

## JOSÉ ANTONIO CHAMORRO Y ZARZA

Abogado por la Universidad de Salamanca.  
Profesor de Derecho Tributario de la Universidad de Salamanca, España.

El derecho de los ciudadanos a disfrutar de un ambiente natural sano ha devenido en las décadas más recientes en uno de los llamados "*derechos sociales de última generación*". En nuestros días, son numerosos los países que prevén en sus Constituciones diferentes alusiones al medio natural o, en la expresión pleonástica, al medio ambiente.<sup>1</sup>

Tal circunstancia está presente de manera especial en aquellos textos constitucionales que han sido redactados o modificados en los últimos cuarenta años, sirviendo de ejemplo a tal fin varias Constituciones tanto europeas como iberoamericanas. En el primer caso, además de la Constitución española de 1978, recogen referencias de distinta índole al ambiente natural o "*medio ambiente*" las de Finlandia, Países Bajos, Portugal o

1 Sobre la redundancia de la expresión "*medio ambiente*" Ver: MARTÍN, R. El ambiente como objeto de derecho. *Derecho y Medio Ambiente*. MOPU, Madrid, 1981, p. 21. NIETO, S. *La ley del solar común*. Colex, Madrid, 1993, p. 43. BAENA, A. Protección impositiva del medio natural. *NIJE*, No.122, 1995, p.11. ROSEMBUJ, T. Los tributos y la protección del medio ambiente. *Marcial Pons*, Madrid, 1995, p.27. VAQUERA, A. *Fiscalidad y medio ambiente*. Lex Nova, Valladolid, 1999, p. 26. o CHAMORRO, J. A. *La gestión integrada del sistema tributario en el Estado descentralizado español*. Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2003 p. 111.

Grecia;<sup>2</sup> por su parte, en el ámbito iberoamericano cabe citar, entre otros, los ejemplos de Argentina, Brasil, Colombia, Chile, Perú o Venezuela.<sup>3</sup>

El reconocimiento de un ambiente natural sano como derecho de los ciudadanos por parte de los ordenamientos jurídicos, ha conllevado, de igual forma, la instrumentación de un conjunto de competencias con la finalidad de delimitar el citado derecho mediante la protección del

ambiente natural. Y uno de los instrumentos con los que contarán los poderes públicos con este objetivo es el tributario.

La Constitución española de 1978, en la línea de otros textos de este rango, hace referencia en su artículo 45 al ambiente natural con los siguientes aspectos: Reconocimiento de un derecho de los ciudadanos a un ambiente natural sano; correlativo deber de conservarlo; mandato a los poderes

- 2 La Constitución de Finlandia establece en su artículo 14 a. lo siguiente:

*"Todos serán responsables de cuidar la naturaleza y su diversidad, así como del medio ambiente y del patrimonio cultural."*

*El Estado se esforzará en asegurar un medio ambiente saludable y para que cada uno tenga la posibilidad de participar en la adaptación de las decisiones sobre el medio ambiente en que viva."*

La Constitución de los Países Bajos establece, en su artículo 21, lo siguiente:

*"Las autoridades velarán por preservar la habitabilidad del territorio y proteger y mejorar el medio ambiente."*

La Constitución de la República portuguesa prescribe en su artículo 6 lo siguiente:

*"1. Todos tendrán derecho a un medio ambiente de vida humana, salubre y ecológicamente equilibrado y el deber de defenderlo."*

*2. Corresponde al Estado, mediante órganos propios y el recurso a iniciativas populares:*

*a) Prevenir y controlar la contaminación y sus efectos y las formas perjudiciales de erosión;*

*b) Ordenar y promover la ordenación del territorio, teniendo en consideración una correcta localización de las actividades, un desarrollo socioeconómico equilibrado y unos paisajes en equilibrio biológico;*

*c) Crear y desarrollar reservas y parques naturales y de recreo, así como planificar y proteger paisajes y lugares, de tal modo que se garantice la conservación de la naturaleza y la preservación de valores culturales de interés histórico o artístico;*

*d) Promover el aprovechamiento racional de los recursos naturales, salvaguardando su capacidad e renovación y la estabilidad ecológica."*

En fin, la Constitución de Grecia, en su artículo 24.1 ordena:

*"1. La protección del ambiente natural y cultural constituye un deber del Estado y un derecho de cada persona. El Estado está obligado a adoptar medidas especiales preventivas o represivas para la preservación del ambiente en el contexto del principio de desarrollo sostenible."*

*Los asuntos que pertenecen a la protección de bosques y extensiones forestales en general serán regulados por la ley. La compilación de un registro forestal constituye una obligación del Estado."*

*La alteración del empleo de bosques y extensiones forestales está prohibida, excepto donde el desarrollo agrícola u otros empleos impuestos para el interés público prevalecen en beneficio de la economía nacional."*

- 3 Los Textos constitucionales del ámbito iberoamericano también son pródigos, como se ha apuntado, en referencias a la materia, como ocurre con Argentina, Brasil, Colombia, Chile, Perú o Venezuela.

