

# DOCUMENTOS

**PRIMERA APROXIMACIÓN A LOS INCENTIVOS  
FISCALES PARA LA PROTECCIÓN DE LAS ESPECIES  
PROTEGIDAS EL CASO DEL ÁGUILA IMPERIAL**

Autor: *Juan Miguel Martínez Lozano*  
Dirección General de Tributos

DOC. N.º 15/10



INSTITUTO DE  
ESTUDIOS  
FISCALES

N.B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad de los autores, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

## ÍNDICE

AGRADECIMIENTOS

RESUMEN

PREÁMBULO, JUSTIFICACIÓN, ESQUEMA DEL TRABAJO Y MATERIALES

1. EL ÁGUILA IMPERIAL IBÉRICA (Aquila Adalberti)
  - 1.1. Características generales de la especie
  - 1.2. Problemas de conservación y medidas para su gestión
  - 1.3. Limitaciones a los usos y actividades
2. DERECHO Y BIODIVERSIDAD
  - 2.1. Conclusión
3. LA NORMATIVA MEDIOAMBIENTAL
  - 3.1. Derecho Ambiental de la Unión Europea
  - 3.2. El medio ambiente en nuestra Constitución
  - 3.3. Ley 42/2007, de 13 de diciembre, del Patrimonio Natural y de la Biodiversidad
  - 3.4. El medio ambiente en los Estatutos de Autonomía
  - 3.5. El Derecho ambiental local
  - 3.6. La cuestión de los incentivos
  - 3.7. Conclusiones
4. LA FISCALIDAD Y EL MEDIOAMBIENTE POSIBILIDAD DE CONJUNCIÓN NORMATIVA
  - 4.1. Fiscalidad y medioambiente en la normativa comunitaria
  - 4.2. Fiscalidad y medioambiente en la normativa interna estatal
  - 4.3. Fiscalidad y medioambiente en el derecho autonómico
  - 4.4. Fiscalidad y medioambiente en la tributación local
  - 4.5. Conclusión
5. LA FISCALIDAD AMBIENTAL EN GENERAL
  - 5.1. Idea general
  - 5.2. La fiscalidad ambiental como instrumentos económicos corrector de conductas dañinas
  - 5.3. La reforma fiscal verde
  - 5.4. La cuestión del principio de capacidad económica y la tributación ambiental
  - 5.5. Incentivos fiscales o subvenciones
  - 5.6. Conclusiones

## 6. GRAVÁMENES AMBIENTALES

- 6.1. Concepto de gravamen ambiental
- 6.2. El presupuesto de hecho en los gravámenes ambientales
- 6.3. El objeto de los gravámenes ambientales y sus finalidades
- 6.4. Doctrina del Tribunal Constitucional en materia de gravámenes ambientales autonómicos
- 6.5. Tributos ambientales
- 6.6. Conclusiones

## 7. INCENTIVOS FISCALES MEDIOAMBIENTALES

- 7.1. Los gastos fiscales
- 7.2. Concepto de beneficio fiscal
- 7.3. Los incentivos fiscales como instrumento de protección ambiental
- 7.4. Incentivos fiscales medioambientales establecidos en la normativa
- 7.5. Conclusiones

## 8. LOS INCENTIVOS FISCALES EN MATERIA DE ESPECIES PROTEGIDAS (EL ÁGUILA IMPERIAL) DISCUSIÓN

- 8.1. Un agravio comparativo
- 8.2. Los incentivos fiscales al águila imperial Planteamiento general
- 8.3. Posibles incentivos fiscales para la protección del águila imperial en el IRPF y en el IS
- 8.4. Administraciones que deben incluir los beneficios fiscales para la protección del águila imperial en el IRPF
- 8.5. Posibles incentivos fiscales para la protección del águila imperial en tributos autonómicos
- 8.6. Posibles incentivos fiscales para la protección del águila imperial en el Impuesto sobre el Patrimonio
- 8.7. Posibles incentivos fiscales para la protección del águila imperial en el Impuesto sobre Sucesiones
- 8.8. Posibles incentivos fiscales para la protección del águila imperial en el IVA
- 8.9. Posibles incentivos fiscales para la protección del águila imperial en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
- 8.10. Posibles incentivos fiscales para la protección del águila imperial en los Impuestos Especiales
- 8.11. Posibles incentivos fiscales para la protección del águila imperial en el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos
- 8.12. Posibles incentivos fiscales para la protección del águila imperial en la tributación local
- 8.13. Conclusiones

## 9. RESUMEN DE CONCLUSIONES RESULTADOS

NORMATIVA ANALIZADA

SENTENCIAS ANALIZADAS

BIBLIOGRAFÍA

## **AGRADECIMIENTOS**

Mis primeras palabras de agradecimiento quiero dirigirlas a mi compañero en la Subdirección General de Tributos, Alonso Rial Morilla que me ha ayudado a conseguir infinidad de datos jurisprudenciales, presupuestarios y de todo tipo.

También debo manifestar mi agradecimiento a mis compañeros de la Dirección General de Tributos, Juan Carpizo Bergareche y Alberto Cornejo Pérez, que me han suministrado bibliografía e información y me han dado su valiosa opinión sobre diversas cuestiones sobre las que solicite su criterio.

Debo también dar las gracias a D. Pedro María Herrera Molina y a D.<sup>a</sup> Susana Bokobo Moiche los cuales me han aportado y permitido utilizar importantísima información relacionada con los incentivos fiscales para la protección del águila imperial. Confieso que la referida información me llegó en uno de esos momentos en los que este trabajo estaba empantanado, por lo que, como ya he señalado, su información tuvo una gran relevancia.

Por último quiero dar mi reconocimiento a las Bibliotecas del Ministerio de Economía y Hacienda y del Instituto de Estudios Fiscales, sus fondos bibliográficos sólo son superados por la profesionalidad y dedicación de sus funcionarios, los cuales, no sólo me han facilitado lo que les he solicitado, sino que cuando raramente no contaban con lo pedido, han utilizado su buen hacer para conseguirlo.



## RESUMEN

El águila imperial es la rapaz más amenazada de extinción del planeta, ya que quedan unas 200 parejas y casi todas ellas están en España, por lo que el establecimiento de medidas protectoras para la conservación de las especies amenazadas es ineludible, incluidas las de carácter fiscal.

La defensa del medio ambiente se encuentra dentro del ámbito competencial (y del ámbito de responsabilidad) de todas las Administraciones, aunque también puede ser exigido por los ciudadanos.

La normativa contempla la posibilidad de que puedan dictarse disposiciones tributarias en defensa del medio ambiente. Tales disposiciones podrán tener el carácter de gravámenes o de incentivos fiscales.

Los incentivos fiscales de carácter medioambiental suelen revestir dobles finalidades (ambientales y de otro tipo). No obstante, al contrario de lo que ocurre con el Patrimonio Cultural, no hay incentivos específicos para la defensa de las especies protegidas.

En la actualidad, en un plano teórico no se observan excesivos problemas para que diversos gravámenes pudieran acoger a incentivos fiscales para la defensa del águila imperial.

### **Palabras clave**

Águila imperial, Conservación, Derecho Tributario Ambiental.

Gravámenes Ambientales, Incentivos Fiscales.



