

Últimas Tendencias de la Fiscalidad Ambiental en la Unión Europea*

Cristóbal José Borrero Moro**

Resumen:

El trabajo aborda el estudio de las últimas tendencias en materia de fiscalidad ambiental en diversos países europeos, en una época caracterizada por un creciente interés político por estos tributos. Poniéndose el acento en las importantes dificultades técnico-jurídicas que la implantación de estas medidas fiscales implican; así como en las estrategias jurídicas para superarlas en aras de establecer medidas tributarias aptas para alcanzar una sociedad y economía sostenibles.

Palabras clave:

Fiscalidad - Fiscalidad ambiental - Fiscalidad energética - Impuesto sobre el carbono - Contaminación ambiental - Medidas ambientales - Deducción fiscal

Abstract:

The aim of this work is the study of the latest trends in environmental taxation in several European countries, in an era characterized by a growing political interest in these taxes. With an emphasis on the important technical and legal difficulties that the implementation of these tax measures involve; as well as legal strategies to overcome the above mentioned difficulties in order to establish suitable fiscal measures to achieve a sustainable society and economy.

Keywords:

Taxation - Environmental taxation - Energy taxation - Carbon tax - Pollution - Investment project - Deduction tax

* Elaborado en el marco de una estancia en el European University Institut financiado por el Programa de Estancias de Profesores e Investigadores Seniores en Centros Extranjeros de Enseñanza Superior e Investigación, excepcionalmente españoles, incluido el Programa "Salvador de Madariaga", (SM2010-0004).

** Socio Honorario en la Academia Internacional de Derecho Tributario, Perú. Profesor Titular de la Universidad de Valencia. Magistrado Suplente del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana. Autor de un sólido Currículum como Investigador en Tributación Ambiental; entre cuyos hitos más relevante destaca la publicación de La Tributación Ambiental en España (Tecnos, 1999) o "La proyección del principio de capacidad económica en los tributos ambientales" (Civitas.REDF, núm. 101/1999); así como más de una veintena de artículos sobre la materia, entre cuyas últimas referencias podemos citar: "Un sueño frustrado: La tributación estatal pretendidamente ambiental sobre la energía", *Quincena Fiscal/ 2007*, núms. 3-4, "La protección del medio como elemento modular del Derecho Tributario", *Derecho Tributario*, AAVV, Grijley, Perú, 2009; "La necesaria reconversión del Impuesto sobre Ventas Minoristas en el marco del nuevo Sistema de Financiación Autonómico", *Crónica Tributaria*, núm. 137/2010; "El Canon de Saneamiento valenciano ante su obligada reforma", *Crónica Tributaria*, núm. 140/2011; "La pretendida tributación ambiental al rescate del déficit tarifario (I)" y "(II)", *Tribuna Fiscal* núms. 269/2013 y 270/2014.

El estudio de la literatura, de la legislación y de la jurisprudencia, fundamentalmente europea en materia de fiscalidad ambiental, nos coloca en disposición de analizar, siquiera sea someramente, las últimas tendencias en un tema de tanta actualidad y futuro para el Ordenamiento como la fiscalidad ambiental.

Al respecto, la relativa abundante literatura sobre un tema tan específico del Derecho Tributario –reconociendo que también contribuyen los cultivadores de la Hacienda Pública, aunque en temas ajenos al análisis de los problemas jurídico-técnicos de la fiscalidad ambiental– obedece al hecho de que las reformas fiscales adoptadas en los últimos tiempos de la mayor parte de los países de la OCDE han venido caracterizadas por una fuerte atención al tema ambiental¹; señaladamente en los países europeos.

Concretamente en Italia, en la senda abierta por la reforma del Título V, de la parte II, de la Constitución italiana (en adelante CI), realizada por la Ley constitucional de 28 de octubre de 2001, n.3, en la que se consagra el federalismo fiscal, otorgando a las Regiones la competencia legislativa para establecer tributos propios, en el marco de la coordinación del sistema tributario, la aprobación de la Ley núm. 42, de 5 de mayo de 2009, por la que se establecen los principios fundamentales de coordinación de la finanza pública y del sistema tributario; permite al Estado sin condiciones, y a las regiones en el marco de los principios de coordinación, establecer tributos regionales ambientales².

Por su parte, en Francia, con la introducción, por la Ley Constitucional n. 404 y 405 de 1 de marzo de 2005, de la “*Charte de l’Environnement*” en su Preámbulo, reconociendo los principios de prevención y restauración del medio, y a promover el desarrollo sostenible, se refuerzan las bases constitucionales de la fiscalidad ambiental³. Aunque al no existir indicaciones explícitas en materia de impuestos ambientales, se deberá esperar a la posición del *Conseil Constitutionnel* sobre la materia a la luz del principio de igualdad tributaria. En dicha línea, *le Grenelle de l’Environnement* (septiembre 2005) –mesa redonda de ministros, organizaciones y sociedad civil– ha elaborado directrices en materia de tutela ambiental a seguir por parte del Gobierno en los

próximos 5 años, que se han ido materializándose a través de las Leyes de Presupuestos de los respectivos años, impulsando la fiscalidad ambiental en Francia. Mientras que en Suiza, las medidas impositivas –impuestos y exenciones– ambientales constituyen un elemento central de la reforma fiscal ecológica, contemplada en la estrategia de desarrollo sostenible establecida por el Consejo Federal: “*Stratégie pour le développement durable: lignes directrices et plan d’action 2008-2011*”, de 16 de abril de 2008⁴. Finalmente, y fuera de Europa, en Estados Unidos, con la nueva Administración se muestra una renovada sensibilidad en tema de tutela ambiental⁵.

