

Fiscalidad y medioambiente: estado de la cuestión (II)

Tax system and Environment: state of affairs (II)

Alberto MUÑOZ VILLARREAL
Abogado
Socio de Muñoz Arribas Abogados, S.L.P.

Resumen: Tras analizar, en un trabajo previo, los tributos de intervención económica como instrumentos económicos en la gestión ambiental, entendido esto como el empleo del tributo para fines distintos del recaudatorio, el presente trabajo tiene por objeto analizar la imposición medioambiental en España.

Abstract: After analyze, in a previous work, the taxes of economic intervention as economic instruments in the environmental management, understood this as the employment of the tax for ends different from the fiscal, the environmental imposition and his intensification with purpose of intervening, the present work has for object analyze the environmental imposition in Spain.

Palabras claves: Medioambiente, Extrafiscalidad, Tributos, Tasas.

Keywords: Environment, Extra use of tax system, Taxes, Rates.

Sumario:

I. Tributos Medioambientales.

1.1. Tipología de tributos medioambientales.

1.1.1. Función a la que responde la fiscalidad ambiental.

II. La Tributación y el medioambiente en España.

2.1. Impuestos.

2.1.1. Tasas y Contribuciones especiales.

III. Conclusiones.

IV. Bibliografía.

Recibido: junio de 2013.

Aceptado: septiembre de 2013.

I. TRIBUTOS MEDIOAMBIENTALES

Para calificar un tributo como ecológico debe atenderse a su estructura, de modo que en ella se refleje la finalidad de incentivar la protección del medio ambiente. En la configuración de los tributos ecológicos debemos reflexionar, desde esta perspectiva, sobre cuál es la posibilidad, de entre las que ofrece nuestro sistema tributario, más conveniente para la consecución de los fines medioambientales. Un primer punto de análisis sería el de determinar el índice económico más adecuado para ser gravado. Renta, patrimonio y consumo, son los índices económicos objeto de tributación, el llamado objeto-material del tributo. De ellos, sólo el tráfico de bienes parece ser un índice adecuado para la tributación ambiental, ya que es el único a través del cual se puede encontrar relación directa entre una actividad contaminante y una manifestación de capacidad económica, fundamentando así el establecimiento de un tributo. Los otros dos índices pueden ser tenidos en cuenta, ocasionalmente, dentro de algunos de los elementos del tributo, originando desgravaciones o recargos, o considerando en el hecho imponible o en la base, etc., pero no fundando una figura tributaria.

Sin embargo, hemos de tener en cuenta las posibilidades que ofrece el Derecho dentro del ordenamiento tributario para el uso de los tributos con finalidad extrafiscal. La propia Ley General Tributaria establece que los impuestos podrán cumplir finalidades más allá de la simplemente recaudatoria. Esta idea adopta carta de naturaleza definitivamente con la STC 37/87, que entiende que la capacidad económica presente en los tributos puede serlo de forma potencial, asumiendo la finalidad extrafiscal primordial que puede darse en algunos tributos. La finalidad extrafiscal consistirá en la consecución de alguno de los objetivos del ordenamiento jurídico político; se justifican así indistintamente tributos de control o tributos incentivadores.

Sin entrar ahora en el debate sobre la extrafiscalidad o sobre este concepto lato de capacidad económica, podemos afirmar la posibilidad de establecer una figura tributaria cuya finalidad no sea recaudatoria, sino que responda a la finalidad de incentivar conductas tendentes a la conservación, en sentido

amplio, del medio ambiente. Debemos recalcar que es la finalidad incentivadora del respeto al medio ambiente lo que caracteriza al tributo como ecológico o medio ambiental, y no la eventual afectación de los recursos obtenidos a sufragar determinados gastos de carácter medio ambiental. La Ciencia Económica no acepta la afectación de los tributos porque ocasiona distorsiones en los mecanismos de toma de decisiones, perjudicando la eficiencia del mercado. Desde la perspectiva del Derecho tributario sabemos que rige un principio general de no afectación de los ingresos públicos, excepcionalmente únicamente por ley. Más aún, la afectación de lo recaudado a una finalidad determinada es algo ajeno a la estructura del tributo o a su naturaleza; incide en el Derecho del Gasto Público, pero no en el del Ingreso Público o Tributario.

