

LOS RECARGOS TRIBUTARIOS
AUTONÓMICOS COMO INSTRUMENTO
DE PROTECCIÓN AMBIENTAL⁽¹⁾

MARÍA ÁNGELES CUERVOS MAILLO.

Becaria de investigación del M.F.C.

Arca de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Salamanca.

¹ Comunicación presentada en el I Congreso Internacional sobre "La protección fiscal del medio ambiente", organizado por el Ilustre Colegio de Abogados y la Universidad Complutense de Madrid y celebrado en Madrid los días 22, 23 y 24 de enero de 1996.

SUMARIO

1.- Introducción, 2 - Concepto de Recargo Tributario; 3.- Instrumentos Tributarios para la protección del Medio Ambiente, 4 - Poder Tributario Autonomico Fiscal y Extrafiscal; 5 - Viabilidad de los Recargos Autonomicos Medioambientales.

1. INTRODUCCION

Con este trabajo pretendemos realizar una primera aproximación sobre la posible utilización por las Comunidades Autónomas de los recargos tributarios con fines medioambientales. Para lograr un acercamiento a este tema tendremos primero que tratar brevemente el concepto de recargo, el tratamiento fiscal y extrafiscal del poder tributario autonómico así como realizar un breve recorrido por los instrumentos tributarios utilizados o, al menos, estudiados para la protección del medio ambiente.

2. CONCEPTO DE RECARGO TRIBUTARIO

Nuestra Constitución describe una serie de recursos de las nuevas entidades territoriales intermedias surgidas del proceso des-

centralizador iniciado en España en 1978⁽²⁾. Entre ellos, cita sus propios impuestos, tasas, contribuciones especiales y recargos sobre impuestos estatales⁽³⁾, que constituyen lo que, en puridad, podemos denominar Recursos Tributarios Propios de las Comunidades Autónomas.

Los recargos, en cuanto figura constitutiva de los recursos de las Haciendas de las Comunidades Autónomas, han sido definidos como "prestaciones pecuniarias que un ente público (en este caso una Comunidad Autónoma) exige en el uso del poder que le atribuyen la Constitución y las leyes de quienes a él están sometidos. Prestaciones que no constituyen la sanción de un acto ilícito, que deben ser establecidas por la ley, y que se hacen efectivas mediante el desarrollo de la actividad financiera de la Administración. Se diferencian del tributo en sentido estricto en que se establecen sobre la base de un tributo preexistente al que, en cierta forma, se añaden determinando un aumento, recargo, de la cantidad a pagar"⁽⁴⁾.

2 El artículo 157 de la Constitución Española confía a las Comunidades Autónomas la gestión de sus propios recursos, lo que exige precisar cuáles son estos, garantizando, al tiempo, que en la administración de los mismos goce de la autonomía prevista en la propia Constitución.

3 Como señala SÁNCHEZ SERENO, L.: "El poder tributario de las Comunidades Autónomas", en *Civitas R.E.D.F.* n.º 29, pág. 99, "en el poder de crear tributos por normas legales hay que incluir el que tienen las Comunidades Autónomas de imponer recargos sobre impuestos estatales". Conviene recordar aquí la inclusión de los impuestos de las Corporaciones Locales como objeto de recargo por parte de las Autonomías de acuerdo a lo previsto en el artículo 6.3. de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas -LOFCA-.

4 Cfr. FERREIRO-CLAVIJO-MARTÍN QUERALI-PÉREZ ROYO: *Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Sistema Tributario: Los tributos en particular*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1994, pág. 713. Un concepto más sencillo de los recargos puede encontrarse en IGLESIAS SUÁREZ, A.: *Un comentario sobre el modelo LOFCA*, que los define como "la posibilidad que tienen las Comunidades Autónomas de incrementar en un determinado porcentaje las cuotas de los impuestos del Estado Central recaudados en su territorio" (pág. 127). Otro concepto es el dado por GARCÍA FRÍAS, M.A.: *La financiación territorial mediante recargos: un análisis jurídico*. Ed. Universidad. Salamanca, 1994, págs. 26-27, que define a los "sobreimpuestos como tributos que se superponen a otros ya existentes, de tal forma que coexisten dos gravámenes con un mismo hecho imponible. Hecho imponible y sujeto pasivo son, en todo caso, elementos coincidentes de impuesto base y sobreimpuesto, pero nunca se identifican los sujetos activos de ambos". Habla también de otro tipo de "recargo" refiriéndose a "aquel que constituye un simple aumento de un tributo preexistente".

La figura del recargo ha sido siempre muy discutida en sede teórica. Muchos han sido los argumentos a favor y en contra de su aplicación⁵. Entre los argumentos utilizados en apoyo de la existencia de este tipo de recursos dentro del esquema de financiación de las Comunidades Autónomas, cabe mencionar los siguientes:

1.- Los recargos tributarios son un recurso de sencilla utilización, de fácil articulación jurídica y que constituyen, desde un punto de vista técnico, una solución aceptable⁶.

2.- Un segundo argumento hace referencia a la fuerte potencialidad recaudatoria de los recargos tributarios y, consiguientemente, a la importancia cuantitativa que estas figuras pueden tener dentro del esquema de financiación de las Comunidades Autónomas⁷. Sin embargo, esta afirmación debe ser matizada, pues la misma aparece conectada con una situación pasada, es decir, se afirma la gran capacidad recaudatoria de los recargos tributarios, pero por referencia al desarrollo que aquéllos han tenido en el ámbito de las Haciendas locales y con ser cierto que tales efectos recaudatorios se han producido, realmente ello no debe necesariamente llevar a sostener idéntica posición en el marco de financiación de las Comunidades Autónomas.

5. Vid. DE LA PENA VELASCO, G.: "Los recargos como recursos de las Comunidades Autónomas", en *Rev. Esp. Der. Fin.*, núm.43, 1964, págs.373 y ss.

6. Cfr. LASARTE ALVAREZ, J.: "La financiación de las Comunidades Autónomas", en *Documentación Administrativa*, núm.181, pág.425 y en el mismo sentido COLÓN NAVAS, J.: *Los roles fiscales de España d'autonomía 1979*, Ed.Blume, Barcelona, 1980, pág.18; RUIZ BEATO BRAVO, J.: "Los recargos de las Comunidades Autónomas sobre los impuestos estatales", en *Organización Territorial del Estado (C.C.A.A.)*, vol.IV, pág.2754; IGLESIAS SUÁREZ, A.: *Un comentario sobre el modelo IOfCA*, pág.127.

7. En este sentido se manifiestan, entre otros, AGUIRRE DE LA HÓZ, J.: *Los Orígenes de Financiación de las Comunidades Autónomas*, Ed. Presidencia de gobierno, Subdirección General de Documentación, Madrid, 1980, pág.65; MARTÍNEZ GENIQUE, A.: "La financiación de los entes territoriales autónomos", en *Estudios sobre el Proyecto de Constitución*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1973, pág.647; DE ROVIRA MOLA, A.: *Los fondos fiscales con finalidad redistributiva*, Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1976, pág.163 (si bien este autor se refiere a los recargos establecidos en favor de los entes locales).

En el sistema de recursos de las Comunidades Autónomas ese presunto potencial recaudatorio de los recargos tributarios depende, de una parte, de la forma en que se pretenda utilizar dicha figura por las Comunidades Autónomas y del lugar que éstas pretendan que aquél ocupe en su sistema de recursos; y de otra, del tributo sobre el cual se establezca que condicionará, lógicamente, el volumen recaudatorio que el recargo pueda producir.

3.- También a favor de la utilización de los recargos como medio de financiación de las Comunidades Autónomas se encuentra su facilidad de gestión y administración⁸⁾ y desde ese punto de vista parece que pocas críticas se pueden hacer a este argumento, pues si se establece el recargo sobre tributos cedidos por el Estado a aquellos entes territoriales, los órganos administrativos que atienden la gestión de aquellos tributos bien pueden, con un reducido coste adicional, proceder también a la gestión y recaudación del recargo que se yuxtapone al tributo cedido; y si éste se establece sobre un tributo no cedido, la gestión y recaudación del recargo deberá llevarse a cabo por la Administración que gestione el tributo sobre el que aquel recae, es decir, la Administración estatal⁹⁾.