Dicha apuesta por el instrumento fiscal en la lucha contra la degradación ambiental lo es tanto en el marco de una visión poliédrica de los problemas ambientales, ocupando la fiscalidad ambiental una función complementaria dentro del conjunto de instrumentos económicos de preservación del medio⁶, como en su concepción de respuesta ante una economía globalizada que provoca la crisis de la imposición estatal y personal sobre la renta –que se había ido separando progresivamente del territorio físico, expandiéndose sobre un territorio artificial creado sobre la ficción jurídica: imposición mundial de la renta del residente y que era apropiado para un mundo cerrado– inapropiada para el gravamen de una riqueza apátrida, en el marco de una reducción de la soberanía económica y política de los Estados, por lo que la persecución de la materia imponible fuera del territorio, en la inmensidad del mercado global, encuentra límites objetivos de efectividad, necesitándose la búsqueda de nuevos puntos de presión, caracterizados por no poder salir del territorio y expresivos de una fuerte capacidad económica; pudiendo encontrarse algunos de dichos nuevos enclaves de recaudación, configurándose como imposición sobre las cosas, en la fiscalidad ambiental⁷.

No obstante, la literatura favorable al establecimiento de nuevos tributos ambientales, lo es, no tanto como fórmula de incremento de la presión fiscal, circunstancia que puede darse en el marco de los tributos propios regionales, ante el crónico déficit fiscal de estas comunidades políticas, sino en compensación a la reducción de los tributos establecidos sobre el coste del trabajo –teoría del doble

1 Vid. BERGO, M.: “L’imposta ambientale in Francia”, en *L’imposizione ambientale nel quadro del nuovo federalismo fiscale* (a cura di ANTONINI, L.) Jovene editore, 2010, pág. 261.

2 Vid. GALLO, F.: “Profili critici della tassazione ambientale”, *Rassegna Tributaria*, núm. 2/2010, p. 11.

3 Vid. HERTZOG, R.: “Finances publiques et environnement: un couple inséparable”, *RFFP*, núm. 90/2005; CAUDAL, S.: “L’écofiscalité à l’épreuve des principes financiers et fiscaux”, *RFFP*, núm. 90/2005.

4 Vid. SCHMITT, N.: “La fiscalité environnementale en suisse”, Jovene, 2010, pág. 238.

5 Vid. FINE, T.M.: “Constitutional implications of environmental taxation: the U.S. perspective”, págs. 177 y ss.

6 Vid. OECD: *Instrument Mixes for Environmental Policy*, 2007, passim.

7 Vid. CIPOLLINA, S.: “Osservazioni sulla fiscalità ambientale nella prospettiva del federalismo fiscale”, *RSFSF*, núm. 4/I/2009, pág. 572; TREMONTI, G.; VITALETTI, G., *La fiera delle tasse*, Bologna, Il Mulino, 1991, passim.

dividendo⁸. Además, dicha corriente favorable a las medidas fiscales ambientales no sólo se materializa en orden al establecimiento de nuevos tributos e incentivos ambientales o la reconfiguración en sentido ambiental de los existentes, sino que, últimamente, la conciencia ambiental del legislador fiscal se manifiesta también en la eliminación, o al menos la reducción, de las distorsiones fiscales nocivas para el ambiente; por ejemplo, las subvenciones al carbón, con el objetivo de reducir las ayudas fiscales a la actividad contaminante que se traducen en mayores costes para el erario en términos de daños provocados al ambiente⁹.

Y todo ello, pese a la crónica reticencia del mundo económico a los tributos ambientales en tanto que incremento de los costes de producción¹⁰; así como de algunos Tribunales Constitucionales, no del Alemán, que declara la existencia de un derecho a un mínimo vital ecológico, con base en el art. 1.1 y 2.2 de la Constitución Federal alemana, asumiéndolo como presupuesto de la tutela de otros derechos fundamentales, erigiendo al medio entre las finalidades extra fiscales de primer nivel¹¹, pero sí del *Conseil Constitutionnel* francés que, pese a reconocer que las disposiciones de la “*Charte de l’Environnement*”, así como los derechos y deberes en ella recogidos, “tienen valor constitucional” -CC, Dec. n. 2009-599, del 29 de diciembre, sobre la Ley Financiera para el 2010-, ha dificultado la introducción de los tributos ambientales en nombre de la aplicación del principio de igualdad fiscal. Así en su Decisión n. 2000-441 DC, de 28 de diciembre de 2000, rechazó un tributo ambiental sobre el consumo de energía fósil y eléctrica, encaminado a reducir el consumo de energía eléctrica, al violar el principio de igualdad tributaria, al gravar a una empresa más que a otra análoga, por el solo hecho de haber contribuido aquélla de manera mayor a las emisiones de CO₂ a la atmósfera; además, por el hecho de que el consumo de energía contribuye también a las emisiones de CO₂ a la atmósfera y por lo tanto su utilización en sustitución de productos energéticos fósiles concurre a reducir el efecto invernadero, siendo inútil su

gravamen; al igual que en la Decisión n. 2009-599, declara inconstitucional los artículos 7, 9 y 10, y parcialmente del 2, de esa Ley de Presupuestos para el 2010, que preveía la introducción de la *Carbontax* sobre algunos productos energéticos utilizados como carburantes o combustibles, como consecuencia de que su articulación jurídica, en la que se prevé exenciones que desarticulan en buena medida la finalidad ambiental –lucha contra las emisiones de gases de efecto invernadero– de la norma, es contraria al principio de igualdad tributaria; que aunque el propio *Conseil Constitutionnel* ha admitido que cede por razones de interés general, como podría ser, aunque no lo ha admitido expresamente, el medio ambiente, sobre todo ahora con la “*Charte de l’Environnement*” constitucional; sin embargo, no lo ha tenido en cuenta en dichos casos.

