obligatorios para las empresas contaminantes,<sup>24</sup> o cualquier otra técnica de control o vigilancia.<sup>25</sup>

Podemos pues concluir, a la luz de la jurisprudencia constitucional examinada, que las medidas tributarias medioambientales resultan constitucionalmente legítimas, incluidos los impuestos ecológicos, siempre que exista una mínima capacidad contributiva entendida como riqueza actual o potencial, pero la Constitución no impone necesariamente la utilización del instrumento tributario al servicio de la conservación del medio ambiente.<sup>26</sup> Antes al contrario, lo excluye expresamente en los supuestos más graves, al ordenar la sanción de las conductas que violen la utilización racional de los recursos naturales.

La determinación de estas conductas prohibidas, y por lo tanto no susceptibles de imposición, debe hacerse por el legislador –“en los términos que la ley fije se establecerán sanciones [...]”, como dice el artículo 45.3– teniendo en cuenta todos los valores en juego. A estos efectos, tiene un importante papel el desarrollo económico, que no puede vaciarse de contenido so pretexto de una protección a ultranza del medio ambiente.

Como señala la jurisprudencia constitucional,<sup>27</sup> es necesario “compaginar en la forma que en cada caso decida el legislador competente la protección de ambos bienes constitucionales: el medio ambiente y el desarrollo económico”.<sup>28</sup>

---

24. En el caso del régimen de gestión de los residuos tóxicos o peligrosos, en el que se prevé que dicha gestión se realice por los productores, en un régimen de autorización administrativa, siendo los gastos originados a cargo de las personas o entidades productoras o gestoras que hayan llevado a cabo la gestión de los residuos o estén obligadas a hacerlo.

25. Véase F. J. CAÑAL GARCÍA, “Instrumentos económicos en la protección del medio ambiente”, *Quincena Fiscal*, núm. 10, 1994, pág. 9 y ss., quien desde una perspectiva fundamentalmente económica se ocupa de la alternativa entre reglamentaciones administrativas, establecimiento de tributos, subvenciones u otros incentivos.

26. Sobre la amplia discrecionalidad del legislador en este punto, STC 64/1982, de 4 de noviembre, según la cual “en cuanto a las técnicas apropiadas para llevar a cabo la protección del medio ambiente, corresponde su elección al legislador [...]”. Sólo en relación con la protección a la familia (artículo 39.1 de la CE) afirma el Tribunal Constitucional que la utilización del instrumento tributario –en concreto, la tributación conjunta– resulta “casi inexcusable” (STC 45/1989, FJ 5).

27. Véase el comentario de J. JORDANO FRAGA, “La tensión medio ambiente-desarrollo en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo”, *Administración de Andalucía*, núm. 17, 1994, pág. 87 y ss.

28. STC 64/1982, de 4 de noviembre, FJ 2. A juicio del Tribunal, el artículo 45 de la Constitución “recoge la preocupación ecológica surgida en las últimas décadas en amplios sectores de opinión que ha plasmado también en numerosos documentos internacionales. En su virtud no puede considerarse como objetivo primordial y excluyente la explotación al máximo de los recursos naturales, el aumento de la producción a toda cosa, sino que se ha de armonizar la utilización racional de esos recursos con la protección de la naturaleza, todo ello para el mejor desarrollo de la persona y para una mejor calidad de vida [...]”.

Ahora bien, tampoco el medio ambiente puede frenar el desarrollo económico, y por ello la citada sentencia considera incompatible con el artículo 128.1 una prohibición general de actividades extractivas en los espacios de especial interés natural (artículo 3 de la Ley catalana 12/1981, de 24 de diciembre), ya “que no puede sustraerse a la riqueza del país recursos económicos que el Estado considere de interés general, aduciendo otras finalidades, como la protección del medio ambiente”. Sin embargo, son admisibles prohibiciones de carácter concreto, “siempre que exista un interés prioritario” (STC 64/1982, FJ 6). Tal es el caso de “una prohibición limitada a unos terrenos muy concretos [...]” (los mencionados en los artículos 15.1 y 16.1 de la Ley de Madrid 1/1985, de 23 de enero, del Parque Regional de la Cuenta Alta del Manzanares) y destinada fundamentalmente a actividades extractivas enmarcables en las secciones A y B (actividades extractivas y de cantería, areneros, graveros y similares)” (STC 170/1989, de 19 de octubre, FJ 7). Asimismo, resulta inconstitucional la posibilidad de denegar la autorización en explotaciones de escaso valor económico o baja renta-

En este contexto cobra todo su sentido el principio de “quien contamina paga”, al constituir una opción legítima del legislador para hacer recaer los costes de la contaminación sobre quien los genera, con los consiguientes efectos disuasorios, por un lado, e incentivadores de la búsqueda de materias y tecnologías limpias, por otro, sin hacer imposible el desarrollo económico. Pero se trata simplemente, insistimos, de una opción legítima del legislador, no de una exigencia constitucional.