Tributo ecológico sería entonces aquella prestación pecuniaria de Derecho público dirigida a ordenar las conductas de productores y consumidores que afectan al medio ambiente. Para ello, el tributo se estructuraría de tal forma que, respetando el principio de capacidad económica, tuviera presente en su estructura las realidades ambientales que se pretenden proteger.

También pueden aparecer los denominados elementos tributarios ambientales. En los tributos de carácter general pueden recogerse determinadas medidas concretas que sirven a los objetivos de protección del medio ambiente, como desgravaciones, tipos reducidos, etc. Incluso puede suceder que un tributo o una de las medidas que conforma el régimen de un tributo produzcan una reacción en los obligados tributarios que repercuta en un mayor respeto al medio ambiente; tributos con fines fiscales, pueden tener legítimamente un efecto extrafiscal.

Probablemente la opción más viable de cara al futuro, sea la de introducir el interés ambiental dentro del ordenamiento tributario. Manteniendo el sistema fiscal se deberá introducir elementos tributarios de carácter ambiental en los grandes tributos de carácter general, y estructurar otros tributos de carácter especial o que no son muy justificables desde la perspectiva de los principios jurídico tributarios, en concreto el de capacidad económica, como tributos ambientales, modificando su estructura para hacerlos acordes con esta categoría.

1.1. *Tipología de tributos medioambientales*

A) Impuestos

Según la doctrina tradicional, la nota característica del impuesto es que su supuesto de hecho no conlleva contraprestación alguna; en consecuencia, sus elementos cuantitativos deben establecerse en función de la capacidad económica

del contribuyente, con independencia del coste de una concreta intervención pública. El Tribunal Constitucional ha señalado que la calificación de un tributo como tasa o como impuesto no es disponible para el legislador, sino que la estructura de la que dote al tributo determinará su naturaleza jurídica (STC 296/1994).

Ya hemos indicado que esto no es incompatible con la presencia de impuestos extrafiscales, cuya estructura responde no a fines fiscales, sino de ordenamiento, siempre que el fin que se persiga tenga relevancia constitucional, y, según la jurisprudencia constitucional, se grave una cierta capacidad económica (capacidad relativa o renta potencial, según la STC 37/1987). Algún autor considera más adecuado establecer un control de proporcionalidad (idoneidad del impuesto para conseguir el fin extrafiscal; lesión mínima del principio de capacidad económica; ponderación del bien ambiental conseguido y de la lesión de la capacidad económica).

El hecho imponible de los impuestos ambientales lo constituyen las actividades que directa o indirectamente deterioren el entorno. Pero surge la duda de si las actividades prohibidas pueden estar sujetas a un impuesto ambiental. En principio, las conductas que deterioren irreversiblemente el medio ambiente deberían estar prohibidas, en función del texto del artículo 45 de la Constitución. Algún autor ha argüido que deben gravarse indiscriminadamente las actividades lícitas y las ilícitas, ya que en caso contrario se concedería un trato privilegiado al sujeto infractor. Sin embargo, parece que sólo cabe el gravamen sobre la contaminación permitida; lo contrario supone una sanción objetiva de muy dudosa constitucionalidad. Los hechos imponibles que se configuren podrán gravar la fabricación o adquisición de bienes que pueden degradar la naturaleza, así como sus procesos tecnológicos de producción; también se podrán gravar los vertidos realizados en el medio hidráulico, las emisiones contaminantes a la atmósfera, las descargas de residuos sólidos en el suelo y el volumen de ruido generado por las distintas maquinarias.