La protección jurídica del medio se edifica en la doctrina más acertada encuadrando el tema en el marco del deber de solidaridad¹². Siendo éste el marco jurídico-constitucional en el que procede –entendemos– iniciar el análisis de los problemas jurídico-tributarios que suscita la fiscalidad ambiental; comenzando por el propio concepto de tributo ambiental en la doctrina europea; respecto del que se aprecia una evolución importante, desde aquellas concepciones escasamente meditadas, que lo definían como todas aquellas exacciones que tienen como finalidad directa o indirecta la tutela del ambiente¹³, a aquellas otras más evolucionadas, en consonancia con el progreso de la ciencia social en esta materia¹⁴, que evolucionan desde una concepción sólo funcional a una concepción integral de la materia de la fiscalidad ambiental.

En efecto, el tributo ambiental ha sido caracterizado tradicionalmente –aunque aún sigue existiendo cultivadores que así lo hacen– como tributo ambiental en sentido funcional; esto es, como tributo que teniendo un presupuesto de hecho tradicional (por ejemplo el consumo, el patrimonio, la renta, etc.), responde a la finalidad ambiental, incentivando o desincentivando el desarrollo de la actividad o el uso y la producción de bienes que interesan al

8 Vid. CHIROLEU-ASSOLINE, M.: “La fiscalité environnementale, instrument économique par excellence”, *Revue française de finances publiques*, núm. 114/2011, págs. 17-25; DUPONT, B.: “Eco-imposition du capital, emploi et développement industriel durable”, *Développement durable et territoires*, Vol. 1, núm. 3/2010, passim; MILNE: *Environmental taxation: why theory matters*, en MILNE-DEKETLAERE – KREISER –ASHIABOR: *Critical issues in environmental taxation*, Richmond, 2004, pág. 3.

9 Vid. WILLIAMS D.F., *Taxation and the Environment*, Discussion paper, KPMG’S Tax Business School, 2008; BERGO, M.: “L’imposta ambientale in Francia”, ob. cit., passim.

10 Vid. DAMIAN, M; ABBAS, M.: “Politique climatique et politique commerciale: le projet français de taxe CO₂ aux frontières de l’Europe”, *Revue de l’énergie* 58/2007, págs. 221-230; ABBAS, M.: “Taxe CO₂ aux frontières, regime commercial multilateral et lute contre le changement climatique” *Revue du marché commun et de l’Union Européenne*, 513/2007, págs. 628-637.

11 Vid. GLERIA, L.: “Le imposte ambientali: profili costituzionali nell’ordinamento tedesco”, *Riv. Dir. Trib.*, 2003, I, pág. 603.

12 Vid. FRACCHIA, F.: “La tutela dell’ambiente como dovere di solidarietà”, in *Dir. Econom.*, pág. 493 y ss.; GEROTTO, S.: “La tutela dell’ambiente como dovere di solidarietà. Qualche spunto di riflessione dal diritto comparato”

13 Vid. BURATTI, C.: “La tassazione ambientale a livello locale: le prospettive aperte dalla legge delega sul federalismo fiscale”, en *Limposizione ambientale nel quadro del nuovo federalismo fiscale* (a cura di ANTONINI, L.) Jovene editore, 2010, pág. 119; International Fiscal Association, *Atti del Congresso de Firenze del 6 de octubre 1993*, Seminar C – Environmental taxes and charge, Introduction, 1.

14 Vid. ALFANO, R.: “La applicazione di tributi ambientali nel nuovo contesto de la finanza regional”, *TributImpresa*, núm. 3/2005, passim.

ambiente¹⁵, de modo que el bien ambiental no es objeto directo de tutela, como elemento constitutivo del presupuesto del tributo, sino como elemento extraño al presupuesto de hecho tributario, siendo la connotación “ambiental” de la exacción referible a los efectos extra fiscales del tributo y a los vínculos del destino parcial del ingreso para el gasto ambiental¹⁶; por lo que llegan incluso a ser calificados de tributos tradicionales, fundados sobre la capacidad económica; constituyendo la protección del medio un solo un reflejo indirecto y accidental, siendo el fin perseguido por el legislador principalmente el de financiar las cargas públicas¹⁷.

En épocas más recientes; sin embargo, se está generalizando su concepción en sentido propio, en tanto que tributo ambiental –que constituye su concepción más evolucionada–; esto es, aquel construido por el legislador con base en el principio comunitario “quien contamina, paga”; de forma tal que engloba en su presupuesto y/o en su base imponible el mismo hecho contaminante; esto es, el mismo evento que produce el daño ambiental¹⁸. Relación directa entre el presupuesto y el hecho material –la unidad física– que determina un deterioro del ambiente científicamente probado y sostenible, que puede justificar la imposición, ya que si es irreparable la medida no es la imposición¹⁹. No siendo la función principal del tributo ambiental en sentido estricto la recaudatoria²⁰, concepción en construcción que se proyecta sobre su ubicación en el seno de las categorías tributarias.

