

DESARROLLO SOSTENIBLE Y TRIBUTOS AMBIENTALES ⁽¹⁾

Marta Villar Ezcurra

Profesora Agregada de Derecho Financiero y Tributario. Abogada
Universidad San Pablo-CEU

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN: COMBINACIÓN DE POLÍTICAS E INSTRUMENTOS PARA GARANTIZAR UN DESARROLLO SOSTENIBLE. 2. LA DIFICULTAD CONCEPTUAL DE LOS TRIBUTOS AMBIENTALES Y LOS PRINCIPALES PROBLEMAS. 3. TENDENCIAS DE LA OCDE EN LA FISCALIDAD AMBIENTAL. 4. COMPROMISOS DERIVADOS DEL DESARROLLO SOSTENIBLE. 5. EL PAPEL DE LAS MEDIDAS TRIBUTARIAS PARA CONTRIBUIR AL DESARROLLO SOSTENIBLE: LAS MEDIDAS MÁS URGENTES. 6. CONSIDERACIONES FINALES.

1. INTRODUCCIÓN: COMBINACIÓN DE POLÍTICAS E INSTRUMENTOS PARA GARANTIZAR UN DESARROLLO SOSTENIBLE

Las medidas tributarias pueden y deben coadyuvar a la consecución de objetivos de política ambiental y en concreto, a la prosecución de un desarrollo sostenible. El desarrollo sostenible constituye en la actualidad un objetivo de alcance mundial que ofrece a la Unión Europea una visión positiva a largo plazo de una sociedad más próspera y justa y que promete un medio ambiente más limpio, seguro y sano.

La primera formulación escrita conocida del desarrollo sostenible se debe a la llamada Comisión *Brundtland*, cuyo origen está en la convocatoria de la Asamblea General de las Naciones Unidas (1983) para la elaboración de un «programa global

para el cambio». De la Comisión surgió el Informe titulado «Nuestro Futuro Común» más conocido como Informe *Brundtland* (1987), que precisamente contenía el concepto de desarrollo sostenible e instaba la convocatoria de la famosa Cumbre de Río (1992). Según el Informe *Brundtland*, «el desarrollo sostenible es el desarrollo que satisface las necesidades de la generación presente sin comprometer la capacidad de las generaciones futuras para satisfacer sus propias necesidades».

Pese a la formulación temprana del principio del desarrollo sostenible, como ha puesto de manifiesto el profesor PIÑAR MAÑAS, sólo recientemente se ha empezado a reconocer de forma efectiva (no sólo en el campo de las grandes declaraciones) su valor jurídico, aunque lo cierto es que hoy se ha convertido en un verdadero principio general del Derecho, aplicable e invocable, en el que se fundamenta el legisla-

(1) El presente trabajo se integra en el marco del Grupo de investigación sobre «Protección del Medio Ambiente y desarrollo sostenible. Una perspectiva interdisciplinar», dirigido por el profesor Piñar Mañas, en la Universidad San Pablo-CEU.

dor cada vez con más normalidad e insistencia, y en él se amparan ya, con decisión creciente los tribunales (2).

Se ha constatado en la formulación de políticas que, muy a menudo ocurre, que las acciones para alcanzar los objetivos de una política determinada impiden avanzar en otras, y que las soluciones a los problemas suelen estar en manos de responsables políticos de otros sectores o de otros niveles de gobierno. Esto permite explicar muchas de las tendencias insostenibles a largo plazo. No es por ello extraño que la nueva estrategia de la Unión Europea para un desarrollo sostenible prevea un *enfoque global y transectorial*, que integre plenamente los pilares económico, ambiental y social del desarrollo sostenible (3).

El 21 de junio de 2001, el gobierno español presentó su estrategia de desarrollo sostenible, asentada desde lo consensuado en instancias comunitarias europeas, tratando de buscar un sabio equilibrio entre los tres pilares citados. Según se ha manifestado en distintos foros, la postura de España ante la «fiscalidad ambiental» (4) no se sitúa en la misma línea de aquellos países de la Unión Europea que apuestan por aumentar los impuestos sobre la producción y la energía, sino en *primar la inversión* en medio ambiente y *establecer incentivos* para los procesos más respetuosos con el entorno. Se ha valorado la estrategia de desarrollo sostenible como un instrumento que «crea valor añadido, genera empleo y garantiza la conservación del patrimonio natural sin hipotecar el desarrollo económico» (5).

Desde estas premisas, se pretende en las líneas que siguen, dar cuenta, sucinta-

mente, de cuáles son las opciones y los problemas que se plantean en la actualidad para el diseño de una estrecha colaboración entre las políticas tributaria y ambiental y el papel que los instrumentos jurídico-técnicos han de asumir para hacer posible el desarrollo sostenible, lo que se traduce en definitiva, en determinar la efectividad e idoneidad de los diversos mecanismos con que cuentan las haciendas públicas en sus distintos órdenes territoriales, para que, sabiamente combinados con instrumentos económicos, reguladores y sancionadores, sea posible una política ambiental eficaz que garantice el cumplimiento de los compromisos alcanzados en Kioto para promover un desarrollo sostenible.

Es sabido que las políticas ambientales se sirven de muy variados instrumentos para lograr los objetivos generales y sectoriales de preservación del medio: instrumentos reguladores, de control, sancionadores, tributarios, etc. Sin embargo, la manifiesta gravedad de los problemas ambientales detectados en Kioto ha constatado la ineficacia en la selección de los instrumentos tradicionales. Es por esta razón por lo que se ha dado un giro estratégico radical, traducido en una evolución desde políticas de reglamentación hacia políticas desreguladoras o de reglamentación mínima, acompañadas, eso sí, de instrumentos económicos, entre los que figurarán como «predilectos» los fiscales.

La reglamentación mínima que predomina en nuestros días, obedece a pretensiones más generales de eficacia en la acción pública y se plasma en una cura de adelgazamiento del aparato del Estado

(2) Vid. J.L. PIÑAR MAÑAS, «Protección del medio ambiente y desarrollo sostenible», conferencia impartida el 23 de enero de 2002, en la Universidad San pablo-CEU, edit. USP-CEU, Madrid, 2002, págs. 13 y 31.

(3) Vid. Comunicación de la Comisión de 15 de mayo de 2001, Desarrollo sostenible en Europa para un mundo mejor: Estrategia de la Unión Europea para un desarrollo sostenible (COM 2001, 264 final).

(4) Sería más correcto hablar de tributación ambiental en lugar de fiscalidad ambiental, concepto éste más impreciso. No obstante, utilizamos aquí la terminología habitual de los textos comunitarios y del ámbito de la OCDE, menos precisa pero más consensuada.

(5) Vid. *www.abc* (22.6.2001), sección sociedad.