La base imponible ha de ser la medida del daño ambiental que se pretende evitar; por eso es criticable el Impuesto balear sobre Instalaciones que inciden en el medio ambiente, que tiene una base monetaria que no se relaciona en absoluto con la actividad gravada. Se debe tener en cuenta que la finalidad del impuesto es evitar la contaminación, por lo que los sistemas de estimación objetiva han de basarse en elementos que incentiven la reducción de la contaminación, como el tipo de instalaciones, o de materias primas utilizadas en los procesos productivos. En caso contrario, el impuesto no superará el test de idoneidad. Además debe ofrecerse al sujeto pasivo la posibilidad de tributar en el régimen de estimación directa.

El tipo de gravamen no ha de hacer prohibitivas las emisiones gravadas, pues en tal caso debería establecerse una sanción, y no un impuesto. El sujeto sometido al impuesto debería ser, en virtud del principio quien contamina paga, aquel sobre el que tenga mayor incidencia el incentivo fiscal; en todo caso, esto no obliga al legislador a establecer un sistema de repercusión legal del impuesto.

B) Tasas.

Desde la perspectiva de la fiscalidad ambiental, podemos distinguir entre las tasas por prestación de servicios ambientales y las tasas por el aprovechamiento especial de los bienes ambientales. Las tasas por prestación de servicios ambientales podrían tener efectos incentivadores si se crean nuevos servicios de protección ambiental de elevado coste o si se refleja en su importe el diferente coste del servicio en función de las conductas más o menos contaminantes (distinta tasas por recogida de basuras en función de su depósito en contenedores diferenciados). El precio de la tasa encontraría su límite en el coste del servicio, lo que según la interpretación del Tribunal Supremo se vincula a la recaudación total de la tasa y no a cada cuantía individual, por lo que podría imponerse tarifas progresivas.

La exigencia de tasas por aprovechamiento de los bienes ambientales resulta clara en el caso de que estemos ante bienes de dominio público, con independencia de que puedan articularse como impuestos. Pero es más difícil justificar esta exigencia en el caso de que los bienes ambientales sean de titularidad privada. La denominada nueva concepción del dominio público (haz de potestades en defensa del interés común) permitiría entender que ha existido una demanialización implícita de todos aquellos bienes sometidos por la ley a un específico control administrativo, permitiendo la exigencia de tasas por el aprovechamiento de estos bienes. Esta posición no ha sido asumida por el Tribunal Constitucional.

Sin llegar a asumir los postulados de esa posición, podría asumirse que los bienes ambientales, con independencia de su titularidad, están vinculados a fines de preservación que garanticen su disfrute por las generaciones futuras. Esta vinculación se fundamenta en el artículo 45 de la Constitución, aunque su desarrollo concreto corresponda al legislador. En la medida en que se tolere un aprovechamiento especial de los bienes ambientales que suponga un cierto deterioro, puede exigirse una tasa correspondiente al importe de los costes sociales que su producen o (si tales costes son imposibles de medir) a la utilidad del sujeto contaminante, equivalente a los costes de evitar la contaminación; esta idea se refuerza si la vinculamos al principio quien contamina paga.

1.1.1. Función a la que responde la fiscalidad ambiental

La fiscalidad ambiental debe ser comprendida dentro de un movimiento de pensamiento tendente a la introducción del componente económico para la protección de los recursos naturales. El objetivo es preservar el medio, para lo cual existen distintos caminos. Básicamente, podemos hablar de dos: por un lado, prevenir el perjuicio ambiental; por el otro, restaurar, los perjuicios ambientales producidos. La fiscalidad ambiental, ante estas técnicas permite la realización de dos funciones: incentivar aquellos comportamientos respetuosos con el medio y así prevenir la degradación ambiental y redistribuir los costes de la política ambiental entre los sujetos provocadores de los mismos.

La función incentivadora previene la degradación ambiental. La función redistributiva contribuye a la financiación de la política ambiental desarrollada por las Administraciones públicas. No obstante, es posible que la política ambiental se materialice bien en actuaciones de prevención, bien en actuaciones de restauración.