Así, la mejor doctrina entiende que el tributo ambiental en sentido propio se reconduce a la categoría de los impuestos más que a las de las tasas, ya que se trata de un ingreso debido en función sólo de la prevención o de la reducción del deterioro ambiental y no de su resarcimiento; construirlo como tasa, en tanto es instrumento de resarcimiento ambiental, supondría el efecto inaceptable para el ordenamiento de autorizar al contaminador a contaminar, con la carga de soportar los gastos de la actividad de

saneamiento²¹; mientras que existe otra doctrina que, ante las dificultades de acomodo de los tributos ambientales al principio de capacidad económica, así como ante su finalidad no redistributiva, sino de compensación del coste ambiental, entienden que dichos tributos encuentran su mejor acomodo en las figuras tributarias conmutativas: tasa y contribución especial²². Llegándose incluso a despojar al tributo ambiental –entendido en sentido estricto– de su naturaleza tributaria, definiéndolo como prestación pecuniaria de carácter coactivo no justificada en el principio de capacidad económica²³.

Asumiendo la naturaleza tributaria del tributo ambiental, y concretamente del tributo ambiental en sentido estricto, que es el que cabalmente se puede asumir como tal, procede adentrarnos en el análisis de los problemas de articulación técnica del mismo, comenzando por el pilar configurador de su estructura jurídica: el principio “quien contamina, paga”, como ha quedado evidenciado en la propia concepción de dicha modalidad tributaria. Principio de origen económico, elaborado en el seno de la OCDE para prohibir las ayudas públicas de financiación de los costes de reducción de la contaminación, y que hoy viene concebido como el precio de internalización total de los costes para la protección del medio²⁴, aunque hay quien sostiene que se trata de un precio por contaminar²⁵, es hoy –y desde hace decenios– un principio jurídico vigente en el ámbito comunitario, sin que haya sido alterada dicha realidad por la entrada en vigor –el 1 de diciembre de 2009– del Tratado de Lisboa²⁶; que irradia su fuerza jurídica sobre los Estados miembros, con independencia de que no se recoja expresamente en sus ordenamientos jurídicos, como ha ocurrido en Francia con la “*Charte de l'Environnement*”. De ahí que por más que se lamenta su no inclusión literal en el Texto Constitucional²⁷ o se califique como violación del Derecho internacional²⁸, parte de la doctrina lo considera incluido implícitamente en la misma²⁹.

15 Vid. GALLO, F.: ob. cit., pág. 4.

16 Vid. ALFANO, R.: ob. cit., passim; CIPOLLINA, S.: “Fiscalità e tutela del paesaggio”, RDFS, 2008, I, 4, pág. 558.

17 Vid. FERRARA, F.B.: “I tributi ambientali nell'ordinamento italiano”, RDT/2008, pág. 1090; CIPOLLINA, S.: “Observazioni sulla fiscalità ambientale nella prospettiva del federalismo fiscale”, ob. cit., pág. 592.

18 Vid. GALLO, F.: ob. cit., pág. 3-4; ALFANO, R.: ob. cit., passim; BERTOLISSI, M.: “Conclusione”, en *L'imposizione ambientale nel quadro del nuovo federalismo fiscale* (a cura di ANTONINI, L.) Jovene editore, 2010, p. 368; DE FALCO, O.E.: “Il tributo regionales sui rifiuti solidi in discarica alla luce di una recente pronuncia della Corte di Giustizia Europea”, RDT, núm. 4/2011, págs. 87-88.

19 Vid. GALLO, F.: ob. cit., pág. 4.

20 Vid. CIPOLLINA, S.: “Observazioni sulla fiscalità ambientale nella prospettiva del federalismo fiscale”, ob. cit., pág. 592.

21 Vid. GALLO, F.: ob. cit., pág. 5.

22 Vid. ALFANO, R.: ob. cit., passim.

23 Vid. FERRARA, F.B.: “I tributi ambientali nell'ordinamento italiano”, ob. cit., pág. 1090.

24 Vid. SMETS, H.: “Le principe pollueur-payeur, un principe évolutif”, Droit de l'environnement, núm. 90/2001, pág. 155.

25 Vid. CAUDAL “La Charte et l'instrument financier et fiscal”, RJE, núm. especial 2005, pág. 240.

26 Vid. DE FALCO, O.E.: ob. cit., págs. 87-88.

27 Vid. CAUDAL, S.: “L'écofiscalité à l'épreuve des principes financiers et fiscaux”, ob. cit., pág. 46.

28 Vid. PRIEUR, M.: “Vers un droit de l'environnement renouvelé”, en Cahiers du Conseil constitutionnel, núm. 15/2003, pág. 130.

29 Vid. JEGOUZO, Y.: “Quelques réflexions sur le projet de la Charte de l'environnement”, Cahiers du Conseil constitutionnel, núm. 15/2003, pág. 123; COHENDET, M.A.; MATHIEU, B.: “La Charte et le Conseil constitutionnel: pint de vue” RJE, núm. Especial, 2005, pág. 107; BAUDU, A.: “La Charte de l'environnement au secours de la fiscalité écologique?” Revue juridique de l'environnement, núm. 2/2008, pág. 166.

Acogiendo la articulación jurídica del tributo ambiental conforme al principio “quien contamina, paga” en tanto que criterio de justicia, actualmente, definidor del tributo ambiental en sentido estricto; su naturaleza tributaria exige el respeto al principio de capacidad económica, al constituir una exigencia que está en la naturaleza de las cosas, aunque no exenta de dificultades de articulación, al configurarse el presupuesto de hecho de los tributos ambientales sobre actividades contaminantes³⁰.