Argentina prevé lo siguiente en el artículo 41 de su Norma Fundamental:

*"Todos los habitantes gozan del derecho a un ambiente sano, equilibrado, apto para el desarrollo humano y para que las actividades productivas satisfagan las necesidades presentes sin comprometer las de las generaciones futuras, y tienen el deber de preservarlo. El daño ambiental generará prioritariamente la obligación de recomponer, según lo establezca la ley."*

*Las autoridades proveerán a la protección de este derecho, a la utilización racional de los recursos naturales, a la preservación del patrimonio natural y cultural y de la diversidad biológica, y a la información y educación ambientales."*

*Corresponde a la Nación dictar las normas que contengan los presupuestos mínimos de protección, y a las provincias, las necesarias para complementarias, sin que aquellas alteren las jurisdicciones locales."*

*Se prohíbe el ingreso al territorio nacional de residuos actual o potencialmente peligrosos, y de los radiactivos."*

públicos para custodiar, defender y restaurar los recursos naturales; y, en fin, previsión de medidas represivas tanto de índole administrativa como penal para quienes atenten contra el medio y los recursos naturales, estableciéndose la obligación de reparar el mal causado.<sup>4</sup>

Junto a este precepto es importante destacar que, dado que España se caracteriza por ser un Estado fuertemente descentralizado, las Comunidades Autónomas gozarán de facultades para establecer normas de protección del medio ambiente adicionales a las estatales por

virtud del artículo 149.1.23 de la Constitución, competencia recogida en los correspondientes Estatutos de Autonomía.

Respecto a los Estatutos de Autonomía, hay que tener en cuenta que algunos de ellos han sido objeto de reforma en los años 2006 y 2007; este es el caso de las Comunidades Autónomas de Andalucía, Aragón, Cataluña, Castilla y León, la Comunidad Valenciana y las Islas Baleares, cuyos Estatutos establecen un reconocimiento tajante del derecho de sus ciudadanos a gozar de un ambiente sano<sup>5</sup> y, por supuesto, asumen



Brasil hace lo propio en el artículo 225 de su Texto Constitucional:

*"Todos tienen derecho a un medio ambiente ecológicamente equilibrado, bien de uso común del pueblo y esencial para una sana calidad de vida, imponiéndose al Poder Público y a la colectividad el deber de defenderlo y preservarlo para las generaciones presentes y futuras. (...)"*

La Constitución de Colombia, en su artículo 79, reconoce este derecho en los siguientes términos:

*"Todas las personas tienen derecho a gozar de un ambiente sano. La ley garantizará la participación de la comunidad en las decisiones que puedan afectarlo. Es deber de Estado proteger la diversidad e integridad del ambiente, conservar las áreas de especial importancia ecológica y fomentar la educación para el logro de estos fines."*

En el caso de Chile, el artículo 19 de su Texto constitucional prescribe:

*"La Constitución asegura a todas las personas:*

*(...)*

*El derecho a vivir en un medio ambiente libre de contaminación. Es deber del Estado velar para que este derecho no sea afectado y tutelar la preservación de la naturaleza. La ley podrá establecer restricciones específicas al ejercicio de determinados derechos o libertades para proteger el medio ambiente; (...)"*

También Perú recoge en el artículo 2 de su ordenamiento constitucional un derecho de estas características:

*"Toda persona tiene su derecho:*

*(...)*

*A la paz, a la tranquilidad, al disfrute del tiempo libre y al descanso, así como a gozar de un ambiente equilibrado y adecuado al desarrollo de su vida. (...)"*

Finalmente, la República Bolivariana de Venezuela cuenta con un Capítulo de su Constitución dedicado a los Derechos Ambientales, con un reconocimiento explícito de este derecho en el artículo 127:

*"Es un derecho y un deber de cada generación proteger y mantener el ambiente en beneficio de sí misma y del mundo futuro. Toda persona tiene derecho individual y colectivamente a disfrutar de una vida y de un ambiente seguro, sano y ecológicamente equilibrado. (...)"*