Básicamente los tributos ambientales se fundamentan, en el principio “quien contamina paga”. El tributo articulado con base en dicho principio tiene potencialidad para cumplir tanto la función desincentivadora, como la redistributiva. En España la mayor parte de los tributos se encaminan, principalmente, a la financiación de la política hidráulica (cánones de saneamiento, canon de infraestructuras hidráulicas¹, cánones de vertidos, etc.), redistribuyendo los costes de dicha política entre los sujetos provocadores de la misma con base en una idea de justicia conmutativa. Básicamente, es la falta de recursos públicos para afrontar dicha política, la causa de su establecimiento. Sin embargo, estos tributos llevan a cabo también una función incentivadora o desincentivadora, según se ponga el acento en la adquisición de nuevas tecnologías menos contaminantes o en la reducción de la producción degradante, respectivamente. Esta función, importante también, cumple una función secundaria, puesto que la legislación presta mayor atención a las exigencias de financiación de la política hidráulica aunque no impide que en otros tributos dicha función sea principal.

Existen tributos fundados en el principio “quien contamina paga”, que tienen potencialidad para racionalizar determinados consumo, como el Impuesto especial de hidrocarburos (en adelante IEH). Su objetivo primordial es evitar un consumo desmesurado de recursos naturales escasos y contener los efectos que dicho consumo supone. No obstante a través de la obtención de recursos se

¹ Art 7.1 de la Ley 5/1990, de 9 de marzo, de infraestructuras Hidráulicas de Cataluña, modificada parcialmente por la Ley 13/1994, de 28 de diciembre y Ley 17/2001, de 31 de diciembre.

materializa este objetivo. Se puede aludir, en este sentido, al anteriormente citado IEH. Este se articula con la intención de desarrollar ambas funciones, aunque su articulación no agota todas las posibilidades que ofrece su establecimiento.

Igualmente existen tributos que responden a una mera función de financiación. La diferencia con los tributos anteriores está en el hecho de que estos se podrían articular en función del principio de capacidad económica. La función de incentivo pierde aquí toda su virtualidad. Hoy en día, no obstante, su articulación técnica responde, de manera principal, al principio “quien contamina paga”. Estos tributos son los indicados para introducir el principio de capacidad económica, más ajustado a las directrices constitucionales, como criterio de justicia.

Por último, existen tributos que se fundamentan en la preservación del medio y se revelan como tributos dirigidos a obtener recursos para atender las necesidades públicas. En el marco de los tributos se establecen exenciones ambientales. Su presupuesto de hecho se conecta con un comportamiento acorde con el medio. La técnica se concreta en la prevención de los problemas ambientales.

II. LA TRIBUTACIÓN Y EL MEDIOAMBIENTE EN ESPAÑA

En el sistema fiscal español, los tributos se establecen a escala estatal, regional o local. En el ámbito estatal, la fiscalidad verde está representada sobre todo por impuestos especiales, como los que recaen sobre los hidrocarburos, y por un variado conjunto de incentivos fiscales a las empresas para la protección del medio ambiente. En el ámbito local, con limitada capacidad legislativa, la fiscalidad ecológica se centra en las tasas y contribuciones sobre alcantarillado, depuración de aguas residuales y recogida, tratamiento y eliminación de residuos sólidos urbanos.

En la normativa estatal, no se ha establecido ningún impuesto con una finalidad básicamente medioambiental, sin embargo eso no significa que dentro de la misma, no se pueda encontrar el argumento medioambiental. En mi opinión, dicho argumento, se ha incluido en la legislación sobre aguas, sobre la renta y sobre el consumo, en la normativa referente al Régimen Económico-Fiscal de Canarias y en las disposiciones que regulan los impuestos locales.

Hasta el momento, es en el ámbito de las Comunidades Autónomas (en adelante CC.AA) donde más se está legislando en materia tributaria a favor del medio ambiente. Esta normativa incluye sus propios tributos, algunos incentivos introducidos en los impuestos cedidos. Por el contrario la figura

del recargo sobre impuestos estatales con un objetivo medio ambiental, todavía no ha sido utilizada.

Por lo que se refiere a los tributos propios, las CCAA han creado varios tributos que afectan a materias muy diversas. Dentro de estos, algunos recaen sobre elementos medio ambientales como el agua, la atmósfera, o el suelo a través de los residuos.