Tradicionalmente la capacidad económica ha sido entendida como expresión de idoneidad económica para concurrir a los gastos públicos, manifestada por índices de fuerza económica; a la luz de la cual el tributo ambiental, articulada sobre la actividad contaminante, encuentra dificultades de acomodo³¹. Concretamente, cuando se trata de consumos contaminantes nos encontramos ante índices de capacidad económica, pero no se puede decir lo mismo de aquellas unidades físicas constituidas por la utilización de bienes ambientales escasos y, sobre todo, de aquellas que representan el sólo hecho de la producción y emisiones de gas contaminante³².

De hecho, en el Ordenamiento alemán, los impuestos sobre las emisiones contaminantes, al estar privados de cierta conexión con la capacidad contributiva, con independencia de la importancia de la finalidad extra fiscal perseguida por el legislador, no se han establecido³³. Aunque no toda la doctrina está de acuerdo con esta posición, al defender la utilización del ambiente, en tanto que causa costes ambientales, como índice, en sí mismo considerado, de capacidad contributiva, susceptible de valoración económica y ubicación en el presupuesto del impuesto³⁴.

No obstante, la corriente más generalizada de superación de las dificultades de acomodo del tributo ambiental a las exigencias del principio de capacidad económica, se encuentra en la tesis, abanderada por Fedele y Gallo, acerca del principio de capacidad económica criterio de reparto, justo y razonable. Dicha tesis parte de la definición de la función fiscal como función de reparto de las cargas públicas, imponiendo, con la fórmula de la capacidad contributiva, equitativos y razonables criterios distributivos entre los ciudadanos. A

partir de ahí, el presupuesto impositivo sería privado de componentes patrimoniales, siendo expresivo de actitudes del sujeto a concurrir a los gastos públicos en virtud de situaciones, condiciones y diferencias sociales, que inciden sobre la mayor o menor capacidad de satisfacer las propias necesidades e intereses. Tesis que mina el componente solidario y valoriza la racionalidad y la coherencia. En este marco, la salvaguardia de la contaminación reversible permite la utilización de tributos ligados al principio “quien contamina, paga”, que se eleva al rango de criterio justo y razonable de reparto de los gastos públicos de contaminación en correspondencia con su responsabilidad en su provocación³⁵. Desde este punto de vista se trataría de aplicar, como corolario del principio de igualdad, el criterio de reparto expresado en el principio quien contamina, paga; en virtud del cual quien provoca un coste social debe compensar tal perjuicio. Constituyendo el tributo ambiental un instrumento adecuado para satisfacer dicho principio.

La medida económica del presupuesto –emisión contaminante– es uno de los elementos que deben concurrir a definir la noción de capacidad contributiva como mero criterio de reparto; debería ser garantizada no en la directa valoración del hecho imponible, de la emisión misma, sino de la determinación de la entidad de las desventajas que ésta puede acarrear al ambiente también en términos de comparación con otras emisiones menos o nada contaminantes³⁶. Tesis que permite la compatibilidad entre los principios de capacidad contributiva y “quien contamina, paga”; aunque, para cierta doctrina, ubicaría dichos tributos en el ámbito de los tributos conmutativos, al presentarse como justo y razonable criterio de reparto el principio de “quien contamina, paga”. En virtud del principio precedente, es justo y razonable, como criterio de reparto, bien la responsabilidad individual por los gastos públicos específicamente causados, bien la necesidad de compensar las situaciones de ventajas que el contribuyente de la utilización de un servicio público o de un aprovechamiento de un bien público³⁷.

A la luz de estas propuestas axiológicas, estamos en disposición de adentrarnos en las soluciones, o al menos cuestiones, aportadas por la doctrina europea en orden a la resolución de los

30 Vid. MARCHETTI, F.: “Ambiente (DIR. TRIB.)”, en *Dizionario di Diritto Pubbico*, CASSESE, S. (dir.), Giuffrè, Milano, 2006, Vol. I. p. 242.

31 Vid. FERRARA, F.B.: “I tributi ambientali nell’ordinamento italiano”, ob. cit., pág. 1092.

32 Vid. GALLO, F.: ob. cit., pág. 5. 6; VERRIGNI, C.: “La rilevanza del principio comunitario “chi inquina, paga” nei tributi ambientali”, *Rassegna Tributaria*, núm. 5/2003, pág. 1626; DE FALCO, O.E.: ob. cit., pág. 90.

33 Vid. TIPKE, K.; LANG, J.: *Steuerrecht*, 16ª ed., Köln, 1998, pág. 87; CIPOLLINA, S.: “Observazioni sulla fiscalità ambientale nella prospettiva del federalismo fiscale”, ob. cit., pág. 580.

34 Vid. ALFANO, R.: ob. cit., passim; en contra FERRARA, F.B.: “I tributi ambientali nell’ordinamento italiano”, ob. cit., págs. 1092-1093.

35 Vid. DE FALCO, O.E.: ob. cit., pág. 91.

36 Vid. GALLO, F.: ob. cit., pág. 7.

37 Vid. VERRIGNI, C.: “La rilevanza del principio comunitario “chi inquina, paga” nei tributi ambientali”, ob. cit., pág. 1627; MARCHETTI, F.: ob. cit., pág. 244.

importantes problemas de configuración jurídica que presentan los tributos ambientales; al tener dicha articulación jurídica que acomodarse, en primer lugar, a la necesaria plasmación de los fines en su estructura jurídica; y, en segundo lugar, a las dificultades de gestión que dicha construcción implica, dado el ámbito socio-económico en el que va a gestionarse³⁸. Aunque la resolución de dichos problemas de articulación jurídica, o al menos las directrices para su resolución, se encuentra implícita en las claves dadas en orden a la integración de los principios de “quien contamina, paga” y de capacidad económica en su estructura jurídica; dado que dichos principios se erigen en el código genético del tributo ambiental.