Además, en todo caso, la medida tributaria que pueda adoptarse para hacer “pagar a quien contamina” ha de configurarse y aplicarse coherentemente con su finalidad disuasoria o de fomento, lo que excluye la retroactividad –pues no es conceptualmente admisible el fenómeno o la disuasión sobre conductas ya consumadas–, y obliga a limitar el presupuesto de aplicación de la norma a aquellas conductas con incidencia en el medio ambiente que sean imputables al sujeto pasivo.<sup>29</sup>

A estos efectos, consideramos que no puede calificarse como una medida tributaria medioambiental –con la consiguiente trascendencia en orden a la configuración y aplicación de la medida–<sup>30</sup> el establecimiento de tasas sobre actividades de eliminación de residuos,<sup>31</sup> aunque también estos tributos respondan a la idea de que “quien

---

bilidad a causa de los elevados costes de restauración (artículo 6.4 de la citada Ley 12/1981, de Cataluña), ya que para alcanzar la finalidad perseguida es suficiente el sistema de fianzas establecido para asegurar la protección del medio ambiente (STC 64/1982, FJ 7).

En cambio, no es desproporcionada la denegación de la autorización cuando la restauración sea técnicamente imposible (*ibid.*, FJ 8). Tampoco resulta arbitraria o irrazonable la discriminación entre explotaciones subterráneas y a cielo abierto, pues “tal distinción deriva de la necesidad de estabilizar el sector (artículo 40.1), equilibrando y armonizando el desarrollo (artículo 131.1) y velando por la utilización racional de estos recursos naturales (artículo 45.2), y es asimismo congruente con una política de fomento del empleo (artículo 40.1) y de protección del medio ambiente (artículo 45.1)” (STC 25/1989, de 3 de febrero, FJ 3).

29. Si bien no existe jurisprudencia constitucional sobre este punto, podrían ser de aplicación los criterios elaborados por el Tribunal Supremo en relación con el impuesto sobre solares. La STS de 6 de noviembre de 1989 (RGD 547/1990, pág. 2408) excluyó en su día la liquidación retroactiva pues “resultaría absurdo, y por tanto rechazable, afirmar que habiéndose notificado al apelado la liquidación correspondiente al ejercicio de 1981 en el año 1985, mediante la misma se estaba compeliendo e impulsando al mismo para que edificase en el año 1981”. Por su parte, las STS 24 de octubre de 1988 y 2 de marzo de 1990 señalaron que “sólo puede exigirse el tributo si el terreno está en condiciones de ser edificado y no lo es por causas imputables al sujeto pasivo, porque cuando la falta de construcción no puede ser imputable al eventual obligado al pago del arbitrio, quiebra su *ratio legis*, no siendo lícito que la Administración que dificultó la edificación haga uso de la facultad impositiva que va enderezada a un propósito definido del legislador, y que de esta manera se vería frustrado, por lo que constando que la propietaria ha desarrollado una actividad proclive a la edificación de terrenos [...], el retraso en la posible edificación se debió únicamente a causas imputables a la Administración [...], por lo que el tributo por su propia esencia no podía ser exigido”. Del mismo modo, entendemos que carecería de fundamento, por ejemplo, una medida tributaria de fomento –deducción o beneficio fiscal– si el presupuesto de hecho determinante de su aplicación no es imputable al sujeto pasivo, sino por ejemplo a la acción de los poderes públicos o de otras empresas del entorno.

Sobre estos temas, G. CASADO, *op. cit.*, pág. 130, en especial nota 63, quien además señala cómo las prerrogativas de la Administración tributaria y las limitaciones que el deber de contribuir impone a los derechos de los particulares (intimidad, secreto profesional, secreto bancario, inviolabilidad del domicilio...) de acuerdo con la jurisprudencia constitucional (STC 76/1990, entre otras) no son trasladables mecánicamente a los tributos de ordenamiento. El IRPF, por ejemplo, justifica el empleo de medidas exorbitantes que no son siempre aplicables en un sentido extrafiscal (*op. cit.*, pág. 131 y ss.).

30. Véase nota anterior.

31. Tales tasas aparecen previstas en el artículo 11 de la Directiva 75/422/CEE, sobre el régimen de residuos sólidos urbanos, para hacer recaer el “coste” de su eliminación sobre el poseedor de los residuos, poseedores anteriores o el productor del producto generador de los mismos.

