

El Vidrioso Acomodo de los Tributos Ambientales al Principio de Capacidad Económica

Cristóbal José Borrero Moro*

"Entendiendo el contexto actual, donde los problemas ambientales cobran relevancia en el escenario político y legislativo, el autor realizó un estudio de la manera de entender la justicia tributaria, donde la capacidad económica se relativizó -pero sin desaparecer- para armonizarse con otros principios que permitan hacer frente a la crisis ambiental que se sirve."

Toda civilización no es, en esencia, más que una determinada ordenación de los comportamientos a la luz de unos principios determinados. De modo que la grandeza de cada civilización depende de la cualidad de los principios que la informa. Serán conocidas por sus grandes obras de ingeniería, por su arte, por sus restos arqueológicos, pero tras ellos subyacen sus verdaderas entrañas: una determinada ordenación social, que las hizo posible, y determinaron su importancia. Ordenación que se contiene en Códigos, en los que se expresan los principios y las reglas ordenadoras de los comportamientos humanos. Reglas y Códigos que conforman del DERECHO, pilar de la civilización. De ahí que ocuparse de la difusión y modernización del DERECHO es preocuparse por NUESTRA CIVILIZACIÓN. Es hacer SOCIEDAD. Por lo que en estas fechas, en la que conmemoramos el vigésimo aniversario de la ASOCIACIÓN CIVIL DERECHO Y SOCIEDAD, quiero mostrar mi reconocimiento a esta loable labor."

Introducción

Los hombres, como seres vivos, desenvolvemos nuestra vida en un entorno natural; estamos integrados en la Naturaleza. Los seres humanos, por tanto, necesitamos el medio para poder sobrevivir. No podemos prescindir del medio. Estamos inmersos en él, si prescindimos del mismo, estamos prescindiendo de nosotros; si lo

degradamos, nos estamos degradando a nosotros mismos. En definitiva, la protección del medio aparece como un presupuesto esencial de la propia supervivencia humana y, por ende, de sus actividades, entre las que se encuentra la económica.

Hoy día, la degradación del medio es un problema grave de la humanidad. Y aunque la cuestión no es nueva, sí se presenta cualitativamente distinta al poner en peligro la preservación de la vida sobre la Tierra. Su gravedad se manifiesta con mayor intensidad, si cabe, al analizar su origen: el deterioro ambiental viene unido al desarrollo de la civilización. El hombre, en su intento de dominar el medio, ha acabado tiranizándolo. Su egoísmo, sin fin, ha ignorado las reglas de la Naturaleza. Erigiéndose, de esta forma, en responsable de la degradación ambiental, tanto por su propia existencia, como por su actitud ante el Planeta. Esta circunstancia hace que el problema ambiental se haya instalado en nuestro mundo con aires de permanencia.

Su gravedad, la imposibilidad de que se solucione espontáneamente, así como su origen: el comportamiento incontrolado de los seres humanos en relación con el medio, tanto en su vida particular, como en sus actividades económicas, hacen necesaria la intervención pública. También exigida desde la

* Profesor Titular de la Universidad de Valencia.

perspectiva económica con base en la teoría de las externalidades, que alude a la contaminación como una externalidad negativa, provocada por la utilización del medio natural en los procesos productivos sin coste alguno, al ser considerados los recursos naturales bienes libres. De ahí la necesidad, desde la perspectiva económica, de intervenir en la economía imponiendo un precio a dichos bienes, con el fin de internalizar dichas externalidades negativas, al obligar al contaminador a soportar todas las consecuencias de su comportamiento económico. Haciendo realidad el principio "quien contamina, paga".

Dado el problema ambiental, la necesidad de intervención pública en defensa del medio, se materializa a través del Derecho, como principal instrumento de ordenación de los comportamientos humanos, que hace suyo el principio "quien contamina, paga", incorporándolo al Ordenamiento jurídico. En este marco, los ordenamientos jurídicos se hacen eco del problema ambiental, tanto en Constituciones, como en Tratados supranacionales (Unión Europea), erigiendo al medio como bien jurídico protegido e imponiendo, consecuentemente, a los poderes públicos –legislativo fundamentalmente– la adopción de medidas –leyes básicamente– para su preservación.