## **PREÁMBULO, JUSTIFICACIÓN, Y ESQUEMA DEL TRABAJO**

Pudiera parecer innecesario, *a priori*, hablar de la necesidad de establecer estrategias de protección del águila imperial. Bien conocen los científicos y los conservacionistas las dificultades por las que pasa la especie y el negro porvenir que se le augura si no se toman (que se están tomando) medidas proactivas de manera inmediata.

Manifiestar que quedan unas 200 parejas, que el águila imperial es la rapaz más amenazada de extinción del planeta y que la inmensa mayoría de estas parejas se encuentran en España, no sonará a nada nuevo. Pero, sin embargo, parece fundamental decirlo en este momento inicial del trabajo por dos motivos concretos:

— Porque la conservación de la especie es de responsabilidad casi exclusiva de los ciudadanos de este país, dado el hábitat ibérico de la especie.

— Porque su conservación es precisamente la justificación del presente estudio, y se alberga la esperanza de que su lectura en otros foros pueda promover la reflexión y la acción que la defensa de la especie necesita, no promovida desde el mismo prisma conservacionista al que presumiblemente se esté acostumbrado desde el área de la conservación o la gestión de especies.

Desde una perspectiva global, el establecimiento de medidas protectoras para la conservación de las especies amenazadas es importantísimo, pero es ineludible en determinados casos, como el del águila imperial, para evitar dicha especie desaparezca.

En última instancia, es intención del autor de este trabajo analizar, desde el campo del saber del que procede, la viabilidad del establecimiento de incentivos fiscales que favorezcan o incentiven la conservación de esta especie.

No es infrecuente encontrar en distintos documentos conservacionistas la cuestión de los incentivos fiscales como uno de los instrumentos de protección de las especies en peligro, sin que al respecto se haya avanzado en esta materia, es decir, sólo aludiendo a que deberían promoverse sin indicar cómo, o lo que es peor, incluso asumiendo que obviamente, es posible.

Es por ello que, el objetivo básico, inmediato, esencial, y acaso único, de este trabajo es exponer, al menos en un plano teórico, los posibles incentivos que podrían aplicarse en el ejercicio de la estrategia conservacionista del águila imperial. Procede remarcar la idea de que los posibles incentivos que en él se exponen son a nivel teórico, porque se considera que si hay un ámbito en el que el Derecho Tributario debe estar pegado al terreno de una manera especial, es éste. Es decir, los distintos planteamientos que aquí se hacen, deben ser objeto de una posterior confrontación con la realidad mediante un trabajo de campo que muestre su bondad o su error, o, incluso, que ponga de manifiesto otros posibles medios fiscales de protección.

En su día, cuando se inició la labor de analizar los reales o posibles incentivos fiscales en defensa de especies protegidas, se detectó la necesidad de tener un conocimiento más o menos certero de los incentivos fiscales medioambientales, lo que ineludiblemente apuntó hacia los Impuestos medioambientales y a la tributación medioambiental en general. Es evidente que difícilmente se podía realizar una comprensión de la tributación medioambiental sin tener un cierto conocimiento del Derecho Medioambiental y de la ambientalidad en general, lo que, de la propia mano, colocaba en la biología de la especie protegida en se centra este trabajo: el águila imperial.

Si se leyera el párrafo anterior al revés, es decir de abajo a arriba, se vería que el mismo no supone sino plasmar la estructura de este trabajo, ya que en primer lugar, se habla de la biología de la especie protegida objeto de estudio y de las limitaciones que la normativa impone. A continuación se hace referencia a la, aparentemente, opuesta relación que hay entre el mundo del Derecho y el Medioambiente (ambos con mayúscula), para pasar a conocer en grado suficiente el Derecho Medioambiental, lo que nos ayudará a afrontar con cierto éxito el conocimiento de la fiscalidad en esta materia. En definitiva, la filosofía del trabajo ha consistido en ir de lo general a lo particular a modo de escalera que partiendo de lo más elemental, cada peldaño supusiera un mayor grado de concreción

hasta llegar a la cuestión de los incentivos fiscales para las especies protegidas, específicamente, el águila imperial.

La verdad es que este recorrido hubiera sido necesario en cualquier escenario, pero en el caso presente la necesidad era inapelable. A saber, cuando los directores de este trabajo, Dr. Rafael Villafuerte y Dr. J. Mario Vargas<sup>1</sup> propusieron al autor de este trabajo iniciar la investigación en el campo de las especies protegidas, existía la convicción por ambas partes de que debería producirse un acercamiento hasta confluir en una suerte de lugar de encuentro, donde Biología y Derecho Tributario llegaran a entenderse y a complementarse.

Los anteriores párrafos insinúan que el presente no se ajusta ni a la estructura habitual ni a los cánones “normales” de los trabajos de investigación en el Programa de Doctorado Biología y Tecnología de los Recursos Cinegéticos, más próximos a las “Ciencias de la Vida”, lo cual es del todo lógico, ya que el mismo tiene un carácter híbrido derivado esencialmente de la procedencia de su autor, que se encuadra dentro de los “Saberes Jurídicos”, concretamente, el Derecho Tributario. Por ello se pide comprensión a quienes cultivan profesionalmente el campo de las Ciencias Naturales.

Hecha esta petición, se hace preciso exponer el esquema del trabajo (que responde a lo ya esbozado), que tiene los siguientes epígrafes:

- 1 El Águila Imperial Ibérica.
- 2 Derecho y Biodiversidad.
- 3 La Normativa Medioambiental.
- 4 La Fiscalidad y el Medioambiente. Posibilidad de Conjunción Normativa.
- 5 La Fiscalidad Ambiental en General.
- 6 Gravámenes Ambientales.
- 7 Incentivos Fiscales Medioambientales.
- 8 Los Incentivos Fiscales en Materia de Especies Protegidas (El Águila Imperial).

El presente documento se presenta como trabajo para la obtención del Diploma de Estudios Avanzados con miras a realizar una posterior Tesis Doctoral que tendrá por objeto los incentivos fiscales en defensa de las especies protegidas (específicamente el águila).

La realización de un estudio, como el que aquí se expone, plantea indudables problemas por cuanto que trata de compaginar ecología y biología con conceptos jurídicos (e incluso económicos), lo que puede conllevar que, en algunos momentos, el lector de una y otra procedencia pueda observar determinados desequilibrios que, sin duda, son fruto del origen del saber del autor. No obstante, precisamente la necesidad de compaginar ramas tan diferenciadas, las ciencias jurídicas y las naturales, permite realizar y presentar un estudio que en cada punto parte de unos conocimientos básicos, para ir avanzando y profundizando progresivamente. Esto, por una parte, promoverá que su contenido pueda ser asumido por los juristas y por otra, comprendido por los teóricos de las ciencias naturales.

Al margen del objetivo básico que ya se ha manifestado, este trabajo tiene también una mera finalidad expositiva y recopilatoria, ya que sólo se ha pretendido plasmar los aspectos más relevantes que la normativa y la doctrina recogen.

El párrafo anterior apunta a los materiales que se han utilizado para su realización, que son un estudio profundo de la bibliografía que sobre la cuestión medioambiental, esencialmente tributaria, se ha publicado hasta fechas muy recientes por los más reputados autores de las ciencias jurídico-tributaria y económica; el análisis de la jurisprudencia de las más altas instancias jurisdiccionales de la Unión Europea y de nuestro país, así como el análisis de la normativa aplicable.