—en expresión de MARTÍN-RETORTILLO— y de las competencias que han de asumir los entes públicos, a la par que en una rigurosa y selectiva determinación de sus procedimientos de intervención. Hoy en día no sólo es importante saber cuánto gastan los entes públicos, sino en qué gastan y cuáles son las tareas que hoy deben asumir en la provisión de bienes y servicios a la sociedad. En medio de los movimientos de desregulación se ha alentado, precisamente el instrumento económico y en particular el tributario, al que se le otorga la confianza de una mayor efectividad hasta el punto de calificar el impuesto como el «instrumento más poderoso para remodelar las economías nacionales hacia una actitud ecológica» (6).

Aunque la tendencia generalizada es a la reducción del peso del sector público en los mercados, sigue siendo necesario financiar proyectos ambientales en el marco de unas haciendas públicas deficitarias, que se nutren fundamentalmente de ingresos de naturaleza tributaria, una vez recortada la posibilidad de acudir al endeudamiento desde la entrada en vigor del Tratado de Maastricht.

Los datos de la OCDE (7) ponen de relieve que el uso de instrumentos económicos para financiar la protección ambiental es aún muy limitado en España. Así, un

6% de los gastos del gobierno central en medio ambiente están financiados por medio de impuestos y cánones ambientales, mientras que en las comunidades autónomas son del 14,6% y en los municipios del 27%.

Estas circunstancias son de por sí suficientemente explícitas como para explicar la decidida apuesta de los entes públicos por el tributo ambiental o ecológico y por las técnicas desgravatorias en los impuestos. Tal apuesta cuenta, además, con pleno refrendo constitucional (artículo 131.1 CE) y legal (artículo 4 LGT) (8). En el caso de las comunidades autónomas, la proliferación del tributo ambiental es más notoria y se debe a que el objeto del impuesto sólo puede definirse legitimando la proyección de su potestad tributaria sobre los pocos baldíos tributarios (9) susceptibles de imposición, sin riesgo de colisionar con los límites del artículo 6.2 y 6.3 de la LOFCA, que por cierto han sido mayoritariamente criticados en la doctrina por su imperfección técnica con más intensidad tras la STC 289/2000 declarativa de la inconstitucionalidad del impuesto balear sobre instalaciones que afectan al medio ambiente (10).

Existe además un amplio consenso político y económico en que el recurso al tributo debe convertirse en una importante

(6) Ch. FLAVIN, en L.R. BROWN y OTROS, *La situación del mundo*, 1991, Madrid, CIP/Apóstrofe, 1991, págs. 286 y 287.

(7) *Vid. Aspectos económicos del desarrollo sostenible en España* (Información presentada por el Gobierno de España ante la Comisión de Desarrollo Sostenible en su Séptimo periodo de sesiones. Última revisión, mayo 1999, e Informe de la OCDE sobre «Análisis de los resultados medioambientales. España (1997)», localizable en <http://www.un.org/esa/agenda21/natinfo/countr/spain/eco.ht>, pág.5).

(8) *Vid. G. CASADO OLLERO*, «Los fines no fiscales de los tributos (artículo 4º LGT)», *Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su Reforma*, Homenaje a Fernando Sáinz de Bujaanda, vol. I, IEF, Madrid, 1991, pág. 103 y P. YEBRA MARTUL-ORTEGA, «Comentarios sobre un precepto olvidado: el artículo 4º de la Ley General Tributaria», *Hacienda Pública Española* núm. 32, págs. 145.

(9) Tomo prestada la ya clásica expresión iniciada por el profesor C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA.

(10) La STC de 30 de noviembre de 2000, afirma que el impuesto balear no tiene un auténtico objeto imponible ecológico, dado que su base imponible se configura «a partir únicamente del volumen de ingresos brutos de explotación» a diferencia de lo que sucede en el impuesto extremeño sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente, cuya base imponible integra también otros factores. *Vid. P.M. HERRERA MOLINA*, «Inconstitucionalidad del impuesto balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente», *El Fisco* nº 50, 2001, pág. 30.

herramienta para afrontar la crisis ambiental. Se ha dicho, por ejemplo, que las políticas fiscales ofrecen algunos de los más poderosos instrumentos que pueden usar los gobiernos para reorientar el comportamiento económico, en particular, que «la sustitución parcial de los impuestos al ingreso por impuestos ambientales podría acelerar de manera considerable la transición a una economía sostenible desde el punto de vista ambiental» (11).

Aparte del referendo normativo en el orden interno y del referendo teórico desde el modelo pigouviano de internalización de externalidades negativas, las instituciones de la Unión Europea impulsan este lanzamiento del instrumento tributario para actuar en política ambiental (12), aunque advirtiendo las pautas que los Estados deben seguir para asegurar el respeto al Derecho Comunitario, tanto desde la perspectiva del ingreso como del destino del gasto (13). En ilustrativa la Comunicación de la Comisión de 23 de mayo de 2001 sobre política fiscal en la UE y prioridades para los próximos años (14), donde recogiendo una Comunicación anterior (de 15 de mayo de 2001) sobre estrategia de la UE para un Desarrollo Sostenible (15), se declara que entre las últimas tendencias se encuentra el renacimiento del interés por las ecotasas y en particular, sobre los impuestos ambientales. También se afirma que «son un instrumento crucial para cumplir los compromisos del protocolo de Kioto y tienen el potencial de brindar un estímulo efectivo para que las políticas disocien el consumo de energía del crecimiento económico, mejoren sus pautas de

consumo de energía y desarrollen fuentes energéticas renovables, como combustibles biológicos, de acuerdo con lo indicado en el Libro Verde sobre la seguridad del suministro energético en Europa» (16). Destaca, asimismo, la afirmación de que se han hecho más evidentes las deficiencias de la situación actual a través de la gama de diversas medidas adoptadas por los Estados miembros, en especial en el sector de transporte por carretera, en respuesta al aumento de los precios del petróleo en 2000.

Así pues, la Comisión Europea apuesta por establecer un marco común para la tributación de los productos energéticos, no sólo por lo que se refiere a la estructura de dichos impuestos sino también a los tipos impositivos. Esto prevendría, a su entender, distorsiones en el mercado interior, garantizaría que los precios de los productos energéticos reflejan su coste exterior en términos ambientales y ayudaría a la Comunidad a cumplir sus compromisos ambientales internacionales (17).

Una de las medidas principales que propone la Unión Europea es la adopción de la Directiva sobre fiscalidad de los productos energéticos prevista para el año 2002. Después de un estancamiento de cuatro años en el Consejo, se ha dado un nuevo impulso y en un plazo adicional de dos años, la Comisión propondría metas ambientales más ambiciosas en materia de fiscalidad de la energía, con el objetivo final de una internalización total de los costes externos, así como una indexación de los niveles mínimos de impuestos espe-

(11) L.B. BROWN, S. POSTEL y Ch. FLAVIN, «Del crecimiento al desarrollo sostenible», *El Trimestre Económico*, núm. 234, Méjico, abril-junio, 1992, págs. 255-256.