Ahora bien, la naturaleza compleja del problema ambiental exige una respuesta integral del Derecho, ya que no existe un instrumento jurídico apto, por sí solo, para resolverlo plenamente. No obstante, la ineficacia de los instrumentos jurídicos empleados tradicionalmente en la preservación del medio, la necesidad de financiar proyectos ambientales en el marco de unas haciendas públicas deficitarias, así como de modular los comportamientos en torno al medio, explican, actualmente, la decidida apuesta del legislador por las medidas tributarias ambientales, que han mostrado cierta eficacia en la resolución del problema ambiental; aunque, en ningún caso, debe perderse de vista ni su naturaleza complementaria de otros instrumentos jurídicos, ni la supeditación de su eficacia a la concreta configuración de las normas tributarias.

El Derecho tributario, ante el problema ambiental, aporta los instrumentos jurídicos que le son propios: el tributo ambiental y la exención ambiental. El tributo ambiental coadyuva a la protección del medio, por un lado, imputando al contaminador los costes ambientales provocados por su comportamiento, generando unos ingresos, que se afectan, generalmente, a la realización de la política ambiental; y, por el otro, desincentivando la realización de dichos comportamientos ambientales contaminantes, gravando fiscalmente su realización, respecto de aquellas no contaminantes, que no tienen que soportar carga tributaria alguna. Por su parte, la exención ambiental se establece, en el seno de tributos, con la finalidad de incentivar comportamientos favorables al medio, como la inversión en instalaciones ambientales,

mediante el expediente de asociar jurídicamente en el seno del tributo dicho comportamiento, que constituye el presupuesto de hecho de la exención, con un efecto reductor, total o parcial, del importe del tributo a pagar.

La exención ambiental no presenta particularidad, salvo en el comportamiento incentivado, de naturaleza ambiental, respecto de otras exenciones con finalidad extrafiscal. Es decir, su establecimiento obedece a principios distintos al de capacidad económica; en nuestro caso, el principio ambiental, que impone el incentivo de aquellos comportamientos favorables al medio, sin tener en cuenta el principio de capacidad económica, cuyo cumplimiento debe realizarse en el marco global del tributo en el que se inserta la exención ambiental.

Por el contrario, el tributo ambiental presenta importantes problemas de articulación técnica, derivados de su exigencia de acomodarse al principio "quien contamina, paga"; en aras de alcanzar los fines de financiación de las políticas ambientales y de modulación de los comportamientos en pro de la defensa del ambiente. El cumplimiento de estos fines justifica el establecimiento del tributo como técnica jurídica de intervención ambiental; de ahí la necesaria articulación del tributo con base en el principio "quien contamina, paga". Abogar, hoy día, por la respuesta fiscal al problema ambiental con base en cualquier otro principio de justicia, el principio de capacidad económica, plenamente constitucional, significa renunciar al poder desincentivador de los tributos ambientales, tan necesario en el marco de la realidad ambiental actual.

"El Derecho tributario, ante el problema ambiental, aporta los instrumentos jurídicos que le son propios: el tributo ambiental y la exención ambiental."

La Precisa Articulación Jurídica del Tributo Ambiental de Acuerdo con las exigencias del Principio "Quien Contamina, Paga"

El tributo ambiental se paga por contaminar; esto es, se articula básicamente de acuerdo con el principio "quien contamina, paga". Con base en su articulación técnica, imputa su carga tributaria a los contribuyentes en función de sus costes ambientales provocados y no en virtud de su capacidad económica. Así, dos sociedades con iguales beneficios netos pueden ser llamadas a contribuir por un tributo ambiental de manera radicalmente distinta. Incluso, pueden llegar a contribuir, con base en un tributo ambiental, en función inversamente proporcional a la renta obtenida, si la primera la obtiene apenas sin contaminar, mientras

que la segunda la obtiene a costa de contaminar mucho.