Fuera del objetivo básico y de la finalidad expositiva mencionada, no pretenda nadie descubrir otros objetivos, no los hay. Tampoco encontrará excesivas valoraciones; acaso, si se quiere encontrar alguna de cierta entidad (o subjetividad), deberá buscarla en las notas a pie de página.

---

<sup>1</sup> Rafael Villafuerte Fernández es Investigador Científico del CSIC; Juan Mario Vargas Yáñez es Catedrático de Biogeografía de la Universidad de Málaga.

Evidentemente la excepción en cuanto a los límites autoimpuestos se encuentra en el epígrafe relativo a los incentivos fiscales para la defensa de especies protegidas, ya que, ante la práctica ausencia de normativa y doctrina, se han realizado aportaciones a cuenta de lo que será el trabajo final de la Tesis.

Una última advertencia queda por realizar: este trabajo para la obtención del Diploma de Estudios Avanzados recoge muy someramente la cuestión de las subvenciones a las especies protegidas, la cual se abordará de manera más profunda y exhaustiva en el trabajo de Tesis.



## 1. EL ÁGUILA IMPERIAL IBÉRICA (*Aquila Adalberti*)<sup>2</sup>

### 1.1. Características generales de la especie

El descubrimiento para la comunidad científica del águila imperial ibérica en el siglo XIX se debe al naturalista A.E. Brehm, en un congreso de ornitología<sup>3</sup>. Su nombre científico se lo dedicó al príncipe Adalberto de Baviera.

Se trata de una de las rapaces de mayor talla de nuestro país, llegando a los dos metros de envergadura alar y a los 4 kilos de peso en el caso de las hembras, aunque no tiene, a diferencia de otras rapaces, un marcado dimorfismo sexual. El águila adulta se caracteriza por unas marcadas manchas blancas en la parte superior de los hombros y en los bordes de las alas de forma irregular, que contrastan muy notablemente con el plumaje marrón muy oscuro<sup>4</sup>. Esta típica coloración, unido a su típica tendencia a posarse en partes altas y bien visibles, se podría decir que es un intento de llamar la atención a sus posibles competidores. Esto, unido a que durante la época de reproducción sea especialmente ruidosa, hace que para los humanos su presencia no pase en absoluto desapercibida.

Las plumas de la cabeza y el cuello, muy claras y de característica forma lanceolada, normalmente son amarillentas o blanco cremoso y vistas a distancia parecen completamente blancas, sobre todo en águilas viejas. Las variaciones individuales en el color del plumaje son muy frecuentes en esta especie, lo que hace que muchos naturalistas lleguen a identificar algunos individuos sin que lleven ningún tipo de marcaje.

Las águilas jóvenes son también fácilmente identificables. Con una coloración rojiza uniforme, mudan sus plumas una vez por año, lo que permite más o menos que se identifiquen las edades hasta el quinto o sexto año (más o menos edad del adulto). Típicamente los jóvenes imperiales tienen el llamado plumaje “damero” un “traje de rapaz adolescente”. El plumaje completo de adultos lo alcanzan entre los seis y ocho años. Los pollos, como casi todas las rapaces, nacen con un plumón blanco entre el que empieza a aparecer las primeras plumas verdaderas en las alas a las dos semanas de edad. Al mes de vida la espalda comienza a cubrirse de plumas de color pardo rojizo. A los 50 días de edad ya están casi emplumados.

En general habita zonas montañosas de no muy elevada altitud, requiriendo para la presencia de árboles de gran porte, ya que el nido medio mide 135 x 60 cm (diámetro x altura). Los nidos son contruidos básicamente por la hembra con palos secos, aunque ambos añaden un recubrimiento posterior de hierba seca y ramas pequeñas. Todo el proceso es laborioso aunque no es infrecuente que reutilicen los nidos año tras año.

Habitualmente en el mes de abril se produce la puesta, que suele ser de dos o tres huevos. La incubación comienza una vez puesto el segundo huevo, y es realizada por ambos sexos, pero mucho más por la hembra, trayendo durante este período el macho las presas al nido. La duración de este periodo es de 43 días, naciendo los dos primeros hermanos simultáneamente, mientras que si hay más hermanos, nacerán algunos días más tarde. El cainismo no es infrecuente, pero tampoco la caída del nido de algún pollo, o la pérdida (a veces robo) o rotura (en ocasiones por descalcificación de la cáscara por contaminación) y son pocas las ocasiones en que más de dos pollos han salido vivos del nido. Por este motivo, una de las medidas de conservación habituales para la especie es la de recoger los pollos (o huevos) de determinados nidos donde se asume que pueden existir mortalidad importante<sup>5</sup>.

---

<sup>2</sup> La información relativa al águila imperial se ha obtenido, principalmente, de Zofío J.B. y Vega I.: *El Águila Imperial*, Editorial Debate, SA., Madrid, 2000.

<sup>3</sup> El Congreso de la Sociedad Alemana de Ornitología se produjo en 1960, y hasta el año siguiente, cuando fueron publicadas las Actas, no se hizo oficial.

<sup>4</sup> Antiguamente en España, a la imperial se le conocía como águila carmelita, pues otrora este adjetivo se utilizaba mucho para definir el color pardo, castaño claro o acanelado por alusión al hábito que vestían los religiosos de la Orden del Carmen o carmelitas.

<sup>5</sup> El protocolo para la reintroducción del águila imperial en muchas áreas incluye esta metodología (Ferrer y Madero 2002).

El abandono del nido por parte de los progenitores antes o después de la puesta es también un hecho relativamente frecuente, por lo que la tranquilidad en los alrededores del nido se considera un factor importante para su la conservación de la especie.

Los aguiluchos que sobreviven a esta primera fase permanecen en la zona próxima al nido casi un mes más y, desde luego, vuelven al mismo árbol donde está emplazado el nido sin ser atacados por los adultos aunque hayan pasado varios meses desde que se separaron. La mayoría de los jóvenes del año permanecen en el mismo lugar o a no mucha distancia, pero otros se dispersan, efectuando desplazamientos que rara vez sobrepasan los 100 Km.

Su distribución está muy condicionada por la abundancia de su presa principal: el conejo de monte (*Oryctolagus cuniculus*), que le reporta más del 50 por 100 de su dieta. De esta manera, si la presa abunda mucho pueden reducir su territorio (área de campeo), y cuando la densidad de águilas es alta, los nidos pueden encontrarse separados entre sí por muy corta distancia. Ello, unido a una fuerte filopatría, hace que las parejas de águila tengan en general otras congéneres en sus proximidades.

No es en absoluto infrecuente que el águila imperial coincida además con otras especies de rapaces, entre las que destaca el Buitre Negro (*Aegypius monachus*), encontrándose actualmente una buena parte de sus nidos junto a los de éste. Ambas especies no desdeñan la carroña y animales domésticos recién muertos. El águila además, consume con frecuencia peces e incluso insectos.