(12) *Vid.* el Informe sobre la evolución de los sistemas tributarios del Consejo de la Unión Europea (COM (96), 54 final, de 22 de octubre de 1996. Ya antes se recogían estas ideas en el ámbito de la OCDE, *vid.* el Informe del Comité de Medio Ambiente de la OCDE de 23 de noviembre de 1981.

(13) *Vid.* la Comunicación de la Comisión de 26 de marzo de 1997 (COM (97), 9 final.

(14) COM (2001) 260 final.

(15) COM (2001) 264 final.

(16) COM (2000) 769.

(17) *Vid.* COM (2001) 260 final, págs. 13 y 14.

ciales, al menos en función de la tasas de inflación (18).

Investigaciones macroeconómicas sugieren que una reforma estructurada, que supusiera la introducción de «impuestos ecológicos» y redujera la presión fiscal sobre la actividad laboral, conduciría en determinadas circunstancias, al «dividendo doble», produciendo beneficios para el empleo y el medio ambiente.

El Consejo Europeo de Gotemburgo, celebrado los días 15 y 16 de junio de 2001, por su parte, acordó una estrategia para el desarrollo sostenible añadiendo una dimensión ambiental al proceso de Lisboa para el empleo, la reforma económica y la cohesión social. En las conclusiones de la Presidencia, se insistió en la importancia de utilizar las políticas económicas, sociales y ambientales de forma interactiva y en la necesidad de disociar el crecimiento económico y la utilización de los recursos.

En definitiva, la política económica en la que resulta enmarcable la política ambiental, puede y debe pues contar con el tributo con finalidad no-financiera, a la hora de analizar los diversos instrumentos económicos y tributarios, potenciando o desincentivando determinadas actividades ya sea con el establecimiento de nuevos tributos o con otras técnicas, como son el reconocimiento de exenciones, deduccio-

nes, bonificaciones u otra suerte de rebajas en las prestaciones tributarias (19).

2. LA DIFICULTAD CONCEPTUAL DE LOS TRIBUTOS AMBIENTALES Y LOS PRINCIPALES PROBLEMAS

El terreno de los tributos ambientales es altamente resbaladizo. Ni siquiera existe acuerdo respecto del punto de partida, esto es, la misma definición de «tributo ecológico». Aunque existen en la doctrina tributarista suficientes y serios estudios completos sobre los tributos ambientales (20), al observar las definiciones se constata la gran diversidad de planteamientos posibles.

Así, desde el punto de vista de la política ambiental, se considera tributo ecológico aquél cuya finalidad principal es servir a la protección del medio ambiente. Desde la perspectiva de la Economía Política, algunos planteamientos se centran en el vínculo entre tributo y actividad contaminante mientras otros se apoyan en la teoría del doble beneficio (recaudatorio e incentivador). En el ámbito de la OCDE encontramos expresiones como *taxes* y *charges* que serían equivalentes a los conceptos de impuestos y tasas en nuestras categorías tributarias (artículo 26 LGT), siendo la mayor parte de los tributos ecológicos catalogados, tributos sobre la energía (21).

(18) *Cfr.* COM (2001) 260 final, pág. 11.

(19) Esta posibilidad ha sido reconocida reiteradamente el Tribunal Constitucional, entre otras, en sus sentencias 37/1987, de 26 de marzo, 186/1993, de 7 de junio y 221/1992 de 11 de diciembre. *Vid.* F. FICHERA, *Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale*, Ed. Scientifiche Italiane, 1973, pág. 80.

(20) En la doctrina española, *vid.* por todos, P. M. HERRERA MOLINA, *Derecho Tributario Ambiental*, Marcial Pons – Ministerio de Medio Ambiente, Madrid, 2000, donde se recoge una amplia relación bibliográfica española y extranjera. Más recientemente, *La protección Fiscal del Medio Ambiente. Aspectos económicos y jurídicos*, A. YÁBAR STERLING (Dir.), P.M. HERRERA MOLINA (Coord.), Marcial Pons, 2002.

(21) La OCDE clasifica las modalidades de instrumentos económicos del modo siguiente: cánones sobre emisiones (*emission charges*), cánones de utilización (*user charges*), cánones sobre productos (*product charges*), impuestos sobre recursos naturales (*taxes for natural resource management*), permisos, derechos o cuotas negociables (*marketable permits, rights or quotas*, o bien, *emissions trading*), depósitos reembolsables (*deposit-refund systems*), *tariffs* por incumplimiento (*non-compliance fees*), fianzas (*performance bonds*), pagos por responsabilidad civil y subvenciones en sentido amplio. *Vid.* OECD Working Party on Economic and environmental Policy Integration,

En cambio, la Comisión Europea suele utilizar para en sus documentos oficiales la expresión *impuestos y gravámenes* que define como «todo pago obligatorio y sin contraprestación» (22). La Agencia Europea de Medio Ambiente, por su parte, distingue los tributos ambientales, en *tasas de cobertura de costes* por prestación de servicios ambientales; *impuestos incentivo* creados para cambiar el comportamiento de los productores y los consumidores e *impuestos ambientales de finalidad fiscal*, creados principalmente para aumentar la recaudación, asumiendo una concepción muy amplia del concepto (23).

En la doctrina tributarista alemana se ha llegado a afirmar que constituye una categoría distinta de las demás tributarias. A nuestro juicio, los tributos ecológicos son aquellos que incluyen un elemento incentivador y deben ser interpretados y aplicados conforme a los mismos criterios que cualquier otro tributo (24).

Esta dificultad definatoria con la consecuencia de resultados muy diversos, no debe extrañar. Piénsese, que en un orden más general, ha resultado difícil afirmar la distinción entre tributos financieros y no-financieros con carácter absoluto, como si se trataran de compartimentos estanco, aunque sí se admiten los tributos de «ordenamiento» (25).

Como el profesor CASADO OLLERO ha opinado «la interrelación *imposición y extrafiscalidad* es tal que constituye una ilusión jurídica, además de financiera, plantear el establecimiento de tributos que respondan exclusivamente a una concepción fiscal, esto es recaudatoria, y cuyos efectos y resultados se reduzcan a la mera obtención de ingresos» (26). Siguiendo al profesor ALBIÑANA, lo que sucede, es que nuestro ordenamiento jurídico-tributario básico ignora dichas clases de impuestos no-financieros (27), aunque sí estén sometidos al principio de reserva de ley. Por ello, «la jurisprudencia y la doctri-

Economics Instruments for Pollution Control and Natural Resources Management in OECD Countries: a Survey, ENV/EPOC/GEEI (98) 35/REV1/FINAL.

