



UNIVERSIDAD DE JAÉN
Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas

Trabajo Fin de Grado

EL MEDIO AMBIENTE COMO MATERIA IMPONIBLE

JOSÉ ANTONIO SERRANO VICIANA

JULIO, 2017

RESUMEN.

La protección del medio ambiente en sede constitucional, fue una de las innovaciones normativas del constituyente español. Quien incluyó, entre los principios rectores de la política social y económica, el derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado. Vinculando el medio ambiente con la calidad de vida, el desarrollo personal y la propia dignidad individual, como ha reconocido el propio Tribunal Constitucional. Corresponde a los poderes públicos, singularmente al legislativo, articular los instrumentos necesarios para la preservación del medio natural. El tributo, sería uno de esos medios, instrumentalizándolo a través de la denominada función extrafiscal. A las formas de utilización del tributo con finalidad medioambiental, dedicamos nuestro estudio.

ABSTRACT.

The protection of the environment at constitutional headquarters was one of the normative innovations of the Spanish constituent. Who included, among the guiding principles of social and economic policy, the right to enjoy an adequate environment. Linking the environment with quality of life, personal development and individual dignity, as recognized by the Constitutional Court itself. It corresponds to the public powers, singularly to the legislative, to articulate the necessary instruments for the preservation of the natural environment. The tribute, would be one of those means, instrumentalizing it through the so-called extra-fiscal function. To the forms of use of the tribute with environmental purpose, we dedicate our study.

ÍNDICE.

1.- INTRODUCCIÓN.....	3
2.- LA PROTECCIÓN CONSTITUCIONAL DEL MEDIO AMBIENTE.....	4
3.- FUNDAMENTOS DE LA TRIBUTACIÓN MEDIOAMBIENTAL.....	10
4.- LOS DENOMINADOS TRIBUTOS MEDIOAMBIENTALES.....	17
4.1.- NUEVAS FIGURAS TRIBUTARIAS CON FINALIDAD MEDIOAMBIENTAL.....	18
4.2.- LA VERSATILIDAD DEL TRIBUTO COMO INSTRUMENTO DE POLÍTICAS MEDIOAMBIENTALES.....	24
5.- OTROS MEDIOS UTILIZADOS POR LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS PARA LA SEGURIDAD MEDIOAMBIENTAL.....	25
6.- LA TRIBUTACIÓN VERDE EN LA COMUNIDAD AUTÓNOMA ANDALUZA.....	27
7.- EL FUTURO DE LA DENOMINADA “FISCALIDAD VERDE”.....	29
8.- CONCLUSIONES FINALES.....	31
9.- LEGISLACIÓN.....	34
10.- BIBLIOGRAFÍA Y JURISPRUDENCIA.....	36
11.- ABREVIATURAS.....	38

1.- INTRODUCCIÓN.

En los momentos previos a la realización de nuestro estudio, partíamos de una sensibilidad ambiental de base emocional y un casi intuitivo conocimiento de la denominada “tributación verde”. Mientras redactamos estas líneas, voy percatándome de los cambios operados en ambos frentes. La utilización extrafiscal de los tributos, su carácter instrumental, exige que debamos estudiar – además de las propias técnicas fiscales— la materia que es objeto de su amparo o protección. Es la existencia de problemas medioambientales lo que ocasiona esta singular forma de reacción de nuestro ordenamiento jurídico. Por lo tanto, debemos inicialmente partir de la garantía constitucional de un medio ambiente digno.

El medio ambiente como materia imponible y todo lo relacionado con la tributación verde va adquiriendo mayor relevancia al mismo ritmo en que aumenta la preocupación medioambiental. No obstante, la instrumentalización del tributo por motivo de estos fines, como veremos, no es algo nuevo. El beneficio y el interés son evidentes, la protección y saneamiento del medio ambiente. La tributación medioambiental, en nuestra opinión, es una modalidad del uso instrumental de las categorías tributarias que presenta suficientes singularidades como para justificar un nuevo estudio en profundidad. Aunque los tributos denominados “verdes” demasiadas veces se presenten como un nuevo ejemplo de la voracidad recaudatoria del poder público, ha de primar en su análisis los objetivos que persigue su establecimiento.

Un medio ambiente adecuado es algo vital para la existencia de todos los seres vivos. Como en otras situaciones humanas solo nos percatamos de su importancia cuando nuestra acción lo avoca a un fatal deterioro. De ahí que su estado constituya una cuestión muy presente en nuestros días. Y también por esta razón prolifera la experimentación de sucesivas herramientas para su conservación o recuperación. Se trataría con todas estas técnicas, abordadas desde las más diversas perspectivas, de garantizar un ambiente natural sostenible, propicio para la vida.

Dentro del amplio campo de las políticas públicas de protección medioambiental, tenemos un interés personal en la particular ductilidad de los tributos como incentivo para un uso sostenible del medio ambiente. Pretendemos conocer qué tributos forman parte de este subsistema, su regulación normativa, y su efectividad. A este último objetivo, preferimos acercarnos a través del análisis de un caso concreto.

Por supuesto, también destacaremos la incidencia de las políticas medioambientales en la estructura de otros impuestos cuyo establecimiento obedece a la pura pretensión recaudatoria.

Por último, por su relevancia entre los tributos propios de las CCAA, analizaremos las medidas tributarias con finalidad verde que ha establecido la Comunidad Autónoma de Andalucía.

2.- LA PROTECCIÓN CONSTITUCIONAL DEL MEDIO AMBIENTE.

La fiscalidad no es sino uno más de los instrumentos a disposición de los poderes públicos para garantizar la protección medioambiental. Un criterio de actuación pública consagrado en nuestro texto constitucional.

La Constitución Española consagra, en su artículo 45, el derecho al medio ambiente. A la altura del año 1978, cuando se aprueba nuestro texto constitucional, referirse al medio ambiente como objeto de derechos fundamentales suponía un avance cualitativo. El contenido del artículo 45 CE supuso un gran paso hacia adelante en la protección medioambiental, expresión de una técnica legislativa novedosa, muy avanzada para su época. El impulso de la materia en sede constitucional, se debió al entorno de mayor sensibilidad sobre cuestiones ambientales existente en la época en que se desarrolla el proceso constituyente. En parte, esa mayor empatía ambiental es tributaria de documentos como la Declaración de Estocolmo de 1972¹, que reconocía el derecho fundamental al medio ambiente y la obligación de todos los ciudadanos de protegerlo y conservarlo para la mejora del entorno natural de cara a las futuras generaciones.

Antes de proceder a cuestionarnos si existe en nuestro texto constitucional un derecho al medioambiente que pueda ser exigido ante los tribunales por cualquier persona, resulta necesario determinar qué concepto de medio ambiente recoge la Constitución. La doctrina defiende dos concepciones del mismo. Para un sector – que baraja una concepción de carácter estricto— el medio ambiente es interpretado como medio natural, comprendiendo únicamente los recursos y elementos naturales como el aire, el agua, la flora y la fauna. Por el contrario, otro sector doctrinal opta por una concepción más extensa, que agrega -como objeto de protección ambiental- una serie de circunstancias donde se desarrolla la vida del ser humano;

¹ Vd. ONU (1973) *Informe de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Humano*. (Estocolmo, 5 a 16 de junio de 1972), Nueva York, Naciones Unidas, 89 pp.

entre las que tendrían cabida el paisaje, el patrimonio histórico, el diseño urbanístico y otros aspectos que no son medioambiente en el sentido más estricto².

En nuestra Constitución, la noción de medio ambiente se nos ofrece como parte integrante del particular Estado Social a que se refiere en su art. 1.1CE. Se alude a la calidad de vida y al deber de conservar el entorno como principios inspiradores de una normativa protectora, que se refuerza con la imposición de sanciones -tanto administrativas como penales³- y con la obligación de reparación de los daños ocasionados por prácticas atentatorias de ese entorno natural a preservar.

Pero el constituyente no aportó un verdadero concepto de qué sea el medio ambiente a proteger. Se optó por una caracterización funcional, que procuraba un ámbito de protección de todo lo que afectara al ciclo de vida, según una apreciación humana. Su escasa precisión, necesita de más concreción como categoría jurídica que debe informar el contenido de las leyes. La tarea de perfilar y demarcar la referencia constitucional correspondería al Tribunal Constitucional (TC) y al propio legislador ordinario⁴.

La jurisprudencia del TC, se expresa reiteradamente utilizando esa percepción funcional del medio ambiente. Nos situaríamos ante un ámbito normativo que desarrolla el

² Tendremos que reconocer que según avanza el desarrollo humano, se hace más evidente su intervención en la naturaleza; lo que obliga a considerar sus efectos sobre el ambiente, abriendo cada vez nuevas perspectivas de análisis y descubriendo nuevos bienes jurídicos, ambientales, a proteger. Por otra parte, la naturaleza objeto de protección es una versión humanizada del medio natural, “lo que quiere ver el hombre”, una naturaleza con su huella (patrimonio histórico) que también se deteriora por su acción, y que debe ser nuevamente objeto de protección. *Vd. sobre este problema conceptual, particularmente en relación a la incorporación del paisaje como objeto de protección ambiental, Martín-Retortillo Baquer, L. (2000) Méritos o Botín y otros retos jurídicos de la democracia, Pamplona, Editorial Aranzadi, pp. 331 a 349.*

³ El deber constitucional de preservar el entorno natural se reforzó, ya en el 1995, con la tipificación del delito ecológico. La delincuencia en el ámbito de un concepto amplio del medio como bien jurídico protegible, tiene su propio apartado en el Código Penal actual, el *TÍTULO XVI. De los delitos relativos a la ordenación del territorio y el urbanismo, la protección del patrimonio histórico y el medio ambiente* - con la redacción que le diera el art. único.88 de la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio- [Vd. arts. 319 y ss. de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. (BOE núm. 281, de 24 de noviembre de 1995)]. Lo que no obsta la necesidad de una protección y vigilancia administrativa, con la detección de infracciones de esta naturaleza y la correspondiente imposición de sanciones.