Las horas de caza son pocas durante el día, limitándose normalmente a hacerlo entre las 10 y las 12 de la mañana y desde las 17 horas hasta el anochecer. Ello le hace también que su presa principal se llegue a adaptar a su presencia, evitando esas horas de día, y si la rapaz no tiene cierta frecuencia de éxito (caso de algunos ejemplares jóvenes), la percepción de que no existe alimento puede llegar a provocar el abandono del área<sup>6</sup>.

El águila imperial ocupa un territorio de extensión muy variable. Según el reciente trabajo de González y Margalida (2008), la superficie mediana del área de campeo es de 28.000 ha en el periodo de cría y 10.500 durante el resto del tiempo. Sin embargo, esta superficie no es exclusiva de la pareja ya que el solapamiento medio de territorios es del 37,5 por 100 según estos autores.

## 1.2. Problemas de conservación y medidas para su gestión

El declive de la especie en el último siglo ha sido dramático. De hecho, siguiendo la clasificación de la UICN se la debe considerar “en peligro”, siguiendo los propios criterios del Libro Rojo de las Aves de España (Madroño *et al.* 2004) “por contar con una población adulta de 2.500 individuos y ser previsible, si no cesan las amenazas vigentes y no se fortalecen las actuaciones de manejo y gestión, un declive proyectado sin cuantificar (el 20 por 100 es el umbral) en las próximas dos generaciones, atendiendo además a que ninguna de las tres subpoblaciones contiene más de 250 individuos maduros”.

A pesar de su mala situación, lo cierto es que ésta ha mejorado en la última década, según el mencionado Libro Rojo (Madroño *et al.* 2004), por el “esfuerzo dedicado desde las administraciones públicas, entidades privadas y ciudadanía en general”. En efecto, es posible que la tendencia positiva sea debida a que se han contrarrestado exitosamente dos de las tres causas más importantes del declive: (1) la disminución generalizada de los conejos tras la irrupción de la mixomatosis y la enfermedad hemorrágica del conejo, y (2) la modificación de los tendidos eléctricos causantes de la electrocución de un altísimo número de águilas en el pasado. Sin embargo, aún subsisten otros factores importantes en la rarefacción de la especie, como el uso ilegal del veneno y la alteración del hábitat. Por tanto, todavía es necesaria la intervención humana para el mantenimiento de la especie con manejos intensivos y sistemas de protección del hábitat para que subsista la especie de rapaz más amenazada de Europa.

En un reciente estudio (González y Margalida 2008), se ha mostrado que pequeñas molestias en los alrededores del nido pueden ser decisivas para la supervivencia de la especie. En ese estudio se recomienda que la distancia crítica alrededor del nido sea superior a los 500 m y vulnerable de más de 800m.

<sup>6</sup> Según M. Ferrer (2001) la adaptación de los conejos a la presencia del águila podría ser uno de los principales desencadenantes de que las rapaces jóvenes se trasladen a las pocas semanas de llegar a una nueva zona.

Afortunadamente muchos de los nidos están en fincas privadas donde son protegidos al máximo, conscientes sus propietarios de que hoy, poder contemplar un nido o un águila imperial es un auténtico lujo. Además, en un estudio reciente, se demostró que la abundancia de conejos en el centro y sur peninsular es mucho mayor en estas áreas que en las que en su día fueron protegidas, entre otros motivos, para la conservación de especies conejo-dependientes (Delibes-Mateos *et al.* 2007, 2008).

En todo caso, toda adopción de medidas protectoras, incluidas las fiscales, ha de estar dirigida a la consecución de uno o varios objetivos básicos tendentes a hacer desaparecer el peligro que sobre la especie recae.

El objetivo básico que el documento relativo a la “estrategia para la conservación del águila imperial” aprobado la Comisión Nacional de Protección de la Naturaleza, el 9 de julio de 2001, señala es el de “promover e impulsar las acciones necesarias para eliminar el peligro de extinción al que se enfrenta la especie”<sup>7</sup>.

Para la consecución del objetivo básico, se proponen los siguientes objetivos operativos<sup>8</sup>:

- 1) Eliminar la mortalidad o pérdida de ejemplares por causas no naturales.
- 2) Conservar y mejorar su hábitat.
- 3) Incrementar la productividad anual de la especie.
- 4) Recuperar las poblaciones de conejo.
- 5) Facilitar la implicación del sector privado en las tareas de conservación de la especie.
- 6) Incrementar el nivel de sensibilización respecto a su problemática de conservación.

Dentro de las acciones a impulsar en el planteamiento de la labor conservacionista, se entiende que se encuentran los incentivos fiscales.

Específicamente, el documento relativo a la “estrategia para la conservación del águila imperial” establece como una de las estrategias, la “creación de vías de incentivación a los propietarios de tierras o derechos que se encuentren en áreas críticas o sensibles”, siendo uno de esos incentivos, claro está, los fiscales.

Y es que, gran parte del mérito del que el águila imperial no esté extinguida se debe a los propietarios que, a costa de su caudal han realizado las actuaciones precisas para su conservación. Es por ello por lo que deben introducirse incentivos de todo tipo que, por una parte, promuevan la conservación y por otra palien a dichos propietarios los perjuicios económicos que tales actuaciones conllevan. Y este es el motivo de este trabajo.

### 1.3 Limitaciones a los usos y actividades

El Decreto 275/2003, de 9 de septiembre de 2003, por el que se aprueban los planes de recuperación del águila Imperial Ibérica (*Aquila Adalberti*) [...], y se declaran zonas sensibles las áreas críticas para la supervivencia de estas especies en Castilla-La Mancha, ofrece una buena visión de las limitaciones que recaen sobre los titulares de los terrenos en los que se desarrolla el hábitat del águila imperial.

Particularmente, llama la atención que a pesar del escueto articulado del Decreto<sup>9</sup>, uno de los preceptos recoge la posibilidad de establecer limitaciones de actividades a las que se pueden ver sometidos los propietarios de los terrenos en los que se desarrolla tal hábitat. En este sentido, el artículo 5<sup>10</sup> autoriza a los Delegados Provinciales de la Consejería competente en la materia para,

---

<sup>7</sup> Pág. 9.

<sup>8</sup> Pág. 10.

<sup>9</sup> El Decreto tiene dos partes: la primera relativa al articulado (7) con sus correspondientes disposiciones adicionales y final y la segunda relativa a los planes de conservación de las tres especies a las que se dirige.

<sup>10</sup> Artículo 5. Limitación de actividades:

“Se faculta a los Delegados Provinciales de la Consejería competente en materia de medio ambiente, para el establecimiento de limitaciones singulares a los usos y actividades y demás acciones señaladas por el artículo 69 de la Ley 9/1999, de 26 de mayo, de Conservación de la Naturaleza, bajo situaciones excepcionales de riesgo para el águila imperial ibérica, la cigüeña



mediante meros actos administrativos, puedan establecer limitaciones a los usos y actividades cuando existan unas situaciones excepcionales de riesgo para el águila imperial.

No se discute la oportunidad e idoneidad de que tal disposición y de los actos que en su caso se dicten, sino que se quiere resaltar el hecho de que un derecho constitucional, como es el de propiedad, pueda ser limitado por meros actos administrativos, lo que viene a realzar la importancia de la labor protectora. Al respecto se adelanta que tales limitaciones están santificadas por los tribunales de más alto rango de nuestro país, el Tribunal Constitucional y el Tribunal Supremo.