(22) Comunicación de la Comisión Europea, *Impuestos y gravámenes ambientales en el mercado único* (DOCE C, 224, pág. 7).

(23) Cfr. AGENCIA EUROPEA DE MEDIO AMBIENTE, *El Tributo ambiental. Aplicación y efectividad sobre el medio ambiente*, Luxemburgo, 1997, pág. 6.

(24) Como ha puesto de manifiesto el profesor J.L. PÉREZ DE AYALA y LÓPEZ DE AYALA, los ecológicos ofrecen incluso ejemplos destacadísimos de posibles comportamientos en fraude a la ley tributaria. Vid. J. L. PÉREZ DE AYALA, «El fundamento *ex lege* de la obligación tributaria en los comportamientos con fraude a la ley. En torno al nuevo art. 24 de la LGT (con una particular referencia a la imposición ambiental)», en A. YÁBAR STERLING (editora), *Fiscalidad ambiental*, Cedecs, Barcelona, 1998, pág. 307.

(25) Como ha precisado el profesor Albiñana pueden llegar a carecer de función financiera, ya que, cuanto más eficaces se planteen en sus fines menores serán los rendimientos para el Tesoro Público, vid. C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, «Los impuestos de ordenamiento económico», *Hacienda Pública Española* núm. 71, 1981.

(26) G. CASADO OLLERO, «Los fines no fiscales de los tributos (artículo 4º LGT)», ob. cit., pág. 103. También recuerda el profesor CASADO que «la utilización del tributo con fines de ordenación y, en general, con objetivos distintos a los estrictamente recaudatorios, es tan antigua como el tributo mismo», cfr. pág. 104.

(27) Como nos recuerda el profesor ALBIÑANA, «el artículo 4 LGT, introducido a propuesta del profesor Mariano SEBASTIÁN HERRADOR, no pensaba en el principio de «quien contamina paga», ni los tributos a que aludía eran financieros como lo son los que protegen el medio ambiente conforme al artículo 45 de la Constitución Española. Lo que sí es cierto (...) es que unos y otros no persiguen fines recaudatorios, esto es, la financiación del gasto público según el artículo 31.1 de nuestra Constitución, por lo que pueden ser agrupados, pero no confundidos, como no-financieros y al margen de la capacidad económica de las personas físicas o jurídicas objeto específico de gravamen», Vid. C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, «Anotaciones a la Sentencia del Tribunal Constitucional de 30 de noviembre de 2000», *Impuestos* núm. 5, 2001.

na no pueden formular posiciones claras o dogmáticas cuando se pronuncian sobre impuestos no-financieros, esto es, sobre impuestos que no contribuyen al sostenimiento de los gastos públicos con arreglo a la capacidad económica de quienes quedan aludidos en el artículo 31.1 de nuestro texto constitucional» (28). Estas ideas sugieren que quizás fuera más correcto hablar de tributos, predominantemente, recaudatorios o de ordenación.

Así pues, el consenso conceptual sobre qué es un tributo ambiental resulta ser una tarea aún más ardua, y las razones más importantes pueden sintetizarse en dos: en primer lugar, porque se materializa en una diversidad instrumental de amplio abanico que produce bastante confusión y en segundo término, porque la distinción no se fundamenta en un criterio común sobre qué debe considerarse relevante, si son los motivos o son los efectos de su introducción (29).

A la diversidad instrumental se une la terminológica. Sin la debida precisión, se habla de impuestos verdes, impuestos ecológicos, ecotasas, etc. De otro lado, la motivación o justificación de un tributo ambiental puede ser múltiple, lo que dificulta cuál es la que permite calificar el tributo de ambiental. Como se ha señalado «para que un tributo pueda calificarse de me-

dioambiental *debe generar un incentivo* que redunde en la consecución del fin medioambiental perseguido. Es decir, no son «medioambientales», «ecológicos» o «verdes» los tributos que reciben esta apelación únicamente porque sus ingresos se destinan a fines medioambientales, aunque no generen ningún incentivo medioambiental» (30). Así, por ejemplo, la posibilidad de que las comunidades autónomas establezcan un impuesto sobre estancias hoteleras afectado, en parte, a la protección del medio ambiente constituye una medida de política ambiental, pero no sería estrictamente un impuesto ambiental si no incentiva tal protección (31). ¿Radica entonces en núcleo de lo «ambiental» en la estructura del tributo?

Coincido plenamente con el profesor HERRERA MOLINA en la necesidad de distinguir, al menos a efectos didácticos, entre «tributos ambientales» en sentido estricto y «elementos tributarios ambientales», (tales como beneficios fiscales o modulación de elementos cuantitativos) que se introducen en otros tributos, bien sea forzando su lógica interna bien reforzándola en una dirección ambiental, como ocurre con los tipos de gravamen reducidos para los productos menos contaminantes (32).

Los auténticos tributos ambientales, cuya estructura difiere de los ordinarios

(28) C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, «Anotaciones a la Sentencia del Tribunal Constitucional de 30 de noviembre de 2000», cit. y «Hacia una configuración de los impuestos ambientales», *RCT-CEF* núm. 216, págs. 123 y ss.

(29) Sigo en este punto a los profesores A. GAGO y ÁLVAREZ VILLARÍN, en la ponencia titulada «La imposición ambiental: definición y análisis estadístico», presentada en el *Seminario Internacional sobre Fiscalidad del Medio ambiente y desarrollo energético*, celebrado los días 22 y 23 de mayo de 2001 en la sede del Instituto de Estudios Fiscales. En este Seminario se presentaron los resultados del Grupo de Trabajo reunido bajo los auspicios de la Secretaría de Estado de Hacienda.

(30) M. BUÑUEL GONZÁLEZ, «Implantación de la fiscalidad medioambiental: justificación económica, posibilidades prácticas y proceso de adopción», Séptima ponencia al *Seminario internacional Fiscalidad del Medio Ambiente y desarrollo energético*, cit.

(31) Pensemos en el impuesto «al turismo» aprobado para las Islas Baleares. En la doctrina *vid.* para mayor información sobre el nuevo impuesto, S. BOKOBO MOICHE, «La fiscalidad de las prestaciones turísticas. La posibilidad de que las Comunidades Autónomas establezcan la «tasa turística», *REDF*, 1999, pág. 243 y P.M. HERRERA MOLINA, «El impuesto Balear sobre Estancias en Empresas Turísticas de Alojamiento (problemas constitucionales y de Derecho comunitario)», *Informes de la Asociación Española de Asesores Fiscales 2001 (en Revista Interactiva)*.