2.1. *Impuestos*

Los impuestos de acuerdo con la definición del artículo 2 de la Ley General Tributaria (en adelante LGT) «son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente». Parecen pues la figura tributaria más conveniente de cara a poder afrontar un problema, como es el del medioambiente² con un carácter global, dado que solo están condicionados por la existencia de un índice de capacidad económica. Es preciso por ello, analizar cómo debería estructurarse un impuesto de tales características, para lo cual estudiaremos los diferentes elementos constitutivos del mismo.

Conforme al artículo 20 de la LGT, el hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal. Los impuestos con un carácter medioambiental primordial, son de naturaleza muy diferente pero pueden agruparse en dos grandes categorías siguiendo a la Comisión Europea³: las exacciones sobre emisiones, que son impuestos que o bien están directamente relacionados con la contaminación real o estimada que se provoque, tanto si las emisiones son a la atmosfera, al agua o al suelo, o bien están en relación con la producción de ruido; y las exacciones sobre productos, que se aplican a materias primas y productos intermedios y a productos finales de consumo.

El hecho imponible debe ser coherente con el presunto fin que el tributo persiga⁴, en este caso, la mejora del medio ambiente. Por eso la articulación del hecho imponible exige que este se configure de acuerdo con la degradación

² SERRANO ANTÓN, F., «Justificación Técnico Jurídica de los impuestos medioambientales», en *Fiscalidad ambiental*, Madrid 1998, pp. 313-326.

³ GARCIA-INÉS, M., J., «La fiscalidad medioambiental en el marco comunitario: referencia especial a España», en *Revista valenciana de economía y hacienda*, (Valencia) 14-1 (2007) 139-161.

⁴ AIZEGA ZUBILLAGA, J., M., *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, Bilbao 2001, p. 87.

medioambiental que se produce⁵. Para lo cual, los impuestos más adecuados son los impuestos sobre emisiones, ya que permiten conocer, al menos teóricamente de donde procede la misma y quienes han sido sus causantes. Aunque también tiene sus inconvenientes.

En primer término, la gestión del impuesto no es sencilla, ya que requiere de procedimientos de medición y control de las emisiones contaminantes que sean eficientes, lo que supone unos costos muy importantes, y la determinación del daño ocasionado por las mismas, para después establecer el tipo de gravamen apropiado.

En segundo término, como señala Vaquera García, no se está grabando ninguna manifestación directa de riqueza⁶. No obstante las emisiones son consecuencia de la realización de actividades, que indirectamente reflejan capacidad económica. Sin olvidarnos que lo importante es que con dicho impuesto se consiga el fin que se persigue con su implantación: la reducción de la contaminación que originen dichas emisiones.

En tercer término, el hecho imponible debe configurarse en el marco de la actividad contaminante permitida. Algo difícil de cumplir por estos impuestos, debido a que la normativa administrativa frecuentemente suele fijar unos límites máximos de emisión, cuyo incumplimiento originaría una infracción.

En cuarto término, los impuestos sobre emisiones actúan una vez que se ha producido la contaminación o el daño medioambiental.

Ante las dificultades de la implementación de estos impuestos, la alternativa podría ser gravar los productos, bien en el proceso productivo o bien los bienes de consumo final. Siendo esta una buena opción, cuando la medición y control de las emisiones suponga un coste elevado, y pueda configurarse el hecho imponible del impuesto.

Según el artículo 35 de la LGT, son obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias. Siendo el sujeto pasivo de acuerdo con el artículo 36 de LGT, el obligado tributario que, según la ley debe cumplir las obligaciones formales inherentes a la misma, sea como contribuyente o como sustituto del mismo.

⁵ BORRERO MORO, C., J., *La tributación ambiental en España*, Barcelona 1998, p. 114.

⁶ VAQUERA GARCÍA, A., *Fiscalidad y medio ambiente*, Valladolid 2005, pp.142-143.