4.- Por último, se ha intentado también argumentar en favor del establecimiento de los recargos, desde un punto de vista psicológico, pues se dice que así, con el sistema del recargo se oculta al

8 Cf. AGUIRRE DE LA HOZ, J.: *Ley orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas*, Ed. Presidencia de Gobierno, Subdirección General de Documentación, Madrid, 1980, pág. 65; COLOM NAVAL, J.: *Los noeses...*, cit., pág.18; RUIZ-BEATO BRAVO, J.: *Los recargos...*, cit., pág. 2754; y RODRÍGUEZ MONTAÑES, M.P.: *Los recargos como ingresos tributarios de los entes públicos territoriales*, I.E.F., Madrid, 1991.

9 Idéntica opinión sostienen en relación con la gestión del recargo: CAZORLA PRIETO, J.M.: *Poder tributario y Estado contemporáneo*, IEF, Madrid, 1981, pág. 270; DEL POZO LÓPEZ, J.: "La Hacienda de la Generalidad en el Estatuto de Cataluña", en *Revista de Economía y Hacienda Local*, núm. 23, pág. 81; LINARES MARTÍN DE ROSALES, J.: *Régimen financiero de las Comunidades Autónomas españolas*, Ed. Diputación General de Aragón, Zaragoza, 1981, pág.139; MUÑOZ DEL CASTILLO, J.L.: "La financiación de las regiones en España", *Revista de Hacienda Autónoma y Local*, núm.35, pág. 273.

contribuyente una parte de la presión tributaria del ente que lo establece, al confundirla con la del Estado¹⁰. Sin embargo, tampoco este argumento resulta excesivamente convincente, pues en los tiempos actuales, dada la especial publicidad y trascendencia social y económica que tienen las leyes tributarias, resulta prácticamente imposible producir ese efecto psicológico de ocultación del ente destinatario y en definitiva responsable de ese aumento de presión fiscal¹¹.

Entre los argumentos en contra de los recargos como medio de financiación de las Comunidades Autónomas, destacan los siguientes:

1.- Se dice que los recargos son un concepto tributario "parásito", y ello por cuanto son "prestaciones tributarias que se concretan aprovechando unos presupuestos objetivos y cuantificadores que le son exógenos"¹².

10 Tal es la opinión de DE ROVIRA MOLA, A.: "La coordinación de los sistemas fiscales", en AA.VV.: *La coordinación financiera estatal, autonómica y local*. Escola d'Administració Pública de Catalunya, Barcelona, 1984, pág. 163. Si bien este argumento se hace respecto de la Hacienda municipal, aunque es cierto que este efecto se produce en relación con los recargos que se establezcan en favor de las Corporaciones locales, no habría razón alguna para que no se produjera también cuando el establecimiento de los recargos se lleva a cabo por las Comunidades Autónomas.

11 De esta opinión participa DE LA PEÑA VELASCO, G.: "*Los recargos como recursos...*", cit., pág. 376, que afirma que el recargo establecido en su día por algunos ayuntamientos en el IRPF fue claramente demostrativo de cuanto hemos indicado.

12 Cfr. LINARES MARTÍN DE ROSALES, J.: *Régimen financiero...*, cit., pág. 125. Aunque posteriormente matiza tal afirmación al señalar que la misma "puede no ser absolutamente cierta, ya que en última instancia si la facultad de establecer el recargo corresponde a las regiones sin que exista ningún límite (como ocurre en la regulación de nuestra ley orgánica), en tal supuesto las Comunidades podrán disponer o establecer al menos uno de los elementos cuantificadores, cual es la alícuota o tipo tributario". ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: "Recargos autonómicos sobre el juego mediante máquinas y aparatos automáticos", RILAL, núm. 69, 1993, dice que: "Además, ese carácter parasitario lo es sólo parcialmente, pues la norma que crea el recargo sí le dotará de otros elementos específicamente propios como pueden ser la base, el sujeto activo, el tipo de gravamen, frecuentemente una alícuota, y su cuota. (En realidad sólo si es un recargo sobre la cuota, en cuyo caso la base imponible del recargo es la cuota del tributo base, (cfr. CAZORLA PRIETO, L.M.: "Concepto, naturaleza y características del recargo municipal en el IRPF", en *Organización Territorial del Estado (Administración Local)*, IEF, Madrid, 1985, pág. 816, nota 10 y pág. 819). Y no así en el caso de un recargo sobre la base, pues en tal caso atributo base y recargo tendrían igual base imponible).

2. - El establecimiento de recargos puede conducir a "posibles excesos de imposición"⁽¹³⁾, aunque parece claro que el establecimiento de un recargo no conlleva necesariamente una presión fiscal excesiva, tal situación podría teóricamente presentarse si aquéllos son elevados y recaen sobre tributos no aptos para soportar un incremento de imposición sin menoscabo de su propia finalidad.

Por otra parte, ha de tenerse también en cuenta que los recargos per se no tienen necesariamente que producir excesos de imposición y que cuando ello se produzca podrá enjuiciarse políticamente la conveniencia o no de utilizar dicho recurso de esa manera, antes que el propio recurso objetivamente considerado. De ahí que este argumento deba ser considerado más como una crítica al abuso de este medio de financiación de las Comunidades Autónomas que a su inclusión en el cuadro de recursos de aquellos entes territoriales.

3.- Se ha señalado también que, en la medida en que la gestión de determinados recargos ha de llevarse a cabo por la Administración del Estado, una posible desidia de ésta en el desarrollo de aquella función podría crear problemas y complicaciones a la Hacienda de la Comunidad Autónoma⁽¹⁴⁾. A nuestro juicio y siguiendo a GARCÍA FRÍAS⁽¹⁵⁾, esta hipótesis es bastante difícil que se dé en la práctica, pues en tanto que el recargo se gestiona conjuntamente con el tributo sobre el que recae y por la misma Administración Pública, la desidia en la gestión del recargo equivaldría a una gestión ineficaz del tributo base.

13 Cfr. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: *Sistema tributario español y comparado*, 2ª edición, Ed. ICE, Madrid, 1983, pág. 172; y RUIZ-BEATO BRAVO, J.: *Los recargos...*, cit., pág. 2754.

14 Esta hipotética posibilidad aparece planteada por CAZORLA PRIETO, L.M.: "El esquema constitucional de la Hacienda de las Administraciones Públicas españolas", *Hacienda Pública Española*, núm. 59, pág. 43, respecto de aquellos supuestos en los que el recargo del ente autónomo se estableciera sobre un impuesto estatal no cedido que grave la renta o el patrimonio de las personas físicas.

15 Vid. GARCÍA FRÍAS, M.A.: *La financiación...*, cit., pág. 170.

4.- Se afirma también que a la hora de establecer un determinado recargo suelen primar las razones de urgencia, y ello lleva a que se escojan tributos poco justos pero muy recaudatorios¹⁶. Sin embargo, esta crítica debe matizarse pues el recargo en sí, como medio de financiación de un determinado ente territorial no es justo o injusto en sí mismo, sino por referencia al tributo sobre el que recae, aunque este dato tampoco tiene que ser necesariamente fundamental en la justicia o injusticia del propio recargo.

5.- Se alega en contra de los recargos que en la medida en que los mismos son establecidos de forma diferente por las distintas Comunidades Autónomas ello puede crear problemas de agravios comparativos, pues, "la existencia de recargos diferenciados por razón del territorio presupone que dos contribuyentes con idénticas circunstancias, pero con residencia en territorios diferentes, han de satisfacer una cuota tributaria diferente" y "en términos de equidad horizontal la situación es difícilmente justificable"¹⁷.

Sin embargo, DE LA PEÑA VELASCO¹⁸ entiende que la existencia en el territorio nacional de recargos diferentes en las distintas Comunidades Autónomas no supone necesariamente una quiebra del principio de igualdad, pues esta quiebra se produce no tanto porque los recargos sean mayores o menores en los distintos territorios cuanto porque las prestaciones que los residentes en los territo-

16 Cuando menos este es el dato que constataba DE ROVIRA MOLA, A.: *Los fondos fiscales...*, cit., pág. 163, en relación con los recargos de las Haciendas Locales.