En el caso de las tasas previstas en la Comunidad Catalana, sobre la prestación de los servicios de reciclaje, tratamiento y eliminación reservados al sector público que sean de solicitud o recepción obligatoria. Véase VADRÍ I FORTUNY, “La naturaleza jurídica dels instruments econòmics en la gestió dels residus”, RJC, núm. 2, 1994, pág. 354, quien entiende que no se trata de verdaderas sino de una “contribución especial negativa”.



contamina paga”, en la medida en que la cuantía de la recaudación tenga como límite máximo el coste del servicio. En estos supuestos es la actividad financiera la que tiene una finalidad ecológica, y no directamente la tasa en sí misma, que en nada se diferencia de otras tasas establecidas con una finalidad exclusivamente recaudatoria o de cobertura del coste de las actividades que integran su hecho imponible.<sup>32</sup>

Tampoco constituyen una medida tributaria medioambiental, en sentido estricto, aquellos tributos cuya recaudación se afecta a una finalidad ecológica, por el mero hecho de dicha afectación. De nuevo aquí el fin medioambiental no sería predicable del tributo en sí mismo considerado, sino del gasto a cuya financiación atiende. Son medidas tributarias medioambientales, en cambio, las siguientes:

–Los impuestos que, existiendo al menos una riqueza potencial, busquen incrementar los costes de las actividades contaminantes, desincentivando así las mismas.<sup>33</sup> Es irrelevante que el producto de la recaudación se afecte a una finalidad medioambiental o no, así como que el establecimiento del tributo vaya o no acompañado de la reducción de otros ingresos.<sup>34</sup>

---

32. En otro caso, todas las tasas habrían de calificarse como tributos extrafiscales, en función de la naturaleza de la actividad financiada: las tasas por licencias urbanísticas serían tributos con una finalidad urbanística, etcétera. Entendemos, pues, que sólo cuando la recaudación de la tasa alcanzara un nivel superior al coste de la actividad de eliminación de residuos estaríamos ante un tributo medioambiental, si bien en tal caso su naturaleza se aproximaría a la del impuesto. En este sentido, afirma la STC 10 de noviembre de 1994, en su FJ 4, que “el hecho imponible de la tasa se vincula a una actividad o servicio de la Administración pública [...]. Ello a su vez conlleva que en las tasas [...] el importe de la cuota se fije, esencialmente, atendiendo al coste de la actividad o servicio prestado por la Administración, con los que tiene una relación, más o menos intensa, de contraprestación”. Ello lleva a calificar como un impuesto la llamada “tasa sobre juegos de suerte, envite o azar” en la medida en que “con ella no se pretende la contraprestación proporcional, más o menos aproximada, del coste de un servicio o realización de actividades en régimen de Derecho público [...]”.

El canon de vertido de aguas residuales previsto en el artículo 113 del Texto refundido de la Ley de aguas, aprobado por el Real decreto legislativo 1/2001, de 20 de julio, tiene en mi opinión naturaleza impositiva (pese a que la STC 227/1988 parece configurarlo como una tasa por la utilización del dominio público hidráulico), mientras que las exacciones previstas en el artículo 114 de la misma ley –destinadas, entre otras finalidades, a corregir el deterioro del dominio público hidráulico derivado de su utilización– son más fácilmente reconducibles a la categoría de tasa o de precio público.

33. En el caso del impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono y sobre la energía, previsto en la propuesta de directiva de 30 de junio de 1992, COM (92) 226 final, estudiado por P. M. HERRERA y F. SERRANO, *Aspectos constitucionales y comunitarios...*, op. cit., pág. 478 y ss.

En el ámbito estatal, cabe citar el canon de vertido previsto en el artículo 105 de la Ley de aguas 25/1985, al que se ha hecho referencia en nota anterior, que en mi opinión constituye un verdadero impuesto.

En cuanto a las comunidades autónomas, pueden calificarse como puestos medioambientales el “canon de saneamiento de aguas”, así como el “canon de infraestructura hidráulica”.

Más discutible es el impuesto balear “sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente”, creado por Ley 12/1991, de 20 de diciembre, que ha sido declarado inconstitucional por la STC 289/2000, de 30 de noviembre, en cuanto que bajo una pretendida finalidad protectora del medio ambiente, el hecho imponible estaba constituido en realidad por la mera titularidad de bienes afectos a determinadas actividades (producción, almacenamiento y transporte por medios fijos de energía eléctrica, carburantes o combustibles, comunicaciones telefónicas o telemáticas, etc.). Se trataba, además, de un tributo discriminatorio y arbitrario, al sujetar sólo a determinadas empresas, que no son necesariamente las más contaminantes (no se ve cómo Telefónica contamina más que el titular de un vertedero), y al cuantificarse el tributo en función de la facturación, totalmente al margen, por tanto, de la incidencia medioambiental de la actividad desarrollada y de la preocupación ecológica de cada empresa. Aunque era indudable la existencia de una “riqueza potencial”, el mayor gravamen que suponía el tributo balear rompía la igualdad tributaria sin contar con una justificación extrafiscal.

34. La “neutralidad fiscal” a que se alude en la propuesta comunitaria de un impuesto ecológico, en el sentido de incentivar los comportamientos más respetuosos con el medio ambiente sin incrementar el total de las contribuciones obligatorias, se explica por la necesidad de mantener la competitividad de las empresas, es decir, en virtud de una finalidad extrafiscal distinta de la ecológica. Esta última no resulta en modo alguno incompatible en sí misma con un tributo “beligerante”, que suponga un aumento de la presión fiscal.