Así, se sujeta a gravamen las actividades contaminantes –consumo, emisiones o vertidos contaminantes–, realizadas en el territorio de aplicación del tributo, y a los sujetos contaminadores –titulares de las industrias contaminantes, titulares de los inmuebles desde los que se generan aguas residuales o residuos sólidos, etc.–; el importe del tributo se determina en función de la intensidad contaminante de la actividad, ya que la base imponible viene determinada por la medida de la actividad contaminante –unidades de producto contaminante consumidas, metros cúbicos de agua residual vertida o toneladas de gases contaminantes emitidos, etc.–, y el tipo de gravamen se establece de acuerdo con los costes ambientales que se quieren imputar a los contaminadores o con el desincentivo que se pretende producir en éstos; eximiéndose de gravamen, total o parcialmente, por ejemplo, a los pequeños contaminadores o a aquellos que adopten medidas anticontaminantes; exigiéndose al contaminador, como resultado de dicha articulación jurídica, una cuota tributaria expresiva de la contribución al sostenimiento de los gastos públicos por contaminar.

En este sentido, el tributo ambiental se concreta, básicamente, en la imposición de una carga tributaria sobre aquellos actos, hechos o actividades, económicos o realizados desde elementos patrimoniales, que degradan el medio y en función de la degradación ambiental provocada. Esta circunstancia desemboca, generalmente, en un incremento de la imposición sobre dichos actos, hechos o actividades, configurados como presupuestos de hecho de los tributos ambientales, ya que la carga tributaria impuesta por el tributo ambiental se suma a la, generalmente, existente con base en los tributos tradicionales, basados principalmente en el principio de capacidad económica. Consecuentemente, estas actividades contaminantes sobre las que recaen el tributo ambiental deben soportar, pues, una presión fiscal mayor que aquellas actividades del mismo sector económico que no provoquen perjuicios al medio. De modo que el tributo ambiental, por un lado, imputa los costos ambientales provocados por determinadas actividades, de naturaleza económica, o realizadas desde elementos patrimoniales, entre sus provocadores; y, por el otro, desincentiva dichos comportamientos degradantes del medio. Desarrollando tanto una labor de prevención, tratando de anteponerse a la producción del perjuicio ambiental, a través de la disuación de los comportamientos contrarios al medio, como de restauración del medio, financiando actividades de mejora del medio.

La articulación técnica de los tributos ambientales con base en el principio “quien contamina, paga” posibilita

que dichos tributos puedan provocar determinados efectos regresivos en el ámbito de los contribuyentes sobre los que inciden. Así, los tributos ambientales, que recaen sobre el consumo contaminante de bienes de primera necesidad –agua–, así como aquellos que gravan actividades económicas contaminantes en las que se producen una traslación económica de la cuota, afectando a bienes con amplia incidencia sobre las economías domésticas –electricidad–, suelen provocar efectos regresivos.

Los tributos que recaen sobre el consumo inciden sobre manifestaciones indirectas de capacidad económica; por ello no tienen en cuenta la capacidad económica global del sujeto pasivo, ni siquiera de modo aproximado, tan solo aquella que se manifiesta de forma indirecta con la realización del gasto de una renta. Además, al incidir sobre bienes básicos de consumo, los efectos regresivos se materializan en el hecho de que el coste de la protección ambiental recae más que proporcionalmente sobre las personas con menores posibilidades económicas. Esto mismo sucederá en los casos de tributos que gravan actividades económicas de amplia incidencia sobre las economías domésticas y se produzca traslación económica de las cuotas. En ambos casos, ya directa, o indirectamente, se produce un socavamiento de la fuerza económica de los sujetos pasivos contaminadores con pocos recursos, pudiendo llegar a vulnerar las exigencias de justicia con las que se debe actuar el deber de contribuir; concretamente aquellas promovidas por el principio de capacidad económica.

En este sentido, hay que tener en cuenta que los tributos ambientales suelen incidir sobre materias imposables gravadas por los grandes tributos tradicionales; por lo que los tributos ambientales suelen implicar un incremento de las detracciones fiscales sobre las mismas materias imposables. Situación que se agrava si tenemos en cuenta que nos estamos refiriendo, en muchos casos, al gravamen de bienes de primera necesidad: agua electricidad, etc., cuyo disfrute son presupuestos del desarrollo de una vida digna en el marco de nuestra sociedad. Dichos tributos tendrán efectos mucho más pernicioso en los hogares de baja renta que en los de mayor nivel de renta. Por ello, en los hogares con escasos recursos el impacto de la tributación ambiental, como serían los casos de los tributos sobre la energía y el consumo de agua, puede producir importantes efectos regresivos.