Por tanto, de acuerdo con el principio de “quien contamina paga”, el sujeto pasivo será la persona física o jurídica y la entidad que realiza la actividad degradante. De forma que la obligación de pagar el tributo recaerá sobre el responsable de la degradación medioambiental. Atendiendo a los diferentes hechos imposables de los impuestos se pueden configurar los sujetos pasivos de los mismos.

La determinación de la cuantía de los impuestos corresponde al legislador. Este puede optar bien por determinarla directamente: impuestos de cuota fija; bien por fijarla indirectamente: impuestos de cuota variable. Los impuestos de cuota fija tienen a favor su simplicidad. Pero son contrarios al principio de “quien contamina paga”, que exige modular la carga tributaria en función de la intensidad con que se realiza el hecho imponible, lo que desvirtúa al mismo tiempo su función de incentivo.

De acuerdo con el artículo 50 de la LGT, la base imponible es la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible. De modo que la base imponible tiene que estar en relación con el hecho imponible⁷.

En cuanto a los impuestos sobre productos, la base imponible podría consistir en una proporción de su precio de adquisición o coste de producción, que exprese la cantidad que, respecto al valor total del bien, supongan los componentes del mismo que sean perjudiciales para el medio ambiente. De forma que guarde una relación lo más estrecha posible entre el consumo o producción de dicho bien y los perjuicios que cause. Otra posibilidad podría ser configurar la base imponible en relación al número de productos fabricados o consumidos, ya que revelan aunque sea indirectamente, el efecto contaminante de los mismos.

Por lo que se refiere a los impuestos sobre emisiones, la base imponible tendría que consistir en una magnitud no monetaria, de manera que la reducción del daño medioambiental por el sujeto pasivo suponga una disminución de su carga tributaria.

El problema que supone esta forma de determinación de la base imponible es el de su medición. No obstante, el artículo 50 de la LGT reconoce diferentes métodos de determinación de la base imponible: la estimación directa, la estimación objetiva y la estimación indirecta.

⁷ GONZALEZ MENDEZ, A., «La configuración y determinación de la base imponible de los impuestos sobre las emisiones atmosféricas contaminantes y la medida del daño ambiental», en *Revista Impuestos* (Madrid), año 16, núm. 2 (2000) 305-330.

Con carácter general, conforme a dicho artículo, las bases imponibles se determinaran a través del método de estimación directa. Método que de acuerdo con el artículo 51 de la LGT, podrá utilizarse por el contribuyente y por la Administración tributaria de acuerdo con lo dispuesto con la normativa de cada tributo. A estos efectos, la Administración tributaria utilizara las declaraciones o documentos, justificantes y datos consignados en libros y registros comprobados administrativamente, justificantes y datos que tengan relación con los elementos de la obligación tributaria.

Sin embargo, en ocasiones no es posible conocer de manera directa la degradación medioambiental, y hay que acudir al método de estimación objetiva previsto en el artículo 52 de la LGT, mediante la aplicación de las magnitudes, índices, módulos o datos previstos en la normativa propia de cada tributo, que tendrá en todo caso carácter voluntario.

En todo caso, la determinación de los criterios objetivos de cuantificación deberá guardar relación con la actuación degradante, de forma que constituyan un incentivo a reducir la contaminación. En último término, con carácter subsidiario, cuando la falta de presentación de las declaraciones o la presentación de declaraciones incompletas o inexactas, o cuando los obligados ofrezcan resistencia, excusa o negativa a la actuación inspectora o incumplan sustancialmente sus obligaciones contables o registrales, o la desaparición o destrucción, aun por causa de fuerza mayor, de los libros y registros contables o los justificantes de las operaciones anotadas en los mismos, las bases o rendimientos se determinaran en régimen de estimación indirecta utilizando para ello cualquiera de los siguientes medios o varios de ellos conjuntamente: a) aplicando los datos y antecedentes disponibles que sean relevantes al efecto; b) utilizando aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de los bienes y de las rentas, así como de los ingresos, ventas, costes y rendimientos que sean normales en el respectivo sector económico, atendidas las dimensiones de las unidades productivas que deban compararse en términos tributarios; y, c) valorando las magnitudes, índices o datos que concurran en los respectivos obligados tributarios, según los datos o antecedentes que se posean en supuestos similares o equivalentes, como recoge el artículo 53 de la LGT.