(32) *Vid.* P. M. HERRERA MOLINA, *Derecho Tributario ambiental*, ob. cit, págs. 55 y ss.

son «aquellos que constituyen un incentivo al cuidado del medio ambiente (tributos de *ordenamiento*) (33)». El problema realmente complicado de resolver en la práctica es delimitar el elemento incentivador, de ahí que el profesor Borrero atribuya a los intentos definitorios un valor relativo considerando que «lo verdaderamente relevante es su configuración o no conforme a los principios de justicia tributaria admitidos constitucionalmente» (34).

Vayamos pues a lo verdaderamente relevante y observaremos que las discrepancias se producen en temas tan esenciales como el cumplimiento del principio de capacidad contributiva en el tributo ecológico. Las posturas van desde considerar que el deterioro del medio ambiente como consecuencia de actividades productivas supone un índice, al menos potencial, de capacidad económica, sobre la base del concepto de «renta virtual» a que se refiere la STC 37/1987, y de una interpretación amplia del principio, hasta las que consideran que ésta es una falsa solución al problema de los fines extrafiscales de los tributos conseguida al alto precio de vaciar por completo de contenido el principio constitucional de capacidad económica (35).

Parece que en la conexión de los principios rectores del medio ambiente y los tributos, los de prevención y de contaminador-pagador casan mal con el principio de capacidad contributiva. No es fácil ni puede que sea admisible constitucionalmente separar materias impondibles contaminantes y no contaminantes, aunque se haya

afirmado que hay un acuerdo amplio sobre que el principio de gravar los «males» y no los «bienes» es correcto (36) y que resulta constitucional configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones extrafiscales (37).

Es interesante advertir que, con relación a los principios inspiradores del orden tributario y la utilización extrafiscal del sistema tributario, se ha suscitado en la Comisión para la reforma de la Ley General Tributaria el debate acerca de la conveniencia de una posible mención de algunos principios no expresamente aludidos en el texto actualmente vigente. En particular, si se considera que los de «beneficio» (aplicable en el ámbito de las tasas) y de «quien contamina paga» (artículo 174 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea) no pueden entenderse como manifestaciones de la capacidad contributiva, por lo que cabría plantear su inclusión en la LGT. Como respuesta de cierre al debate, el Informe de la citada Comisión advierte de los riesgos de inconstitucionalidad que puede conllevar la alusión a criterios de justicia tributaria ajenos al artículo 31.1 de la CE. Además, curiosamente la STC de 30 de noviembre de 2000 considera la capacidad para afectar el medio ambiente «como modalidad del principio de capacidad económica previsto en el artículo 31.1 CE» (FJ 5º). En cambio, sí estima la Comisión, que el contenido del precepto homólogo del actual artículo 4 LGT debería retocarse de acuerdo con la jurisprudencia constitucional, con el fin de

(33) *Ibidem* pág. 58.

(34) C. BORRERO MORO, *La tributación ambiental en España*, Tecnos, Madrid, pág. 55.

(35) *Vid.* C. PALAO TABOADA, prólogo a la monografía de P. M. HERRERA MOLINA, *Derecho tributario ambiental*, ob. cit., págs. XXVII y XXIX.

(36) Chris HEWETT, «El contexto económico y político de los impuestos ambientales», *Ecotax* núm. 31-32, 1999, pág. 29.

(37) *Vid.* STC 37/1987, sobre el impuesto sobre tierras infrautilizadas, que afirma la admisibilidad constitucional de impuestos que «sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica o de pago, 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. Basta que dicha capacidad económica exista, como 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» (FJ 13º). De esta doctrina se hizo uso en la STC 186/1993 y en otras posteriores.

recoger la necesidad de la doble competencia (tributaria y material) para establecer tributos de ordenamiento, al servicio de la política económica o de cualquier otra: agraria, social, medioambiental, etc. Además, debería dejarse claro que la finalidad extrafiscal es posible, pero no necesaria.

En consecuencia, la Comisión para la Reforma de la LGT recomienda incluir una mención en el texto de la LGT que ponga de manifiesto que los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, pueden servir como instrumentos de política económica o a cualquier otra finalidad dentro del marco de las competencias del Ente que los establezca (38).

Lo que también debe tenerse en cuenta, a mi juicio, en el estudio y la valoración de estas cuestiones es la distinta recepción del principio de capacidad económica en las distintas categorías tributarias. Como afirma la STC 296/1994 «en los impuestos el sujeto pasivo se determina por la actividad de los contribuyentes y el gravamen se obtiene sobre una base imponible que es expresiva de una capacidad económica, que no opera como elemento configurador en las tasas o, si se hace, es de una manera muy indirecta o remota».

Piénsese en que, como ya hemos advertido, proliferan figuras jurídicas de naturaleza confusa con denominaciones técnicas diversas no coincidentes con las categorías tributarias previstas en nuestras leyes pero que en muchos supuestos constituyen tasas (ecotasas, cánones, precios, tarifas, exacciones, gravámenes, derechos, etc.); o un llamado precio por el legislador es en realidad una tasa, o una denominada tasa puede estar encubriendo una figura impositiva. Estas circunstancias complican la verificación del cumplimiento de los principios constitucionales tributarios en la práctica cotidiana.

Pero es que incluso el concepto mismo de tributo está siendo revisado por la doctrina tributarista a resultas de la juris-

prudencia del Tribunal Constitucional sobre el concepto «prestación patrimonial de carácter público», iniciada con la STC 185/1995 y continuada con las SSTC 182/1997 y 233/1999, más precisa esta última sobre la necesidad de sometimiento a reserva de ley de la determinación del límite máximo de la prestación de carácter público o de los criterios para determinarlo (FJ 19 *in fine*), por lo que, en el análisis del caso concreto, el determinar si estamos ante un tributo antes de calificarlo de ecológico o no, puede ya, resultar problemática. No se olvide que conforme al artículo 26 de la Ley General Tributaria, el tributo sólo puede ser impuesto, tasa o contribución especial. Según doctrina del Tribunal Constitucional, sin embargo, si una prestación pecuniaria es de carácter público habrá de conformarse con arreglo a la ley, lo cual es aplicable a los precios públicos en los que se dan las circunstancias concretadas por el Tribunal Constitucional, con el consiguiente confusiónismo de categorías jurídicas y con opiniones muy diversas.

No se trata así de que la política ambiental haya encontrado en el «pedido de impuestos» su más firme aliado. Puede que la solución venga, como propone el profesor HERRERA de la mano de una «ambientación» del sistema tributario que dé cabida al interés ambiental. Lo contrario puede generar la proliferación de impuestos «verdes» mal diseñados técnicamente que provoquen duplicidades impositivas, daño para la economía o la calidad de vida de los particulares o la proliferación de impuestos pretendidamente «verdes» tratando de escapar de los principios constitucionales tributarios.