Esta incidencia de la tributación ambiental sobre los más desfavorecidos se aleja de la idea de justicia conforme a la cual se debe contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, ya que pone en duda que los gravámenes exigidos a determinados ciudadanos, caracterizados por rentas bajas, se acomode a la existencia de fuerza económica efectiva para hacerles frente sin mermar su existencia conforme a los dictados constitucionales, esto es, se acomoden al

principio de capacidad económica.

El Principio de Capacidad Económica como Mínimo Lógico Exigible

La justicia tributaria no se identifica exclusivamente con el principio de capacidad económica. Éste deja de ser criterio, exclusivo y excluyente, de justicia tributaria. Existen otros principios materiales de justicia, además del principio de capacidad económica, que integran el contenido de la justicia tributaria conforme a la cual se debe actuar el deber de contribuir. En este marco, el principio de capacidad económica se relativiza, debiéndose coordinar con el resto de principios constitucionales que conforman la idea de justicia que informa el deber de contribuir, sobre todo con el principio de igualdad¹.

Así las cosas, salvada la exigencia esencial que se deriva del contenido del principio de capacidad económica, la contribución al sostenimiento de los gastos públicos mediante un sistema tributario justo exige tener en cuenta otra serie de principios y criterios constitucionales que precisan la idea de justicia, que informa el deber de contribuir. En este contexto jurídico, "es constitucionalmente posible que el legislador tributario, al regular cada figura impositiva, otorgue preeminencia a otros valores o principios, respetando en todo caso, los límites establecidos por la Constitución." (Sentencia del Tribunal Constitucional -en adelante STC- 221/1992, de 11 de diciembre, F.J. 5º, anteriormente, STC 37/1987, de 26 de marzo, F.J 13º). En nuestro caso, es constitucionalmente posible que el legislador tributario, al regular un tributo con fines ambientales, otorgue preeminencia al principio "quien contamina, paga," siempre que respete el contenido esencial, irrenunciable, del principio de capacidad económica. De ahí, la necesidad esencial de fijación de dicho contenido.

Al respecto, el contenido y la función del principio de capacidad económica se reducen notablemente. Actualmente, este principio brilla con una luminosidad menor, aunque su luz sigue siendo imprescindible para guiar la construcción de un sistema tributario justo. El principio de capacidad económica establece una exigencia lógica que se concreta en la conexión ineludible del deber de contribuir con manifestaciones de fuerza económica sobre las que fundamentar el mismo. El principio de capacidad económica se configura como "el mínimo lógico exigible" de toda imposición. Así, en relación con cada uno de los tributos, el principio de capacidad económica debe estar siempre presente, aunque tenga distinta proyección, según los casos, bien positiva, configurando el presupuesto de hecho y la estructura cuantitativa del tributo, bien negativa, impidiendo que el tributo recaiga sobre situaciones en las que el sujeto esté privado de fuerza económica para responder a la exacción coactiva en la que se concreta aquél.

El principio de capacidad económica exige, pues, la conexión ineludible del tributo con manifestaciones objetivas de riqueza, como substrato de toda imposición. Ahora bien, dicha conexión no siempre se manifiesta de modo expreso en el diseño del hecho imponible del tributo. De hecho, "el legislador puede configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones extrafiscales" (STC 37/87, de 26 de marzo, -FJ 13º-). No obstante, eso no significa que el hecho imponible, del cual se hace depender el nacimiento de la obligación tributaria principal, no se conecte con manifestaciones objetivas de fuerza económica. La explicación se encuentra en el diseño del tributo, concretamente en la definición del hecho imponible que se realiza, en estos supuestos, de modo incompleto, exigiéndose la conexión del mismo con otros elementos del tributo, que sí incorpora dicha conexión con manifestaciones de fuerza económica, para así tener una acabada comprensión del presupuesto de nacimiento de la obligación tributaria principal. Es decir, la articulación técnica del tributo debe revelar el engarce del deber de contribuir con manifestaciones reales ciertas y objetivas de fuerza económica. En otras palabras, el principio de capacidad económica no exige, en todo caso, que el presupuesto de hecho del tributo exprese la manifestación de fuerza económica objeto del tributo, pero tampoco permite que se puedan tipificar hechos imposables no reveladores de fuerza económica, aunque dicha revelación nazca de la conexión del mismo con otros elementos del tributo. En todo caso, dicha relación, hecho imponible - manifestaciones objetiva de fuerza económica, debe existir, deduciéndose bien de la configuración del presupuesto de hecho del tributo, en la generalidad de los casos o bien de su conexión con el resto de los elementos estructurales del tributo, en otros casos.