⁴ Preferiblemente a través de una norma estatal básica, que unifique el concepto en un ámbito regulatorio tan descentralizado.

artículo 45 CE, cuando su finalidad principal estuviera orientada hacia la tutela o protección de aquel entorno favorecedor de un desarrollo adecuado de la vida humana. Para este tribunal, el concepto constitucional es decididamente antropocéntrico, centrado en una percepción humana del medio. *“No hay ni puede haber —declara-- una idea abstracta, intemporal y utópica de medio ambiente fuera del tiempo y del espacio. Es siempre una concepción perteneciente al hoy y operante”*. Al mismo tiempo, remarca la complejidad de la perspectiva que adopta. Un concepto dinámico y complejo, de carácter adaptativo, por su mismo antropocentrismo, que *“no puede reducirse – afirma-- a la mera suma o yuxtaposición de los recursos naturales y su base física sino un entramado complejo de las relaciones entre todos esos elementos”*⁵.

Respecto al concepto legal de medio ambiente, referir que carecemos de una anhelada ley básica sobre la materia, por lo que debemos inducir un concepto general de la normativa vigente en este sector. La norma más genérica, sería la Ley referida a la prevención y control de la contaminación⁶, que no aporta realmente un concepto legal, pero cuando determina su objeto, afirma que este se centra en *“evitar o, cuando ello no sea posible, reducir y controlar la contaminación de la atmósfera, del agua y del suelo, mediante el establecimiento de un sistema de prevención y control integrados de la contaminación, con el fin de alcanzar una elevada protección del medio ambiente en su conjunto”*⁷.

Por otra parte, la ubicación del art. 45 CE, determina el alcance de esa consagración constitucional. El “derecho subjetivo” a un medio ambiente adecuado⁸ es, más que un derecho, una directriz para los poderes públicos. Se sitúa constitucionalmente entre los “principios rectores de la política económica y social”⁹, que informarán necesariamente la

⁵ Vd. F.J. 4º y 6º de STC 102/1995, de 26 de junio. Vd., además, sobre esta materia, Loperena Rota, D. y Eceizabarrena Sáenz, J. (1998) “Reciente Jurisprudencia constitucional sobre Medio Ambiente”, *Repertorio Aranzadi del Tribunal Constitucional*, IV, pp. 1-18 (Disponible *on line*: <http://0-aranzadi.aranzadidigital.es>.)

⁶ En la actualidad, el Real Decreto Legislativo 1/2016, de 16 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de prevención y control integrados de la contaminación (BOE, núm. 316, de 31 de diciembre de 2016), que es transposición de la Directiva 96/61/CE del Consejo, de 24 de septiembre de 1996, relativa a la prevención y al control integrados de la contaminación. (DOUE, núm. 257, de 10 de octubre de 1996).

⁷ Art. 1 TR de la LPCIC.

⁸ Uno de esos Derechos que la doctrina califica como “de tercera generación”.

⁹ Capítulo III del Título I, CE.

acción de los poderes del estado. El legislador – de cualquier ámbito territorial—y todo el sector público, no pueden sustraerse al mandato de orientar su función reconociendo el derecho a un medio ambiente adecuado para el desarrollo personal, al tiempo que quedan vinculados a su protección. Su enclave constitucional, no obstante, supedita su eficacia al desarrollo normativo. Los valores y principios que recoge el art. 45, no pueden ser invocados de forma directa. Solo podrán ser alegados ante los tribunales “de acuerdo con lo que dispongan las leyes que los desarrollen”¹⁰. Como afirma la doctrina especializada, el precepto que analizamos sería una “norma de cobertura constitucional”, que recoge un mandato explícito al legislador, asignándole determinadas obligaciones, y limitando sus discrecionalidad a la hora de ponderar la materia frente a otros intereses jurídicos igualmente constitucionalizados¹¹.

Por supuesto que ese desarrollo normativo, del que depende la operatividad del derecho constitucional --de nueva generación— a un medio ambiente adecuado, no solo depende de la certera apreciación de la expresión constitucional. El contenido de cualquier norma interna --- ya sea legislación básica estatal, o normativa autonómica¹² —vendrá

¹⁰ Art. 53.3 CE.

¹¹ *Vd. Gómez Puerto, A.B. (2013) “Consideraciones constitucionales y administrativas sobre el medio ambiente. El papel de los Ayuntamientos”, Actualidad Administrativa, 9, pp.4-8 (Disponible on line: <http://0-laleydigital.laley.es>).*

¹² El desarrollo normativo del art. 45 CE, reviste una gran complejidad, derivada del reparto competencial sobre la materia entre el Estado y las CCAA. La propia constitución, en sus arts. 149 y 148, delimita las competencias en uno y otro nivel legislativo. Corresponde al Estado, la competencia exclusiva sobre la “*La legislación, ordenación y concesión de recursos y aprovechamientos hidráulicos cuando las aguas discurran por más de una Comunidad Autónoma, y la autorización de las instalaciones eléctricas cuando su aprovechamiento afecte a otra Comunidad o el transporte de energía salga de su ámbito territorial*”. (art. 149.1.22º CE); sobre la “*legislación básica sobre protección del medio ambiente, sin perjuicio de las facultades de las Comunidades Autónomas de establecer normas adicionales de protección. La legislación básica sobre montes, aprovechamientos forestales y vías pecuarias*” (art. 149.1.23º CE) y sobre las “*bases del régimen minero y energético*” (art. 149.1.25º CE). Por otra parte, las CCAA., podrán asumir competencias --si así se recoge en sus respectivos Estatutos de Autonomía-- sobre las siguientes materias: “*Ordenación del territorio, urbanismo y vivienda*” (art. 148.1.3º CE); “*los montes y aprovechamientos forestales*” (art. 148.1.8 CE); “*la gestión en materia de protección del medio ambiente*” (art. 148.1.9º CE) y” *los proyectos, construcción y explotación de los aprovechamientos hidráulicos, canales y regadíos de interés de la Comunidad Autónoma; las aguas minerales y termales*” (art. 148.1.10º CE).

condicionada por los desarrollos de la Unión Europea a las previsiones de los tratados en materia medioambiental. Normativa encuadrada en una cada vez más importante política comunitaria centrada en la preservación ambiental, que tuvo un inicio temprano¹³. El acervo comunitario es considerablemente amplio, y ha llegado a sintetizar una perfilada lista de principios a los que se acomoda la acción de la Unión Europea en esta materia¹⁴. Las legislaciones de los Estados, o suponen traslaciones de Directivas sectoriales que afectan al medioambiente, o se ven influidos por la cultura jurídica decantada a lo largo de estos años. Aunque no es directamente el objeto de nuestro análisis no debemos dejar de mencionar este hecho, puesto que cualquier norma interna será reflejo del sesgo de la normativa comunitaria vigente.

En el empeño del legislador de actuar conforme a lo previsto en el art. 45 CE, son válidos todos los instrumentos normativos y técnicas jurídicas que están en su disposición. Y una de ellas, la que ocupara nuestro estudio, será la utilización de una figura – la tributaria— originalmente prevista para un fin distinto, el de procurar ingresos para satisfacer las necesidades de gasto público.

El concepto de tributo que recoge la actual Ley General Tributaria (LGT)¹⁵, incorpora en la propia definición de la figura la posibilidad de su uso con finalidad distinta a la recaudatoria. Asumiendo la denominada “función extrafiscal del tributo” como una característica consustancial a su naturaleza, y legitimando una técnica que funcionará como

¹³ La primera directiva sobre materia ambiental, se dictó hace 50 años, lo que indica la temprana sensibilidad de las, entonces, Comunidades Europeas por la protección del entorno. *Vd.* Directiva 67/548/CEE del Consejo, de 27 de junio de 1967, relativa a la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas en materia de clasificación, embalaje y etiquetado de las sustancias peligrosas (*DOCE*, núm. 196, de 16 de agosto de 1967) [En la actualidad, ha sido desplazada, por el Reglamento (CE) núm. 1272/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, sobre clasificación, etiquetado y envasado de sustancias y mezclas, y por el que se modifican y derogan las Directivas 67/548/CEE y 1999/45/CE y se modifica el Reglamento (CE) núm. 1907/2006 (*DOUE*, L 353, de 31 de diciembre de 2008)].

¹⁴ Sobre los referidos principios, cuyo análisis es fundamental para entender la orientación de estas políticas, *Vd.* Gutiérrez Duarte, M.V.; Rodríguez López, A. y Galván Vallina, J. (2013) “Objetivos y principios fundamentales de la política ambiental europea”, *Revista Internacional del Mundo Económico y del Derecho*, VI, pp. 37-69. Trabajo en el que también encontraremos una relación, bastante bien detallada, de la producción normativa comunitaria hasta 2012, que constituye – junto a las sentencias del TSJUE-- lo que se conoce como” acervo”.

¹⁵ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (*BOE*, núm. 302, de 18 de diciembre de 2003).

respuesta sectorial dentro de ese marco constitucional garantista de un medio ambiente adecuado.

Lo novedoso de esta última ley no fue la consagración normativa de la extrafiscalidad del tributo, sino la elevación de su rango. La LGT de 1963, ya recogía – entre los “Principios Generales del orden tributario”—una referencia a esta función¹⁶, lo que hace la LGT vigente es incorporarla a la propia definición de la categoría jurídica. Así, los tributos son prestaciones pecuniarias exigidas por la realización del hecho imponible “con el fin *primordial* de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos”.¹⁷ Ya la propia caracterización legal de la figura reconoce que el propósito recaudatorio sólo es su finalidad “primordial”. Y por si esa alusión no fuera bastante, expresamente se refiere al uso extrafiscal del tributo, que – en términos de la ley-- podrá “*servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución.*”¹⁸

De esta forma, se concibe al tributo como mecanismo para realización de todos los principios y fines constitucionalmente consagrados, como un instrumento más para la consecución de los propósitos que recoge el art. 45 CE.

Será una cuestión de oportunidad legislativa optar por cualquiera de las figuras tributarias disponibles¹⁹. El legislador utilizará la tasa, el impuesto o la contribución especial, según se acomode mejor a su política de actuación. Aunque la figura más utilizada sigue siendo el impuesto, una prestación que se vincula únicamente a la capacidad económica y no representa contraprestación por servicios previos o cuantificación de ventajas obtenidas por la acción pública. Su flexibilidad, le sitúa como la categoría tributaria preferida en las políticas medioambientales, aunque – como veremos—no sea la única.

¹⁶ Para esta ley “Los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumento de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional” [Vd. art. 4 de Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (BOE, núm. 313, de 31 de diciembre de 1963)].

