

**MARTA VILLAR EZCURRA**  
**CÉSAR ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA**

*Universidad San Pablo CEU*

## I

La Constitución Española en vigor apenas se ocupa de la Hacienda Pública como si tratara de acentuar su proyección política y olvidando que en la Política casi todo es Hacienda Pública.

Tal vez la prevista incorporación de España a la hoy Unión Europea, aconsejaba prescindir en lo posible del ordenamiento jurídico fundamental del tributo, de la moneda y del ejército que tan vinculados están a la soberanía. Sea una u otra la explicación que pueda darse al actual desamparo constitucional del tributo en España, que tanta incidencia tiene en el ejercicio de la potestad tributaria, es lo cierto que el sistema tributario nacional en su proyección sustantiva o material no cuenta con otro apoyo que el art. 31.1 de nuestra Constitución. Los restantes preceptos constitucionales relativos a los tributos (arts. 31.3, 133.1, 133.3 y 134.7), se circunscriben a los principios de reserva de Ley o de legalidad en materia tributaria con olvido de los que polariza el de «capacidad económica» contenido en el citado art. 31.1.

No sucede así en la Ley General Tributaria que con su rango jurídico de ordinaria y su circunstancia temporal de pre-constitucional, invoca la «capacidad económica» (art. 3), pero también alude a otros objetivos de la política económica (art. 4).

Conocidos son los esfuerzos de la jurisprudencia y de la doctrina para alojar en la protección familiar, en la utilización racional de todos los recursos naturales, en el derecho a disfrutar de una vivienda digna y adecuada, entre otros fines asignados a los Poderes públicos, la causa, la razón de ser, el fundamento de un tributo que no se proponga contribuir al «sostenimiento de los gastos públicos». Quienes así discurren cuentan con los débiles apoyos de la Ley General Tributaria, cuales son el ya mencionado art. 4 y la afectación concreta del rendimiento del tributo de que se trate

(art. 27), además de la doctrina establecida por el Tribunal Constitucional núm. 37/1987 (fundamento jurídico 13), que acaba de anotar y respaldar el profesor RODRÍGUEZ BEREJO <sup>1</sup>.

Pero la amplia utilización de estos tributos por parte de las Comunidades Autónomas <sup>2</sup>, y en algún caso con falta de moderación <sup>3</sup>, autoriza a plantear que los impuestos ecológicos no sirven el principio de «capacidad económica» a menos que a esta expresión se le dé el significado acomodaticio que en cada caso convenga. Tampoco puede pretenderse que unos impuestos con finalidad distinta de la financiación de los gastos públicos, respondan con la flexibilidad conceptual exigible al esquema del art. 31.1 de la Constitución Española. Es, pues, llegada la hora de formular las siguientes bases para una reconsideración de la naturaleza y de las características de los tributos ecológicos <sup>4</sup>.

## II

Según se acaba de anunciar los tributos ecológicos y con mayor peso en los impuestos que en las contribuciones especiales y las tasas, debieran responder a los siguientes criterios directivos:

- a) Los impuestos ecológicos o ambientales no se establecen para financiar los gastos públicos. Por tanto, son «no-financieros» sin que el calificativo de «extra-fiscal» sea el más adecuado dada la bivalencia de la palabra «fiscal».
- b) Han de ser clasificados entre los gravámenes finalistas puesto que persiguen una finalidad distinta de la del «sostenimiento de los gastos públicos», y, por tanto, su rendimiento o recaudación no se ha de destinar a cubrir los gastos públicos generales como advierte el art. 27 de la Ley General Tributaria, sino que ha de tener una afectación concreta, y que no puede ser otra que la determinante del establecimiento o implantación del impuesto ecológico.
- c) Como tal prestación patrimonial de carácter público y, por tanto, coactiva, el impuesto ecológico ha de establecerse «con arreglo a la ley» <sup>5</sup> según dispone el art. 31.3 de la Constitución.
- d) Así como el impuesto en general se aplica en función de la capacidad económica del contribuyente, el impuesto ecológico ha de evaluarse en consideración a las circunstancias o comportamientos que expliquen y fundamenten su establecimiento y su exacción. No obstante,

<sup>1</sup> Cívitas: *Revista Española de Derecho Financiero*, Madrid, núm. 100/1998, págs. 617-8.

<sup>2</sup> Véase *El tributo como instrumento de protección ambiental*, de Jorge JIMÉNEZ HERNÁNDEZ, ed. Comares, Granada, 1998, pág. 217 y sigs.; y *Fiscalidad y medio ambiente*, de Antonio VAQUERA GARCÍA, ed. Lex Nova, Valladolid, 1999, pág. 273 y sigs.

<sup>3</sup> Aludimos, en especial, al Impuesto sobre Instalaciones que inciden en el medio ambiente establecido por la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares.

<sup>4</sup> Del mismo modo que la reciente sentencia del Tribunal Supremo sobre las retenciones e ingresos a cuenta, viene a plantear si tales retenciones e ingresos a cuenta derivan o no de obligaciones tributarias en su sentido estricto, por ser prestaciones patrimoniales de carácter público genéricamente aludidas por el art. 31.3 de la Constitución vigente.

<sup>5</sup> Es aleccionador el estudio de María Pilar ALGUACIL MARÍ publicado en Cívitas: *Rev. Española de Derecho Financiero* núm. 101/1999, págs. 5-34.

bien puede suceder que el objeto o materia a gravar por el impuesto ecológico sea evaluado o medido como si de una capacidad económica (renta, patrimonio, consumo) se tratara, pero ello no implicará el que recaiga sobre la capacidad económica o contributiva del ciudadano que lo soporte. El impuesto ecológico tendrá sus lejanas raíces en el art. 4 de la Ley General Tributaria, que asigna a los tributos más fines que el de recaudar ingresos públicos.