–Los recargos, restricciones o limitaciones de beneficios fiscales, o medidas que, en general, supongan un incremento de la cuota, establecidos con la misma finalidad sobre cualquier tributo.<sup>35</sup>

–Los beneficios fiscales establecidos en tributos fiscales<sup>36</sup> o medioambientales<sup>37</sup> con el objeto de incentivar la utilización de energías limpias, reducir los niveles de contaminación y en general favorecer la utilización de los recursos.

### 3. La distribución de competencias entre los distintos niveles de Hacienda: el requisito de la “doble competencia” tributaria y medioambiental

Desde es punto de vista de la distribución de competencias entre los distintos niveles de Hacienda, las medidas tributarias medioambientales o más ampliamente “extrafiscales” plantean el problema de si basta una competencia material para atender la finalidad que en cada caso se persigue, o una competencia sobre el tributo afectado, o bien son necesarias ambas competencias.<sup>38</sup>

35. Es el caso, por ejemplo, del establecimiento de una tarifa distinta, en el impuesto sobre hidrocarburos, para las gasolinas con plomo y sin plomo, de acuerdo con el artículo 50 de la Ley 38/1992.

36. Ésta fue la técnica seguida en su día por el artículo 11.2 de la Ley 38/1972, de 22 de diciembre, de protección del ambiente atmosférico, que preveía reducciones de hasta el 95 por ciento en el IGT, en los derechos arancelarios y en el impuesto de compensación de gravámenes interiores.

37. Para P. H. MOLINA y F. SERRANO, *op. cit.*, pág. 477, no caben, “en términos generales”, incentivos en tributos puramente fiscales establecidos en favor de empresas contaminantes para que reduzcan sus niveles de contaminación, pues favorecerían a los sujetos contaminantes a costa de los demás contribuyentes y resultarían, en consecuencia, contrarias al principio de solidaridad. Aun compartiendo esta afirmación de principio, resulta admisible el establecimiento de beneficios o reducciones, por ejemplo desde la perspectiva del desarrollo, para evitar una pérdida de competitividad de las industria con alto consumo energético (siderúrgicas y papeleras) como se prevé en el proyectado impuesto ecológico comunitario, si bien tales reducciones con constituyen medidas con una finalidad medioambiental, sino que están al servicio de una finalidad extrafiscal distinta. En este sentido los autores citados expresamente afirman que excepcionalmente podría resultar constitucionalmente legítimo que la totalidad de los contribuyentes asuman los costes de la necesaria reconversión tecnológica en empresas caracterizadas por su “despreocupación ambiental”, pudiendo la propia solidaridad justificar dicha solución con el fin de garantizar el pleno empleo.

38. En el mismo sentido se orienta la jurisprudencia constitucional en materia de “subvenciones” y “poder de gasto”, al afirmarse respecto a las primeras que la subvención “no es concepto que delimite competencias” (STC 39/1982, de 30 de junio, y 179/1985, de 19 de diciembre), ni atraiga competencias (STC 144/1985, de 25 de octubre), por lo que el Estado no puede condicionar las subvenciones o predeterminar su finalidad más allá del perímetro de la competencia concreta que sirva de cobertura a esa intervención suya (STC 201/1988 y 237/1992). Si bien la gestión directa y centralizada por el estado de subvenciones con cargo a fondos estatales es constitucionalmente inadmisibles, restringiendo las competencias autonómicas de gestión y desarrollo, cuando el Estado ostenta una competencia genérica o específica –por ejemplo, sobre política regional– y resulta imprescindible para asegurar la plena efectividad de las medidas y para garantizar las mismas posibilidades de obtención y disfrute por parte de los potenciales destinatarios, sin sobrepasar la cuantía global de los fondos asignados al sector (STC 13/1992, de 6 de febrero, que intenta clarificar la doctrina anterior, y 146/1992, de 16 de octubre).

Respecto al “poder de gasto”, y a diferencia del papel centralizador que la jurisprudencia del Tribunal Supremo de Estados Unidos atribuye al “*general spending power*” de la Federación, se afirma que “no constituye” un título competencial autónomo” (STC 179/1985) que permita desplazar o limitar las competencias autonómicas, sino que sólo se justifica cuando, por razón de la materia sobre la que opera el gasto, la competencia esté reservada al Estado (STC 39/1982, 144/1985, 95/1986, 146/1986, 88/1987, 152/1988, 201/1988, 75/1989, 96/1990 y 237/1992). Aunque es posible poner el “poder de gasto” del Estado al servicio de una política de equilibrio en sectores que la necesiten, en virtud de “mandatos o cláusulas constitucionales genéricas” que, aunque obligan a todos los poderes públicos, corresponde prioritariamente realizar a quien mayor capacidad de gasto tiene (STC 13/1992).