#### 4 Artículo 45.-

*"1. Todos tienen el derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona, así como el deber de conservarlo.*

*2. Los poderes públicos velarán por la utilización racional de todos los recursos naturales, con el fin de proteger y mejorar la calidad de la vida y defender y restaurar el medio ambiente, apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva.*

*3. Para quienes violen lo dispuesto en el apartado anterior, en los términos que la ley fije se establecieron sanciones penales o, en su caso, administrativas, así como la obligación de reparar el daño causado."*

#### 5 Artículo 28 EAut Andalucía; artículo 18 EAut Aragón; artículo 23 EAut Islas Baleares; artículo 15 EAut Castilla y León; artículo 27 EAut Cataluña; artículo 17.2 EAut Comunidad Valenciana.

la competencia de protección del medio natural que ya recogían las redacciones precedentes<sup>6</sup>. Por el contrario, las Comunidades Autónomas que no han reformado sus Estatutos se limitan a asumir sin mayores matices la correspondiente competencia en materia de protección del medio ambiente.<sup>7</sup>

Por lo que se refiere a la utilización del tributo como herramienta apta para la protección del ambiente natural, es opinión común la admisión de los tributos como instrumentos que pueden tener otros propósitos distintos a los específicamente recaudatorios. Consecuentemente, no hay nada que oponer a su utilización en la protección del ambiente natural. De hecho, los pronunciamientos favorables en el sentido indicado no sólo se hallan presentes en las doctrinas científica<sup>8</sup> y constitucional<sup>9</sup> sino que también se han materializado en la propia legislación española.<sup>10</sup>

En el ámbito de la legislación debe señalarse que la mayor parte de los tributos con una fi-

nalidad protectora del medio natural han sido establecidos por las Comunidades Autónomas, y la razón es el escaso margen que el Estado ha dejado para el establecimiento de tributos "novedosos" por parte de aquellas Entidades territoriales.<sup>11</sup> No obstante, es justo reconocer también la existencia de motivos puramente protectores del ambiente natural, bien es verdad que más recientes en el tiempo, y que se reflejan en ciertas normas sectoriales como, por ejemplo, en la Ley 34/2007, del 5 de noviembre, de calidad del aire y protección de la atmósfera, cuyo artículo 25 establece que "*Las Administraciones Públicas promoverán, en el ámbito de sus competencias, el uso de la fiscalidad ecológica y de otros instrumentos de política económica ambiental para contribuir a los objetivos de esta Ley*".

El empleo del tributo con un objetivo preservador del medio natural parte de un principio económico, "quien contamina paga", aceptado de forma habitualmente unánime en todos los ámbitos, hasta el punto de que la normativa de la Unión Europea lo recoge de manera expresa en

6 Artículo 57.1 e) EAut Andalucía; artículo 75.3ª EAut Aragón; artículo 31.46 EAut Islas Baleares; artículos 70.1.35 y 71.1.7 EAut Castilla y León; artículo 144 EAut Cataluña; artículo 50.6 EAut Comunidad Valenciana.

7 Así los siguientes Estatutos: artículo 25.7 EAut Cantabria; artículo 32.7 EAut Castilla-La Mancha; artículo 27.7 EAut Comunidad de Madrid; artículo 27.30 EAut Galicia; artículo 31.12 EAut Islas Canarias; artículo 11.5 EAut Principado de Asturias; artículo 57 c) LOYARF Navarra; artículo 11.1 a) EAut País Vasco; artículo 11.3 EAut Región de Murcia; artículo Noveno.1 EAut La Rioja.

8 Y es que, como ya observó en su momento TIPKE "el moderno Derecho Tributario está concebido con una doble finalidad, ya que no sirve exclusivamente a la obtención de recursos, sino que, al mismo tiempo, persigue dirigir la economía y la redistribución de las rentas y de los patrimonios." Ver: TIPKE, Klaus, La Ordenanza Tributaria alemana de 1.977, REDF No. 14, p.360.

9 Por todas, vid. la STC 37/1.987, de 26 de marzo.

10 Concretamente el artículo 2.1 LGT:

"Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución."

Nótese el paralelismo con el texto del artículo 4 de la LGT 1983: "Los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumentos de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional."