¹⁷ Vd. art. 2.1. párrafo 1º LGT.

¹⁸ Vd. art. 2.1. párrafo 2º LGT.

¹⁹ Para una definición legal de las figuras tributarias, remitimos al art. 2.2 LGT.

3.- FUNDAMENTOS DE LA TRIBUTACIÓN MEDIOAMBIENTAL.

A comienzos de la década de los 90, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) empezó a poner en marcha una serie de directrices básicas sobre la fiscalidad y el medio ambiente²⁰. Y esta es una de las causas determinantes de que actualmente prácticamente todos sus estados miembros recojan en sus ordenamientos tributos ambientales, de la más diversa factura.

No obstante, la tributación medio ambiental nace en los países nórdicos en la década de 1920 y a raíz de algunas escuelas de pensamiento económico que fueron “tendencia” en la época. Podríamos calificar esta primera reacción como “keynesianismo medioambiental”²¹. Hasta la generalización del tributo como vehículo de políticas medioambientales, los poderes públicos sólo contaban con medidas clásicas de estímulo (subvenciones) o castigo (multas) para abordar los problemas relacionados con las externalidades de la industria. La creciente preocupación social por el medioambiente, ha favorecido la proliferación de la denominada “tributación verde” en nuestro ordenamiento²².

Los seres humanos debemos dar al medio ambiente la consideración que se merece, puesto que su propia acepción implica—como ya hemos visto-- la condición de lo humano. Las agresiones al medio, perjudican el entorno propicio para la existencia humana, y lesionan la herencia de las futuras generaciones. Cuando el juego destructivo y anárquico de los intereses económicos no es frenado por una responsabilidad social asumida, es el momento de

²⁰ La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) es un foro de debate y análisis de políticas públicas, en cuyo marco 31 democracias y economías de mercado comparten experiencias, identifican problemas y coordinan buenas prácticas de políticas públicas. El documento al que nos referimos, OCDE (1994) *La fiscalidad y el medio ambiente. Políticas complementarias*, OCDE, Madrid 1994, 118 pp.

²¹ El carácter de nuestro trabajo no nos permite profundizar en los inicios del fenómeno, muy influenciado por el John Maynard Keynes, y basada en el estímulo de la economía en épocas de crisis a través de una intervención decidida de los poderes públicos. El desequilibrio presupuestario, con grandes derramas de gasto (inversiones en bienes públicos) y la instrumentalización del tributo a través de medidas de estímulo, supone una excesivamente breve descripción de esta escuela de pensamiento. (Vd. Keynes, J.M. (2006) *Teoría general de la ocupación, el interés y el dinero*, Madrid, Fondo de cultura económica de España, 353 pp.).

²² Sobre los efectos de la nueva percepción social de esta materia, y sus efectos sobre nuestro sistema tributario, Vd. Fernández López, R.I. (2010) “Un nuevo enfoque de la tributación ambiental: la fiscalidad específica sobre las fuentes de energía renovables”, *Revista Quincena Fiscal*, 22, pp. 4. (Disponible on line: <http://0-aranzadi.aranzadidigital.es>).

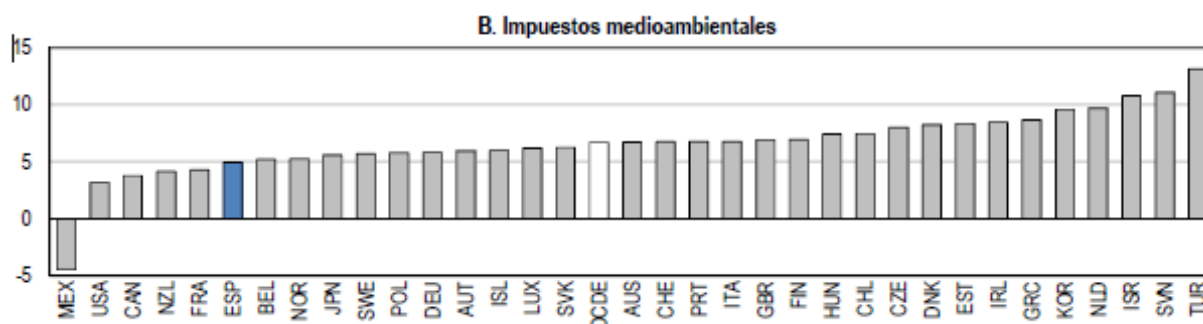
actuar para los poderes públicos. Quienes deben hacer uso de todo el arsenal de políticas posibles, entre ellas la política fiscal, que deberá articular – de entre los que le son propios-- aquellos mecanismos que respalden la continuación y persistencia de un medio ambiente puro y libre de deterioros.

Los tributos ambientales han ido adquiriendo cada vez mayor trascendencia, hasta tal punto de suponer un factor importante de desarrollo de los nuevos sistemas fiscales. Porque estamos en un contexto favorable a una reconsideración de las figuras tributarias clásicas, que se ha visto impulsada por un marco general de prudencia en la gestión presupuestaria.

Organismos internacionales de distinto cariz, y casi unánimemente, proponen un nuevo diseño de los sistemas tributarios, con mayor peso de los impuestos medioambientales y al consumo y menor protagonismo de la imposición directa, sobre todo la centrada en el empleo.

En el caso de España, y según el diagnóstico de la OCDE, para asegurar un desarrollo económico sostenible en la etapa postcrisis, habrían de impulsarse varias reformas que tendrían el objetivo de procurar un crecimiento basado en las competencias y la innovación. Impulsando la productividad y el bienestar de manera sostenible. Y siendo la calidad ambiental una de las dimensiones del bienestar, el sentido de esa transformación fomentaría el uso de tecnologías más respetuosas con el medio ambiente. Así como un sistema tributario mucho más favorable a ese tipo de crecimiento. Entre sus recomendaciones estaría la de aumentar los impuestos sobre actividades nocivas para el medio ambiente.

Porcentaje de ingresos tributarios totales, 2012.



Fuente: OCDE (2014), OECD Tax Statistics, Environment Statistics y National Accounts Statistics.

La OCDE aprecia margen para ese incremento, detectando – por ejemplo-- el gravamen relativamente bajo sobre la energía. La no intervención – sentencia-- sobre el sistema impositivo, lastraría ese tipo de crecimiento y pondría freno a la mejora del bienestar social²³.

También la Unión Europea se ha pronunciado recientemente sobre esta situación, coincidiendo en que en España los impuestos con finalidad ambiental se sitúan entre los de más bajos del ámbito europeo. Aunque reconoce los avances de algunas medidas recientes (principalmente en el sector energético) sugiere otras tantas. Resalta el atractivo de los tributos sobre la contaminación y la utilización de recursos naturales, que procurarían mayor recaudación, al mismo tiempo que significativos beneficios sociales y medioambientales. No obstante, observa un grave inconveniente en la dispersión normativa, que deriva en heterogéneos enfoques de partida en la imposición autonómica²⁴.

Aunque no es la primera vez que se pronuncia en este sentido, con el trasfondo de control del déficit excesivo, se han emitido multitud de Recomendaciones del Consejo sobre los Planes Nacionales de reforma de los últimos años de crisis (que se han reflejado en los Planes de Estabilidad del Reino de España). En todos ellos se insiste en la necesidad de reformar completamente el sistema tributario para atajar sus insuficiencias, proponiéndose emprender una reforma fiscal completa, simplificadora del sistema impositivo y que contribuya a un desarrollo económico sostenible, preservando el medio ambiente y estabilizando la recaudación. Se recomienda trasladar el gravamen hacia tributos menos distorsionadores,

²³ Para este organismo los costes y los beneficios medioambientales deben ganar peso en la regulación económica y adquieren cada vez mayor protagonismo en la elección del consumidor. Por lo que desarrollar tecnologías, productos y servicios respetuosos con el medio ambiente constituye una oportunidad que el sector empresarial español no debe despreciar. Cualquier impulso público en esta dirección, sería exigido. (Vd. Haugh, D. y González Pandiella, A. (2014) *Estudios económicos de la OCDE. España, Visión General*, Paris, OCDE, pp. 24, 28 y 33 -36). En el análisis económico más reciente, después de reconocer los avances respecto al informe citado, sigue proponiendo una mejor eficiencia de gasto y mayor peso de los impuestos medioambientales. (Vd. Presentación del *Informe Económico de la OCDE sobre España 2017*).

²⁴ Vd. apartado (10) de la Recomendación del Consejo relativa al Programa Nacional de Reformas de 2017 de España y por la que se emite un dictamen del Consejo sobre el Programa de Estabilidad de 2017 de España (Bruselas, 22 de mayo de 2017 COM (2017) 508 final).

poniendo como ejemplo de tales figuras los que gravan el consumo y el deterioro medioambiental²⁵.

En la línea de este consenso internacional sobre el diagnóstico de la economía española y sus líneas de mejora, puede inscribirse las recomendaciones de la denominada Comisión Lagares²⁶. En su informe llegaría a parecidas conclusiones y recomendaciones, incluso comparte el diagnóstico sobre la situación de nuestro sistema tributario, con su efecto negativo sobre la nueva economía basada en la competencia y el desarrollo sostenible²⁷.

La tributación medioambiental ha adquirido relevancia creciente como nuevo nicho de materias imposables, al tiempo que se incrementaba la sensibilidad medioambiental. Como acabamos de mencionar, tanto los expertos como los organismos especializados recomiendan un mayor protagonismo de esta modalidad de tributación en el diseño de los futuros sistemas tributarios. Según su diagnóstico, se precisa un cambio en la configuración de los ordenamientos fiscales, con mayor protagonismo de la imposición ambiental, como uno más de los instrumentos que favorecerían el establecimiento de sistemas productivos más sostenibles.

En los últimos años, las condiciones del medio natural han ido deteriorándose. Las agresiones al medio ambiente, debidas a las conductas cada vez más contaminantes del hombre y la industria, han hecho preciso la adopción por parte de los gobiernos de una serie de medidas –de todo orden, y no solo a nivel interno-- tendentes a limitar el impacto de los daños. Cambiar y reformar los comportamientos o conductas que resulten perniciosos o que dañen el medio ambiente, será el principal propósito de los tributos ambientales. Sin que podamos minimizar su repercusión recaudatoria, puesto que representan una significativa fuente de ingresos para todas las entidades públicas responsables del establecimiento de estos tributos ambientales.