17 GOLOW NAVAL, J.: *Los naves...*, cit., pág. 19.

18 DE LA PEÑA VELASCO, G.: *Los recargos...*, cit., pág. 43. Vid. también el Fundamento Jurídico nº 7 de la STC nº 150/1990 de 4 de febrero, que resuelve el recurso de inconstitucionalidad contra la ley 15/1984 de 19 de diciembre que establecía un recargo a la Comunidad Autónoma de Madrid no deducible del IRPE. En él el TC afirma que el principio de igualdad no impone que todas las Comunidades Autónomas tengan que ejercer sus competencias "de una manera o con un contenido y unos resultados idénticos o semejantes. Menos aún exige que una Comunidad Autónoma se abstenga de ejercer sus competencias mientras las demás no utilicen las propias equivalencias o mientras el Estado, en uso de las que le corresponden, no establezca unos límites al ejercicio de las competencias autonómicas que aseguren una sustancial igualdad de resultados al llevarse a efecto estas últimas".

rios obtengan por esos mayores recargos sean igualmente mayores. Como se ha señalado en la doctrina, el respeto o no de esa "equidad horizontal" "estará en función del volumen de servicios públicos y de la calidad de los mismos que en cada territorio autónomo se presten. Si en un determinado territorio se quiere conseguir un nivel superior al general en la prestación de los servicios públicos, uno de los medios para financiar el consiguiente incremento de} coste puede consistir precisamente en el establecimiento de tales recargos"⁽¹⁹⁾.

6.- Por último, también han sido utilizados como argumentos contrarios a la inclusión de los recargos entre los recursos de las Comunidades Autónomas, otros de menor entidad.

Así, se ha hecho referencia a la posible traslación económica del recargo⁽²⁰⁾, sin embargo, este problema no se plantea aquí en términos distintos a aquéllos en que se plantea respecto del propio tributo sobre el que recae y si el tributo es fácilmente trasladable igual suerte debe correr el recargo. También se ha mencionado el hecho de que la discrecionalidad de que gozan las Comunidades Autónomas en cuanto al establecimiento del recargo podría generar discriminaciones, "ya que ello favorecería fundamentalmente a las regiones ricas en las que, dada la mayor capacidad contributiva de sus

19 Cfr. MARTÍN QUERALT, J. y LOZANO SERRANO, L.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, (4ª edición), Tecnos, Madrid, 1993, pág.129. Aunque este argumento no le resulta excesivamente convincente a COLOM NAVAL, *Les bases...*, cit., pág. 19, que sostiene que "la inclusión de la otra parte del Presupuesto, el gasto, que se supone democráticamente escogido y aprobado, no puede emplearse para resolver como norma general la cuestión, porque sólo tendría sentido el establecimiento de una imposición suplementaria, el recargo, en el caso de que el gobierno subcentral practicara una política de gasto de lujo, concepto éste de los más ambiguos de la terminología fiscal".

20 Cfr. LINARES MARTÍN DE ROSALES, J.: *Régimen financiero...*, cit., pág.129. Una opinión similar es la sustentada por MUÑOZ DEL CASTILLO, J.L.: *La financiación...*, cit., pág. 272-273, cuando contempla la posibilidad de que la "traslación" se produzca entre distintas Comunidades, es decir, "cuando una persona obtenga sus rendimientos de bienes situados fuera del territorio de la Comunidad donde tiene su domicilio".

residentes, el incremento de la presión fiscal sobre la renta o patrimonio personal que supone el recargo, sería mejor asumible⁽²¹⁾, se estaría vulnerando el principio de solidaridad.

3.- INSTRUMENTOS TRIBUTARIOS PARA LA PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE

El artículo 4 de la Ley General Tributaria "*Los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumento de política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor redistribución de la renta nacional*" ha sido esgrimido desde su introducción en nuestro Ordenamiento Jurídico como expresión positiva del denominado principio de instrumentalidad de los tributos, y ha servido de base y fundamento legal para los estudios realizados acerca de la extrafiscalidad de nuestro sistema tributario. Con este término se hace referencia (como veremos con mayor detenimiento en el punto siguiente) a la utilización del instituto tributario como vehículo de política fiscal o herramienta de intervención económica en pro de la consecución de objetivos sociales, tales como la protección del medio ambiente⁽²²⁾.

Los actuales sistemas fiscales fueron definidos en una época en la que los problemas medioambientales no eran percibidos ni evalua-

21 LENARES MARTÍN DE ROSALES, J.: *Óp.cit.*, pág.126. Sin embargo, en opinión de GARCÍA PRÍAS, M.A.: *La financiación...*, *cit.*, pág. 158, "la existencia de estos territoriales con competencias normativas en materia tributaria, a los que la Constitución reconoce un cierto grado de autonomía tributaria, provoca una redefinición del principio de igualdad: la igualdad de cargas a igual capacidad contributiva se ha de tener en cuenta en el ámbito territorial del ente autónomo, o dicho de otro modo, en el ámbito espacial del tributo".

22 Vid. ALBIÑANA GARCÍA-QUINERANA, C.: "Los impuestos en el ordenamiento económico", *H.P.E.*, n.º 71, 1981, págs.17-18; igualmente, CHECA GONZÁLEZ, C.: "El IIT de la Comunidad Autónoma Andaluza", *Impuestos*, n.º 6, 1987, págs. 120-122; A. DELGADO, "La Sentencia del Tribunal Constitucional sobre la Ley de reforma agraria andaluza y el IIT", *Cuadros R.E.D.E.*, n.º 61, 1989, págs. 88 y 91; Y RIBBA MAJUTUL-ORTEGA, P.: "Comentario sobre un precepto olvidado: el artículo 4 de la Ley General Tributaria", *H.P.E.*, n.º 32, 1975, págs. 145-185. También ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, I. "Incentivos económicos para la protección del medio ambiente", en *Economía social y empresa*, PPU, Barcelona, 1994.

dos en toda su intensidad⁽²³⁾. Al Impuesto de Sociedades, por ejemplo, le importa el beneficio obtenido y no si el origen de los ingresos, la naturaleza de los gastos, la calidad de las actividades realizadas o la forma de aplicar los bienes influye de forma perjudicial en el medio ambiente; del IRPF o del IVA podría derivarse una conclusión igualmente negativa⁽²⁴⁾, ya que para cumplir con sus fundamentos teóricos, estas figuras no necesitan introducir restricciones de carácter ambiental.

Sin embargo, en muchos países, las políticas fiscales y medioambientales se hallan cada vez más integradas. Entre los diversos instrumentos fiscales existentes dirigidos a luchar contra la contaminación, podemos destacar⁽²⁵⁾:

L.- Tributos sobre emisiones medidas⁽²⁶⁾. Se establecen por unidad de medida de contaminación emitida. Se aplican sobre aque-

23 Vid. HERRERA MOLINA, P.M. y SERRANO ANTON, F.: "Aspectos constitucionales y comunitarios de la tributación ambiental (especial referencia al impuesto sobre el dióxido de carbono y sobre la energía)". Civitas R.E.D.F., n°33, 1994, pág. 43.

24 Vid. GAGO RODRÍGUEZ, A.: "Instrumentos tributarios para las políticas de medio ambiente", *Palau* 14, n°23, 1994, págs. 241-247.

25 Estos nuevos tributos medioambientales deben situarse en la misma línea que los demás objetivos fiscales y respetar los principios establecidos en el artículo 31 de la Constitución, como quedó establecido con la STC 37/1987 de 26 de marzo, que más adelante analizaremos.

26 Podemos citar como ejemplos de esta categoría:

En Francia: Tributo sobre los vertidos y utilización del agua, creado por Ley en 1964, destinado a servicios de depuración y ayudas al sector privado. Desde 1989 existe una exacción parafiscal sobre la contaminación atmosférica y grava las emisiones compuestas sulfurosas, óxidos de nitrógeno, hidrógeno, sulfúrico y ácido clorhídrico.