3. TENDENCIAS DE LA OCDE EN LA FISCALIDAD AMBIENTAL

En la década de los ochenta ya se introdujeron los incentivos económicos como al-

(38) *Vid. Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, julio 2001, pags. 35 y 36.

ternativa a la regulación administrativa y uno de los más persuasivos y eficientes resultó ser el de los «permisos de contaminación». Sin embargo, es en los años noventa, cuando se generaliza lo que se conoce como «Modelo Extensivo» de reforma fiscal.

Como explican GAGO, LABANDEIRA y RODRÍGUEZ (39), el primer elemento distintivo de este modelo reformista es una alteración en la jerarquía de los principios impositivos en beneficio de la eficiencia, la equidad horizontal y la sencillez. Y este nuevo equilibrio de criterios inspira el esquema compensatorio y las soluciones técnicas que con posterioridad se aplican: reducción de los sistemas tradicionales de incentivos y cambio en el *tax mix* a favor de la imposición indirecta, todo ello a partir de una restricción financiera bastante estricta.

El objetivo de reducir los tipos impositivos más elevados y la idea del dividendo múltiple se concretaron en el modelo de reforma fiscal denominado «Reforma Fiscal Verde», que puede considerarse la fase ulterior del Modelo Extensivo dominante y que fue defendido por la Comisión Europea para la última década del Siglo XX, en su Informe sobre Crecimiento y Empleo de 1993. El argumento fuerte de la conveniencia de este modelo es de naturaleza ambiental: la contaminación genera una ineficiencia económica que la Reforma Fiscal Verde trata de eliminar dado lugar al primer dividendo positivo, sea cual sea lo que luego ocurra, que dependerá del *efecto interacción* que produzcan los nuevos impuestos ambientales sobre la estructura de precios relativos de los factores y del *efecto reciclaje* que se genere al modificar otros impuestos y aplicar el incremento de la recaudación.

Casi todos los países de la OCDE han incorporado la tributación ambiental a sus sistemas fiscales, aunque no siempre

de la mano de una estrategia reformista global. En los países que han adoptado estrategias generales de Reforma Fiscal Verde (Alemania, Dinamarca, Finlandia, Gran Bretaña, Holanda, Noruega o Suecia), se aprecian algunas regularidades de interés. Las coincidencias empiezan por la creación de diversas *Green Tax Commissions*, con vocación de permanencia y por encargos sucesivos para hacer revisiones ex ante y ex post sobre la incidencia de los impuestos ambientales.

Los componentes básicos del modelo son: reducciones diversas en los tipos de la imposición sobre la renta, reducciones en las cotizaciones sociales de los empleados, extendidas en ocasiones a las cuotas obreras y limitadas en otras a determinados segmentos del mercado de trabajo, compensación recaudatoria con la incorporación de nuevos impuestos ambientales, centrando el esquema reformista en un *impuesto genérico y potente de base energética*, al que apoyan diferentes impuestos específicos sobre residuos, fertilizantes, pesticidas, etc.

La complejidad del modelo de reforma descrito es considerable, pues afecta a una situación preexistente e incide sobre la mayor parte de los agentes económicos de una manera directa e intensa, sobre todo, en los potenciales efectos negativos sobre la distribución de rentas y la competitividad empresarial. Las propuestas viables en un buen diseño de la imposición ambiental, centrada en la energética, deben, además, tener en cuenta dos tipos de restricciones: las impuestas por el marco institucional en particular desde el proceso armonizador comunitario en el ámbito de la UE y las que se derivan del diseño tributario preexistente.

De ahí que la opción preferente se halle en la introducción de la imposición energética pasando por una readaptación de las actuales accisas y su extensión progre-

(39) Segunda Ponencia al *Seminario Internacional Fiscalidad del medio ambiente y desarrollo energético*, cit., «Tendencias en la fiscalidad del medio ambiente», págs.55 y ss. de la documentación entregada en el seminario.

siva a todos los carburantes, modulándolas según sus respectivas características ambientales. Está claro que cada opción de diseño tributario ambiental tiene sus costes y sus ventajas.

4. COMPROMISOS DERIVADOS DEL DESARROLLO SOSTENIBLE

El concepto de desarrollo sostenible que asumimos, parte del Informe *Brundtland* (40) de las Naciones Unidas, que lo define, y de la Cumbre de la Tierra de las Naciones Unidas de 1992, que le da contenido y lo desarrolla. Según el documento titulado *Estrategia Mundial para la Conservación* (41), el desarrollo sostenible presenta las siguientes vertientes: el sostenimiento ecológico; que exige que el desarrollo sea compatible con el mantenimiento de los procesos ecológicos, la diversidad biológica y los recursos biológicos; el sostenimiento social, que requiere que el desarrollo aumente el control de las personas sobre sus propias vidas y mantenga y fortalezca la identidad de la comunidad; el sostenimiento cultural, que impone que el desarrollo sea compatible con la cultura y los valores de las personas afectadas por él, y por último, el sostenimiento económico, que demanda que el desarrollo sea económicamente eficiente y equitativo entre generaciones y dentro de éstas.

Desarrollo sostenible es pues, aquel que asegura las necesidades del presente sin comprometer la capacidad de las generaciones futuras para resolver sus propias necesidades. La Comunidad Europea adopta este planteamiento de desarrollo sostenible en su ordenamiento, en los Tratados, en las Directivas sobre medio ambiente, en los programas específicos de

acción y en todas las políticas de la Comunidad.

El Tratado de Ámsterdam incluye específicamente entre los objetivos de la Comunidad el promover un alto nivel de protección y de mejora en la calidad del medio ambiente (artículo 2 TCE). Y el Quinto Programa de Acción (1993-2000), *Hacia un desarrollo sostenible*, establece una gama de instrumentos como estrategia de intervención ambiental, destacando de forma especial el empleo de los instrumentos económicos con el fin de fijar los precios de los bienes ambientales y de incentivar comportamientos acordes con el medio ambiente. Pretende este Programa superar los inconvenientes puestos de relieve por las técnicas de la policía administrativa. No obstante, como observa LÓPEZ RAMÓN «sería equivocado formarse la idea de una superación de los instrumentos autoritarios de fijación y exigencia de los diversos estándares de calidad ambiental. El viejo cuerpo de directivas puesto en marcha desde el I Programa, continúa siendo objeto de aplicación, mejora y ampliación» (42).

Como botón de muestra del compromiso de políticas interactivas al que hemos hecho referencia en la introducción de este trabajo es interesante traer a colación la Recomendación del Consejo UE, de 15 de junio de 2001, relativa a las orientaciones generales de las políticas económicas de los Estados miembros y de la Comunidad, pues incluye, como componente principal de la estrategia macroeconómica y microeconómica para hacer frente, con eficacia, al reto de una evolución económica de crecimiento y estabilidad armoniosa y de un refuerzo potencial de crecimiento de la zona euro, el potenciar la *sostenibilidad del medio ambiente* (43).