²⁵ *Vd.*, sobre lo referido, Mata Sierra, M.T. y Calvo Vérguez, J. (2015) *La reforma fiscal verde*, Pamplona, Lex nova Thomson Reuters, pp. 1 y ss., del Cap. I. (Disponible *on line*: <https://0-proview.thomsonreuters.com>).

²⁶ Comisión de Expertos creada por Acuerdo del Consejo de Ministros de 5 de julio de 2013 (*BOE* de 5 de agosto de 2013), con la pretensión de acometer una reforma legislativa que suponga una revisión del sistema tributario español en su conjunto, del que debiera resultar una sistema con las características de “*sencillez, suficiencia y favorecimiento del desarrollo económico y del desarrollo social*”.

²⁷ *Vd.* Comisión Lagares (2014) *Informe de la comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español*, Madrid, Ministerio de Hacienda y Función Pública, 460 pp.

El establecimiento de la tributación medioambiental presenta, debido a su especial naturaleza, una complejidad añadida. Es cierto que se justifican por su finalidad extrafiscal, pero siguen siendo instrumentos de recaudación. Como cualquier figura tributaria se articula con la intención de obtener ingresos públicos, solo que en este caso primará su carácter de medida de estímulo hacia prácticas sostenibles o disuasorias de actuaciones lesivas del medio.

La efectividad de estos tributos se hará depender, en primer lugar, de la propia configuración normativa. Es importante la adopción de aquellas técnicas que permitan una efectiva aplicación del tributo. Empezando por la adecuada definición del hecho imponible, y siguiendo con un sistema de determinación de la base imponible y liquidable que en este ámbito entraña mayor dificultad, puesto que es frecuente la referencia a magnitudes no cuantificables en términos económicos²⁸. Por otra parte se deberá contar con una administración tributaria con las competencias técnicas necesarias para la adecuada aplicación de estos tributos. De nada sirve una correcta configuración de la figura en términos normativos, si se carece de la infraestructura necesaria que pueda garantizar su adecuada aplicación²⁹. Los funcionarios que se ocupen de la aplicación tendrán que tener las competencias técnicas que les faculten para comprender los deterioros causados al medio ambiente, o de qué manera restaurarlos, y cómo poder liquidar el tributo. Igualmente se tendrá que contar con una “cultura corporativa” que asuma la significativa función que tiene el medio natural en la existencia de los seres vivos y las consecuencias ambientales, económicas y sociales que el empleo de estos tributos pudiera implicar. Sólo desde tales parámetros se

²⁸ Piénsese en hipotéticos tributos sobre inmisiones molestas o peligrosas para salud. Su configuración deberá responder a preguntas que ignoran un referente económico. Tendrá que resolver cuestiones tales como, la manera de medir el ruido ambiental, la molestia de los olores, gases o vibraciones. Es competencia de los poderes públicos garantizar el bienestar de los ciudadanos y protegerlos de la injerencia excesiva de inmisiones que puedan alterar el medio natural en que desarrollan sus vidas. Una figura tributaria que pretenda contribuir al cumplimiento de esa función, tendrá más problemas técnicos que los derivados de su naturaleza tributaria. Una dificultad que no sólo afecta a la técnica legislativa, será determinante una adecuada gestión del tributo que necesitara el auxilio de especialistas en las cuestiones objeto de protección. Es fundamental prever cómo va a llevarse a cabo la aplicación del tributo.

²⁹ Un ejemplo de lo que referimos sería, en Andalucía, el denominado Impuesto sobre las bolsas de plástico, cuyo propósito era disuadir a los consumidores de un consumo excesivo de este producto, por tratarse de una conducta que se había comprobado lesiva para el medio natural. En este caso, el éxito de la medida se ha debido a factores ajenos a lo tributario. Pese a su deficiente gestión, surtió efecto como medida de concienciación social, gracias a la repercusión publicitaria y el debate social simultáneo a su establecimiento.

podrá dirigir el cambio de los comportamientos que tratan de inducirse con los impuestos de esta naturaleza.

Junto al problema del diseño normativo de unos tributos que deberán competir con las demás figuras del sistema, la especial dificultad técnica de su aplicación, y el necesario ambiente administrativo propicio a la innovación que representan. Junto a todo ello, repetimos, en España constatamos una dificultad añadida. Nos referimos a la dispersión normativa, y la heterogeneidad de las regulaciones, que propicia nuestro diseño territorial.

Se trata de tributos cuya materia imponible afectaría a competencias distribuidas entre el ámbito estatal, autonómico y local. Siendo en el ámbito autonómico donde la tributación medioambiental posea un crecimiento o avance mayor, aunque destacamos la falta de coordinación en la configuración uniforme de las figuras, incluso en la decisión de su establecimiento, lo que disminuye su efectividad ambiental y genera agravios comparativos.

La OCDE respalda, como veíamos, generalización de los tributos denominados verdes, caracterizados como instrumentos convenientes por su incidencia favorable sobre el medio ambiente y ponderados por su contrastada eficacia en la transformación de los modelos económicos, hacia sistemas más sostenibles. Por lo que sería de desear que esa tendencia iniciada por la CCAA, a través de sus tributos propios, se hiciera extensible a los otros niveles de la hacienda pública, particularmente en el ámbito local, por la especialidad de sus competencias. Podrían definirse multitud de tasas con finalidad medioambiental, todas ellas sobre la base de competencias estrictamente locales.

Se debe plantear, pues, esta orientación de la tributación tanto a nivel local como autonómico. En este último será donde la tributación medioambiental ha experimentado mayor desarrollo, aunque nos tememos que haya sido más bien por carencia de otras posibilidades de imposición. Las CCAA tienen reconocida constitucionalmente la capacidad de establecer tributos propios³⁰, dentro de los márgenes establecidos por la LOFCA³¹. Es decir, podrán establecer y exigir sus propios tributos, siempre que estos no recaigan sobre hechos imposables que ya han sido descritos en impuestos del Estado o de las Corporaciones

³⁰ *Vd. art. 157 CE.*

³¹ *Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (BOE, núm. 236, de 1 de octubre de 1980).*

Locales³². Lo que exigiría una labor de coordinación en la planificación de sus propios sistemas tributarios, compuestos por una legislación dispersa y dispuesta sin un hilo conductor que le dote de coherencia.

Reivindicamos en nuestro trabajo, en la línea de los organismos internacionales, la recuperación con entidad propia del medio ambiente como materia imponible que funcione como catalizador de auténticos sistemas tributarios autonómicos. Unos sistemas – necesariamente coordinados con el estatal y local-- y centrados en ese nuevo marco referencial que ve en la preservación del entorno humano un instrumento de crecimiento económico sostenible.

Un sistema tributario no es una acumulación de figuras dispersas, necesita de un diseño previo, un contenido ideológico que le dote de coherencia y que lleve implícitas sus vías de actualización y desarrollo. A eso, es a lo que se refiere la OCDE cuando fomenta el empleo de estos métodos, y solo de esa manera serán efectivamente prácticos como medidas de fomento de un medioambiente adecuado y además de favorables para el cambio del sistema económico y productivo.

La tributación verde constituye un paradigma de la instrumentalización del tributo con fines prioritariamente distintos de los meramente recaudatorios. Su objetivo será siempre extrafiscal, la preservación y mejora del medio ambiente³³.

La finalidad extrafiscalidad de los tributos ambientales, nacidos como instrumentos disponibles para la mejora y conservación del medio natural, no impide que puedan tener una importante relevancia recaudatoria. En muchos casos esta última es tan importante que nos hace dudar si su extrafiscalidad no es más que una excusa para justificar la posible sobreimposición.

La función extrafiscal, que como vimos ya forma parte de la propia definición del instituto tributario, encarnaría un cambio en la concepción del hecho impositivo. En la actualidad, ningún sistema tributario prescindiría de la consideración del tributo como instrumento de políticas públicas. Como herramienta, en manos de los poderes públicos, que sirva para

³² *Vd.* art. 6 LOFCA.

³³ *Vd.* Alarcón García, G. (2012) “¿Son los tributos ambientales una opción para la financiación de las HHPP? Reflexiones sobre la fiscalidad ambiental autonómica”, *Cuaderno Interdisciplinar de Desarrollo Sostenible*, 9, pp. 221 (Disponible *on line*: <http://www.publicacionescajamar.es>).

modificar u orientar conductas, promover actividades, incentivar cambios favorables al conjunto de valores imperantes en la sociedad en un momento dado. Entre ellos los de garantizar un desarrollo económico y social, que preserve y mejore la calidad del medio ambiente humano.

En esta línea se sitúa el propio intérprete constitucional. Para nuestro TC³⁴, la finalidad extrafiscal en modo alguno altera la naturaleza del tributo, más bien lo conforma. El tributo deja de ser, pues, un mero recurso presupuestario. Cada vez adquiere mayor protagonismo esa otra función que ya no podrá ser nunca omitida cuando se le defina jurídicamente.

4.- LOS DENOMINADOS TRIBUTOS MEDIOAMBIENTALES.

Como ya hemos referido, el concepto de tributo integra distintas categorías. Las contribuciones especiales, los impuestos y las tasas comparten naturaleza tributaria. Sin embargo, no todas estas figuras pueden ser utilizadas de igual forma como tributos medio ambientales. Por sus especiales características las contribuciones especiales difícilmente pueden ser instrumento de políticas medioambientales, aunque puedan contribuir a financiar políticas públicas de infraestructuras con ese propósito³⁵. Las figuras que mejor se prestan a esta instrumentalización serían las tasas e impuestos.

Para poder considerar a un tributo como medioambiental, se precisará que este atienda a requisitos o propósitos de este carácter. Sin embargo, no se necesitará que sus ingresos que proporciona sean destinados a objetivos medioambientales. Es la propia configuración del

³⁴ Vd. Martos García, J.J. (2011) "Tributación medioambiental y extrafiscalidad irregular. Análisis constitucional a propósito de la nueva redacción del art.6.3 LOFCA y de la propuesta comunitaria de transformación del IVTM en un impuesto medioambiental". *Revista Quincena Fiscal*, 10, pp. 12. (Disponible *on line*: <http://0-aranzadi.aranzadidigital.es>).