–El tema se haya resuelto en este último sentido por el Tribunal Constitucional en diversas ocasiones.<sup>39</sup> Así, la STC 46/1985, de 26 de marzo, que resuelve un recurso de inconstitucionalidad planteado por el presidente del Gobierno contra determinados preceptos de la Ley de 24 de noviembre de 1983, de la Junta General del Principado de Asturias, por la que se regulaban las tasas sanitarias de dicha comunidad autónoma, considera que las comunidades autónomas no pueden servirse de su potestad tributaria para invadir áreas competenciales ajenas: “Si bien en el momento actual la Comunidad Autónoma del Principado de Asturias tiene competencia para regular el régimen de la Comunidad Autónoma de Asturias, y sus tasas, no la tiene para incidir en el régimen jurídico y económico de la Seguridad Social”, y ello sirve de base para la declaración de inconstitucionalidad de la normativa autonómica en cuestión.

–A la inversa, tampoco las comunidades autónomas pueden valerse de sus competencias materiales para penetrar ámbitos tributarios que no son de su competencia, como el de los impuestos estatales. Así, en la STC 87/1987, de 2 de junio, que resuelve un conflicto de competencias sobre clasificación de películas cinematográficas y material audiovisual, se declara que la calificación de dicho material “no puede ser dispensada por las autoridades autonómicas [pues] lleva aparejada en la legislación estatal (Ley 1/1982) una serie de efectos de carácter fiscal cuya adjudicación no puede realizarse sino de una manera uniforme en todo el territorio, al corresponder a impuestos y exacciones estatales [...]”.

–En cambio, cuando las comunidades autónomas disponen del doble título habilitante –material y tributario– para su actuación normativa, ésta no puede reputarse inconstitucional, como indica la STC 37/1987, de 26 de marzo, relativa al impuesto andaluz sobre tierras infrautilizadas:

“Las comunidades autónomas pueden establecer impuestos de carácter primordialmente extrafiscal, pero ello ha de llevarse a cabo dentro del marco de competencias asumidas y respetando las exigencias y principios derivados directamente de la Constitución (artículo 31), de la ley orgánica que regula el ejercicio de sus competencias financieras (artículo 157.3 de la CE) y de los respectivos estatutos de autonomía.”<sup>40</sup>

39. Seguimos en este punto la exposición de G. CASADO, *op. cit.*, pág. 142 y ss. El criterio del fin predominante que se persigue con el impuesto como criterio predominante para resolver los conflictos de competencia también es seguido por la jurisprudencia alemana, como ponen de relieve el autor citado y C. PALAO, *En torno a la jurisprudencia reciente...*, *op. cit.*, pág. 447.

40. G. CASADO matiza esta vinculación o conexión entre competencia financiera y competencia material que la jurisprudencia constitucional exige indiferenciadamente del poder financiero del Estado como del propio de las comunidades autónomas, en el sentido de que parece más fundada o, cuanto menos, resulta más operativa en este último caso que en el primero, ya que si bien el artículo 156.1 de la CE reconoce autonomía financiera a las comunidades autónomas sólo “en los límites de sus competencias”, no existe en cambio en todo el bloque constitucional ninguna limitación del poder financiero estatal a ámbito competencial alguno (*op. cit.*, pág. 139 y ss.).

En este sentido conviene destacar cómo la jurisprudencia más reciente (véase nota anterior) admite la actividad del gasto –lo que es trasdable al ejercicio del poder tributario– del Estado basada sólo en una competencia genérica, o incluso en una cláusula referida a todos los poderes públicos, y no específicamente al Estado. Podría en este sentido concluirse que si bien las comunidades autónomas han de contar, para adoptar medidas tributarias extrafiscales, con la doble competencia material y tributaria, al Estado le basta no interferir en el ámbito competencial autonómico. Dicho en otros términos, la competencia material jugaría como “presupuesto de legitimidad” de la actuación normativa extrafiscal de las comunidades autónomas, mientras que respecto al Estado se trataría sólo de un límite negativo –o como afirma G. CASADO, *op. cit.*, pág. 149, de un “criterio de racionalización y control de la actividad financiera”–, y no de un presupuesto habilitante.

168/2004, de 6 de octubre, que acepta la Constitución del gravamen catalán sobre actividades de las que puede derivar.

–Trasladando estos criterios al ámbito del medio ambiente, la competencia del Estado para adoptar medidas tributarias de ordenación encuentra fundamento suficiente –además de otros títulos competenciales más precisos que puedan entrar en juego y de su competencia exclusiva para dictar la legislación básica en la materia (artículo 149.1.23)<sup>41</sup>– en la cláusula genérica que atribuye a todos los poderes públicos el deber de velar por la utilización racional de los recursos y defender y restaurar el medio ambiente, contenida en el artículo 45.2 de la Constitución,<sup>42</sup> unida al carácter “originario” del poder tributario del Estado, según el artículo 133.1 de la CE, cuyos tributos desplazan los eventuales impuestos autonómicos en la materia, sin perjuicio de la necesaria compensación, en los términos del artículo 6.4 de la LOFCA; lo que dota al Estado de una competencia virtualmente ilimitada para adoptar medidas tributarias medioambientales.<sup>43</sup>