(40) La Comisión Europea hace suyo este Informe antes de elaborar el primer borrador del Quinto Programa de Acción para la Protección del Medio Ambiente, aprobado finalmente por Resolución del Consejo CE de 1 de febrero de 1993 (DOCE, C 138, de 17 de mayo de 1993).

(41) Reproducido en parte en la *Revista de Estudios Económicos* nº 2, 1990, págs. 279-283.

(42) Vid. F. LÓPEZ RAMÓN, «Caracteres del Derecho comunitario europeo ambiental» (<http://www.cica.es/aliens/gumadus/lopezramon-htlm>).

(43) Vid. pág. 11 de la Recomendación, localizable desde la *web* del Consejo UE.

No obstante el importante volumen normativo, hay que advertir que el Derecho comunitario no cuenta con instrumentos suficientemente eficaces para asegurar de manera completa la aplicación del Derecho ambiental comunitario y por extensión la aplicación de las estrategias definidas para llegar a un desarrollo sostenible.

En el orden interno, el principio de desarrollo sostenible no se incluye explícitamente entre los principios rectores de la política social y económica, pero se deduce del artículo 45 de la CE relativo al medio ambiente y del artículo 128.1 CE, sobre desarrollo económico. Tanto el Tribunal Constitucional como los tribunales ordinarios han insistido en la necesidad de ponderar los bienes constitucionales, llegando a materializar el concepto de desarrollo sostenible que se traduce en un mandato a los poderes públicos e incluso en el criterio que sirve a la ponderación entre interés ambiental y desarrollo económico (44).

La energía, como elemento fundamental en el desarrollo económico y social en los países, es la que mayores replanteamientos ofrece para garantizar un desarrollo sostenible y es también el sector que mayores posibilidades de aplicación de instrumentos económicos y tributarios ofrece. La demanda mundial de energía es creciente y sin embargo, las actividades energéticas contribuyen al calentamiento global de la tierra, a la disminución de la capa de ozono, a la acidificación y a la contaminación de metales pesados (45). De otro lado, el consumo y agotamiento de los recursos fósiles compromete también el objetivo del desarrollo sostenible.

En el Consejo de Ministros de Helsinki celebrado en 1999, se aprobó el desarrollo

de una estrategia global, tendente a integrar en la política energética europea, el medio ambiente y el desarrollo sostenible, en la que se incluyen acciones e instrumentos económicos. Entre los ámbitos considerados *prioritarios* se contemplan los siguientes: desarrollo del mercado interior de la energía, fomento de las energías renovables, mejora de la eficiencia y el ahorro energéticos, internalización de los costes externos y de los beneficios ambientales, fomento de la investigación, el desarrollo, la demostración y la introducción en el mercado de tecnologías y técnicas nuevas y avanzadas, intensificación de la cooperación y de la coordinación entre los Estados miembros, especialmente en relación con los compromisos del Protocolo de Kioto y el apoyo al desarrollo de los mecanismos de Kioto, a saber, comercio de derechos de emisión, ejecución conjunta y mecanismo de desarrollo limpio.

5. EL PAPEL DE LAS MEDIDAS TRIBUTARIAS PARA CONTRIBUIR AL DESARROLLO SOSTENIBLE: LAS MEDIDAS MÁS URGENTES

Detectados ya los temas prioritarios hay que destacar, entre los instrumentos posibles de internalización de costes ambientales (46), las medidas de fiscalidad energética y medioambiental asociadas a la actividad de transformación de la potencialmente contaminante o al uso o consumo de la energía que no permite ser objeto de renuncia.

Los tributos ambientales, entendidos como tributos-incentivo pueden servir para minimizar el coste para la sociedad de reducir la contaminación. Son efectivos en

(44) *Vid.* sobre esta perspectiva, M. AGUILERA VAQUÉS, *El desarrollo sostenible y la Constitución Española*, Atelier, Barcelona, 2000.

(45) Según el estudio sobre «Impactos ambientales de la producción eléctrica. Análisis de Vida de ocho tecnologías de generación eléctrica», realizado por diversas administraciones públicas, el IDEA, el CIEMAT y APPA, en julio de 2000.

(46) Incentivos económicos, como las primas a las energías renovables; instrumentos de mercado, como los certificados verdes o los sistemas de subastas para promocionar la generación de electricidad a partir de fuentes de energía renovables.

términos de costes, pues como se ha afirmado «la solución impositiva a los problemas medioambientales consiste en hacer que los precios (es decir los incentivos económicos) sean los correctos, para lo cual deben tener en cuenta los costes sociales producidos por la contaminación, que se añaden al precio de mercado mediante un impuesto unitario (cuyo tipo impositivo coincide, idealmente, con el coste marginal de la contaminación)» (47).

Desde una perspectiva económica, la eficacia de los tributos ambientales se justifica desde los años 20 por las teorías pigounianas (48), en virtud de las cuales es demostrable que mediante impuestos y subvenciones se puede interiorizar las externalidades, es decir, los efectos sobre terceros que no son tenidos en cuenta por el mercado, en otras palabras, los costes sociales en forma de perjuicios para terceros. Asumidos plenamente los planteamientos de PIGOU, que presentan como problema la gran incertidumbre que supone el conocer y cuantificar los costes sociales y ambientales, en nuestros días se hace más énfasis en la teoría del «doble dividendo».

Esta teoría plantea qué ocurriría si los ingresos generados por los tributos ambientales se utilizaran para reducir otros tributos ya existentes. Se trataría de reducir la tributación de las rentas del trabajo del ahorro o de los beneficios, así como las contribuciones a la seguridad social. Con ello se evitaría la reducción de eficiencia y el retraso al crecimiento que genera lo que en la teoría de la hacienda pública se conoce como exceso de gravamen.

Por tanto, los tributos ambientales pueden ofrecer la posibilidad de mejorar la

economía a la vez que el medio ambiente. El doble dividendo estaría constituido por la mejora del medio ambiente como primer dividendo, y por la mejora del sistema tributario como segundo dividendo. Pero lo que no se les puede pedir es pagar por sí mismos el coste de la regulación medioambiental sin considerar el beneficio de la reducción de la contaminación ni constituir una gran parte de los presupuestos públicos (49).

Las reformas tributarias del futuro deben insertar la fiscalidad ambiental entre las medidas de distinto orden, pero teniendo en cuenta que no todas las fuentes de recursos tributarios sirven a la protección ambiental y que el diseño que se haga del sistema tributario habrá de ser compatible con la planificación económica y con la competitividad.