³⁵ Las Contribuciones especiales se conciben como una vía de financiación fundamentalmente de las obras públicas locales o del establecimiento de servicios. Su justificación estaría en el incremento de valor que experimentan los bienes del obligado con ocasión de esa acción administrativa. Aunque han tenido una época de poca utilización, por la complejidad de su ordenación, se han revitalizado por las dificultades para la inversión pública de la reciente crisis económica. De hecho, la nueva ley de carreteras las contempla como la primera opción de financiación en determinados casos (Vd. Ley 37/2015, de 29 de septiembre, de carreteras (BOE, núm. 234, de 30 de septiembre de 2015): Llama la atención la marcada sensibilidad ambiental de esta ley que se declara bajo el prisma de la movilidad sostenible, preocupada por la integración de las infraestructuras en el medio ambiente, en su sentido más amplio.

tributo la que debe proporcionar incentivos que lleguen a repercutir en la obtención del objetivo medioambiental que se persigue. Por medio de estos tributos se trata de influir en los comportamientos de los agentes económicos, alterándolos para poder de este modo alcanzar la satisfacción de los fines de la política medioambiental.

Habrà que descartar el calificativo ecológico o medioambiental en aquellos tributos con una recaudación adscrita a la financiación de intervenciones públicas sobre el medio ambiente.

4.1.- NUEVAS FIGURAS TRIBUTARIAS CON FINALIDAD MEDIOAMBIENTAL.

En lo que concierne a los impuestos medioambientales, generalmente se emplean cuando se pretende influir en el comportamiento del sujeto que contamina para que este cambie su actitud resultando así su actividad menos contaminante. Por otro lado, los impuestos fiscales o recaudatorios, también podrán incorporar incentivos que se hagan eco de políticas medioambientales, lo cual, hace que la diferencia entre ambas técnicas normativas no resulte de gran relevancia. En este apartado nos centraremos en las figuras tributarias creadas expresamente con un fin medioambiental³⁶.

Si lo que el tributo pretende es el reparto entre los agentes contaminantes del coste de establecimiento de los servicios o realización de obras públicas dirigidos a la restauración del deterioro y protección del medio ambiente, la figura que parece adecuada sería la contribución especial, dado el incremento de la posición económica del contribuyente. Si el servicio prestado puede dividirse entre sus potenciales usuarios, estaríamos ante la figura de la tasa. Pero la categoría que mejor refleja la función extrafiscal del tributo sería el impuesto. Con su establecimiento no se pretende financiar inversiones sostenibles, ni retribuir servicios que garantizan la preservación del medio, sino que se conciben como una vía para condicionar comportamientos que incidan favorablemente en las líneas prefijadas de una política ambiental. Los ingresos obtenidos irían directamente a los presupuestos públicos, destinados a gastos generales.

³⁶ Vd. sobre el tema Rosembuj, T. (2012) "El impuesto ambiental: naturaleza jurídica", en Pérez Alonso, E. J. *et alii* (2012) *Derecho, globalización, riesgo y medio ambiente*, pp. 759-812, Valencia. (Disponible *on line*: <http://www.tirant.com>).

Las tasas, los impuestos y contribuciones especiales en España se pueden establecer a nivel estatal, autonómico y local, la selección de uno u otro tributo para el establecimiento de un tributo ambiental vendrá señalada por la finalidad que el legislador busca en cada situación.

La fiscalidad del medio ambiente, que responde a una sensibilidad moderna, hace acopio paradójicamente de expresiones tributarias en desuso. Es frecuente que la norma utilice el término “canon” para referirse a intervenciones medioambientales que podrían reconducirse al ámbito de las tasas³⁷.

En cuanto a las características de este tipo de tributos, podemos destacar las siguientes:

- La primera sería la descripción de la relación entre el conflicto ambiental que se desea tratar y el tributo.

Para que esta vinculación se lleve a cabo es preciso gravar una disciplina que se encuentre fuertemente relacionada con el conflicto o daño ambiental que se trata de impedir, y escoger un procedimiento acertado que estime o determine ese conflicto. En definitiva, se trata de plantear de un modo preciso el peso de la deuda tributaria para prevenir de este modo el problema o conflicto ambiental, esto es, trazar y decidir el tipo de gravamen y la base imponible.

Se debe constituir como elemento de gravamen un tema que produzca daño o desgaste medioambiental y será tarea del legislador plantear el hecho imponible en base a referencias técnicas ambientales, para poder instaurar de un modo preciso el tributo que se desea establecer.

Para que todo esto pueda ser puesto en marcha, se utilizaran altos tipos de gravamen y carencia de deducciones, de este modo se lograra transformar los hábitos de los consumidores, sosteniendo así un coste más bajo del producto. Estas decisiones tendrán que ser claras.

³⁷ Mediante el canon es posible proceder al gravamen del uso o explotación especial del dominio público catalogable en la variedad tributaria de la tasa. El canon es empleado cuando un sujeto pasivo recibe una ventaja directa tras usar el medioambiente. En cuanto a su regulación, deben ser cumplidas las condiciones legales que se instauraron para las tasas, por tanto, una condición importante que se precisa incluir es un memoria economía-ambiental que acredite los principios de cuantificación que han sido empleados, entre los cuales, se podría incorporar el importe de los daños que se produjeron en el dominio público ambiental. El canon podría ser nulo de pleno derecho sin la existencia de esta memoria.

- La siguiente característica para esta clase de tributos es la disposición para transformar los comportamientos de los sujetos contaminantes en un aspecto favorable para el medio ambiente.

Para alcanzar esto es preciso que sucedan un conjunto de hipótesis. Por un lado es indispensable conocer el deterioro ambiental ocasionado por las conductas que se encuentran fundadas en el hecho imponible, y por otro lado, es fundamental que se propongan diferentes opciones que manifiesten contundencia para producir una variación en los consumidores y un cambio en su comportamiento.

- La última característica es la efectividad que deben poseer los tributos ambientales tanto en temas fiscales como en temas ambientales.

Los tributos del medio ambiente que no solo tendrán que ser prácticos en fines relacionados con el medio ambiente, además tendrán que demostrar una gran efectividad en temas fiscales, lo cual quiere decir que su aplicación tendrá que ser igual a como estaba planteado y serán sostenidos por quienes deben.

En este punto aparece un objeto de reflexión, puesto que nos hace cuestionarnos si los tributos extrafiscales deben ser considerados del mismo modo que los tributos ambientales, los cuales resultan tener un gran efectividad en los relativo a asuntos fiscales o recaudatorios. En la descripción de tributo ambiental no se encuentra mención a su propósito ambiental de su recaudación, puesto que si lo que un tributo recauda es destinado a enriquecer o mantener el medio ambiente, todos los tributos sin distinción, podrían ser calificados como tributos medioambientales.

Para que un tributo medioambiental sea aceptado en el sistema jurídico-tributario español, el Tribunal Constitucional clasifica qué características deberá tener de la siguiente forma:

- Atendiendo a su configuración, habrá de haber una vinculación entre contaminación del impuesto y recaudación, además, se tendrá que identificar el choque medioambiental en el cual incurren los individuos reclamados a sostenerlo.
- En cuanto sus fines, por un lado debe impulsar actividades defensoras del medio natural, tal y como constituye el artículo 45.1 de la Constitución, donde queda dispuesta la obligación de todos de poder vivir en un medio ambiente libre de deterioros y apropiado, también la obligación y deber de cuidarlo. Por otro lado, debemos acatar el principio “quien contamina paga”.

Según se establece en el artículo 191.2 del TFUE, se instauran los principios de la política ambiental de la UE:

“La política de la Unión en el ámbito del medio ambiente tendrá como objetivo alcanzar un nivel de protección elevado, teniendo presente la diversidad de situaciones existentes en las distintas regiones de la Unión. Se basará en los principios de cautela y de acción preventiva, en el principio de corrección de los atentados al medio ambiente, preferentemente en la fuente misma, y en el principio de quien contamina paga.

En este contexto, las medidas de armonización necesarias para responder a exigencias de la protección del medio ambiente incluirán, en los casos apropiados, una cláusula de salvaguardia que autorice a los Estados miembros a adoptar, por motivos medioambientales no económicos, medidas provisionales sometidas a un procedimiento de control de la Unión”³⁸.

Proseguiremos analizando más detalladamente los principios establecidos en la anterior disposición, centrándonos aún más en el principio “quien contamina paga”, el cual tendrá una función muy importante dentro de la política tributaria del medio ambiente.

- Principio de corrección de los atentados al medio ambiente. Si no es posible impedir el daño al medio ambiente, habrá que procurar arreglar el deterioro lo más próximo posible al sitio donde tuvo lugar el mal o el daño.
- Principios de acción preventiva y de cautela. Se recomienda intervenir previamente a la existencia de indicios que no sean rebatibles del daño, en especial, tratándose de daños inalterables o absolutos.
- Principio “quien contamina paga”. Debemos tener en cuenta que el sujeto debe hacer frente al perjuicio que haya ocasionado, incorporando en los sistemas de producción el valor ambiental.

Se trata de un principio que posibilita el generalizar la valorización de la degradación medioambiental, atribuyendo al sujeto que ha provocado la contaminación los costes pertinentes. Un ejemplo evidente son los tributos medioambientales, los cuales actúan de herramientas económicas para acarrear a los sujetos que causaron la contaminación los convenientes precios de su restauración.

³⁸ *Vd.* Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea [Versión consolidada], (DOUE, C 202, de 7 de junio de 2016).

El principio de “quien contamina paga” es una evidencia del principio de solidaridad, y su objetivo primordial se basa en reiterar sobre el sujeto que produce la contaminación el compromiso económico del perjuicio ocasionado al medio.

La realización de este principio se produce mediante el sistema tributario, ligado con la función compensatoria del coste social. Por tanto, se puede obtener una función disuasiva, de modo que desmotivando las tareas o costumbres que resultan contaminantes o hacen peligrar el medio ambiente.

Otros principios como el de capacidad económica, el cual recoge el artículo 31.1 de nuestra Constitución, no tendrían cabida. La razón por la que los tributos medioambientales no se encuentran sometidos por el principio de capacidad económica es debido a que sería posible incidir en una reiterada imposición en los individuos que los sostienen, puesto que es preciso demostrar la finalidad que el tributo pretende, esto es algo que debe ser extrafiscal totalmente.