En Alemania: Tributo sobre emisiones contaminantes; el tributo se paga sobre las materias oxidables, el mercurio, el cadmio y la toxicidad sobre los peces.

En Holanda: Tributo sobre la contaminación del agua, grava a los sujetos que efectúan vertidos en las aguas de dominio público y su recaudación corresponde al Servicio de Agua, que subvenciona las inversiones ambientales de los particulares.

En Suecia: La reforma fiscal de 1990-1991 introdujo un impuesto sobre el CO2 que concierne a los combustibles fósiles y un impuesto sobre el azufre relacionado con el carbón, el petróleo y la turba. En 1991 se estableció un impuesto sobre las emisiones de óxido de nitrógeno para las grandes centrales eléctricas.

Para un mayor estudio, vid. ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T.: *Los tributos y la protección del Medio Ambiente*, Marcial Pons, Madrid, 1995.

Los sujetos que efectivamente arrojan una sustancia contaminante al medio ambiente⁽²⁷⁾.

Los cánones de vertidos⁽²⁸⁾ y los impuestos pueden contribuir de forma importante a la reducción de la contaminación, siempre que la sustancia contaminante pueda observarse y ser medida con facilidad⁽²⁹⁾.

Otros tributos y cánones medioambientales existentes en los países de la OCDE⁽³⁰⁾ son las tasas de aeropuerto y otras tasas sobre aviación civil con impacto ambiental y cánones para el suministro de agua y para los servicios de eliminación de los vertidos de agua.

2.- Impuestos indirectos sobre bienes y servicios⁽³¹⁾.

a- Modificando los porcentajes de los impuestos indirectos (impuestos sobre el consumo, impuesto sobre las ventas o IVA)⁽³²⁾.

27 Vid. BUNUEL GONZÁLEZ, M.: "Los instrumentos fiscales y la estabilización de las emisiones de CO2 en las Comunidades Europeas", en AA. VV.: IV Congreso Nacional de Economía: Desarrollo económico y Medio Ambiente. Aranzadi, Madrid, 1993.

28 Vid. HERRERA MOLINA, P.M. y SERRANO ANTON, F.: Aspectos constitucionales y comentarios de la tributación..., cit., cuando en relación a tasas y cánones por tratamiento y vertido de residuos afirman que "en realidad se trata de tributos con una finalidad más redistributiva que incentivadora".

En Holanda existe un impuesto sobre el ruido de las aeronaves basado en su peso y características. Vid. O.C.D.E.: *La fiscalidad y el medio ambiente: políticas complementarias*, Ed. Mundi-Prrensa, Madrid, 1994.

29 Por ejemplo, en países de la OCDE, los residuos sólidos urbanos están sometidos a tasas por servicios de recogida y tratamiento, medidas por la dimensión de la vivienda o sobre la cantidad efectiva de desperdicio.

30 Vid. O.C.D.E.: *La fiscalidad y el medio ambiente: políticas complementarias*, Ed. Mundi-Prrensa, Madrid, 1994.

31 Vid. HIGON TAMARIT, F.J. y ROIG COTANDA, J.M.: "Los impuestos verdes en la Comunidad Europea", en IV Congreso Nacional de Economía de Sevilla, Tecnos, 1992.

32 Por ejemplo en Francia se implantó un impuesto único sobre el consumo de energía (carbón, electricidad, gasolina, aceites pesados), pero fue rechazado. En Suecia el IVA se extiende a todos los carburantes. La fiscalidad sobre el automóvil también ha sido reformada en base a las características energéticas y ambientales de los vehículos. En los Países Bajos, grupos de ecologistas se han hecho recientemente defensores de una diferenciación del IVA, actualmente al 20 y 6 %, en función de las características de los productos con miras al medio ambiente. Un bajo nivel de IVA sobre las reparaciones y uno alto sobre los bienes de consumo duraderos, contribuirían a prolongar la duración de la vida económica de éstos y a estimular su reparación. En Suecia, se extendió el IVA a todos los carburantes sometidos al impuesto sobre la energía. Para una mayor información sobre estos impuestos vid. O.C.D.E.: *La fiscalidad...* cit., págs.31 y ss. Sobre el mismo tema ROSEMBUJERUJIMOVICH, T.: *El Tributo Ambiental*, Mundi Pons, 1995.

Su aplicación se basa en la modificación de los porcentajes de los citados impuestos, de manera que los productos o servicios que impliquen un deterioro del medio ambiente deben ser gravados de manera más fuerte (por ejemplo, impuestos sobre combustibles sólidos), mientras que los productos sustitutorios de los mismos y considerados como beneficiosos para el medio ambiente deben ser gravados de forma más suave (introducción de impuestos menores sobre la gasolina sin plomo).

b- Impuestos sobre productos. En lugar de la imposición explícita de emisiones medidas, se puede escoger una solución indirecta. Los productos y servicios implicados en el deterioro del medio ambiente, sea a causa de su producción o de su consumo, pueden gravarse más fuertemente, por ejemplo productos como: pilas nocivas para el medio ambiente, bolsas de plástico no biodegradables, bebidas en envases desechables, pesticidas en pequeñas cantidades, etc.³³). También pueden establecerse impuestos para recaudar fondos con un objetivo concreto de protección al medio ambiente, como, por ejemplo, para financiar la eliminación en buenas condiciones de productos contaminantes, o para cubrir cualquier otro gasto provocado por la política de protección medioambiental.

33 Por ejemplo: en Austria en 1986 se introdujo un impuesto sobre abonos con un tipo bajo. A pesar de su muy bajo nivel, el impuesto parece haber tenido un significativo efecto sobre el uso de abonos; en Bélgica, desde 1991 existe un impuesto sobre el estiércol del ganado en la región de Flandes; en Dinamarca, la venta de pesticidas se somete a un impuesto del 20%, aplicado a la venta de productos químicos en pequeña cantidad; en Finlandia desde enero de 1991 está en vigor un impuesto sobre los abonos fosfatados; en los países bajos existe un impuesto sobre excedentes en la producción de abonos animales. El montante del impuesto se calcula en función del peso de los fosfatos producidos por la explotación, por hectárea y año; Noruega impone un impuesto sobre los abonos y otro sobre pesticidas desde 1983; en Suecia también existe un impuesto sobre abonos y un canon ambiental para pilas; en Italia actúa el impuesto sobre bolsas de plástico desde 1989; en Dinamarca, Noruega, Holanda y Suecia existe un impuesto sobre embalajes no reutilizables, en Alemania la Ordenanza Topfer, adoptada en junio de 1991, establece un impuesto sobre envases y embalajes, etc. Para una mayor información vid. OCDE: *Instrumentos económicos para la protección del medio ambiente*, París 1989; OCDE: *Políticas del medio ambiente: Cómo aplicar los instrumentos económicos*, París, 1991; OCDE: *La fiscalidad...*, cit. y ROSEMBLJ ERUJMOVICH, T: *Los tributos...*, cit..

Hay que tener presente que los impuestos creados por Razones distintas a las de conservación del medio ambiente, pero que indirectamente tienen incidencia en los objetivos ambientales, pueden ser objeto de incrementos en los tipos impositivos, modificaciones o disminuciones en función de los objetivos medioambientales que se crean adecuados en ese momento⁽³⁴⁾.

3.- Deducciones. Se trata de utilizar el sistema de imposición directa para luchar contra la contaminación. Por ejemplo, las posibilidades de amortización acelerada en la imposición de los beneficios de las sociedades⁽³⁵⁾, a fin de incentivarlas a instalar equipamientos para luchar contra la contaminación⁽³⁶⁾.