Siendo conscientes de los daños ambientales irreparables y del inexorable agotamiento de los recursos naturales, el desarrollo sostenible hace especialmente urgente la adopción de acciones específicas en el *ámbito energético*. Para ello, no bastan las tradicionales medidas administrativas sino que es necesario recurrir también, a instrumentos económicos que interioricen en el precio de los productos energéticos, los daños ambientales, incitando así a un uso más eficiente de las energías tradicionales y a utilizar las *nuevas energías* de carácter renovable (50).

El grupo de expertos sobre Fiscalidad del Medio Ambiente presidido por Juan José RUBIO GUERRERO, ha llegado a conclusiones interesantes a propósito de los aspectos energéticos y la función de los tributos, algunas de las cuales extractamos a continuación (51):

(47) M. BUÑUEL GONZÁLEZ, «Implantación de la fiscalidad medio ambiental ...», cit., pág. 239.

(48) A. C. PIGOU, *The Economics of Welfare*, Macmillan, Londres, 1920.

(49) *Vid.* M. BUÑUEL GONZÁLEZ, «Implantación de la fiscalidad medio ambiental ...», cit., pág. 241.

(50) *Vid.* Presentación al Seminario internacional *Fiscalidad del medio ambiente y desarrollo energético*, pág. 11 (IEF).

(51) *Vid.* Primera Ponencia sobre instrumentos fiscales al servicio del medio ambiente, de D. CARBAJO VASCO y P.M. HERRERA MOLINA, especialmente págs. 51 y 52.

En la actualidad, los impuestos sobre la energía contienen importantes desgravaciones con fines de política económica contrarios al interés ambiental. Además, existen otros impuestos energéticos de carácter pretendidamente ambiental que encubren finalidades meramente recaudatorias. La mayor parte de los instrumentos de protección ambiental presenta conexiones con la fiscalidad ecológica de la energía: impuestos sobre emisiones contaminantes derivados de la producción energética, cánones de utilización por el uso de la atmósfera o de las infraestructuras del transporte, impuestos sobre productos energéticos, tarifas por emisiones contaminantes de centrales energéticas que excedan el volumen de los permisos negociables, devoluciones tributarias vinculadas a la eliminación de combustibles contaminados, contribuciones especiales por el establecimiento de servicios que disminuyen el riesgo ambiental de las empresas del sector energético, beneficios fiscales a las energías limpias, etc.

Los impuestos ambientales deben coordinarse con las sanciones. Las medidas fiscales no deben gravar conductas radicalmente prohibidas sino conductas toleradas, como sucede con la producción, distribución y consumo de productos energéticos.

La simplificación propia de los impuestos ambientales –en especial de los impuestos sobre productos– puede llegar a desvirtuar su fin ambiental hasta el punto de crear conflictos con las normas armonizadoras del impuesto sobre hidrocarburos o con las libertades comunitarias.

Pueden instrumentarse tasas ambientales cuando la Administración controle actividades de producción, distribución y consumo de energía que supongan un riesgo especial, como sucede con las tasas exigidas por el control e instalaciones nucleares.

La doctrina ha discutido la posibilidad de exigir tasas por el aprovechamiento especial del dominio público, cuyo hecho imponible consiste en un impacto sobre el paisaje como consecuencia de instalacio-

nes de transporte de energía o por la práctica de emisiones atmosféricas derivadas de la generación de energía.

En el ámbito energético, las llamadas «tasas por tolerancia» pueden constituir un importante instrumento destinado a completar el uso de permisos negociables de emisiones. Pensemos en el sistema danés que combina dichos permisos con el pago de una tarifa por un incumplimiento cuando se superen las cantidades previstas en dichos permisos. Dicha «tarifa» constituirá una tasa y no una sanción en la medida en que tales emisiones suplementarias no estén radicalmente prohibidas (en cuyo caso la Administración debería acudir a su autotutela ejecutiva para asegurara el cese de la actividad).

En algunos casos, puede tener sentido la compatibilidad parcial entre las sanciones y los tributos ambientales. Con ciertos requisitos, esto podría suceder en el caso de situaciones catastróficas o de emergencia relacionadas con el campo de la energía. En cambio, no deberían aplicarse sanciones en el caso en que se exija una tasa de tolerancia por superar las emisiones correspondientes a los permisos negociables (aunque el establecimiento de una prohibición radical acompañada de sanciones podría constituir una alternativa al establecimiento de tributos).

La distinción entre impuestos, tasas y contribuciones especiales se desdibuja en el ámbito de la fiscalidad ambiental. Esto provoca importantes distorsiones dado el diverso régimen de distribución de competencias sobre cada una de estas figuras. Una posible solución estaría en elaborar un concepto genérico de tributo ambiental con un régimen jurídico de distribución de competencias común a las tres categorías tradicionales. Así se evitaría la tendencia a manipular las categorías tributarias para eludir las limitaciones competenciales.

6. CONSIDERACIONES FINALES

En el nuevo marco de liberalización de sectores económicos, la tradicional actividad de planificación, intervención y con-

trol ha desaparecido y se ha sustituido por mecanismos de corrección al mercado, asentados fundamentalmente sobre la combinación de instrumentos económicos y fiscales. Ante esta nueva realidad, el establecimiento de los tributos no sólo ha de considerar las correcciones necesarias a la economía sino que debe perseguir la protección ambiental. En otras palabras, si antes políticas fiscales y económicas se interrelacionaban, deben ambas dar cabida y confluir armónicamente con las acciones de las políticas ambientales. Como ha afirmado PÉREZ MORENO, las técnicas de tutela ambiental tienen un carácter relativo e histórico (52) y las exigencias del desarrollo sostenible han de fomentar el cambio de técnicas, instrumentos de acción y su adaptación a los nuevos tiempos.

España debe asumir el reto de incluir el interés ambiental en el diseño de sus reformas fiscales y de coordinar las acciones a emprender por los entes públicos con potestad para crear y exigir tributos ecológicos o para insertar las medidas tributarias de incentivo a los tributos ya existentes. Quizás no sea necesaria una Reforma Fiscal Verde al estilo de otros países de nuestro entorno, pero en mi opinión, hacen falta acciones específicas que asienten los principios básicos de esta tributación ecológica para evitar la proliferación de impuestos de dudosa constitucionalidad (53). Los tributos ecológicos o si se quiere la ambientación del sistema fiscal, puede y debe ayudar a la consecución de los objetivos del desarrollo sostenible, pero sabiamente combinados y complementados con medidas sancionadoras, o económicas y coordinados con otras políticas.

(52) Vid. La ponencia al *I Congreso Nacional de Derecho Ambiental* celebrado en Sevilla, de A. PÉREZ MORENO, «Instrumentos de tutela ambiental» (<http://www.cica.es/aliens/gimadus/pe-rez.html>).

(53) Me remito al trabajo publicado con el Profesor C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, «Los impuestos ecológicos ante el ordenamiento constitucional español», *RCT-CEF*, núm. 52, 1999, págs. 55 y ss.