"Existen otros principios materiales de justicia, además del principio de capacidad económica, que integran el contenido de la justicia tributaria conforme a la cual se debe actuar el deber de contribuir."

Ahora bien, esta exigencia lógica del principio de capacidad económica, siendo imprescindible, no agota el contenido del mismo, ya que la conexión del tributo con manifestaciones objetivas de fuerza económica no garantiza, en todo caso, la aptitud subjetiva para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. No toda fuerza económica real, cierta y objetiva, es susceptible de ser gravada. Así, deberá excluirse de gravamen aquella parte de la riqueza que se destine a la atención de las necesidades vitales del sujeto y de los miembros familiares que dependan del mismo. Del mismo modo, el principio de capacidad económica,

1 Vid. LOZANO SERRANO, C.: Exenciones tributarias y derechos adquiridos, Tecnos, Madrid, 1988, p. 27

además de respetar la existencia de un mínimo vital, imposibilita que el tributo agote la riqueza imponible sobre la que recae. Desde esta perspectiva, el principio de capacidad económica incorpora el contenido del principio de no confiscatoriedad. El principio de capacidad económica se erige, pues, en el máximo imponible, que junto al mínimo lógico imponible configuran los límites imposables. Éstos se predicen, básicamente, respecto de cada figura tributaria, aunque en este marco sus exigencias son distintas, según se proyecten sobre tributos fundamentales definidores de la estructura del sistema tributario, donde tendrá una especial intensidad, o sobre el resto de tributos, menos definidores del sistema tributario, en cuyo ámbito su influencia será más laxa.

Este contenido del principio de capacidad económica lo configura como cualidad subjetiva del obligado tributario. En virtud del cual, no basta la conexión del tributo con una fuerza económica objetiva, sino que la misma debe revelar una aptitud subjetiva del obligado tributario. Y esta aptitud no se deduce perfectamente del tributo concreto, sino del sistema tributario en su conjunto, que incide sobre el obligado tributario. Para garantizar esta correspondencia esencial para el cumplimiento del principio de capacidad económica no sólo basta con el hecho de que el tributo recaiga sobre manifestaciones objetivas de fuerza económica, sino que, además, el sistema tributario debe incidir sobre cada uno de los contribuyentes "de acuerdo con su capacidad económica". No obstante, ante los insuperables problemas de articulación que presenta dicha exigencia en relación con el sistema tributario, las exigencias del principio de capacidad económica como cualidad subjetiva se ha pretendido hacer realidad en cada tributo, individualmente considerado. En este ámbito, su cumplimiento exige introducir, en la medida de lo posible, mecanismos de subjetivización del gravamen en todos aquellos tributos en los que el principio de capacidad económica se proyecta como límite negativo, cumpliendo ese mínimo lógico exigible, entre ellos los ambientales. Esta exigencia reclama una articulación técnica de dichos tributos previsor de aquellas situaciones en las que el contribuyente, pese a realizar el hecho imponible del tributo, no es apto para contribuir, total o parcialmente, al sostenimiento de las cargas públicas, por ejemplo, porque a pesar de generar residuos sólidos, no ha obtenido rentas en dicho período impositivo.

Articulándose dichos mecanismos técnicos de personalización del gravamen, básicamente, mediante el establecimiento de exenciones, de deducciones de la cuota, de deducciones por doble imposición, etc., que permiten al contribuyente eludir el pago del tributo en los casos en los que no tenga efectivamente aptitud para acudir al levantamiento de las cargas públicas, o bien acomodar, en la medida de lo posible, el gravamen a su capacidad económica. Esta exigencia general es particularmente predicible respecto de los tributos ambientales, cuya articulación

básica de acuerdo con el principio "quien contamina, paga", exige su acomodo al principio de capacidad económica, entendido no sólo como límite negativo, sino también como cualidad subjetiva del obligado tributario en referencia al obligado tributario.