Para concluir este apartado, podríamos destacar que el principio “quien contamina paga” sería el más relevante de los tributos ambientales, ya que estos no atenderán a la capacidad económica del individuo que produce el daño medioambiental, sino que serán estos sujetos quienes se harán cargo de todos los gastos para el arreglo de los perjuicios producidos. Resulta fundamental destacar que el principio de capacidad contributiva no podrá ser agitado por los tributos medioambientales ni los restantes principios tributarios. Consideraran fundamentalmente al principio de justicia ecológica, el cual distribuye de forma objetiva los beneficios y perjuicios ambientales a través de la población. En este principio se encontrará vigente el de solidaridad, en el que se conformara el principio de “quien contamina paga”, el de mayor importancia dentro de la tributación ambiental.

Ventajas y desventajas de los tributos medioambientales.

Este tipo de tributos poseen un conjunto de ventajas y desventajas que resulta adecuado estudiar para su consecutiva utilización. Las ventajas que podemos encontrar para este tipo de tributos son las siguientes:

- Son capaces de lograr una realidad en lo relativo a los costes. Por el menor coste, son capaces de lograr los fines que buscan.

- Consiguen ingresos renovados para los organismos públicos, con quienes tendrían posibilidad de sufragar políticas o planes ambientales.
- Hacen objetivo el principio “quien contamina paga”.
- Ofrecen considerables incentivos para las mejoras tecnológicas.
- Producen un bajo coste político debido a la aprobación y al consentimiento por parte de la sociedad.
- Son capaces de interiorizar las determinaciones adoptadas y que no perjudican a otros sujetos que no son partícipes a la hora de decidir.

Sin embargo, también es posible asociar un conjunto de barreras o desventajas a esta clase de tributos:

- Existe la posibilidad de que se produzcan consecuencias en la capacidad para competir de los negocios, incidiendo en ámbitos interregionales e internacionales. Esto podría ocasionar la desubicación de algunos empleos dando lugar a consecuencias adversas en lo relacionado a los puestos de trabajo y el capital.
- Dificultad en la política económica de esta clase de tributos.
- Al encontrarse tan unidos a algunos puestos de trabajo concretos, pueden provocar el aumento de los costes en aquellas industrias que poseen escasos sectores, se haría peligrar algunos cargos y la productividad, también, de un modo u otro incitar la desubicación de negocios como ya hemos hablado.
- Este tipo de tributos pueden tender a generar un reparto contraproducente de su capacidad, sobre todo cuando resulta limitada la elasticidad de consumo gravado.
- Deberán ser planteados con sencillez conforme a su propósito de recaudación, y además se tendrá que vincular su empleo con los comportamientos que se tratan de cambiar.
- Pueden llegar a producir una nueva carga fiscal.

Se deben tener en cuenta todas estas ventajas e inconvenientes en el instante en que se vaya a plantear un impuesto de condición ambiental, puesto que será necesario fortalecer la efectividad de estos tributos ambientales todo lo posible, para poder paliar de este modo las consecuencias negativas adversas.

Es conveniente nombrar un conjunto de estimaciones teniendo en cuenta todas estas ventajas, inconvenientes y principios. Además, deben ser tenidas en consideración tanto por el legislador para la creación de estos tributos, y para su consiguiente utilización.

- Existen otras muchas herramientas para proteger el medio ambiente aparte de los tributos del medio ambiente, como sistemas de estipulación, que pueden complementar a los tributos o incluso reemplazarlos, consiguiendo de tal forma mejores resultados.
- Los tributos del medio ambiente tendrán que recaer sobre aquellas acciones que pese a tener unas consecuencias negativas sobre la naturaleza, se encuentren alegadas y calificadas de manera correcta.
- Las decisiones relacionadas con la tributación verde tendrán que someterse previamente a su aprobación.
- Todos los tributos del medio ambiente se deberán estudiar de forma previa, puesto que es posible que no lleguen a mitigar los comportamientos perjudiciales.
- Se tendrían que motivar las conductas que sean convenientes y consideradas con el medio ambiente.
- La puesta en marcha de cualquier tipo de tributo ambiental debe significar reducir el impacto en los gastos de administración de las industrias.
- Los objetivos a los cuales van dirigidos los tributos ambientales deben de enumerarse y documentarse para que estos no sean considerados sistemas convencionales de recaudación.
- Se deberá comprobar la viabilidad en temas económicos y sociales antes de proceder a implantar este tipo de tributos.
- No es recomendable conformar tributos ambientales con la utilización de hechos imposables similares a los de otros tributos que ya existen.
- Las acciones que sean perjudiciales y cuyos daños ya fueron tratados por sistemas económicos, no podrán ser gravados por la tributación verde.
- Los hechos imposables de la tributación verde se deben relacionar con acciones de efectos negativos para el medio natural, para paliar de este modo que afecte al trabajo de las industrias.

4.2.- LA VERSATILIDAD DEL TRIBUTO COMO INSTRUMENTO DE POLÍTICAS MEDIOAMBIENTALES.

Frente a la creación *ex novo* de tributos con un instrumento más de las políticas medioambientales (se trataría de figuras exclusivamente extrafiscales), debemos destacar aquí

otro tipo de actuaciones a través de la fiscalidad. Se trataría de la utilización de los tributos clásicos – fundamentalmente el impuesto—como vehículo de la acción política sobre el medio ambiente. A través de la inclusión en su estructura de incentivos fiscales, -- bonificaciones, deducciones, reducciones de la base o establecimiento distinto tipo de gravamen—que contribuyan a movilizar la actividad privada el sentido de las líneas generales de las políticas medioambientales.

No se trataría realmente de tributos medioambientales, sino de la utilización extrafiscal de impuestos convencionales, cuyo establecimiento es pura y simplemente recaudatorio. Una práctica muy habitual, no solo para contribuir a este tipo de políticas, también para colaborar a través de la fiscalidad con otras líneas de actuación de los poderes públicos, en los más diversos campos (políticas sociales, estímulos económicos en determinados sectores...etc.).

5.- OTROS MEDIOS UTILIZADOS POR LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS PARA LA SEGURIDAD MEDIOAMBIENTAL.

El Derecho no carece de recursos para canalizar formalmente la actuación de los poderes públicos. Hemos analizado la fiscalidad, pero hay otras modalidades de intervención que pueden utilizar herramientas jurídicas bien contrastadas. Se puede actuar desde una doble vertiente, o con medidas de estímulo o disuasorias.

Entre las medidas de estímulo no sólo estarían los beneficios fiscales por prácticas respetuosas con el medioambiente, también las subvenciones a proyectos de esta naturaleza, o el establecimiento de prioridades para la obtención de derramas presupuestarias.

Sin embargo, para las conductas contrarias a la preservación, o directamente lesivas, el ordenamiento puede contemplar multas o sanciones, tanto administrativas como penales, además de la obligación de reparar el daño causado³⁹.

Por tanto, podemos quedarnos con tres competencias fundamentales --derivadas del mandato constitucional-- que se le atribuyen a la función pública de naturaleza ambiental: promoción, prevención y restauración. Las mismas, serán distribuidas a través de todas las

³⁹Vd. art. 45 CE, en cuyo apartado 3 prevé este tipo de reacción de nuestro ordenamiento jurídico.

Administraciones Públicas, y corresponderá al Estado de forma exclusiva la competencia en materia de legislación básica⁴⁰.

Tenemos que cuestionarnos sobre cuál es la base jurídica de la protección del medio ambiente. Resulta fundamental resaltar que la protección del medio ambiente no se determina en nuestro ordenamiento jurídico como los derechos fundamentales que se establecen en los artículos 14 a 29 de la Constitución. No es posible tampoco examinarse como un derecho subjetivo, ya que no reúne las condiciones de voluntad apta del individuo, medios de garantía para ser estimado de tal modo, poder jurídico y objetivo concreto.

La seguridad medio ambiental y su impacto en la calidad no es considerado como algo a lo que tengan derecho todos los ciudadanos de nuestro país, se podría ubicar como un principio rector de la política económica y social, el cual, se encuentra dirigido hacia los poderes públicos para que puedan intervenir en el oportuno momento y se encuentren apoyados siempre las inclinaciones medioambientales.

Sin embargo, no debemos mencionar el enfrentamiento que se ocasiona entre los derechos reconocidos en la Constitución, de un lado el desarrollo y la modernización de todos los sectores, lo cual queda establecido en el artículo 130.1 CE, y por otro lado la protección medioambiental que se establece en el artículo 45 de la Constitución. El arreglo para este enfrentamiento se realizaría con una estabilización entre los dos derechos, evaluando con proporción los probables efectos que ocasionarían la pertinente renuncia de uno de ellos.

En las competencias de prevención, restauración y promoción que se pueden atribuir a los poderes públicos, podemos precisar que caben dos conductas diferentes por parte de las Administraciones Públicas. Una de estas conductas podría ser seguir actitudes de incentivo o de estímulo de las actividades que fomentan respetar el medio ambiente. Por otra parte, pueden ser promovidas por las Administraciones Públicas actividades para desistir o desmotivar las hábitos que producen contaminación. Pese a que son diferentes conductas, los dos tienen como fin último el disfrute y la consideración medioambiental. Se interviene por medio de métodos o sistemas de esencia administrativa, económica o penal, un procedimiento total de seguridad para el medio ambiente y un procedimiento de prosperidad para la calidad de vida, exactamente como queda establecido en la Constitución.

⁴⁰ *Vd.* 148.1.9 y 149.1.23 CE, sobre el reparto de competencias entre las CCAA y el Estado en materia de medio ambiente.

Dentro de los mandatos que tratan de apartar las conductas indeseadas nos encontramos con las normas penales para proteger el medio ambiente. La Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, se encarga de regularlas, en concreto, a lo largo de sus artículos 325 al 331. También nos encontramos con las normas administrativas de reglamentación, las cuales consistirán en fijar o establecer un conjunto de limitaciones contaminantes aceptadas, y que se deberán respetar. Para poder establecer estas limitaciones, se deberán tener presentes un conjunto de circunstancias como los factores climatológicos o el nivel de peligro de la emisión o del vertido. La eficacia de estos mandatos tiene un límite, por lo que se deben de aplicar a modo de complemento de los mandatos que promueven o motivan a respetar el medio ambiente.