11 Diferentes autores ya manifestaron en su momento el importante papel que podría desempeñar la imposición extrafiscal en el ámbito autonómico: CAZORLA, L. M. *Intendencia de la nueva Constitución en la legislación territorial tributaria*, Hacienda y Constitución. IEF, Madrid, 1979, p.773. CASADO, G. *El sistema impositivo de las Comunidades Autónomas*, IDR, Granada, en especial, 1981, pp.100 - 105. PALAQ, C. *La distribución del poder tributario en España*, CT, No.52, 1985, p.185. o ALONSO, L. M. *Los impuestos autonómicos de carácter extrafiscal*, Marcial Pons, Madrid, 1995 p. 9, entre otros.

el artículo 191.2 de la Versión Consolidada del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.<sup>12</sup>

Ahora bien, la aceptación del instituto tributario como mecanismo protector del ambiente natural no debe implicar una conformidad acrítica; pues cabe destacar una serie de aspectos que podrían matizar su casi indisputable bondad para el logro de aquel fin.

En primer lugar, hay que partir del hecho de que la expresión "medio ambiente" carece de un sentido unívoco,<sup>13</sup> aunque aquí se utiliza de acuerdo con la mayor parte de los tributos de esta naturaleza, esto es, en su significado más común y por tanto referido a la atmósfera, las aguas, la tierra o el paisaje.

En segundo término, no debe pasar desapercibido el hecho de que el ambiente natural puede verse afectado negativamente por actividades muy diversas, lo que implica que la adopción de medidas tributarias concretas deberán tener presentes tanto el sector económico o la actividad humana generadores del impacto ambiental como la naturaleza de este impacto.

Estos factores son muy importantes en el momento de optar por el instrumento tributario adecuado puesto que, si bien hay sectores donde es relativamente fácil establecer algún tipo de tributo - las tasas en el caso de las aguas residuales-, también hay otros en los que la protección del ambiente por medios tributarios es más dudosa, como podría ser el caso de la protección del paisaje.

Esté es el caso, por ejemplo, de la Ley 8/2009, del 22 de diciembre, por la que se regula el aprovechamiento eólico en Galicia y se crean el canon eólico y el Fondo de Compensación Ambiental: En el apartado I de su Exposición de Motivos, después de referirse a la instalación de aerogeneradores añade literalmente que:

*"Esta alteración ambiental de los perfiles de los horizontes, esta deseconomía, debe ser reparada mediante el establecimiento de una compensación en favor de las concretas áreas territoriales que soportan y sostienen la implantación de parques eólicos, resarcimiento que básicamente debe nutrirse de los ingresos generados por la institución de un tributo medioambiental denominado canon eólico (...)".<sup>14</sup>*

Fijar desde el punto de vista económico el daño ambiental causado por la alteración de los perfiles de los horizontes y proceder a su compensación concreta a través de los rendimientos obtenidos del tributo puede convertirse en un trabajo verdaderamente difícil.<sup>15</sup>

En tercer lugar, continuando con la norma recién citada, es necesario deliberar acerca de la contradicción que puede suponer la adopción de tributos protectores del medio natural cuando afectan a sectores que son objeto de fomento. No parece muy justo que se esté favoreciendo la producción de energía eléctrica a través de fuentes menos contaminantes como la eólica para, a continuación, establecer un tributo que grava el impacto paisajístico, inevitable por otro

12 Concretamente este precepto estableció lo siguiente:

*(...) "2. La política de la Unión en el ámbito del medio ambiente tendrá como objetivo alcanzar un nivel de protección elevada, teniendo presente la diversidad de situaciones existentes en las distintas regiones de la Unión. Se basará en los principios de coherencia y de acción preventiva, en el principio de conexión de los atentados al medio ambiente, preferentemente en la fuente misma, y en el principio de quien contamina paga. (...)". Ver: Diario Oficial de la Unión Europea-C de 30-3-2010.*

13 Véase PRADA, A. Aspectos filosóficos de la problemática ambiental. La protección fiscal del medio ambiente. Aspectos económicos y jurídicos. Marcial Pons, Madrid, 2002, pp.19-23.

Vid. los diferentes conceptos de esta expresión en MARTÍN, R. Tratado de Derecho Ambiental. Trivium, Madrid, 1991, pp. 80 y ss.

14 Boletín Oficial del Estado Nº 30, de 4 de febrero de 2010. La cursiva es nuestra.

15 Es interesante resaltar que el impacto visual de los aerogeneradores forma parte de la definición del hecho imponible del canon eólico previsto en la Ley a la que nos referimos y que viene determinado por el artículo 11 en las siguientes términos:

lado, de esas actividades.<sup>15</sup> Quizá otras figuras tributarias como la contribución especial o la tasa serían más adecuadas a tal fin.