Sin embargo, si estudiamos nuestro sistema fiscal vemos que, por ejemplo, en nuestros impuestos sobre la renta no existe norma alguna que prohíba la deducibilidad para las adquisiciones de productos altamente contaminantes -pesticidas, fertilizantes, componentes radioactivos, etc-. La exención por reinversión en activos fijos no establece condición alguna de cualidad para los nuevos activos. La deducción genérica en cuota por inversión se extiende a la adquisición de todo tipo de equipos y tecnologías en todas las actividades, incluyendo, por ejemplo, las prospecciones y producciones de mercurio, petróleo, uranio, etc. Y junto a estas normas, omisiones tan destacadas y ya experimentadas en otros países⁽³⁷⁾ como las reducciones en base de las dotaciones a fondos de reserva en previsión de costes futuros de reconversión energética y sancamiento,

34 Por ejemplo, los grandes impuestos sobre los transportes por carretera, los vehículos de motor y los carburantes, se han introducido generalmente por razones distintas a la protección del medio ambiente, pero las consideraciones ambientales son cada vez más importantes en las decisiones de orden político relativas al nivel o la estructura de los estos impuestos (por ejemplo, en cuanto al equilibrio entre impuestos globales y proporcionales a la utilización de los vehículos de motor, etc).

35 Así sucede en Canadá, Estados Unidos y Reino Unido, vid. OCDE: *La fiscalidad...*, *cit.*

36 Por ejemplo en Holanda el impuesto general sobre el combustible contempla deducciones respecto al uso de tecnologías que disminuyen el uso del dióxido de sulfuro.

37 Vid. O.C.D.E.: *La fiscalidad...*, *cit.*

beneficios en cuota por actividades de reforestación, regeneración de suelos y hábitats, deducciones fiscales por actividades de mecenazgo ecológico⁽³⁸⁾.

Tampoco el Impuesto sobre Hidrocarburos, que grava la fabricación, importación y la introducción en el ámbito territorial interno de hidrocarburos, sostiene ninguna preocupación ambiental.

El Impuesto Municipal sobre Vehículos de Tracción Mecánica (Ley 39/1992) tiene por objeto los vehículos de tracción mecánica aptos para la circulación por las vías públicas, cualquiera que sea su clase o categoría tiene sus cuotas fijadas en función de diversas magnitudes, ninguna de las cuales tiene en cuenta objetivos medioambientales. No están relacionadas con la naturaleza del vehículo al que afectan, sea por el respeto a ciertas normas de emisión o a su equipamiento con catalizadores, sin hablar de la nula comprobación de la contaminación sonora. No hay, tampoco, estímulo alguno para aquellos vehículos de motores más limpios y menos ruidosos. El impuesto podría ser ambientalmente útil si, previa su transformación, adopta como criterio dominante calificar la cuantía de la cuota de los vehículos por sus características favorables o perjudiciales en términos ambientales.

La Ley 38/1992 crea el Impuesto especial sobre determinados medios de transportes que compensa la supresión del tipo incrementado del IVA, que gravaba los automóviles. Los efectos de este impuesto, que carece totalmente de la vocación ambiental, al no estimular la compra de vehículos nuevos podrán ser que el consumidor tenderá a la conservación de los que ya tiene (menos limpio y

38 En nuestro país, este incentivo está previsto en el Proyecto de Ley de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, popularmente conocido como Ley de Mecenazgo. En su enunciado inicial, las organizaciones no gubernamentales y las fundaciones privadas que contribuyan a sostener actividades de protección de la naturaleza podrán beneficiarse con una deducción en cuota del 10% para las personas físicas y del 15% para las empresas.

más contaminante), contribuyendo así negativamente al aumento de las emisiones contaminantes., etc.

Estos ejemplos son suficientes para demostrar la conveniencia de revisar a fondo la actual normativa tributaria, tratando de detectar, tributo a tributo, las posibles vías de utilización de los mismos para influir positivamente en el medio ambiente.

4.- PODER TRIBUTARIO AUTONÓMICO FISCAL Y EXTRA-FISCAL

Nuestra Constitución vertebra al Estado español en unidades territoriales de gobierno que son las Comunidades Autónomas⁽³⁹⁾. Además, les reconoce implícitamente un ámbito financiero propio⁽⁴⁰⁾. De forma explícita reconoce la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas mediante un sistema de recursos propios dirigidos a la satisfacción de las necesidades públicas existentes en su territorio⁽⁴¹⁾.

39 Artículo 137 de la Constitución: "El Estado se organiza territorialmente en municipios, en provincias y en las Comunidades Autónomas que se constituyan(...)"

40 Artículo 137 de la Constitución: "... todas las Comunidades Autónomas gozan de autonomía para la gestión de sus propios intereses". Vid. COSCULLUELA MONTANER, L.: "La determinación constitucional de las competencias de las CCAA", en *R.A.P.* n.º 789, 1979, pág. 7.

41 Artículo 157.1 de la Constitución: "Los recursos de las Comunidades Autónomas estarán constituidos por:

- a) Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado, recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado.
- b) Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales.
- c) Transferencias de un Fondo de Compensación interterritorial y otras asignaciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado.
- d) Rendimientos procedentes de su patrimonio e ingresos de derecho privado.
- e) El producto de las operaciones de crédito".

Cita la Constitución a los impuestos propios en consonancia con el artículo 133.2 de la misma que habilita a las Comunidades Autónomas para establecer y exigir tributos de acuerdo a la Constitución y a las leyes. Vid. MATEU ISTURIZ, J.F.: "La potestad tributaria de las CCAA y los nuevos tributos. El impuesto sobre agras residuales", en *Organización Teórica del Estado (CCAA)*, IFF, Madrid, 1984, págs.1954-1958.

La Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA)⁽⁴²⁾ creó el marco jurídico de los diferentes mecanismos de financiación de las Comunidades Autónomas⁽⁴³⁾.

Como señalan Monasterio y Suárez⁽⁴⁴⁾ el establecimiento de impuestos propios por parte de las Comunidades Autónomas constituye la manifestación más genuina de autonomía en el campo fiscal.

Debemos tratar ahora la problemática de los tributos regionales extrafiscales. El artículo 156,1. de la Constitución atribuye a las Comunidades la autonomía financiera "para el desarrollo y ejecución de sus competencias". Por su parte, el artículo 157.1. b) enumera algunos de los recursos que instrumentalizan aquella autonomía: los impuestos, tasas y contribuciones especiales propios.

Analizando estos preceptos, en conexión con los demás que señalan las fuentes de ingresos de las Comunidades Autónomas, podemos establecer dos primeras conclusiones: una, el carácter preordenado a su financiación que han de tener los tributos de las Comunidades⁽⁴⁵⁾; otra, la subsidiariedad de estos instrumentos financie-

42. La LOFCA contempla los siguientes recursos para las Comunidades Autónomas:

- Tributos propios.
- Tributos cedidos.
- Recargos sobre tributos cedidos e IRPE.
- Un porcentaje de participación en los ingresos del Estado.
- Asignaciones procedentes del FGL.
- Asignaciones especiales procedentes de los Presupuestos Generales del Estado para asegurar un nivel mínimo en la prestación de servicios públicos fundamentales.
- Recursos obtenidos vía endeudamiento.
- Ingresos de derecho privado.
- Producto de multas y sanciones.

43 Según el artículo 6.1 de la LOFCA, las Comunidades Autónomas podrán establecer y exigir sus propios tributos.

44 MONASTERIO ESCUDERO, C. y SUÁREZ; PANDIEL 10, J.: *Financiación autonómica y Corresponsabilidad Fiscal en España*. Fundación BBV, Bilbao, 1993.

45 "La primera observación que podría sugerir la lectura de ambos preceptos constitucionales es la de que el Constituyente concibió el instrumento fiscal, el tributo regional, y, por ende, el poder impositivo de las Comunidades Autónomas como simple medio, o remedio tal vez, para su financiación".- CASADO OLLERO, G.: "El sistema impositivo de las Comunidades Autónomas", *Pu- blicaciones del Instituto de Desarrollo Regional*, Universidad de Granada, 1981. Pág.165.

ros respecto a los que constituyen el volumen de ingresos de aquéllas.

En este contexto puede parecer implícita una cierta restricción a la competencia legislativa autónoma para establecer tributos con finalidad no fiscal⁴⁶.