El método de estimación indirecta, debería utilizarse con las debidas cautelas a la hora de proceder a la determinación de la base imponible, ya que los medios previstos en la normativa legal se alejan de los datos reales. Siendo la tarifa a tenor del segundo párrafo del apartado segundo del artículo 55 de la LGT, el conjunto de tipos de gravamen aplicables a las distintas unidades o tramos de base liquidable de un tributo. De acuerdo con lo expuesto, en el supuesto de bases imponibles no monetarias, el tipo de gravamen tiene que

ser específico. Aunque sería conveniente que además fuese gradual, de forma que incentive a reducir la contaminación. Y en el caso de bases imponibles monetarias, el tipo de gravamen tiene que ser porcentual, y a ser posible progresivo, para desincentivar las conductas más perjudiciales con el entorno natural.

Para finalizar, en el apartado tercero del artículo 55 de la LGT se prevé la posibilidad de la aplicación de un tipo cero, así como tipos reducidos o bonificados. El tipo cero supone que no haya deuda tributaria, mientras que los tipos reducidos entran dentro del ámbito de los beneficios fiscales.

En los tributos de cuota fija, conforme al apartado primero del artículo 56 de la LGT, la cuota íntegra se determina según una cantidad fija señalada al efecto, y en los de cuota variable aplicando el tipo de gravamen a la base liquidable.

Una vez establecida la cuota íntegra, de acuerdo con el apartado cuarto del artículo 56, en su caso, será necesario conforme con la ley de cada tributo, aplicar sobre la cuota íntegra las deducciones, bonificaciones, adiciones o coeficientes previstos, que dará como resultado la cuota líquida. En base a los objetivos concretos que haya previsto el legislador, en cada caso, debidamente fundamentados, y que supondrá para el obligado tributario una disminución de la cuantía normal de la carga tributaria. Para acabar, a tenor del apartado sexto del artículo 56, hay que hacer mención a la cuota diferencial, que es el resultado de minorar la cuota líquida en el importe, en su caso, de las deducciones pagos fraccionados, retenciones ingresos a cuenta y cuotas, conforme a la normativa de cada tributo.

2.1.1. Tasas y Contribuciones especiales

De acuerdo con el artículo 2 de la LGT, las tasas son tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieren, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado. De modo que el fundamento principal de las tasas es el de contribuir a los costes⁸ que le supone a la administración las actividades que realiza por lo que no es una figura apropiada para fomentar cambios de comportamiento. A pesar de lo cual, puede incorporar una función

⁸ PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario*, Pamplona 2011 p. 112.

incentivadora, según el hecho imponible de estas en particular, la utilización del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público.

Por lo que respecta a las tasas por prestaciones de servicios, aunque el importe de las mismas no puede exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate o, en su defecto, del valor de la prestación recibida, dentro de dicha limitación se pueden utilizar para incentivar o desincentivar aquellas conductas que sean perjudiciales para el medio ambiente.

En el caso de las tasas por la realización de actos administrativos, a pesar de que estén sujetas a las mismas limitaciones que las tasas anteriormente citadas, podrían estructurarse de tal forma que el coste administrativo de la actuación administrativa estuviese en función de la incidencia medioambiental de la actividad, teniendo en cuenta la mayor peligrosidad medioambiental y el deterioro en el medio ambiente que pueda originar.

Por último, las tasas por la utilización del dominio público aunque deben fijarse tomando como referencia el valor de mercado correspondiente o el de la utilidad derivado de aquella, y solo pueden establecerse sobre bienes de dominio público, pueden ser usadas como instrumentos para desincentivar actividades dañinas para el medio.

Las contribuciones especiales son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos. Su finalidad es por tanto que el particular beneficiado por una actuación administrativa contribuya a costear la misma, no persiguiendo ningún cambio de su conducta.