Respecto a las comunidades autónomas, es dudoso que puedan basar su competencia material en el genérico artículo 45.2 de la Constitución, que difícilmente puede entenderse que constituya, por sí mismo, un presupuesto habilitante –en el sentido de la jurisprudencia constitucional examinada– de medidas tributarias autonómicas con una finalidad medioambiental. Pero en virtud de sus estatutos todas las comunidades cuentan con una amplia competencia material para la ges-

41. “Conviene subrayar [...] que los términos en que la Constitución (artículo 149.1.23) recoge la competencia exclusiva del Estado concerniente a la protección del medio ambiente ofrecen una peculiaridad que no puede ser desdeñada a la hora de establecer su significado preciso. No utiliza aquí la Constitución, en efecto, como en otros lugares (v. gr. en el artículo 149.1.13, 16, 18 ó 25) el concepto de bases, sino el de legislación básica del que también hace uso en otros apartados (17 y 27) del mismo apartado 1 del artículo 149. A diferencia de lo que en éstos sucede, sin embargo, no agrega explícitamente (como en el artículo 149.1.27), ni implícitamente admite (así 149.1.17) que el desarrollo de esta legislación básica puede ser asumido, como competencia propia, por las comunidades autónomas, sino que precisa que la eventual competencia normativa de éstas es la de “establecer normas adicionales de protección [...]”. Pese a lo anterior, al precisar que el Estado tiene competencia exclusiva para la legislación básica sobre protección del medio ambiente “sin perjuicio de las facultades de las comunidades autónomas de establecer normas adiciones de protección”, la Constitución no excluye la posibilidad de que las comunidades autónomas puedan desarrollar también, mediante normas legales o reglamentarias, la legislación estatal, cuando específicamente sus estatutos les hayan atribuido esta competencia. La obligada interpretación de los estatutos conforme a la Constitución fuerza a entender, sin embargo, que en materia de medio ambiente del deber estatal de dejar un margen al desarrollo de la legislación básica por la normativa autonómica es menos que en otros ámbitos y que, en consecuencia, no cabe afirmar la inconstitucionalidad de las normas estatales aduciendo que, por el detalle con el que están concebidas, no permiten desarrollo normativo alguno (STC 149/1991, de 4 de julio, FJ 1).

42. El artículo 45 de la CE –según la STC 149/1991, de 4 de julio, FJ 1– permite limitar las competencias autonómicas para la ordenación del territorio, sobre la base del artículo 132, en el caso del dominio público del Estado, o bien de la igualdad básica en el ejercicio del derecho a un medio ambiente adecuado (artículo 149.1.1).

43. Ello sin perjuicio de las competencias exclusivas de las comunidades autónomas en determinadas materias, que han de armonizarse con la genérica competencia del Estado que nos ocupa. En caso de que el Estado pretenda incidir en los ingresos de las comunidades autónomas, condicionándolos en parte a una finalidad medioambiental, habrá de respetarse además el contenido esencial de la autonomía financiera (artículo 156) y utilizar una ley orgánica (artículo 157.3 de la CE).

Sobre la posibilidad que el Estado cree un tributo medioambiental (el canon de vertido previsto en el artículo 105 de la Ley de aguas), y lo afecte a los organismos de cuenca, y, por tanto –en las cuencas intracomunitarias– a la Administración hidráulica de las comunidades autónomas, que han de destinarlos a la protección y mejora del dominio público y de la calidad de las aguas, STC 227/1988.

ción del medio ambiente (artículo 148.1.9 de la CE) y para establecer normas adiciones de protección,<sup>44</sup> así como en materias conexas,<sup>45</sup> que legitima una amplia utilización de medidas tributarias extrafiscales. El límite, en este caso, deriva sobre todo de la configuración del poder tributario autonómico en la LOFCA, que excluye toda competencia normativa en materia de tributos cedidos y obliga a los eventuales recargos a respetar la naturaleza del impuesto estatal sobre el que se establezcan.<sup>46</sup> La utilización del tributo con una finalidad medioambiental habrá de encauzarse, por tanto, fundamentalmente a través de la imposición propia,<sup>47</sup> que precisamente encuentra sus mayores posibilidades de desarrollo en el ámbito extrafiscal.

En este punto conviene precisar que el hecho de que la política medioambiental normalmente vaya ligada a bienes demaniales –de titularidad estatal en los supuestos del artículo 132.2 de la CE– cuya conservación o restauración se pretende, no conlleva automáticamente la atribución de la competencia tributaria medioambiental al titular del dominio público, ya que la titularidad del dominio público no predetermina la titularidad de las competencias sobre él atribuidas.<sup>48</sup>

---

44. La reserva al Estado de la legislación básica no obsta a la existencia de “normas adiciones de protección” de las comunidades autónomas, lo que facilita a éstas seguir “opciones diversas” (STC de 28 de febrero de 1981), además de para desarrollar la legislación básica del Estado, si bien en este ámbito el deber estatal de dejar un margen al desarrollo autonómico es menor (STC 149/1991, de 4 de julio, antes citada), siempre con los límites que la política medioambiental encuentra en otros valores constitucionales, como la libre circulación de personas y bienes, el principio de solidaridad, el desarrollo económico o la propiedad. Véase la jurisprudencia constitucional citada más arriba en relación con la tensión entre medio ambiente y desarrollo, así como S. MUÑOZ MACHADO, “La distribución de competencias entre el Estado, las comunidades autónomas y las corporaciones locales en materia de medio ambiente”, DA, núm. 190, 1981, pág. 362.