No obstante, no es menos cierto que las Comunidades Autónomas tienen potestad legislativa para establecer tributos, con la única limitación establecida por la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, que prohíbe a aquellas establecer tributos cuyo hecho imponible coincida con el de un tributo estatal. Por tanto, dadas las competencias legislativas constitucionalizadas que tienen las Comunidades, y reconocida la viabilidad de tributos extrafiscales en nuestro ordenamiento por el artículo 4 de la LCI⁴⁷, creemos que no sería atrevido reconocer la posibilidad de que también aquéllas pudieran establecer tributos con finalidad no fiscal.

A pesar de la solidez de ambos argumentos creemos que el tema hay que plantearlo de diverso modo. Así, como ha dicho una autorizada doctrina, "una cosa es que los efectos no fiscales aparezcan conectados directa o indirectamente a todo tributo, y en consecuencia también al tributo regional, y otra bien distinta es que las Asambleas legislativas de las Comunidades Autónomas puedan valerse del mecanismo fiscal no primordialmente como fuente de financia-

46 Vid. CALVO ORTEGA, R: "La financiación de las regiones", en *Constitución, Economía y Regiones*, Clio Siglo XXI, Madrid, 1978, pág.429.

47 PÉREZ DE AYALA, J.L.: "Los artículos 3º y 4º de la LCI desde una perspectiva actualizada", en *Crónica Tributaria* nº50, 1984, y PÉREZ DE AYALA, J.L. y GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *Derecho Tributario I*, Plaza Universitaria, Ediciones Salamanca, 1994, dicen con razón que no hubiera estado de más un precepto como el artículo 4 de la LCI en la Constitución.

También FERRERA MOLINA, P.M. y SERRANO ANTON, E.: *Aspectos constitucionales...*, cit. pág.473, dicen "No obstante, una reinterpretación del artículo 4 de la LCI a la luz de la Constitución, plantea la necesidad de concebir el sistema tributario en relación no sólo con el principio de capacidad económica sino con otros objetivos constitucionales expresamente recogidos en los títulos I y VII de la Norma Suprema".

ción, sino como instrumento intervencionista para el logro de objetivos extrafiscales, distintos e independientes, claro es, del propósito recaudatorio⁴⁸.

Como afirma LEJEUNE VARCARCEL, el tributo "no se agota en una función recaudatoria, sino que, en cuanto institución constitucional, tiene un papel que cumplir al servicio del programa y los principios constitucionales"⁴⁹.

Por ello, la misma doctrina propone distinguir entre las dos facetas ya citadas a través de las que se manifiesta la función extrafiscal: la de introducción de normas facilitadoras del ejercicio de aquella función (exenciones, incentivos fiscales y otros); y la de creación de tributos fundamentalmente extrafiscales.

Respecto a la primera de ellas, se puede concluir que las Comunidades Autónomas gozan de perfecta y plena competencia para establecerlas, siempre dentro de su propio sistema impositivo. Lo contrario sería poco menos que vaciar de contenido su poder tributario -aún derivado- puesto que establecer tributos no significa solamente formular su hecho imponible, sino regular su completa estructura⁵⁰.

Por tanto, el problema sigue siendo el de dar respuesta al interrogante de si la Comunidad Autónoma puede establecer un tributo primordialmente extrafiscal.

48 Vid. CASADO OLLERO, C.: "Los fines no fiscales de los tributos", en *RDFHP*, núm.213,1991, págs. 455-511.

49 Vid. LEJEUNE VARCARCEL, E.: "Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria", en *Seis estudios sobre Derecho constitucional e internacional tributario*, Edersa, Madrid, 1980. De la misma opinión CHEGA GONZÁLEZ, G.: "Los impuestos con fines no fiscales: Notas sobre las causas que lo justifican y sobre su admisibilidad constitucional", en *R.E.D.F.*, núm.40, 1983, pág.510.

50 Vid. MARTÍN QUERALT, J.: "La financiación de las CCAA Según la Constitución", en *La financiación de las Autonomías*, Conselleria de Economía y Hacienda de la Generalidad Valenciana, 1979.

A nuestro juicio, es posible la existencia de tributos regionales extrafiscales, puesto que no existe prohibición alguna en la Constitución, en la LOFCA y los Estatutos de Autonomía que pueda inducir a pensar en su ilegitimidad. Cabe interpretar que el arco de fines y objetivos extrafiscales lo constituirán las competencias asumidas por la Comunidad (artículos 148 y 149.3) y las competencias exclusivas del Estado en las cuales la Comunidad tenga una cierta parcela de intervención, como puede ser competencia ejecutiva (cfr. artículo 149.1.17), desarrollo normativo (cfr. artículo 149.1.23 y 27) o posibilidades de intervención del orden que sean (cfr. artículo 149.1.19)⁵¹.

En la Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987 de 26 de marzo, el Tribunal español ha reconocido la existencia de tributos extrafiscales, tanto a nivel estatal como a nivel regional.

Respecto al primer grupo, el Tribunal ha resuelto que, aunque la función extrafiscal no aparezca explícitamente recogida en un precepto constitucional, puede y debe derivarse de otros preceptos de la misma Constitución, que regulan los principios rectores de la política económica y social, y en concreto de los artículos 40,1 y 130,1. En particular ha señalado que "tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados"⁵².

51 Vid. ALONSO GONZÁLEZ, I.M.: *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*, Marcial Pons, Madrid, 1995, pág. 72-73, opina que "en realidad, sólo dos grupos pueden llegar a formarse en función del carácter de la meta fijada por el impuesto extrafiscal: impuestos que velan por la preservación del medio ambiente e impuestos de función social vinculados, generalmente, a la reforma agraria. Los restantes impuestos, con la salvedad que se hará del impuesto balear sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente, en realidad no merece el calificativo extrafiscal. También SIMÓN ACOSTA, E.: "La financiación de las regiones en función de los bienes y servicios de provisión regional", en DA, n.º 181, 1979, págs. 230-231 y GARCÍA FRÍAS, M.A.: "Los fines extrafiscales en las tasas", en AA.VV.: *Tasas y Precios Públicos en el ordenamiento jurídico español*, I.E.F.- Marcial Pons, Madrid, 1991.

52 Fundamento jurídico núm. 13, segundo párrafo de la STC 37/87 de 26 de marzo.

Para apoyar su tesis ha esgrimido el artículo 4 de la Ley General Tributaria que, en su opinión, permite que los tributos trasciendan el hecho recaudatorio, para llegar a ser instrumentos de política económica general. A esta consideración no se opone el principio de capacidad económica, puesto que su respeto no impide la asunción por parte del legislador de presupuestos de hecho de corte extrafiscal⁵³.

Respecto a los tributos regionales con finalidad no fiscal, el Tribunal no ha encontrado obstáculo alguno a su existencia ni en la Constitución ni en la LOFCA. Consecuentemente ha admitido el ejercicio del poder tributario regional en orden a la consecución de objetivos no fiscales, (F.J. núm. 13, párrafos 2, 3 y de la STC 37/87, así como el F.J. núm.4 párrafo 2 de la STC 186 /1993, de 7 de junio).

Las palabras con las que el Tribunal Constitucional ha argumentado sobre el tema son suficientemente elocuentes y merecen ser transcritas por su claridad y contundencia:

"... la Constitución concede autonomía financiera a las Comunidades Autónomas "para el desarrollo y ejecución de sus competencias" (artículo 156.I.), lo que permite admitir la facultad de aquéllas para utilizar también el instrumento fiscal -como parte integrante de su autonomía en la ejecución y desarrollo de todas las competencias que hayan asumido en sus respectivos Estatutos de Autonomía y respecto de las cuales dicha utilización sea necesaria. Con ello hay, en definitiva, un implícito reco-

53 CASADO OLLERO, G.: *El sistema impositivo...*, cit, págs. 79-80, afirma que "hoy es opinión pacíficamente compartida la de que la función fiscal y extrafiscal del tributo constituyen dos fenómenos imprescindibles que se presentan como las dos causas de una misma realidad impositiva" Y el mismo autor en "Los fines no fiscales de los tributos", en AA.VV.: *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma. Homenaje a F. Sáinz de Bujanda*, I.F.F., Madrid, 1991, Vol. I, pág. 113, afirma que "junto con la función recaudatoria (recaudar para gastar) el tributo puede conseguir directa y autónomamente (...) la realización de los fines del ordenamiento constitucional ..." que reconoce "el principio de instrumentalidad fiscal o si se prefiere, la dimensión o función extrafiscal del sistema tributario".

nocimiento constitucional del principio de instrumentalidad fiscal en la esfera de la imposición autónoma. En consecuencia, las Comunidades Autónomas pueden establecer impuestos de carácter primordialmente extrafiscal, pero ello ha de llevarse a cabo dentro del marco de competencias asumidas y respetando las exigencias y principios derivados directamente de la Constitución (artículo 31), de la Ley Orgánica que regula el ejercicio de sus competencias financieras (artículo 157,3 de la Constitución) y de los respectivos Estatutos de Autonomía⁵⁴.