El Vidrioso Acomodo de los Tributos Ambientales al Principio de Capacidad Económica

Ciertamente, el tributo ambiental se articula, legítimamente, de acuerdo con las exigencias del principio "quien contamina, paga". Ahora bien, su naturaleza tributaria impide su articulación técnica de acuerdo con el resto de principios de justicia que informan el deber de contribuir, significadamente el principio de capacidad económica, como mínimo lógico exigible. Éstos constituyen su cauce. El diseño del tributo ambiental dentro de los márgenes marcados por dichos principios garantiza su desembocadura en el mar sereno de la justicia constitucional. El desbordamiento de dicho cauce supone para la norma jurídica tributaria una catástrofe jurídica: su inconstitucionalidad.

En este sentido, el principio de capacidad económica, como principio ordenador inexcusable del tributo, siquiera sea como límite negativo, exige que el pago de todo tributo se realice, exclusivamente, en el marco de situaciones que revelen que se tiene fuerza económica para ello. De ahí que sea preceptivo el acomodo del tributo ambiental a su contenido, aunque éste se ordene principalmente, como presupuesto para la consecución de su finalidad ambiental, con base en el principio "quien contamina, paga". La integración de ambos principios en los tributos ambientales presenta aspectos vidriosos, tanto en sí mismos considerados, como en su proyección a los elementos del tributo.

Así, en relación con la integración de ambos principios, por una parte, se defiende que la contaminación es una manifestación de capacidad económica, como afirma el Tribunal Constitucional, cuando entiende que la capacidad para afectar el medio es una nueva modalidad del principio de capacidad económica – Sentencia 289/2000-TC; y, por la otra, se defiende que ambos principios deben estar presente en la estructura del tributo ambiental, de modo que se sujeten a gravamen exclusivamente aquellas situaciones contaminantes, realizadas desde manifestaciones de riqueza –industrias, inmuebles, consumos, etc.–, y se tengan en cuenta dichas manifestaciones en la determinación de la cuota.

Mientras que en relación con la articulación del tributo ambiental, se ponen de manifiesto, como consecuencia de la confluencia de ambos principios, diversos problemas a la hora de construir los elementos del tributo; siendo los más relevantes los siguientes.

En primer lugar, en relación con la materia imponible, los tributos ambientales, al informarse

en el principio de capacidad económica como límite negativo, recaen sistemáticamente sobre las mismas realidades económicas que los tributos tradicionales y estructuradores del sistema tributario, aunque en función de diversas incidencias sobre el medio: vertidos de agua contaminantes, emisiones contaminantes, ocupación del espacio, etc., provocando una sobreimposición de dichas manifestaciones de riqueza, susceptibles de agotar su fuerza económica para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Siendo necesario activar el principio de capacidad económica como cualidad subjetiva para evitar vulneraciones del mismo como consecuencia de una acumulación de tributos -entre ellos los ambientales- que incidan sobre las mismas manifestaciones de riqueza. Así, por ejemplo, sería necesario que los tributos ambientales incorporasen deducciones fiscales en previsión de situaciones de contaminación, que no fuesen acompañadas de manifestaciones de riqueza.

En segundo lugar, en relación con el hecho imponible, el principio de capacidad económica no configura, principalmente, el mismo, sino que se proyecta sobre dicho elemento como límite negativo; esto es, impide que el tributo ambiental recaiga sobre situaciones no reveladoras de fuerza económica. Ahora bien, ¿cómo se materializa dicha exigencia? El presupuesto de hecho de dichos tributos suele configurarse con base en actos, hechos o actividades degradantes del medio, si bien, en algunos casos, dichas situaciones aparecen conectadas en el marco de dicho presupuesto a manifestaciones de fuerza económica, mientras que en otros, el hecho imponible del tributo se limita a configurarse con base en dichas situaciones degradantes sin contemplar expresamente su conexión con manifestaciones de fuerza económica, como fuente de la obligación tributaria principal.