Al margen de lo anterior, el punto 5 del Anejo 1: Plan de recuperación del águila imperial ibérica en Castilla-La Mancha (incluido en el Decreto), está dedicado a la clasificación y regulación de los usos, aprovechamientos y actividades en las áreas críticas y zonas de dispersión de la especie.

En particular, para las zonas críticas<sup>11</sup> el punto 5.1.8 establece, entre otras, las siguientes actividades incompatibles:

- Instalación de parques eólicos.
- La creación de nuevos cotos intensivos de caza, así como en los cotos intensivos preexistentes el aumento en la intensidad de la caza.
- La construcción de nuevos cerramientos cinegéticos cuando afecten a áreas con poblaciones significativas de conejo de monte.

El punto 5.1.9<sup>12</sup> del plan implanta que en estas áreas críticas se podrán establecer, también por meros actos administrativos, determinadas limitaciones cuando sea necesario preservar la tranquilidad en las inmediaciones de las zonas de nidificación. A estos efectos, se prestará especial atención a las molestias derivadas de la circulación con vehículos a motor, las actividades de ocio y recreo e, incluso, las actividades agrarias.

A nadie se le escapa que las limitaciones relativas a la creación de parques eólicos y a todas aquellas relacionadas con las actividades cinegéticas puede tener una gran importancia económica. Si a ello unimos la prohibición de realizar actividades agrarias, lo cual es casi consustancial con los terrenos rústicos, se comprenderá las reticencias que pueden mostrar los propietarios. Pero es que si, además, se le impiden realizar actividades de ocio y recreo, supone que para algún propietario, la tenencia del águila imperial en su terreno sea contemplada como una pesada carga que le impide precisamente ejercer su derecho de propiedad (“la finca es del águila”,...-mientras viva el águila-).

En todo caso, las limitaciones no se establecen sólo para las áreas críticas, sino que también se extienden a las zonas de dispersión<sup>13</sup> en las que:

---

negra o el buitre negro. Si el factor de perturbación derivase de usos o aprovechamientos legítimos, las limitaciones se establecerán previa audiencia a los titulares de los bienes y derechos afectados, y la resolución será motivada.”

<sup>11</sup> 5.1. En las áreas críticas:

“5.1.8. Se consideran actividades incompatibles con la conservación de la especie y su hábitat las siguientes: -La realización de vertidos incontrolados de residuos o materias de cualquier tipo, incluidas basuras y escombros, así como vertidos líquidos o emisiones a la atmósfera (contaminantes, tóxicas o peligrosas). - La instalación de parques eólicos. - La creación de nuevos cotos intensivos de caza, así como en los cotos intensivos preexistentes el aumento en la intensidad de la caza. - La construcción de nuevos cerramientos cinegéticos cuando afecten a áreas con poblaciones significativas de conejo de monte. - La utilización de métodos no selectivos de captura - La celebración de competiciones con vehículos a motor. - La introducción de ejemplares de especies. razas o variedades de fauna o flora no autóctonas, salvo en los casos de especies empleadas en agricultura o ganadería, y los perros necesarios para la caza o el manejo de los ganados.”

<sup>12</sup> 5.1.9. Limitaciones específicas aplicables a determinadas actividades:

“Cuando en la época de reproducción resulte necesario preservar la tranquilidad en las inmediaciones de las zonas de nidificación, las Delegaciones Provinciales de la Consejería competente en materia de medio ambiente acordarán el establecimiento de limitaciones singulares y puntuales a los usos y actividades, previa audiencia a los interesados. A estos efectos, se prestará especial atención a las molestias derivadas de la circulación con vehículos a motor, las actividades de ocio y recreo y las actividades agrarias. Cuando afecten al público en general, serán objeto de la oportuna publicidad y señalización informativa.”

<sup>13</sup> 5.2. En las zonas de dispersión:

“En las zonas de dispersión del águila imperial ibérica será de aplicación el siguiente régimen de actividades, aprovechamientos y usos: 5.2.4. No se autorizará la constitución de nuevos cotos intensivos de caza, ni aumentos en la intensidad de caza de los cotos intensivos preexistentes. 5.2.5. No se autorizarán nuevos cerramientos cinegéticos cuando afecten a áreas con poblaciones significativas de conejo de monte. 5.2.6. No se autorizará ni se subvencionarán forestaciones que pretendan realizarse sobre áreas que sustenten poblaciones de conejo de monte. 5.2.7. En la evaluación del impacto ambiental de parques eólicos que pretendan instalarse sobre estas áreas se tendrá en cuenta su incompatibilidad con la conservación del hábitat del águila imperial ibérica.”

- No se autorizarán la constitución de nuevos cotos intensivos de caza, ni aumentos en la intensidad de caza de los cotos intensivos preexistentes.
- No se autorizarán la construcción de nuevos cerramientos cinegéticos cuando afecten a áreas con poblaciones significativas de conejo de monte.
- No se autorizarán ni se subvencionarán forestaciones que pretendan realizarse sobre áreas que sustenten poblaciones de conejo de monte.
- Se podrán establecer limitaciones para el establecimiento de parques eólicos.

Es decir, las limitaciones de uso que se contemplan se extienden más allá de las zonas críticas de nidificación de la especie, ya que pueden abarcar a otras fincas e, incluso, términos municipales en su conjunto, lo que supone que los sujetos afectados por la conservación pueden ser relativamente múltiples, diversos e inconcretos.

Ello implica que la adopción de las medidas incentivadoras que, en su caso, se contemplan, también deban afectar positivamente, en mayor o menor grado, a los distintos sujetos afectados por la conservación. En definitiva, la estrategia de conservación del águila imperial pasa por la implantación de las limitaciones mencionadas, pues a nadie se le escapa que hay que protegerla, pero también pasa por el establecimiento de medidas destinadas a ayudar a los que “sufren” su conservación, tanto a los que la viven de manera inmediata, como a aquellos que sienten sus efectos de forma más alejada, para que las limitaciones de uso no sean contempladas como trabas de sus posibilidades de desarrollo.

## 2. DERECHO Y BIODIVERSIDAD

Cualquier estudio que, aunque sea someramente, pretenda recoger las posibles convergencias entre el derecho y el ecosistema debe contener unas definiciones más o menos aceptadas de ambas realidades.

En cuanto a lo que se puede entender por Derecho con mayúscula, Larenz lo conceptúa como la “parte integrante del mundo perteneciente al hombre y sólo a él; en este sentido no pertenece a la naturaleza. El Derecho tiene, además, una relación próxima con el ser social del hombre, es, según la opinión general, un conjunto de reglas, conforme a las cuales los hombres ordenan entre sí su conducta y con las cuales se puede medir. Es una condición para todas las formas más desarrolladas de sociedad, en cuanto posibilita la prevención de conflictos o el dirimirlos de modo pacífico<sup>14</sup>”.

La definición puede llamar la atención por cuanto que se afirma el carácter eminentemente humano del Derecho, hasta el punto que manifiesta, acaso sorprendentemente para los que no provienen de los saberes jurídicos, que no pertenece a la naturaleza. Es por ello que resulta interesante introducir un concepto de Ecosistema (como sinónimo, a estos efectos, de biodiversidad y medioambiente) realizado desde la óptica jurídica. Así, Serrano Moreno lo define como “proceso biológico espacio-temporal diferenciado de su entorno, que en su interacción con él, y más o menos automáticamente, hace posible la consecución de sus propios objetivos básicos: (...) su supervivencia, su propia diferenciación y su propia reproducción<sup>15</sup>”.