45. Sin ánimo exhaustivo, ceñiéndonos a los ámbitos en que hasta el momento se ha desarrollado la imposición autonómica medioambiental (véase nota 33 anterior), podemos citar las siguientes competencias autonómicas: competencia exclusiva en materia de régimen de aguas y aprovechamientos hidráulicos, de ejecución en lo relativo a actividades molestas, insalubres, novicas y peligrosas, vertederos industriales y contaminantes de la atmósfera, aguas interiores y litorales, etc. En relación con la competencia sobre “vertidos industriales y contaminantes en el mar”, la STC 149/1991, FJ 4.F), entiende que “no es más que una especificación de la competencia más amplia que todas ellas (las comunidades autónomas) tienen para ejecutar la legislación del Estado sobre la protección del medio ambiente”.

46. R. FALCÓN, “La distribución de competencias en materia financiera entre el Estado y las comunidades autónomas”, RFDC, núm. 72, en especial, pág. 173 y ss.

47. Véase, por todos, la excelente monografía de I. JIMÉNEZ COMPAIRED, *La imposición propia de las comunidades autónomas*, BOE, 1994, en especial, pág. 190.

Recordemos que las tasas, en principio, no pueden calificarse como tributos extrafiscales por el mero hecho de que la actividad financiada tienda a la conservación o restauración del medio ambiente.

48. STC 77/1984, FJ 3; 227/1988, FJ 14, y 149/1991, de 4 de julio, FJ 1 y 4. Cuando sobre el mismo medio físico coinciden el Estado y una comunidad autónoma en ejercicio de títulos competenciales distintos “resulta palpable la necesidad ineludible de alcanzar una colaboración, e incluso concertación, entre las dos administraciones”, según las STC 227/1988, FJ 20.e), y 149/1991, FJ 4.G).c). Dicha concurrencia sólo es posible cuando el respectivo ejercicio de cada competencia “no interfiere ni perturba el legítimo ejercicio de la otra” (STC 77/1984, FJ 2, y 149/1991, FJ 9).

Cuestión distinta es que tratándose de una tasa por la utilización privativa del dominio, en principio el tributo haya de ser establecido por el titular del demanio (así, respecto a las comunidades autónomas, artículo 7.1 de la LOFCA), si bien, como hemos visto anteriormente, en estos casos normalmente no estaremos ante una medida extrafiscal en sentido estricto, salvo que la pretendida tasa encubra, en realidad, un impuesto, como en mi opinión ocurre con el canon de vertido. El hecho de que la jurisprudencia constitucional lo califique como tasa es lo que justifica, en la STC 227/1988, el reconocimiento de la competencia del Estado para establecer dicho canon, sin perjuicio de que su gestión corresponda a las comunidades autónomas en las cuencas intracomunitarias.

#### 4. Referencia a las competencias de las corporaciones locales para organizar su Hacienda con una finalidad medioambiental

A las corporaciones locales es trasladable, *mutatis mutandis*, cuanto se ha dicho sobre la necesidad de la doble competencia, material<sup>49</sup> y tributaria, para adoptar medidas tributarias medioambientales. Además, el carácter reglamentario de las ordenanzas de exacción obliga a las corporaciones locales, en virtud de la reserva de la ley tributaria,<sup>50</sup> a respetar la configuración del tributo que en cada caso efectúa la Ley de haciendas locales, por lo que sólo cuando ésta lo prevea, expresa o implícitamente, pueden los ayuntamientos utilizar la herramienta tributaria al servicio de la protección del medio ambiente.<sup>51</sup> Respecto a las tasas que financian

49. Los municipios ejercen, en los términos que establezcan la legislación del Estado y de las comunidades autónomas, competencias en materia de protección civil, prevención y extinción de incendios, ordenación, gestión, ejecución y disciplina urbanística, protección del medio ambiente, de la salubridad pública, suministro de aguas, servicio de limpieza viaria y recogida y tratamiento de aguas residuales (artículos 25 y 26 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, de bases del régimen local). Los ayuntamientos de más de 50.000 habitantes han de ofrecer un servicio de protección del medio ambiente, salvo dispensa de la comunidad autónoma, y sin perjuicio de la asistencia y cooperación de las diputaciones. Además, deben incluirse dentro de las materias de competencia local cualesquiera otras en las que, mediante expediente acreditativo de la conveniencia y oportunidad de la medida, se haya decidido ejercer la iniciativa pública, conforme al artículo 128.2 de la Constitución (artículo 86 de la Ley 7/1985). Véase J. MIR, *El sistema español de competencias locales*, Pons, Madrid, 1991.