En el primero de los casos expuestos, la configuración del presupuesto de hecho se ajusta perfectamente a las exigencias del principio de capacidad económica como límite negativo, ya que recae sobre situaciones contaminantes derivadas de actividades, hechos o actos reveladores de la existencia de fuerza económica. Ciertamente, las situaciones de degradación ambiental no son, como es obvio, en sí mismas consideradas, renta o riqueza. Sin embargo, al ser consecuencia del desarrollo de un proceso productivo, de un gasto de renta o de la ocupación de un inmueble, y al ser contemplada esa conexión en el hecho imponible del tributo ambiental, su diseño se ajusta a las exigencias del principio de capacidad económica, como mínimo lógico exigible, ya que se configura con base en la conexión expresa entre las situaciones de degradación ambiental y los índices de fuerza económica, materializados tanto en los elementos patrimoniales que conforman la actividad económica, en la actividad económica en sí misma considerada, en el valor de la producción y comercialización de sus productos, en la titularidad o arrendamiento de un inmueble, como en

el gasto de una renta.

En el segundo de los supuestos, el hecho imponible del tributo ambiental se diseña con base en el vertido o la emisión degradante del medio, en sí mismos considerados, sin mayor relación con actividad económica, consumo u elemento patrimonial, que revele la existencia de fuerza económica en la realización de dicha actividad contaminante. Ciertamente, el tributo, ambiental o no, no puede ignorar la ineludible conexión que debe darse entre imposición y fuerza económica, so pena de incurrir en inconstitucionalidad por violación del principio de capacidad económica. Ante esta exigencia, una parte de la doctrina trata de salvarla a través de la consideración de la contaminación, el vertido o el deterioro ambiental, como manifestaciones o índices de capacidad económica.

Nosotros, por contra, tratamos de salvarla afirmando que el presupuesto de hecho, en estos casos, no se define de modo acabado. Por ello, es necesario engarzar su contenido con el resto de la estructura del tributo. La conexión del tributo con manifestaciones de fuerza económica no se materializa en la configuración del hecho imponible, sino a través del engarce de su presupuesto de hecho -emisiones y vertidos contaminantes, deterioro del medio, etc.- con la estructura del tributo, donde sí se contemplan las manifestaciones objetivas de fuerza económica -elementos patrimoniales, actividades económicas, consumo- o se alude implícitamente a las mismas. En este marco, se verifica nítidamente la conexión entre el contenido propio del hecho imponible del tributo ambiental y las actividades económicas, consumos o elementos patrimoniales, desde los que se realizan dichas actividades contaminantes, salvando las exigencias del principio de capacidad económica, al menos, como límite negativo.

Así, su articulación, generalmente, teniendo en cuenta consideraciones extrafiscales de naturaleza ambiental y no el principio de capacidad económica, recae sobre aquellos actos, hechos, situaciones o actividades degradadoras del medio, que se produzcan en conexión con manifestaciones de riqueza; aunque en ocasiones dicha ineludible conexión entre el hecho imponible y las manifestaciones de fuerza económica se proyectarán al resto de elementos del tributo. Así, el tributo, configurado de acuerdo con el principio "quien contamina, paga", grava aquellas actividades degradantes de trascendencia económica o realizadas desde elementos patrimoniales. Además, solo puede sujetarse a gravamen aquellas situaciones contaminantes realizadas en el territorio de aplicación del tributo, esto es, en el territorio en el que el poder tributario, que establece el tributo ambiental, ejerce su poder, y no las realizadas fuera del mismo, sobre las cuales carece de eficacia los actos del poder tributario.