Sin embargo, los mandatos que se emplean en mayor medida son de origen económico. Tratan de enmendar los daños del medio ambiente por medio de incentivos económicos, a través del poder en el precio de servicios y bienes, lo cual conlleva a un crecimiento de actitudes de menos nocivas para el medio ambiente, pues que las actitudes contaminantes significarían un mayor desembolso. El mandato de origen económico más relevante es la figura del tributo. Otros pueden ser los apoyos financieros por medio de beneficios fiscales o económicos, o los sistemas de consignación, cuyo funcionamiento consiste en la aplicación de sobrecargas al coste de productos que resultan particularmente contaminantes, con la oportunidad de devolución después del cumplimiento de un conjunto de requisitos de carácter ambiental.

6.- LA TRIBUTACIÓN VERDE EN LA COMUNIDAD AUTÓNOMA ANDALUZA.

Podemos encontrar una gran diversidad de tributos medioambientales repartidos en las regulaciones tributarias – fundamentalmente—de las CCAA, pero destacaremos en este lugar sólo el plantel de figuras medioambientales vigentes en el ámbito territorial de la Comunidad Autónoma Andaluza.

La legislación autonómica califica a estas figuras como “tributos ecológicos”, y actualmente se encuentran vigentes los siguientes⁴¹:

- Impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera.

⁴¹ Regulados en el Capítulo I del Título II de la Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas (BOJA núm. 251, de 31 de diciembre de 2003).

- Impuesto sobre vertidos a las aguas litorales.
- Impuesto sobre depósito de residuos radiactivos.
- Impuesto sobre depósito de residuos peligrosos.

Todos estos impuestos tienen en común que su objetivo es el de proteger el medio ambiente, con su recaudación se llevará a cabo la financiación de las acciones referidas a la protección verde que sean efectuadas por la Junta de la Comunidad Autónoma Andaluza y finalmente el saldo, los ingresos, la fiscalización y la comprobación de las acciones de trámite de los impuestos será trabajo de la Conserjería de Economía y Hacienda. La evaluación y control de las variables ambientales que se puedan calcular, será llevada a cabo por la Consejería de Medio Ambiente.

Una vez que hemos introducido la existencia de estos impuestos denominados ecológicos, vamos a enfocar nuestro estudio en el impuesto sobre bolsas de plástico desechables, que también podríamos incluir en el ámbito de la tributación medioambiental. Este impuesto se encarga de gravar el abastecimiento de bolsas de plásticos en los comercios de la Comunidad Autónoma Andaluza, las cuales son adquiridas por los consumidores para ayudar al traslado de los artículos obtenidos. Se constituye la obligación de repercutir de forma íntegra en la factura, recibo o albarán el importe del impuesto al consumidor, quedando el mismo en la obligación de soportar la repercusión. Se trata de incentivar un consumo responsable.

Tiene su origen en la Ley 11/2010, de 3 de diciembre, de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad⁴². La finalidad de este impuesto será asistir al medio ambiente con la disminución del empleo de las bolsas de plástico de un solo uso, cuya consumición en la Comunidad Autónoma Andaluza resulta cuantioso, con lo cual se persigue la reducción de la magnitud de desechos que implica este elevado uso.

Su regulación se encuentra en la Ley 11/2010, de 3 de diciembre, de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad por la que ha sido fundado.

“Se contemplan exenciones para las bolsas usadas exclusivamente para contener pescado y carne fresca y sus derivados frescos, frutas y hortalizas, alimentos cocinados, fríos y calientes, y alimentos congelados, las diseñadas para su reutilización y las de plástico biodegradable que generan problemas respecto de las previsiones recaudatorias que Andalucía manejó en los primeros momentos de implantación del impuesto.

⁴² BOJA, núm. 243 de 15 de diciembre de 2010

La base imponible sería el número total de bolsas de plástico de un solo uso suministradas por los sujetos pasivos a lo largo del período impositivo y el tipo impositivo del impuesto andaluz, que es el que actualmente está vigente, está fijado en 5 céntimos de euros por bolsa lo que resulta unas cinco o seis veces superior al coste de fabricación de la bolsa”⁴³.

En cuanto su cuota y tipo impositivo: *“En el ejercicio 2017, el tipo impositivo será de 5 céntimos de euro por cada bolsa de plástico de un solo uso suministrada.*

En el ejercicio 2018 y posteriores, el tipo impositivo será de 10 céntimos de euro por cada bolsa de plástico de un solo uso”⁴⁴.

7.- EL FUTURO DE LA DENOMINADA “FISCALIDAD VERDE”.

Existen varias entidades que distinguen la considerable y esencial función de la fiscalidad ambiental en nuestros días. Entre las que se encuentran la Agencia Europea del Medio Ambiente y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), quienes marcan dicha fiscalidad ambiental como un elemento esencial de las políticas verdes.

La mayoría de los países de la UE y de la OCDE poseen tributos medioambientales y su finalidad, como ya sabemos, es la de proteger el medio natural y la de reducir el choque de las consecuencias negativas de la contaminación en exceso.

No obstante, al contrastar la relevancia en fiscalidad ambiental de determinados países de España y la UE, seremos capaces de afirmar que en nuestro país el valor y la trascendencia de este tema es más reducido en comparación con otros países de la UE.

La fiscalidad verde de nuestro país ha tenido una labor muy acotada. Esta disciplina, en lo que a nivel estatal se refiere, ha tenido un espacio poco reconocido puesto que el Gobierno asigna a la tributación del medio ambiente un conjunto de resultados como lo son una serie de consecuencia negativas en el desarrollo económico y reducción de la competitividad.

No obstante, en lo que respecta al nivel autonómico la disposición que se produce es totalmente distinta puesto que la tributación medioambiental es una materia analizada y un

⁴³ Vd. Mata Sierra, M.T. y Calvo Vérguez, J. (2015) *La reforma fiscal verde*, Pamplona, Lex nova Thomson Reuters, 481 pp. (Disponible *on line*: <https://0-proview.thomsonreuters.com>).

⁴⁴ Vd. Consejería de Hacienda y Administración Pública. Impuesto sobre depósito de residuos radiactivos.

medio del cual hacen uso los organismos públicos autonómicos no solamente para la recaudación de ingresos, también para proteger de los daños a los que se expone el medio ambiente de forma continua. En la realidad, la gran mayoría de las Comunidades Autónomas que conforman España se han ido aceptando impuestos sobre la utilización y depuración del agua, igualmente se han establecido una sucesión de impuestos que podrían ofrecer una resolución a cada uno de los diferentes aspectos contaminantes.

En cuanto al nivel local, las proposiciones en temas concernientes a fiscalidad ambiental han resultado escasas, esto es debido a que cuando tuvo lugar la creación el texto original de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales el medio natural era un tema de poca relevancia. Pese a ello, más tarde se incluyeron un conjunto de reformas de naturaleza ambiental efectuadas por unas leyes determinadas. También a nivel local, tuvo poca relevancia la fiscalidad ambiental.

Con el transcurso del tiempo, se ha ido haciendo más importante en España la obligación de desarrollar los instrumentos de fiscalidad ambiental, por tanto se han conformado un conjunto de tributos con objetivos ambientales, a pesar de lo expuesto anteriormente, España continua muy alejada de otros países de la UE en lo que a fiscalidad ambiental se refiere, así queda demostrado en varios estudios estadísticos.

En lo referente a impuestos relacionados con el medio ambiente, como pueden ser: manipulación de residuos, impuestos sobre vehículos a motor, sobre productos energéticos y demás impuestos vinculados al medio ambiente, España se encuentra situada muy por debajo de otros países como Francia y Alemania los cuales han ido adquiriendo una gran consideración en lo que se refiere a fiscalidad verde con el paso del tiempo.

Nuestro país se sitúa en la cola de los países pertenecientes a la OCDE que poseen un PIB percibido de impuestos ambientales, lo cual, resulta alarmante si tenemos presente lo fundamental que es la atención y preservación del medio ambiente.

No obstante, si comparamos España con otros países de la OCDE como México, este se sitúa en un nivel muy superior. Otros países como Canadá o Nueva Zelanda también se sitúan en niveles inferiores de impuestos ambientales.

Por consiguiente, resultaría interesante desarrollar una evaluación de cómo progresará la tributación verde en España, para de este modo fijar unas perspectivas de futuro.

La recaudación en el presente año no logra alcanzar el 1'85% del PIB de cara al 2,46% que constituye la media en la UE, con lo cual estamos nuevamente tratando unos resultados poco reconfortantes para la evolución la tributación verde en España.

Las desigualdades recaudatorias en este ámbito entre los países pueden tener su origen en las políticas empleadas en cada situación—se deben llevar a cabo o emplear políticas de apoyo y mantenimiento del medio ambiente— o mejor dicho a la grieta real entre los costes totales de la degeneración el medio ambiente y los ingresos de carácter ambiental.

Realizado el estudio de todos estos datos anteriores, es conveniente añadir que el futuro de la fiscalidad verde en nuestro país resulta inseguro e impreciso, puesto que los resultados año tras año se manifiestan poco estimulantes para una disciplina tan significativa en el crecimiento de nuestra existencia.

8.- CONCLUSIONES FINALES.

El medio ambiente se regula en España bajo la protección constitucional. Donde se establece un mandato a los poderes públicos de preservación y protección del medio natural humano que se extiende a todos niveles de la distribución territorial del Estado, tanto estatal, como autonómico y local.

Todas las entidades públicas tendrían que comprometerse a establecer un conjunto de medidas con las que articular sus políticas protectoras de un medio ambiente adecuado. Entre ellas, los tributos constituyen un subsistema técnicas de conservación frente a cualquier contaminación, y otras formas de agresión del medio ambiente, entendido en su sentido más amplio.

La concepción del medio ambiente susceptible de protección, se ha ampliado por la jurisprudencia y la doctrina, a raíz del precepto constitucional. Actualmente, se bajara un concepto de medio ambiente humano muy amplio (incluyendo no solo la naturaleza, también el paisaje, el patrimonio cultural e histórico, etc.). Un concepto antropocéntrico, de cuyo mantenimiento se hace depender la calidad de la vida y el desarrollo humano. Sobre ese concepto amplio de medio ambiente, se proyectan las políticas destinadas a su conservación. Ya sean a través de medidas de fomento de buenas prácticas o disuasorias de conductas nocivas que lo pongan en riesgo.