50. Sobre la reserva de ley en relación con los tributos locales, STC 179/1985, de 19 de diciembre, en relación con la determinación del tipo de gravamen en los recargos municipales sobre el IRPF, y 19/1987, de 17 de febrero, en relación con el tipo de gravamen en las contribuciones territoriales urbana y rústica. Según esta última sentencia, "el sentido que hay que reconocer en la reserva introducida por el artículo 31.1 de la Constitución no puede [...] entenderse desligado de las condiciones propias a sistema de autonomías territoriales que la Constitución consagra (artículo 137) y específicamente –en el presente proceso– de la garantía constitucional de la autonomía de los municipios (artículo 140)". En materia de tributos locales, la reserva de ley "ve confirmada constitucionalmente su parcialidad, esto es, la restricción de su ámbito", y si bien no cabe "una mera cláusula legal habilitante a favor de la plena autodeterminación del régimen de sus tributos por las corporaciones locales [...], puede el legislador estatal hacer una regulación parcial de los tipos del impuesto, predisponiendo criterios o límites para su ulterior definición por cada corporación local". Nada se opone, pues, a la concesión de un cierto margen de juego a cada corporación para concretar los elementos de alguno de los tributos locales con criterios de protección medioambiental.

51. El Texto refundido de la Ley de haciendas locales, aprobado por el Real decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, no introduce expresamente ningún criterio medioambiental en los impuestos que regula.

Respecto al IBI, el Texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario permite tener en cuenta para calcular el valor de las construcciones el uso o destino, la calidad de las mismas y cualquier otro factor que pueda incidir en el mismo, pero no parece que la norma permita modular la determinación del valor catastral con una finalidad de incentivo o estímulo medioambiental, pues sólo autoriza a tener en cuenta las circunstancias que efectivamente incidan en el valor, en función de las rentas o potenciales. El artículo 72.3 del Texto refundido de la Ley de haciendas locales permite un incremento especial de tipos cuando se trate de ayuntamientos que presten más servicio de aquéllos a que les obliga el artículo 26 de la Ley 7/1985, lo que permite utilizar este tributo para financiar actividades de protección medioambiental, si bien ello no dota al tributo en sí mismo de carácter extrafiscal.

En el IAE, la redacción del artículo 85 parece excluir la consideración del carácter contaminante de la actividad para el agravamiento de las cuotas previstas en las tarifas que aprueba el Estado, y tampoco se permite a los ayuntamientos discriminar por razones extrafiscales, ya que el eventual incremento que acuerden ha de instrumentarse a través de un coeficiente único para todas las actividades (artículo 87).

Algo similar ocurre en la relación con el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica, que el artículo 95 cuantifica en función de la potencia (independientemente, por ejemplo, del combustible que utilizan), si bien la Ley de presupuestos queda facultada para modificar el cuadro de cuotas. Tampoco el artículo 95.4 permite a los ayuntamientos, por lo menos expresamente, modular las cuotas con criterios medioambientales.

determinadas actividades municipales, tales como la recogida de residuos sólidos urbanos, ya hemos dicho que la finalidad medioambiental de la actividad financiada no supone la naturaleza “extrafiscal” del tributo.<sup>52</sup>

---

En el ICIO no sólo no se prevé su utilización con una finalidad medioambiental, sino que ni siquiera se establece una exención o bonificación respecto a las obras que tengan esta finalidad.

El impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana también se configura como un tributo estrictamente “fiscal”, lo que resulta perfectamente coherente con el hecho imponible gravado, que no se presta a introducir elementos de ordenación ambiental.

Sólo en un sentido muy amplio cabría afirmar cierta finalidad extrafiscal al impuesto sobre gastos suntuarios (artículos 372 a 377 del RDL 78/1986), que en su modalidad de cotos de caza y pesca sigue vigente (disposición adicional 1 de la Ley 39/1988, en la redacción dada por la Ley 6/1991, y que sustancialmente se mantiene en la disposición adicional 1 del texto refundido de 2004) pese a la disposición derogatoria 1.d) de la Ley 39/1988, si bien la evolución histórica de este tributo y su cuantificación en función de la renta cinegética difícilmente permiten atribuirle ningún fundamento ecológico.

En cambio, el artículo 38.2 admite recargos municipales sobre impuestos autonómicos, cuando expresamente lo prevea la Ley de la comunidad autónoma, lo que deja a éstas un amplio margen para regular recargos municipales sobre sus impuestos propios extrafiscales.

52. Cuestión distinta es que, en realidad, la tasa encubra un impuesto, lo que haría discutible su admisibilidad en la vigente legislación local, como parece ser el caso de la “tasa ambiental de gestión de residuos municipales” del Ayuntamiento de Barcelona, analizada por T. ROSEMBUJ en *La protección y utilización del medio ambiente y el Derecho comunitario*, 1994.