"Como ya hemos señalado, es constitucionalmente admisible que el Estado y las Comunidades Autónomas, en el ámbito de sus competencias, establezcan impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica o de pago, respondan principalmente a criterios económicos y sociales orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza"⁵⁵.

De estas palabras, que claramente sancionan la legitimidad constitucional de la extrafiscalidad tributaria, pueden extraerse, a su vez, las limitaciones a que, desde el punto de vista de su constitucionalidad, está sometido al establecimiento de tributos regionales extrafiscales. Dichas limitaciones son:

1. Que los tributos sean establecidos en ejecución y desarrollo de las competencias asumidas por la Comunidad (artículos 148, 149.3, 149.1.17, 149.1.23 y 27, 156.1., de la Constitución y reflejadas en el Estatuto de Autonomía correspondiente).

2. Que sean emanados conforme a las exigencias de los principios constitucionales y en especial de los recogidos en el artículo 31 de la Constitución.

54 Fundamento Jurídico núm. 13, párrafo 3 de la STC 37/87.

55 Fundamento Jurídico núm. 13, párrafo 6 de la STC 37/87, así como Fundamento Jurídico núm. 4, párrafo 2 de la STC 186/1993, de 7 de junio.

3. Que no contradigan la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, que señala sus competencias financieras (artículo 157,3. de la Constitución).

5.- VIABILIDAD DE LOS RECARGOS AUTONÓMICOS MEDIOAMBIENTALES

Después de este breve análisis del poder tributario autonómico en el plano fiscal y extrafiscal, vamos a referirnos ahora al régimen jurídico de los recargos tributarios autonómicos que establece la vigente L.O.F.C.A., tratando de deducir en qué medida puede utilizarse este instrumento financiero con fines medioambientales⁽⁵⁶⁾.

El artículo 12 de la LOFCA establece lo que sigue:

- Uno. Las Comunidades Autónomas podrán establecer recargos sobre los impuestos estatales cedidos, así como los no cedidos que graven la renta o el patrimonio de las personas físicas con domicilio fiscal en su territorio.
- Dos. Los recargos previstos en el apartado anterior no podrán configurarse de forma que puedan suponer una minoración en los ingresos del Estado por dichos impuestos, ni desvirtuar la naturaleza o estructura de los mismos.

Los Impuestos estatales cedidos son:

- el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- el Impuesto de Sucesiones y Donaciones (salvo en la Comunidad Autónoma de Madrid).
- el Impuesto sobre el Patrimonio.
- la "Tasa" sobre el juego.

56 GARCÍA FRÍAS, M.A.: *Los fines extrafiscales*. . . cit., pág.173, hablando del fin que se pretende a través de los tributos extrafiscales dice: "esto se podrá conseguir o mediante la creación de nuevas tasas que respondan a fines extrafiscales... e incluso con alguna clase de recargos..".

Por lo tanto, estos, más el impuesto que grave la renta de las personas físicas con domicilio fiscal en su territorio serían los impuestos sobre los que las Comunidades Autónomas podrían establecer recargos.

El impuesto sobre el patrimonio, el impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y el impuesto de sucesiones y donaciones no están concebidos con finalidad extrafiscal. Por ello, sus hechos imponible no recogen consideración alguna de ese carácter. No obstante, ello no impediría introducir, en las legislaciones respectivas, presupuestos de hecho medioambientales superpuestos a los hechos imponible. La potestad legislativa es estatal. No está pensada la estructura de estos tributos para acoger medidas de protección medioambiental ni en los elementos cualitativos (hecho imponible, sujeto activo, sujeto pasivo) ni en los elementos cuantitativos (base imponible, reducciones, base liquidable, tipo, recargos, bonificaciones o deducciones). Los titulares del poder legislativo autonómico tendrían que valorar la pertinencia de introducir el uso de instrumentos fiscales medioambientales en los tributos cuya recaudación se les ha cedido, añadiendo a las leyes estatales reguladoras de estos tributos, la ley autonómica reguladora del recargo tributario medioambiental. Y ello "sin desvirtuar la naturaleza o estructura" del tributo en cuestión (artículo 12.2 de la L.O.F.C.A.). Es ésta una cuestión poco estudiada por la doctrina, más preocupada por verificar la idoneidad de los tributos extrafiscales, que por encontrar la manera de introducir recargos extrafiscales en los tributos ya existentes. Entre los ejemplos que se han formulado hasta el momento podemos citar cómo en el impuesto de transmisiones patrimoniales al gravarse operaciones societarias como las fusiones, se podría establecer un recargo a aquellas empresas que al fusionarse no cambiaran su maquinaria antigua y contaminante por otra más moderna y menos contaminante; o en el impuesto de actos jurídicos documentados establecer un recargo por no utilizar papel ecológico o no reciclar el usado. Es un tema que debe ser estudiado a fondo por la doctrina.

Un caso en el que sería posible el establecimiento de este tipo de recargos es en el Impuesto de lujo, que aún sigue en vigor en Ceuta y Melilla, ya que en estas Comunidades este impuesto está cedido. Entre sus hechos imposables se encuentran los vehículos de tracción mecánica y los aviones de turismo y embarcaciones de petróleo, de manera que se podría recargar el no uso de estos vehículos con catalizador, o la no utilización de un carburante menos contaminante. El sector del transporte produce en la actualidad el 26% de las emisiones de CO₂ y se prevé que este porcentaje aumentará progresivamente en el futuro. Dado lo limitado de las posibilidades de cambiar de combustibles en este sector, la disminución de las emisiones ha de provenir de mejoras en la eficiencia de los vehículos y de cambios en el comportamiento de los consumidores, y mediante este recargo pudrían incentivarse estos cambios.

En el impuesto sobre la renta se podría establecer un recargo a los empresarios que tributan por actividades empresariales en estimación directa. De esta manera se podría lograr, que, para evitar este recargo, los empresarios cambiaran su actuación tratando de reducir, por ejemplo, el volumen de residuos o aminorar el coste ecológico de su desecho o bien a empresarios fabricantes de vehículos para que los fabriquen con catalizador o con motores más limpios y menos ruidosos.

Por lo tanto, y a la vista de estos hechos, creemos necesario un estudio por parte de la doctrina de estos supuestos sobre el establecimiento de recargos medioambientales por parte de las Comunidades Autónomas sobre tributos estatales.

Pasamos ahora a estudiar los tributos propios de las Comunidades Autónomas para estudiar también si cabría aquí la posibilidad de establecer recargos medioambientales.

Si las Comunidades Autónomas pueden establecer tributos propios podrán establecer igualmente recargos, ya que quien puede lo más puede lo menos⁵⁷.

57 Sin embargo, DE LA PEÑA VELASCO, G.: "Los recargos como recursos de las Comunidades Autónomas", en *Rev. Esp. Der. Fin.*, núm. 43, 1984, pág. 382. Ospina que es inadmisibile esta

(Pesa).