En este sentido, el elemento del tributo más importante, aunque sin llegar a definir, en la generalidad de los casos, en su totalidad el presupuesto de hecho del tributo, el hecho imponible, es la nítida expresión de lo que acabamos de comentar. En efecto, existiendo una importante corriente doctrinal que define al tributo ambiental en sentido estricto como el articulado con base en el principio “quien contamina, paga”, la consecuencia de dicha concepción es la configuración de su pieza clave, el hecho imponible, de acuerdo con sus exigencias, de forma que se considera acomodado a la idea de justicia constitucional, así como presupuesto de la consecución de sus fines ambientales³⁹, el establecimiento como presupuesto del tributo la unidad física que incida sobre el ambiente⁴⁰, provocando un efecto negativo, aunque soportable y reversible.

En caso contrario, está desaconsejado el instrumento tributario; con independencia de que no se trate de un hecho-índice, en si mismo considerado, de capacidad contributiva⁴¹. Esta precisa construcción jurídica, excluye su configuración como tributo conmutativo, ya que en sentido estricto la exacción no puede ser configurada como contraprestación de un beneficio recibido, porque lo imponible es una unidad física (o un sustituto o derivado) de lo que haya prueba científica de efectos negativos sobre el ambiente cuando es usado o consumido; siendo, a su luz, la tipología de la exacción coherente con la ratio y la estructura del tributo ambiental en

sentido estricto; por tanto, aquella del impuesto, que no responde a una lógica conmutativa –de servicios–⁴².

En este marco, referido concretamente al aspecto espacial del elemento objetivo del hecho imponible, sobre todo en aquellos Estados en los que existe una distribución territorial del poder financiero, como es el caso de Italia, Alemania, Suiza o España, es común que el ente político central tenga la competencia para coordinar, en aras de garantizar la igualdad básica en derechos y obligaciones de todos los ciudadanos en todo el territorio, la legislación de los entes subcentrales.

Generalmente, tanto la normativa como la doctrina, a la hora de plantearse las exigencias de coordinación del sistema tributario en dichos países, se ocupan de las derivadas del principio de capacidad económica como garantía del techo del sistema⁴³. Aunque esa especial dedicación no impide que parte de la doctrina remarque las ineficiencias que presentan los tributos ambientales regionales, como consecuencia de la asimetría entre la dimensión del fenómeno de la contaminación y el ámbito aplicativo del tributo, sobre todo en el marco de aquellos tributos ambientales que gravan actividades contaminantes desvinculadas del territorio, como son específicamente las emisiones contaminantes⁴⁴; apostándose, en este marco, por una modalidad de tributo ambiental estatal, sin descartar otras modalidades tributarias⁴⁵. Tesis que encuentra hoy respaldo normativo en Italia entre los principios fundamentales de coordinación, fijados en la Ley 42/2009, al establecerse, como uno de ellos, la necesaria racionalidad y coherencia de cada tributo y del sistema tributario en su conjunto –art. 2.2.c)–.

En definitiva, los tributos ambientales regionales y locales no proceden cuando se trata de luchar contra problemas globales, dada las restricciones jurídicas impuestas por el principio de territorialidad. De ahí que la solución deban ser actuaciones en ámbitos territoriales más amplios, posiblemente, aunque no necesariamente, ejecutivos de acuerdos bi o multilaterales⁴⁶; aunque también se considera acomodado a

38 Vid. MATHEY, B.: Taxes écologiques: ecologie ou fiscalité), in Actes des jour-nées romandes des arts et métiers, Berne, 1999, passim; DUVANEL-DONZEL, V.: La fiscalité écologique à la lumière des principes gééraux du droit, in URP/DEP 1/2007, págs. 37 y ss.

39 Vid. ALFANO, R.: ob. cit., passim.

40 Vid. GALLO, F.: *Le regioni del fisco. Ética e giustizia della tassazione*, Bologna, Il Mulino, 2007, págs. 95-96; ALFANO, R.: ob. cit., passim; DE FALCO, Q.E.: ob. cit., pág. 88.

41 Vid. CIPOLLINA, S.: “Observazioni sulla fiscalità ambientale nella prospettiva del federalismo fiscale”, ob. cit., pág. 580.

42 Vid. CIPOLLINA, S.: “Observazioni sulla fiscalità ambientale nella prospettiva del federalismo fiscale”, ob. cit., pág. 584.

43 Vid. CIPOLLINA, S.: “Observazioni sulla fiscalità ambientale nella prospettiva del federalismo fiscale”, ob. cit., passim; DEL FEDERICO, L.: “L'autonomia tributaria delle regioni ed il principio di coordinamento de la finanza pubblica: con il pprogetto Giorda bis verso l'attuazioni dell'art. 119”, RDFS, 2006, I, 1.

44 Vid. CIPOLLINA, S.: “Observazioni sulla fiscalità ambientale nella prospettiva del federalismo fiscale”, ob. cit., passim; ALFANO, R.: ob. cit., passim.