El Tribunal Constitucional, en la Sentencia 102/1995, de 26 de junio, manifiesta que “en la Constitución y en otros textos el medio, el ambiente, o el medio ambiente es, en pocas palabras, el entorno vital del hombre que en un régimen de armonía, aún lo útil y lo grato. En una descomposición factorial analítica comprende una serie de elementos o agentes geológicos, climáticos, químicos, biológicos y sociales que rodean a los seres vivos y actúan sobre ellos para bien o para mal, condicionando su existencia, su identidad, su desarrollo, y más de una vez, su extinción, desaparición y consunción.”

---

<sup>14</sup> Larenz, K.I: *Metodología de la Ciencia del Derecho (Methodenlehre der Rechtswissenschaft)* (trad. Marcelino Rodríguez Molinero), Ariel, Barcelona 1994, pág. 177, citado por Bokobo Moiche, S: *Gravámenes e Incentivos Fiscales Ambientales*, Civitas, Madrid 2000, pág. 55.

<sup>15</sup> Serrano Moreno, José Luis: *Ecología y Derecho: Principios de Derecho Ambiental y Ecología jurídica*, pág. 32, citado por Bokobo Moiche, S.: *Gravámenes e Incentivos Fiscales Ambientales*, pág. 57.

Desde otro punto de vista, el Diccionario de la Real Academia Española define al medio ambiente como “conjunto de circunstancias o condiciones exteriores a un ser vivo que influyen en su desarrollo y actividades<sup>16</sup>”.

Evidentemente, podría deducirse de las definiciones anteriores que tanto uno, el Derecho, como el otro, el Ecosistema (la Biodiversidad, el Medioambiente) son realidades paralelas llamadas a no conocerse; sin embargo, “la conexión entre el mundo jurídico y el medio ambiente se encuentra en los efectos directos e indirectos que las decisiones jurídicas, en cuanto normas, institutos, prácticas, ideologías y relaciones jurídicas, ejercen sobre el medio<sup>17</sup>”.

Es por ello que el objetivo del Derecho ambiental es la protección del equilibrio de los ecosistemas en la medida en que hace posible la vida del hombre sobre la Tierra<sup>18</sup>. Desde esta perspectiva “la ecologización, afecta a todos los sectores o ramas del Derecho y en consecuencia, debe revisarse todo el sistema jurídico<sup>19</sup>”. Indudablemente, el Derecho Financiero en general, y el Tributario, en particular, no podían quedar al margen.

En este sentido, tal como se especificará más adelante, “el deber de contribuir al gasto público, abarca, en su fundamento, la necesidad de satisfacer, por su intermedio, bienes comunes, generales, indivisibles para el conjunto social. Y esto siempre ha sido así; lo que pasa es que ahora, ante el riesgo de degradación irreversible, es cuando su conservación y utilización convoca el ejercicio de potestades tributarias en la guardia del equilibrio ecológico y de los ecosistemas en consideración<sup>20</sup>”.

## 2.1. Conclusión

El Derecho y el Medioambiente no son realidades paralelas, sino que la ecologización afecta a todas las ramas del Derecho, incluyendo al Derecho Financiero y Tributario.

## 3. LA NORMATIVA MEDIOAMBIENTAL

Señala Herrera Molina<sup>21</sup> que “ni las Constituciones europeas de la posguerra ni los Tratados Constitutivos de las Comunidades Europeas incluían referencia alguna al medio ambiente. El momento histórico en que se promulgan aparecía marcado por otros objetivos: la reconstrucción y el desarrollo económico. Paradójicamente, ese desarrollo industrial provoca un deterioro de la naturaleza que hace surgir una “conciencia ecológica”: los recursos naturales no son ilimitados, y es necesario preservarlos aunque esto encarezca los procesos productivos y modere el crecimiento. En los años setenta se aprueban diversas Constituciones que protegen expresamente el interés ambiental –Constitución griega (1975), portuguesa (1976), española (1978)–, tendencia que coincide con una reinterpretación doctrinal y jurisprudencial de diversos preceptos constitucionales. En Alemania la protección del medio ambiente también se introduce a partir de los años setenta en las Constitución de los Länder, al tiempo que se realiza una reinterpretación ambiental de los preceptos constitucionales; posteriormente los Tratados de Unificación (1990) recogen el principio de <<quien contamina paga>> [...]”.

Como se deduce del texto anterior, en la actualidad, la regulación del medio ambiente es algo que afecta a la Unión Europea (las Comunidades Europeas en la antigua denominación) y a los

<sup>16</sup> Real Academia Española: Diccionario de la Lengua Española, 22 ed., Edición electrónica, acepción 19.

<sup>17</sup> Bokobo Moiche, S.: *Gravámenes e Incentivos Fiscales Ambientales*, pág. 57.

<sup>18</sup> Serrano Moreno, José Luis: *Ecología y Derecho: Principios de Derecho Ambiental y Ecología jurídica*, pág. 40-44, citado por Susana Bokobo Moiche: *Gravámenes e Incentivos Fiscales Ambientales*, pág. 59.

<sup>19</sup> Bokobo Moiche, S.: *Gravámenes e Incentivos Fiscales Ambientales*, pág. 59.

<sup>20</sup> Rosembuj, T.: *Tributos ambientales*, en Ana Yabar Eterling (editora), *Fiscalidad ambiental*, CEDECS, Madrid 1998, págs. 44-45.

<sup>21</sup> Herrera Molina P.M.: *Derecho Tributario Ambiental (Environmental tax law). La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2000, págs. 19-20.

Estados miembros, por lo que el conocimiento de la normativa medioambiental debe realizarse desde el punto de vista de las instituciones que tienen disposiciones aplicables al efecto<sup>22</sup>.

### 3.1. Derecho Ambiental de la Unión Europea

En el seno del concierto comunitario, como señala Ruiz-rico Ruiz<sup>23</sup>, “en lo que respecta al medio ambiente ha tenido lugar lo que podríamos denominar como auténtica constitucionalización de unos principios medioambientales que ha alcanzado a las últimas reformas que han aprobado de los Tratados fundacionales en 1986 y 1992 (Acta Única y Tratado de Lisboa respectivamente). Aquellos elementos programáticos de los nuevos Tratados configuran un marco constitucional de principios generales para la conservación de la naturaleza que se proyectaría sobre la esfera constitucional nacional”.

En la Unión Europea, la política medioambiental se sustenta en tres instrumentos principales<sup>24</sup>:

1.º El título XIX del Tratado CE, cuyos artículos 174, 175 y 176<sup>25</sup> definen el campo de actuación en materia ambiental<sup>26</sup>.

<sup>22</sup> Vaquera García, A. señala que las ramas jurídicas que se ven afectadas por la protección del medio ambiente estas son: el Derecho Constitucional, el Derecho Civil, el Derecho Penal, el Derecho Internacional Público, el Derecho Administrativo y el Derecho Financiero (*Fiscalidad y Medio Ambiente*. Lex Nova, Valladolid, 1999, pág. 42).