De todas formas, haciendo un repaso a los impuestos propios de las Comunidades Autónomas encontramos que en la actualidad, este poder tributario de las Comunidades Autónomas se ha dirigido a regular tres materias⁽⁵⁸⁾, concretamente: la materia del juego (bingo, loterías, . . .), la de las grandes extensiones de tierras improductivas (impuesto sobre Tierras Infrutilizadas, impuesto sobre fincas o explotaciones agrarias infrutilizadas, impuesto sobre dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento) y la del medio ambiente (cánones⁽⁵⁹⁾, impuesto especial sobre los combustibles derivados del petróleo en Canarias, impuesto balear sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente e impuesto extremeño sobre aprovechamientos cinegéticos)⁽⁶⁰⁾. Los impuestos con características medio-

(Véase)

posibilidad. En primer lugar, porque desde un punto de vista exclusivamente lógico parece totalmente carente de sentido que las Comunidades Autónomas establezcan recargos sobre sus propios tributos, cuando tienen facultades normativas sobre los mismos. Resulta mucho más lógico, y lógicamente más correcto, proceder a la modificación de la legislación en la cual se regula el tributo de la Comunidad, elevando la base imponible o el tipo de gravamen, que mantener intacta la estructura del tributo autonómico y establecer sobre el mismo un recargo también autonómico. (Lo señalado en el texto no obsta a que hayan existido recargos sobre tributos cuyo beneficiario fuera el mismo ente público que actuaba como sujeto activo de la relación jurídica nacida de la aplicación del tributo en cuestión).

Y en segundo lugar, porque aunque pudiera pensarse que el recargo es un tributo y por tanto las Comunidades Autónomas del mismo modo que pueden establecer -dentro de ciertos límites- su propio sistema tributario formado por sus impuestos, tasas y contribuciones especiales, pueden también establecer esa especie de "tributo" que son los recargos sobre sus propios tributos, tal competencia no aparece normativamente reconocida a las Comunidades Autónomas. Las que aparecen lo son para el establecimiento de impuestos, tasas y contribuciones especiales, y únicamente para estas especies y no para ninguna otra como pudieran ser los recargos sobre estas últimas. Realmente lo que ocurre es que tal medida no es un recargo sino un suplemento de tarifa (Vid. GARCÍA FRIAS, A.: *La financiación territorial mediante recargos: un análisis jurídico*. Universidad de Salamanca, 1991, pág. 135, que a su vez en su nota 20 cita a BERLINI, A.: *Principi di Diritto Tributario*, vol. I, Milán, 1967, pág. 47, quien señala lo mismo).

58 Vid. MAGADAN DÍAZ, M.: "Fiscalidad medioambiental y financiación autonómica". *Palau 14*, núm. 25, Valencia, 1995, pág. 104.

59 Por ejemplo: Canon de saneamiento de aguas de Baleares (Ley 9/1991, de 27 de noviembre), grava el vertido de aguas residuales manifestado a través del consumo real, potencial o estimado de aguas de cualquier procedencia, exceptuando las aguas fluviales recogidas en aljibes o cisternas. Igualmente existen cánones de saneamiento en Navarra (Ley Foral 10/1988, de 29 de diciembre), en Valencia Ley 2/1992, de 26 de marzo), en Galicia (Ley 8/1993, de 23 de junio), etc. En Cataluña actúa el canon de infraestructura hidráulica (Ley 5/1990, de 9 de marzo). La Ley 1/1995, de 8 de marzo, de Protección del Medio Ambiente de la Región de Murcia (BOE de 2 de junio), recoge el establecimiento de: Contribuciones especiales para financiar los costes de las medidas de saneamiento ambiental, así como cánones por contaminación ambiental; canon por producción y vertido de residuos sólidos industriales, canon por emisiones de gases contaminantes a la atmósfera y canon por vertidos al mar.

60 Vid. HERNÁNDEZ COMPAÑED, L.: *La imposición propia de las Comunidades Autónomas*. Estudios Jurídicos, Serie Derecho Público, BOE, Madrid, 1994.

ambientales son los dos que ya citamos antes: el impuesto sobre aprovechamientos cinegéticos de Extremadura, aprobado por la ley 8/1990 de 21 de diciembre, y el Impuesto sobre instalaciones que incidan en el Medio Ambiente de Baleares, aprobado por la ley 12/1991 de 20 de diciembre.

La ley extremeña aspira, tal como se afirma en la Exposición de motivos, a ordenar la actividad cinegética en la Comunidad Autónoma, apelando a la necesidad de mantener y restaurar el equilibrio ecológico que la desmesurada actividad depredadora del hombre ha puesto en peligro, conjugando, no obstante, esta faceta conservacionista de especies y recursos naturales con un acceso racionalizado, solidario e igualitario de los extremeños al deporte de la caza. Se instaura así un gravamen que han de pagar los titulares de las concesiones administrativas de aprovechamiento cinegético privativo (artículo 32), gravamen que Alonso González ⁽⁶¹⁾ cree que aunque se califica de impuesto debía incluirse en otra categoría tributaria, la de las tasas, puesto que la autorización (artículo 40.1) es, en realidad, el verdadero hecho imponible del tributo, que es el prototípico presupuesto de hecho de las tasas por concesiones de licencias o autorizaciones.

También cabría haberse ideado de otra manera, ya que existe en esta Comunidad otro impuesto, el Impuesto sobre Gastos Suntuarios, en su modalidad de aprovechamiento de cotos de caza y pesca (artículo 327.d) del Real Decreto legislativo 781/1986, de 18 de abril), dirigido también a gravar "el aprovechamiento de los costos privados de caza y pesca, cualquiera que sea la forma de explotación o disfrute de dichos aprovechamientos", declarado vigente de forma indefinida en virtud de la ley 6/1991, que resulta deducible de la cuota del impuesto extremeño por el artículo 39 de la ley 8/1990 salvando así la similitud entre ambos tributos.

61 ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*. Marcial Pons, Madrid, 1995, pág. 89.

Cabría haberse utilizado este Impuesto de Gastos Suntuarios y haber establecido un recargo sobre el en lugar de este nuevo impuesto. De todas formas tanto este impuesto extremeño como el balear tienen sólo una relativa vinculación con los fines de presentación del medio ambiente. En el extremeño la exacción se establece por un aprovechamiento determinado, pero éste ya está administrativamente bajo control, luego no provoca efectos nocivos o perjudiciales que deban ser objeto de una sobreimposición o merezcan una penalización por vía fiscal⁽⁶²⁾; y en el balear el legislador se esfuerza por subrayar que todas esas instalaciones se utilizan para realizar actividades que inciden sobre el medio ambiente, pero no llega a explicar con detalle qué clase de actividades son esas, lo cual levanta la sospecha de que lo que interesaba no era tanto penalizar acciones de contenido negativo para el medio ambiente, sino procurarse una fuente de ingresos nada despreciable, un impuesto sobre determinado patrimonio de las personas jurídicas⁽⁶³⁾.

Por lo tanto, vemos que la vía utilizada por las Comunidades Autónomas con validez han sido los cánones, independientemente de la naturaleza tributaria que se adjudique a estas figuras⁽⁶⁴⁾, y que la figura de los recargos medioambientales en este momento no tiene aplicación por parte de las Comunidades Autónomas.

Como conclusión, podemos postular que pese a que los recargos son una medida apta como medio de financiación de las Comunidades Autónomas, una vez contempladas las posibilidades del establecimiento de éstos con fines medioambientales, se nos presentan como una figura de difícil implantación en este momento. Deben realizarse aún estudios profundos, a nuestro juicio, en la línea apuntada en las páginas anteriores.

62. Vid. ALONSO GONZÁLEZ, L.M.: *Los impuestos...*, cit., pág. 90.

63. Sobre este tema vid. el trabajo de ADAME MARTÍNEZ, F.D.: *El impuesto sobre...*, cit.

64. Vid. CARBAJO VASCO, D.: "La imposición ecológica en España. El caso de la fiscalidad de las aguas". *Impuestos*. Ed. La Ley, vol. II, 1993, pág. 14., dice que "unas veces son tasas (canon de vertido), otras son precios públicos (canon de captación) y otras contribuciones especiales (cánones de regulación y tarifas). Igualmente en PAGES I GALTÉS, J.: *Fiscalidad de las aguas*, Marcial Pons, Madrid, 1995.

MARIA ÁNGELES GUEVOS MALLO

Estas páginas han pretendido presentar los caminos por los que la doctrina podría encauzar sus investigaciones en el futuro inmediato, si se desean utilizar los recargos tributarios con fines medioambientales.