45 Vid. ALFANO, R.: ob. cit., passim.

46 Vid. GALLO, F.: “Profil critici della tassazione ambientale”, ob. cit., pág. 8.

Derecho, concretamente –añadimos nosotros– al principio de igualdad tributaria, el establecimiento de tributos ambientales en ámbitos políticos subcentrales en los que el problema ambiental sea muy grave⁴⁷.

La doctrina es unánime en el hecho de que el principio “quien contamina, paga” exige que la condición de contribuyente en los tributos ambientales recaiga sobre la persona física o jurídica, pública o privada, o ente de hecho, que realice la actividad económica contaminante o sea el titular de los elementos patrimoniales desde los que se afectan al medio; esto es, el contaminador, que es quien, en buena lógica de mercado, debe recibir la señal económica negativa, en términos de incremento de su carga fiscal, que implica el tributo⁴⁸. En esta línea, la subjetividad tributaria presenta aristas vidriosas. Este es el caso de la tasa de estancia sarda, establecida en Cerdeña, cuya constitucionalidad se planteó al tratarse de un impuesto que sujeta a gravamen sólo a los no residentes en el territorio de aplicación; aunque la Sentencia de la Corte Costituzionale, n. 102, de 15 de abril de 2008, rechazó su inconstitucionalidad, ya que los no residentes con la estancia disfrutaban necesariamente bien de los servicios públicos regionales, bien del patrimonio cultural y ambiental, sin concurrir a la financiación de los primeros y a la tutela de los segundos, por medio de los tributos; de ahí que dicho tributo sea la forma de contribución de los no residentes a la financiación y tutela de los servicios públicos y del medio, de los que también se aprovechan.

Otra reflexión en este marco es la relativa al grado de eficacia de los tributos ambientales desincentivadores, afirmándose que sólo los sujetos capaces de reducir el nivel de emisiones al menor coste serían los inducidos a la reducción de las actividad contaminante; mientras que esto no acontecería para los sujetos responsables de las formas más graves y extendidas de contaminación ambiental que, verdaderamente en función de la entidad del fenómeno producido, podría considerar económicamente más ventajoso pagar los tributos ambientales que eliminar o reducir los factores contaminantes incidiendo sobre las fuentes de éstos⁴⁹.

Finalmente, se plantea el acomodo a Derecho, concretamente al Derecho comunitario, de aquellas construcciones tributarias presididas

por los principios de eficacia en la gestión y “quien contamina, paga” en su construcción. Nos referimos concretamente al tributo especial sobre depósitos de residuos sólidos, que fija como sujeto pasivo al gestor del vertedero, no siendo él el que genera el residuo sólido, sino los ciudadanos y las empresas; ni el que los deposita; esto es, los ayuntamientos como gestores de la recogida. Ciertamente, el ayuntamiento realiza el hecho imponible del impuesto realizando el comportamiento contaminante, pero es ajeno a la relación jurídica tributaria con el sujeto activo; siendo el gestor del vertedero quien debe pagar el tributo, pero sin el causante originario del problema ambiental. La legitimidad del tributo sobre los gestores de vertederos se subordina a que el gestor reciba el reembolso del tributo por parte de los ayuntamientos; respetando las exigencias del principio “quien contamina, paga” mediante el gravamen efectivo del tributo sobre los contaminadores y no sobre aquellos que por razones técnicas lo soportan en un primer momento.

La falta de ejercicio de la repercusión desactivaría la función desincentivadora del tributo ecológico. Así, se ha manifestado en la Sentencia del TJCE de 25 de febrero de 2010 C-172/08, al considerar conforme al Derecho comunitario sujetar a gravamen a los gestores del vertedero que deben ser luego reembolsados por los Ayuntamientos que realicen los vertidos. Siendo el gestor del vertedero el sustituto del contribuyente, debiendo pagar el tributo y asumir las consecuencias del desarrollo de la relación jurídico-tributaria. El Derecho de la Unión Europea, según la STJCE, pone un límite a la potestad del Derecho interno al establecimiento de dicho presupuesto de hecho de sustitución subjetiva en la obligación tributaria, cual es el de la necesidad de respetar el principio “quien contamina, paga”. La obligación para el sustituto del contribuyente de exigir el importe del tributo satisfecho es el presupuesto para el acomodo del tributo al Derecho comunitario, al ser el presupuesto para acomodarse al principio “quien contamina, paga”⁵⁰.

La configuración de los elementos de cuantificación también debe obedecer a las exigencias del principio “quien contamina, paga”; de forma que si el hecho imponible viene definido por una actividad contaminante, la base imponible debe venir determinada por la dimensión de dicha

47 Vid. BUGLIONE, E.; DESIDERI, C.; FERRARA, A.; MELONI, G.: “Politiche ambientali sopranazionali, regionalismo e federalismo”, *Rivista Giuridica dell'Ambiente*, 1995, pág. 18.

48 Vid. GALLO, F.: “Profili critici della tassazione ambientale”, ob. cit., pág. 10; SMETS, H.: “Le principe pollueur-payeur, un principe évolutif”, ob. cit., 155; VERRIGNI, C.: “La rilevanza del principio comunitario “chi inquina, paga” nei tributi ambientali”, ob. cit., pág. 1627; MARCHETTI, F.: ob. cit., pág. 244.

49 Vid. GRECO, A.: “La nuova frontiera della tutela ambientale: la leva fiscale a servizio delle environmental policy. Principi di riflessione dall'ordinamento americano”, en *L'imposizione ambientale nel quadro del nuovo federalismo fiscale* (a cura di ANTONINI, L.) Jovene editore, 2010, pág. 221.