En cuarto lugar, es sabido que la creación de tributos con la finalidad de la que tratamos aquí pretende el cambio de comportamientos,<sup>17</sup> ahora bien, no debe perderse de vista la naturaleza esencial de un tributo de cualquier género, incluido el de los tributos para la protección del ambiente: obtener recursos.<sup>18</sup> Esta cualidad no ha de desconocerse so pena de correr el riesgo de mutar la esencia de una institución para forzarla a efectuar funciones impropias<sup>19</sup> y para las que existen otros instrumentos: si se quiere evitar o sancionar una actividad nociva para el medio natural prohibase o aplíquese un régimen sancionador, no un tributo.

La Ley del Parlamento de Galicia 12/1995, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre Contaminación Atmosférica, en su Exposición de Motivos indica que:

*"Frente a la discontinuidad que conlleva el esquema prohibición-sanción, un gravamen sobre las emisiones permite actuar conti-*

*nuamente a lo largo de todo el recorrido, es decir, desde el inicio de las emisiones contaminantes, y puede hacerse, además, de forma progresiva, con lo que, en un primer tramo, el gravamen operará como un instrumento de recuperación de los costes que conlleva la política medioambiental y los correspondientes controles y, más adelante, se convierte en un auténtico instrumento regulador que favorecerá la limitación de las emisiones, como sucede con una sanción."*

Queda patente así la utilización de un instrumento tributario para obtener un efecto con resultados semejantes a los de una sanción.

Por último, no hay ningún inconveniente a aceptar que el tributo persiga objetivos reparadores o reconduzca conductas dárnicas desde el punto de vista ambiental siempre que no pierda de vista su carácter de medio para obtener recursos económicos.<sup>20</sup> Precisamente por ello, esta clase de tributos habrán de tener presentes los principios en materia tributaria y, si es posible que desconozcan en parte el principio de capacidad económica, en ningún caso podrá ser desconocido totalmente.<sup>21</sup>

<sup>15</sup> Constituye el hecho imponible del canon edílico la generación de afecciones e impactos visuales y ambientales adversos sobre el medio natural y sobre el territorio, como consecuencia de la instalación en parques edílicos de aerogeneradores afectos a la producción de energía eléctrica y situados en el territorio de la Comunidad Autónoma de Galicia. (...)”

<sup>16</sup> Véase, si no, la misma Exposición de Motivos de la Ley de Galicia 8/2009, ya citada, en cuyo tenor no caben dudas:

*"[...] La energía edílica, en su consideración de renovable, es decir, en su condición de energía procedente de una fuente inagotable, y en atención a su carácter de limpia, al no producir efectos contaminantes a la atmósfera, es un activo que debe ser impulsado/estimulado desde los poderes públicos. Que esto sea así no implica que su implantación sea totalmente inocua. (...)”*

<sup>17</sup> Véase por ejemplo, EMBID, A. *La fiscalidad ambiental y los principios de su régimen jurídico. Consideraciones específicas en el caso de las aguas continentales*. IAP, No. 148, 1999, p.66; MAGADÁN, M. y RIVAS, J. *Fiscalidad y medio ambiente en España*, 1ª ed. Septem Ediciones, Oviedo, 2003, p.8. FUENMAYOR, A. GRANELL, R. e HIGÓN, F. *Turismo sostenible y fiscalidad ambiental*. Boletín Económico de ICE, No. 2757, 2003, p. 35. ORDÓÑEZ, C. y RIVAS, C. *Tributación medioambiental: la experiencia andaluza*. Vol. VIII, RER, 2009, p. 272.

<sup>18</sup> Recuérdese el tenor del artículo 2.1 LGT: *"Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución."*

<sup>19</sup> En sentido muy similar VAQUERA. Op. Cit. p. 95.

<sup>20</sup> Hay que tener en cuenta que un tributo de estas características cuyo fin esencial sea la modificación de comportamientos puede conducir a la paradoja de que cuanto más efectivo sea menos recursos generará y, en ciertos casos, podrían reducirse los ingresos destinados a la reparación del medio natural. Vid.: MAGADÁN, M. y RIVAS, J. Op.cit. pp. 11-12 o FUENMAYOR, A. GRANELL, R. e HIGÓN, F. Op.cit. p. 37.

<sup>21</sup> PALLAO, C. *En torno a la jurisprudencia reciente del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria*. REDF, No. 59, 1988, p. 446.; VAQUERA Op. Cit. p. 95. u. ORÓN, G. *Fiscalidad ambiental: Lo ecotasa*. En: V Conferencias sobre Medio Ambiente. Medio Ambiente y Empresa. Comité Económico Social de la Comunitat Valenciana, 2002, p. 23.