En tercer lugar, en relación con el contribuyente, el

principio “quien contamina, paga” exige, igualmente, que la cualidad de contribuyente en los tributos ambientales recaiga sobre la persona física o jurídica, pública o privada, o ente de hecho, que realiza la actividad económica o sea titular de los elementos patrimoniales, desde donde se afecte negativamente al medio. No debemos olvidar que en la realización de una actividad económica degradante o en la realización de la misma desde elementos patrimoniales, existe un comportamiento del sujeto que provoca una serie de costes sociales y que se traducen en la obligación de pagar un tributo, al asociarse a actividades o elementos reveladores de cierta fuerza económica objetiva. Dicho contribuyente es el realizador de dicha situación perjudicial para la sociedad y, además, es el único sujeto con posibilidades de alterarla de modo positivo para el medio. Por otra parte, en aquellos supuestos en los que se quiere sujetar a gravamen el consumo contaminante y, por razones de gestión, se establece como contribuyente al productor o distribuidor del producto contaminante, es preceptivo establecer la obligación del contribuyente de repercutir la cuota tributaria al consumidor contaminante.

En cuarto lugar, en relación con la base imponible, no todos los comportamientos actúan del mismo modo con el principio “quien contamina, paga”, sino que el presupuesto de hecho es susceptible de realizarse con diversa intensidad, de ahí que la base imponible deba medir la intensidad con la que se realiza dicho presupuesto de hecho, cuantificando la contaminación que en cada caso concreto se produce. Lo cual exige su configuración con base en el principio “quien contamina, paga”, de acuerdo con la exigencia de congruencia entre la base imponible y el hecho imponible. Ahora bien, la debida congruencia de la base imponible, llamada a medir, en consonancia con la definición del hecho imponible, la actividad contaminante, puede desvirtuarse tanto por la propia articulación de la base imponible, al definirse con base en la actividad contaminante, genéricamente considerada –emisión contaminante, etc.-, con independencia de sus componentes –CO₂, etc.-; como por el método objetivo de determinación de la base imponible –determinar el vertido contaminante en función del agua consumida-, ante las dificultades de gestión del método de estimación directa –determinar el vertido efectivamente realizado-.

En quinto lugar, en relación con el tipo de gravamen, la proyección de sus funciones de imputación de costes sociales y de desincentivación presenta extraordinaria dificultad, por la falta de parámetros fiables para embridarlos dentro de los principios de

“quien contamina, paga” y de capacidad económica, quedando, en buena medida, a criterio del legislador, su determinación siempre dentro de los principios de justicia que informan el deber de contribuir.

En sexto lugar, finalmente, en relación con la cuota tributaria, en tanto que expresión de una estructura jurídica que presenta dificultades de acomodo a las exigencias del principio de capacidad económica, se plantean, por un lado, su naturaleza sancionadora, que debe ser rechazada, si dicho tributo ambiental respeta las exigencias de dicho principio, aunque sea como límite negativo, y, por el otro, sus efectos regresivos, al exigir su pago más el sacrificio a las rentas bajas que a las altas, cuestión que podría minimizarse con la proyección del principio de capacidad económica como cualidad subjetiva.

Conclusiones

El tributo ambiental es ante todo un tributo. De ahí que su afán por coadyuvar a la protección del medio sólo sea admisible en el marco de los parámetros de justicia tributaria. Siendo el más relevante, por ineludible, por estar en la naturaleza de las cosas, el principio de capacidad económica, que exige la contribución al sostenimiento de los gastos públicos sólo en los casos de existencia de una fuerza económica subjetiva apta para ello. Fuera de esta idea de justicia, el tributo no puede coadyuvar a la protección del medio, ya que no sería un tributo, sino otra cosa, ajena al deber de contribuir. Por tanto, los tributos ambientales sólo pueden coadyuvar a la realización de sus fines en el marco de los límites nítidos e infranqueables que impone el principio de capacidad económica.

El Derecho positivo nos muestra continuos ejemplos de tributos ambientales articulados, exclusivamente, de acuerdo con las exigencias del principio de capacidad económica como límite negativo, atendiendo a sus exigencias como mínimo lógico exigible. Es decir, nos muestra tributos ambientales articulados –sujeción y cuantificación- sobre realidades degradantes conectadas a manifestaciones de fuerza económica, en tanto que se realizan en el seno de una actividad económica o desde un elemento patrimonial concreto, aunque dichas realidades económicas no determinan ni la sujeción, ni el importe del gravamen.

Circunstancia que evidencia un claro desajuste con las cabales exigencias del principio de capacidad económica, en tanto que cualidad subjetiva del obligado tributario. De ahí el necesario esfuerzo en alcanzar este objetivo ineludible de justicia tributaria.