50 Vid. DE FALCO, O.E.: ob. cit., págs. 72 y ss.

actividad contaminante⁵¹. Por su parte, se muestra especialmente compleja la determinación del tipo de gravamen; fijándose la doctrina, como referente jurídico la función desincentivadora llamada a desarrollar por la figura tributaria y, en la misma línea, los costes ambientales que se quieren imputar a sus provocadores con el establecimiento del tributo, de acuerdo con el principio “quien contamina, paga”⁵². Este es el caso, por ejemplo, del gravamen sobre el control del tráfico en el centro de las ciudades, con el objetivo de financiar la realización de parkings, políticas de transporte público, etc.; entendiéndose como problema clave la configuración del *road pricing* en sentido ambiental; optándose por proyectar sobre el importe del ticket el coste de las toneladas de emisiones de CO₂; ya que al permanecer invariable, se pretende incluir en el precio una cuota del coste estimado de las emisiones de carbono, distinguiendo los diferentes tipos de vehículos⁵³.

Íntimamente relacionado con la cuantificación, sobre todo para evitar los efectos regresivos que generan los tributos ambientales, se pueden establecer exenciones y deducciones, inspiradas en el principio de capacidad económica⁵⁴. Aunque la relación directa de estas medidas fiscales con la protección del medio se encuentra en su utilización, en el seno de tributos tradicionales, para incentivar comportamientos favorables al medio. Tema que plantea su compatibilidad tanto con el principio de igualdad tributaria, habiendo el *Conseil Constitutionnel*, Sentencia n. 2000-441, reconocido en vía de principio la conciliación entre la función incentivadora de los comportamientos favorables al medio y el principio de igualdad tributaria, así como con la prohibición de las ayudas de Estado en el Derecho comunitario –art. 107 TFUE–⁵⁵.

En efecto, las exenciones fiscales no pueden vulnerar los principios fiscales europeos, como el de no discriminación, que actúan como restricciones con independencia de la finalidad ambiental. Circunstancia diferente son las ayudas

de Estado, que aunque se proyectan sobre los instrumentos tributarios (Sentencia TJCE de 22 de diciembre 2008, C-487/06P, *British Aggregates c. Comisión* de la Comunidad y Reino Unido), la doctrina del TJUE sobre ayudas de estado ha defendido siempre que no son ayudas de Estado las medidas que constituyan excepciones al tributo ambiental cuando están justificadas por la naturaleza y la estructura general del sistema en que se incluye⁵⁶. A esto no se opondría la nueva normativa comunitaria sobre ayudas de Estado para la tutela del ambiente, partiendo del presupuesto de que las ayudas de Estado, en determinadas condiciones, no sólo “permiten corregir los fallos del mercado, mejorando su funcionamiento y reforzando la competitividad”, sino que “pueden contribuir a promover el desarrollo sostenible”⁵⁷.

La Comisión, en la Comunicación de 2008 sobre Ayudas de Estado, muestra la voluntad de utilizar el instrumento fiscal –incentivos y exenciones– para preservar el medio. La crisis económica del 2008 ha modificado profundamente la política de ayudas de Estado y ha empujado a la Comisión a dar vida a un régimen temporal facilitador de las mismas; entre ellas las ambientales, en aras de relanzar la economía. La crisis y el Tratado de Lisboa no podían dejar de influir en la disciplina de las ayudas de estado, permitiendo incrementar la utilización de las ayudas ambientales de forma compatible con los principios comunitarios fiscales⁵⁸; al exigirse para su compatibilidad con el mercado común, con el Derecho comunitario, su establecimiento por un periodo de 10 años cuando la Comisión considere que, valorados sus efectos en el ámbito de los sectores económicos implicados, son necesarias u proporcionales.

En definitiva, el análisis de fiscalidad ambiental en los países europeos nos ha permitido conocer algunas de las soluciones aportadas por la doctrina europea a los complejos problemas de técnica jurídica que presenta esta parte del Derecho Tributario. ☒

51 Vid. ALFANO, R.: ob. cit., passim.

52 VERRIGNI, C.: “La rilevanza del principio comunitario “chi inquina, paga” nei tributi ambientali”, ob. cit., pág. 1627.

53 Vid. IFS -institute for Fiscal Studies-, Green Budget, 2007, en www.ifs.org.uk, pág. 11; “Environmental Taxation” (di B. Etheridge –A. Leicester), pág. 214; GLAISTER S., GRAHAM D.; Road Pricing in Great Britain: Winners and Losers – Technical Report, London, Imperial College, 2006, passim.

54 Vid. ALFANO, R.: ob. cit., passim.

55 Vid. RENARD, G.: Les règles communautaires en matière d’aides d’état et la fiscalité, L’Harmattan, Paris, 2005, passim; GEFFROY, J.B. “Le cadre communautaire des aides d’Etat. Du long fleuve tranquille du régime des aides d’Etat au choc de la crise”, RFFP, núm. 109/2010, passim.

56 Vid. MENGOZZI, P.: “La giurisprudenza europea in materia di tributi ambientali”, en *L’imposizione ambientale nel quadro del nuovo federalismo fiscale* (a cura di ANTONINI, L.) Jovene editore, 2010, pág. 63 y ss.

57 Vid. Comisión Comunidad Europea Disciplina comunitaria sobre las ayudas de Estado para la tutela ambiental, Comunicación de 1 de abril de 2008, núm. 2008/C82/01.

58 Vid. ALFANO, R.: “Agevolazioni fiscali in materia ambientale e vincoli dell’Unione europea” Rasegna Tributaria, núm., 2/2011, passim.