<sup>23</sup> Ruiz-Rico Ruiz, G.: *El Derecho Constitucional al Medio ambiente*. Tirant lo Blanc, Valencia, 2000, pág. 100.

<sup>24</sup> Patón García, G.: Tendencias y perspectivas de la fiscalidad medioambiental en la Unión Europea. *Noticias de la Unión Europea*, n.º 281, Wolters Kluwer, 2008.

<sup>25</sup> Art. 174:

“1. La política de la Comunidad en el ámbito del medio ambiente contribuirá a alcanzar los siguientes objetivos: -la conservación, la protección y la mejora de la calidad del medio ambiente; -la protección de la salud de las personas; -la utilización prudente y racional de los recursos naturales; -el fomento de medidas a escala internacional destinadas a hacer frente a los problemas regionales o mundiales del medio ambiente. 2. La política de la Comunidad en el ámbito del medio ambiente tendrá como objetivo alcanzar un nivel de protección elevado, teniendo presente la diversidad de situaciones existentes en las distintas regiones de la Comunidad. Se basará en los principios de cautela y de acción preventiva, en el principio de corrección de los atentados al medio ambiente, preferentemente en la fuente misma, y en el principio de quien contamina paga. En este contexto, las medidas de armonización necesarias para responder a exigencias de la protección del medio ambiente incluirán, en los casos apropiados, una cláusula de salvaguardia que autorice a los Estados miembros a adoptar, por motivos medioambientales no económicos, medidas provisionales sometidas a un procedimiento comunitario de control. 3. En la elaboración de su política en el área del medio ambiente, la Comunidad tendrá en cuenta: -los datos científicos y técnicos disponibles; -las condiciones del medio ambiente en las diversas regiones de la Comunidad; -las ventajas y las cargas que puedan resultar de la acción o de la falta de acción; -el desarrollo económico y social de la Comunidad en su conjunto y el desarrollo equilibrado de sus regiones. 4. En el marco de sus respectivas competencias, la Comunidad y los Estados miembros cooperarán con los terceros países y las organizaciones internacionales competentes. Las modalidades de la cooperación de la Comunidad podrán ser objeto de acuerdos entre esta y las terceras partes interesadas, que serán negociados y concluidos con arreglo al artículo 300. El párrafo precedente se entenderá sin perjuicio de la competencia de los Estados miembros para negociar en las instituciones internacionales y para concluir acuerdos internacionales.”

Artículo 175:

“1. El Consejo, con arreglo al procedimiento previsto en el artículo 251 y previa consulta al Comité Económico y Social y al Comité de las Regiones, decidirá las acciones que deba emprender la Comunidad para la realización de los objetivos fijados en el artículo 174. 2. Como excepción al procedimiento de toma de decisiones contemplado en el apartado 1, y sin perjuicio del artículo 95, el Consejo, por unanimidad, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social y al Comité de las Regiones, adoptará: -disposiciones esencialmente de carácter fiscal; -medidas de ordenación territorial y de utilización del suelo con excepción de la gestión de los residuos y las medidas de carácter general, así como medidas relativas a la gestión de los recursos hídricos; -medidas que afecten de forma significativa a la elección por un Estado miembro entre diferentes fuentes de energía y a la estructura general de su abastecimiento energético. El Consejo, en las condiciones previstas en el primer párrafo, podrá definir las materias mencionadas en el presente apartado sobre las cuales las decisiones deban ser tomadas por mayoría cualificada. 3. En otros ámbitos, el Consejo adoptará, con arreglo al procedimiento previsto en el artículo 251 y previa consulta al Comité Económico y Social y al Comité de las Regiones, programas de acción de carácter general que fijan los objetivos prioritarios que hayan de alcanzarse. El Consejo adoptará, en las condiciones previstas en el apartado 1 o en el apartado 2, según el caso, las medidas necesarias para la ejecución de dichos programas. 4. Sin perjuicio de determinadas medidas de carácter comunitario, los Estados miembros tendrán a su cargo la financiación y la ejecución de la política en materia de medio ambiente. 5. Sin perjuicio del principio de quien contamina paga, cuando una medida adoptada con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 implique costes que se consideren desproporcionados para las autoridades públicas de un Estado miembro, el Consejo establecerá, en el propio acto de adopción de dicha medida, las disposiciones adecuadas en forma de: -excepciones de carácter temporal, -apoyo financiero con cargo al Fondo de Cohesión creado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 161, o ambas posibilidades.”

Artículo 176:

“Las medidas de protección adoptadas en virtud del artículo 175 no serán obstáculo para el mantenimiento y la adopción, por parte de cada Estado miembro, de medidas de mayor protección. Dichas medidas deberán ser compatibles con el presente Tratado y se notificarán a la Comisión.”

<sup>26</sup> “El Tít. XIX del Tratado de la Comunidad Europea, “Medio Ambiente” (arts. 174-176), fue añadido por el TUE al mismo en 1992. Ya antes de su introducción, y pese a la ausencia de competencias en este sector, las instituciones comunitarias habían



2.º El Sexto Programa de Acción para el Medio Ambiente, aprobado por la Decisión 1600/2002/CE del Parlamento Europeo y del Consejo<sup>27</sup> que fija las prioridades, objetivos y medios para llevarlos a cabo en el periodo 2001 a 2010.

3.º El artículo 6 del TCE<sup>28</sup> donde se establece que la protección al medio ambiente deberá tenerse en cuenta en el desarrollo de las políticas y objetivos de la Unión Europea “lo que supone un paso fundamental para el fortalecimiento de la política de medio ambiente a nivel europeo”.

Además de los instrumentos señalados, también debe resaltarse el artículo 2 TCE<sup>29</sup> por cuanto que incluye la pretensión de un desarrollo armonioso de la actividad económica y de la protección y mejora de la calidad del medio ambiente.

Por otra parte, tampoco puede dejar de mencionarse la Directiva 92/43/CEE del Consejo, de 21 de mayo de 1992, relativa a la conservación de los hábitats naturales y de la fauna y flora silvestres<sup>30</sup> y la Directiva 2009/147/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de noviembre de 2009, relativa a la conservación de las aves silvestres<sup>31</sup>.

Por último, debe destacarse la Comunicación de la Comisión de las Comunidades Europeas, COM (2006) 216, aprobada en mayo de 2006, que señala como objetivos: «Detener la pérdida de biodiversidad para 2010 y, más adelante, respaldar los servicios de los ecosistemas para el bienestar humano».

García Caracuel<sup>32</sup> indica que los principios que derivan directamente de la normativa comunitaria medioambiental son: el de cautela y de acción preventiva, de corrección de atentados al

---

actuado en este ámbito, y el TJCE había respaldado dicha actuación al afirmar que la protección del medio ambiente era un objetivo comunitario (asunto 240/ 83, de los quemadores de aceite, sentencia de 7 de febrero de 1985, Rec. pág. 546)”. Nota a pie de página n.º 80 de Aura y Larios de Medrano, A., Bilbao Estrada, I. y Marco Marco, J.: Problemática de la Incorporación al Ordenamiento Español de prestaciones patrimoniales públicas creadas por el Derecho Comunitario: Especial referencia a la obligación de entrega de derechos de emisión de CO<sub>2</sub>, IEF, *Documentos de Trabajo* 27/2007.