- e) Es posible que un impuesto no-ecológico mediante exenciones (parciales o totales) y desgravaciones cumpla los fines que son propios de un impuesto ecológico, en cuyo caso como tal ha de ser considerado y regulado según las medidas protectoras, incentivadoras o represoras que contenga. Tendrán la misma naturaleza los recargos o sobreimposiciones que se establezcan con análoga finalidad ambiental o ecológica.
- f) Así como el impuesto tradicional o general nace comúnmente por tiempo indefinido, el impuesto ecológico habrá de establecerse bajo el signo de lo temporal, pues si cumple de modo efectivo el fin para el que haya sido creado, desaparecerá el comportamiento o la situación que haya determinado su implantación en el respectivo territorio.
- g) En cuanto las causas determinantes del establecimiento de un impuesto ecológico desborden los límites territoriales de la Entidad pública que lo haya implantado, deberá lograrse que tenga el correspondiente ámbito espacial mediante coordinación o política común. Esta recomendación es extensiva a los Estados, fronterizos o no, que padezcan los mismos o análogos daños o perjuicios al ambiente o en la calidad de vida. En esta línea tendrá que robustecerse la política armonizadora de la Unión Europea incluso con cesión de la respectiva potestad tributaria.
- h) La teoría especial del impuesto que se ocupa de la incidencia económica, de su repercusión y de su traslación, habrá de estar presente en la regulación de cualquier impuesto ecológico para que la incidencia efectiva sirva los fines u objetivos a él asignados <sup>6</sup>.
- i) La recaudación que rinda un impuesto ecológico será aplicada a los fines con él perseguidos (impidiendo la producción de daños ambientales, atendiendo costes sociales, etc.) y, si acaso, podrá ser destinada a promover o financiar inversiones o a introducir tecnologías que sustituyan las que venían perjudicando el entorno natural, pero no a otras aplicaciones (gastos o inversiones) que han de ser financiadas con recursos generales.
- j) Los impuestos ecológicos en su sentido estricto no serán computados a efectos del principio de no-confiscatoriedad que proclama el art. 31.1 de la Constitución Española.
- k) Los tributos distintos del impuesto (contribuciones especiales y tasas) habrán de ser regulados diferenciando claramente si cumplen o no finalidades ambientales o ecológicas, aunque por servir al principio de «equivalencia económica» en lugar del de «capacidad económica», sólo excepcionalmente serán proclives a la recaudación en lugar de a la finalidad ambiental o ecológica.

<sup>6</sup> Véase PÉREZ DE AYALA, J.L.: «La traslación jurídica de la cuota en los impuestos ambientales», en *Noticias de la Unión Europea*, Madrid, núm. 122/1995.

### III

Los criterios que quedan expuestos se proponen romper el concepto unitario del impuesto que recoge el art. 31.1 de la Constitución Española. La doctrina está preocupada con la existencia de nuevas categorías tributarias o con la aparición de recursos coactivos no definitivamente deslindados <sup>7</sup>.

Por otra parte, son sabidas las necesidades financieras de las Comunidades Autónomas <sup>8</sup> y las Corporaciones Locales, que si bien la Constitución Española les reconoce la titularidad de «propios impuestos» (art. 157.1.b) y de «tributos propios» (art. 142), no existen capacidades económicas baldías susceptibles de gravamen, pues ya lo están por la Hacienda General (el Estado), y no sería insólito que dichas entidades públicas acudieran a disfrazados tributos ecológicos para la financiación de los gastos generales. En la propia Unión Europea se ha llegado a sugerir la reducción de la fiscalidad del trabajo a compensar con impuestos medioambientales y energéticos <sup>9</sup>.

Es decir, bien puede suceder que para lograr el deseable equilibrio financiero se acuda a impuestos ambientales o ecológicos sin techos en su recaudación y sin incurrir, según se alega, en doble imposición (interna) respecto de los gravámenes tradicionales vigentes, sean de la Hacienda General sean de las Haciendas Territoriales.

Es, por todo ello, deseable una Ley Orgánica (art. 81 de la Constitución Española) que sea básica en la protección del ambiente y en la articulación y coordinación de la imposición ecológica según la estructura que se adopte. O, siquiera, se acuda al art. 150.3 de la propia Constitución Española, según el cual podrá el Estado dictar ley que establezca «los principios necesarios para armonizar las disposiciones normativas de las Comunidades Autónomas, aun en el caso de materias atribuidas a la competencia de éstas, cuando así lo exija el interés general, siendo las Cortes Generales, por mayoría absoluta de cada una de las dos Cámaras, la que aprecie la necesidad, y que no estará en contradicción con la autonomía financiera que a las Comunidades Autónomas corresponde y ha declarado el Tribunal Constitucional por sentencia 37 del día 26 de marzo de 1987.

<sup>7</sup> Una excelente aportación la del profesor Eusebio GONZÁLEZ GARCÍA, *Concepto actual de tributo: Análisis de jurisprudencia*. Ed. Aranzadi, 1996, 196 págs.

<sup>8</sup> Sobre sus competencias normativas en el proceso de integración o aproximación tributaria en la Unión Europea, véase nuestro trabajo (de Marta VILLAR EZCURRA) publicado en esta REVISTA, núm. 195/1999, págs. 131-172.

<sup>9</sup> Ap. 5.4 del documento COM (96) 54 final de 22-10-1996 y propuesta de Directiva para un impuesto sobre las emisiones de dióxido de carbono y sobre la energía con respecto al principio de neutralidad tributaria, es decir, que no implique la elevación de la imposición total.