El tributo es uno de los instrumentos a través de los cuales se pueden incidir sobre el medio ambiente así entendido. Aunque surge como una institución jurídica con finalidad recaudatoria, se ha mostrado históricamente como un medio bastante eficaz para usos distintos a los meramente fiscales. Hablamos entonces del uso extrafiscal del tributo.

A veces, es la propia figura la que se crea con finalidad extrafiscal, como expresión de la decisión de los poderes públicos de incidir sobre determinados aspectos medioambientales. Hablamos entonces de tributos o impuestos ambientales, ecológicos o verdes, creados *ex novo* con propósito no necesariamente recaudatorio, y cuya materia imponible se localiza en ese ámbito. Otras veces, se utilizan los impuestos ya asentados para introducir determinadas funciones ajenas a su finalidad, funciones extrafiscales enclavadas en las políticas públicas sobre el medio ambiente.

En ocasiones los ingresos que este tipo de tributos producen se asignan a la financiación de actuaciones de recuperación o preservación ambiental (no estaríamos hablando de impuestos). Otras veces, se limitan a incrementar la conciencia ecológica, fomentando actitudes respetuosas en los agentes privados. En cualquier caso, contribuyen a asentar un nuevo sistema productivo basado en la sostenibilidad, como recomiendan los organismos internacionales y los especialistas en la materia. La preservación del medio ambiente jamás representará un obstáculo para el crecimiento de la economía y el tejido empresarial de los países, al contrario, los hará más sostenibles, garantizando el futuro de las nuevas generaciones.

Por medio de la tributación verde primordialmente se busca una alteración o rectificación en el comportamiento de los individuos que lesionan el medio, para que de este modo generen un conjunto de comportamientos y hábitos más respetuosos con el medio ambiente, logrando de esta manera su conservación.

La efectividad de estos tributos se hará depender, en primer lugar, de la propia configuración normativa. Es importante la adopción de aquellas técnicas que permitan una efectiva aplicación del tributo. Empezando por la adecuada definición del hecho imponible, y siguiendo con un sistema de determinación de la base imponible y liquidable que en este ámbito entraña mayor dificultad, puesto que es frecuente la referencia a magnitudes no cuantificables en términos económicos. Por otra parte se deberá contar con una administración tributaria con las competencias técnicas necesarias para la adecuada aplicación de estos

tributos. De nada sirve una correcta configuración de la figura en términos normativos, si se carece de la infraestructura necesaria que pueda garantizar su adecuada aplicación.

Dentro del panorama europeo, España aún tiene pendiente una reforma de su sistema tributario donde se potencia la fiscalidad verde. Aunque se ha avanzado en los últimos tiempos, es un proceso de difícil progreso dada la dispersión normativa – y la descoordinación—que provoca la actual división territorial del estado y su reparto competencial. Habrá que incidir en una mayor homogeneización de las figuras tributarias con finalidad verde, dentro de una sistematización de los ordenamientos autonómicos.

9.- LEGISLACIÓN.

Normativa Estatal.

Constitución Española, 27 de diciembre de 1978 (*BOE*, núm. 311, de 29 de diciembre de 1978).

Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (*BOE*, núm. 236, de 1 de octubre de 1980).

Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. (*BOE* núm. 281, de 24 de noviembre de 1995).

Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (*BOE*, núm. 313, de 31 de diciembre de 1963).

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (*BOE*, núm. 302, de 18 de diciembre de 2003).

Ley 37/2015, de 29 de septiembre, de carreteras (*BOE*, núm. 234, de 30 de septiembre de 2015).

Real Decreto Legislativo 1/2016, de 16 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de prevención y control integrados de la contaminación (*BOE*, núm. 316, de 31 de diciembre de 2016).

Normativa Autonómica.

Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas (*BOJA* núm. 251, de 31 de diciembre de 2003).

Ley 11/2010, de 3 de diciembre, de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad (*BOJA*, núm. 243 de 15 de diciembre de 2010).

Normativa de la Unión Europea.

Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, firmado en Roma el 25 de marzo de 1957 (Versión consolidada: *DOUE*, núm. C 202, de 7 de junio de 2016).

Tratado de la Unión Europea, firmado en Maastricht el 7 de febrero de 1992 (*DOUE*, núm. C191, de 29 de julio de 1992) (Versión consolidada: *DOUE*, núm. C 202, de 7 de junio de 2016).

Directiva 67/548/CEE del Consejo, de 27 de junio de 1967, relativa a la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas en materia de clasificación,

embalaje y etiquetado de las sustancias peligrosas (*DOCE*, núm. 196, de 16 de agosto de 1967).

Directiva 96/61/CE del Consejo, de 24 de septiembre de 1996, relativa a la prevención y al control integrado de la contaminación. (*DOUE*, núm. 257, de 10 de octubre de 1996).

Reglamento (CE) núm. 1272/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, sobre clasificación, etiquetado y envasado de sustancias y mezclas, y por el que se modifican y derogan las Directivas 67/548/CEE y 1999/45/CE y se modifica el Reglamento (CE) núm. 1907/2006 (*DOUE*, L 353, de 31 de diciembre de 2008).

Recomendación del Consejo relativa al Programa Nacional de Reformas de 2017 de España y por la que se emite un dictamen del Consejo sobre el Programa de Estabilidad de 2017 de España (Bruselas, 22 de mayo de 2017 COM (2017) 508 final).

10.- BIBLIOGRAFÍA Y JURISPRUDENCIA.

Bibliografía.

Alarcón García, G. (2012) “¿Son los tributos ambientales una opción para la financiación de las HHPP? Reflexiones sobre la fiscalidad ambiental autonómica”, *Cuaderno Interdisciplinar de Desarrollo Sostenible*, 9, pp. 205-231 (Disponible on line: <http://www.publicacionescajamar.es>).

Comisión Lagares (2014) *Informe de la comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español*, Madrid, Ministerio de Hacienda y Función Pública, 460 pp.

Fernández López, R.I. (2010) “Un nuevo enfoque de la tributación ambiental: la fiscalidad específica sobre las fuentes de energía renovables”, *Revista Quincena Fiscal*, 22, pp. 1-32. (Disponible on line: <http://0-aranzadi.aranzadidigital.es>).

Galapero Flores, R. (2014) “El Impuesto Asturiano sobre el desarrollo de determinadas actividades que inciden en el medio ambiente”. *Revista Quincena Fiscal*, 20, pp. 1-16. (Disponible on line: <http://0-aranzadi.aranzadidigital.es>).

García Caracuel, M. (2012) “El gravamen del dióxido de carbono como medida complementaria al sistema comunitario de intercambio de cuotas de emisión”, en Pérez Alonso, E. J. *et alii* (2012) *Derecho, globalización, riesgo y medio ambiente*, pp. 875-993, Valencia, (Disponible on line: <http://www.tirant.com>).

Gómez Puerto, A.B. (2013) “Consideraciones constitucionales y administrativas sobre el medio ambiente. El papel de los Ayuntamientos”, *Actualidad Administrativa*, 9, pp.4-8 (Disponible on line: <http://0-laleydigital.laley.es>).

Gutiérrez Duarte, M.V.; Rodríguez López, A. y Galván Vallina, J. (2013) “Objetivos y principios fundamentales de la política ambiental europea”, *Revista Internacional del Mundo Económico y del Derecho*, VI, pp. 37-69.

Haugh, D. y González Pandiella, A. (2014) *Estudios económicos de la OCDE. España, Visión General*, Paris, OCDE, pp. 24, 28 y 33 -36.

Keynes, J.M. (2006) *Teoría general de la ocupación, el interés y el dinero*, Madrid, Fondo de cultura económica de España, 353 pp.

Martín-Retortillo Baquer, L. (2000) *Méritos o Botín y otros retos jurídicos de la democracia*, Pamplona, Editorial Aranzadi, 380 pp.

Martos García, J.J. (2011) "Tributación medioambiental y extrafiscalidad irregular. Análisis constitucional a propósito de la nueva redacción del art.6.3 LOFCA y de la propuesta comunitaria de transformación del IVTM en un impuesto medioambiental". *Revista Quincena Fiscal*, 10, pp. 1-31. (Disponible *on line*: <http://0-aranzadi.aranzadidigital.es>).

Mata Sierra, M.T. y Calvo Vérguez, J. (2015) *La reforma fiscal verde*, Pamplona, Editorial Aranzadi, 580 pp. (Disponible *on line*: <https://0-proview.thomsonreuters.com>).

Mata Sierra, M.T. y Calvo Vérguez, J. (2015) *La reforma fiscal verde*, Pamplona, Lex nova Thomson Reuters, 481 pp. (Disponible *on line*: <https://0-proview.thomsonreuters.com>).

OCDE (1994) *La fiscalidad y el medio ambiente. Políticas complementarias*, OCDE, Madrid 1994, 118 pp.

ONU (1973) *Informe de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Humano*. (Estocolmo, 5 a 16 de junio de 1972), Nueva York, Naciones Unidas, 89 pp.

Jurisprudencia.

STC 102/1995, de 26 de junio.

11.- ABREVIATURAS.

Art.	Artículo.
Arts.	Artículos.
BOE.	Boletín oficial del Estado.
BOJA.	Boletín Oficial de la Junta de Andalucía.
CCAA.	Comunidades Autónomas.
CE.	Constitución Española.
<i>Cfr.</i>	<i>Confer</i> (comparar).
CP.	Código Penal.
DOCE.	Diario Oficial de la Comunidad Europea.
DOUE	Diario Oficial de la Unión Europea.
F.J.	Fundamento Jurídico.
LGT.	Ley General Tributaria.
LOFCA.	Ley Orgánica de Financiación Autonómica.
LPCIC.	Ley de Prevención y Control Integrados de la Contaminación.
OCDE.	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.
<i>Op. cit.</i>	<i>Opus citatum</i> (obra citada).
PIB.	Producto Interior Bruto.
Ss.	Siguientes.
STC.	Sentencia del Tribunal Constitucional.
TC.	Tribunal Constitucional.
TFUE.	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.
TR.	Texto Refundido.
TSJUE.	Tribunal Superior de Justicia de la Unión Europea.
<i>Vd.</i>	<i>Vide</i> (véase).
<i>Vgr.</i>	<i>Verbigratia</i> (verbigracia, por ejemplo).