Aunque las contribuciones especiales constituyen un tributo que puede establecerse tanto en el ámbito estatal, como en el orden autonómico, el ámbito propio de las contribuciones especiales en el orden local, y dentro de él, el municipal. Por ello, es preciso hacer referencia a la normativa local. En la legislación local la base imponible está constituida como máximo, por el 90% del coste que la entidad local soporte por la realización de las obras o por el establecimiento o ampliación de servicios.

Además de esta limitación, dentro de las reglas a seguir para distribuir la base imponible entre los sujetos pasivos, no se encuentran referencias a la conducta y relación de los sujetos con la naturaleza, con lo cual difícilmente pueden servir para modificar los comportamientos contrarios al medio ambiente

por parte de los mismos. A pesar de lo dicho hasta el momento de las contribuciones, parece que sería posible una con cierto carácter medioambiental si la obra o establecimiento de servicio tiene un efecto positivo para el medio.

III. CONCLUSIONES

1. El problema del medio ambiente es un problema de carácter global, que requiere por lo tanto de actuaciones globales. Por ello, es muy importante que las medidas que se lleven a cabo encuentren el mayor consenso posible en los diferentes países. En este sentido es muy importante la tarea que está llevando a cabo la Unión Europea, aunque sea a un nivel regional.
2. Para afrontar dicho problema, es imprescindible la conjunción de diferentes mecanismos, entre los cuales se encuentran los tributos, aprovechando las virtudes de cada uno de ellos.
3. El fenómeno de la extrafiscalidad tiene que dejar de ser visto como algo extraño a la realidad tributaria. La utilización de la técnica tributaria como instrumento de intervención, es un mecanismo más a disposición de los organismos públicos que hay que aprender a aprovechar.
4. Como todo instituto jurídico los tributos también tienen sus propias limitaciones, que no difieren mucho dependiendo del tipo de uso que se haga con los mismos. A este respecto, la utilización de la institución tributaria con un objetivo extrafiscal tiene que ejercerse respetando el ordenamiento jurídico vigente.
5. Sobre las exigencias derivadas de los principios tributarios la única diferencia reseñable es que para hacer compatible el principio de capacidad económica con el uso extrafiscal de la tributación, se hace necesario flexibilizar dichas exigencias respecto de este principio tributario, ya que de lo contrario no sería posible llegar a una solución.
6. Por lo que se refiere al respecto del ordenamiento jurídico comunitario, es de destacar que las exigencias derivadas de dicho respeto suelen ser menores cuando se trata de medidas tomadas en materia medioambiental.
7. La cuestión medioambiental día a día está adquiriendo una mayor relevancia, hasta el punto de que algunos son partidarios de una reforma fiscal que gire sobre el medio ambiente. Sin embargo, opino que la variable medioambiental debe tenerse en cuenta a la hora de legislar en materia tributaria, pero no debe ser el referente sobre el que pivote la misma.

IV. BIBLIOGRAFÍA

- AIZEGA ZUBILLAGA, J., M., *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*, Bilbao 2001.
- BORRERO MORO, C., J., *La tributación ambiental en España*, Barcelona 1998.
- GARCÍA-INES, M., J., «La fiscalidad medioambiental en el marco comunitario: referencia especial a España», *Revista valenciana de economía y hacienda* (Valencia), 14-1 (2007) 139-161.
- GONZÁLEZ MÉNDEZ, A., «La configuración y determinación de la base imponible de los impuestos sobre las emisiones atmosféricas contaminantes y la medida del daño ambiental», en *Revista Impuestos* (Madrid), año 16, núm. 2, (2000) 305-330.
- MUÑOZ VILLARREAL, A., «Principios rectores de los tributos medioambientales», en *Tributación ambiental y Hacienda Locales*, Madrid, 2011, pp. 105-115.
- PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario*, Pamplona 2011.
- SERRANO ANTÓN, F., «Justificación Técnico Jurídica de los impuestos medioambientales», en *Fiscalidad ambiental*, Madrid 1998, pp. 313-326.
- VAQUERA GARCÍA, A., *Fiscalidad y medio ambiente*, Valladolid 2005.