<sup>27</sup> En particular, el artículo 2.2 señala como una de sus metas:

“Proteger, conservar, restaurar y desarrollar el funcionamiento de los sistemas naturales, los hábitats naturales, y la flora y la fauna silvestres, con el fin de detener la desertización y la pérdida de biodiversidad, y en particular la diversidad de recursos genéticos, tanto en la Unión Europea como en el mundo.”

El artículo 3.4, establece que los modelos sostenibles de producción y consumo requieren, entre otros:

“Fomentar y alentar medidas fiscales tales como los impuestos e incentivos relativos al medio ambiente, al nivel nacional apropiado o a nivel comunitario.”

También señala el artículo 5.2.vi) que se debe:

“a) fomentar la aplicación de medidas fiscales, incluido un marco comunitario oportuno y adecuado para la fiscalidad energética, con el fin de facilitar el paso a un uso más eficiente de la energía y unos sistemas energéticos y de transporte más limpios, así como alentar la innovación tecnológica.”

<sup>28</sup> Artículo 6:

“Las exigencias de la protección del medio ambiente deberán integrarse en la definición y en la realización de las políticas y acciones de la Comunidad a que se refiere el artículo 3, en particular con objeto de fomentar un desarrollo sostenible.”

<sup>29</sup> Artículo 2:

La comunidad tendrá por misión promover [...] un desarrollo equilibrado y sostenible de las actividades económicas en el conjunto de la Comunidad [...] así como un alto nivel de protección y de mejora de la calidad del medio ambiente.”

<sup>30</sup> El artículo 2 establece como objetivos de la Directiva,

“1. La presente Directiva tiene por objeto contribuir a garantizar la biodiversidad mediante la conservación de los hábitats naturales y de la fauna y flora silvestres en el territorio europeo de los Estados miembros al que se aplica el Tratado. 2. Las medidas que se adopten en virtud de la presente Directiva tendrán como finalidad el mantenimiento o el restablecimiento, en un estado de conservación favorable, de los hábitats naturales y de las especies silvestres de la fauna y de la flora de interés comunitario. 3. Las medidas que se adopten con arreglo a la presente Directiva tendrán en cuenta las exigencias económicas, sociales y culturales, así como las particularidades regionales y locales.”

<sup>31</sup> El artículo 1 de la directiva establece:

“1. La presente Directiva se refiere a la conservación de todas las especies de aves que viven normalmente en estado salvaje en el territorio europeo de los Estados miembros en los que es aplicable el Tratado. Tendrá como objetivo la protección, la administración y la regulación de dichas especies y de su explotación. 2. La presente Directiva se aplicará a las aves, así como a sus huevos, nidos y hábitats.”

<sup>32</sup> García Caracuel, M.: *Los Beneficios Fiscales como Técnica de Estimulación a la Protección del Medio Ambiente*, en Estudios sobre los Beneficios Fiscales en el Sistema Tributario Español, Marcial Pons, Madrid, 2008, pág. 197. En la misma línea, Bokobo Moiche, S: “los principios en los que se basa la acción de la Unión Europea en esta materia son, conforme al artículo 174.2: principio de cautela y acción preventiva, principio de corrección de los ataques al medio ambiente, preferentemente en la fuente misma, y principio de quien contamina paga.” (*Gravámenes e Incentivos Fiscales Ambientales*, pág. 108).

medio ambiente y el principio de “quien contamina paga”<sup>33</sup>. La autora también recoge una serie de principios de elaboración doctrinal que completan la regulación comunitaria: Principio de Prevención; Principio de Evaluación de Impacto Ambiental; Principio de Recuperación del Equilibrio Ecológico; Principio de Reducción de Efectos Externos; Principio de Reducción de Efectos Desfavorables en el Crecimiento de los Países y Regiones Menos Desarrollados; Principio de Concienciación Ecológica, de Impulso a la Educación Medioambiental; Principio de Subsidiaridad aplicado en materia medioambiental y Principio de Coordinación de Políticas Medioambientales.

“Este es el marco en el que se han de mover las legislaciones de los Estados miembros en materia de medio ambiente. Teniendo en cuenta que los Estados miembros no deben adoptar medidas contrarias a los Tratados, el Acta única prevé que los Estados mantengan y adopten medidas de mayor protección compatible con las medidas adoptadas conjuntamente entre los Estados (art. 176)<sup>34</sup>.” Lo que específicamente nos sitúa en el principio de subsidiaridad que conlleva que sean los propios Estados miembros los que deban dictar parte de la normativa y aplicar las medidas necesarias que, respetando los principios anteriores, permitan conseguir los objetivos medioambientales de la Unión Europea.

En su origen, la Unión Europea fue una comunidad económica en la que la eliminación de las barreras aduaneras buscaba favorecer el comercio entre los Estados que la integraban. Es por ello que todavía, casi todas las cuestiones se ponen bajo la lupa de los intereses comerciales y económicos. Bajo esta lupa, no hay que engañarse, también se miran las normas y medidas ambientales de los Estados.

En este sentido, debe resaltarse, siguiendo a Chico de la Cámara<sup>35</sup>, que aunque la protección del medio ambiente es una potestad de la Unión Europea y de los Estados miembros, existen ciertos límites en el Derecho originario y derivado, “en estos casos con carácter general se producirá un conflicto de intereses (intereses económicos “versus” intereses ambientales) que se resolverá por desgracia en la mayoría de los casos en beneficio de los primeros. [...] Pues bien, aunque dichos conflictos deben resolverse mediante una ponderación de bienes, hasta una fecha muy reciente, el Tribunal (se refiere al TJUE) ha colocado en un segundo plano el bien ambiental cediendo por sistema cuando entra en juego una libertad comunitaria. [...]. Es de lamentar la línea que ha tomado el Tribunal Europeo durante estos años, pues de la normativa comunitaria no se deduce una relación de jerarquía de valores [...]”.

Resulta, pues, interesante conocer la doctrina del máximo órgano jurisdiccional de la Unión Europea al analizar los posibles conflictos entre la normativa y medidas medioambientales y los intereses comunitarios comerciales y económicos. Al respecto, Herrera Molina<sup>36</sup> ha extraído de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante TJUE) los requisitos que son precisos para que una medida medioambiental no resulte contraria al Derecho Comunitario por considerarse que no supone una restricción cuantitativa al tráfico intracomunitario:

- a) Que se aplique por igual a los productores nacionales y a los de otros Estado miembros.
- b) Debe demostrarse, mediante pruebas científicas, que es necesaria para alcanzar el fin medioambiental.
- c) no deben obstaculizar la libre circulación de mercancías más allá de lo imprescindible para alcanzar el objetivo ambiental<sup>37</sup>.

Por último no quiere dejarse pasar la oportunidad de indicar unos de los instrumentos más importantes promovidos por las instituciones comunitarias. Me refiero al <sup>38</sup>Programa LIFE+ que

<sup>33</sup> Bokobo Moiche, S. realiza un interesante análisis de los principios que emanan directamente de la normativa comunitaria y del principio de subsidiaridad, en *Gravámenes e Incentivos Fiscales Ambientales*, págs. 109-112.

<sup>34</sup> Bokobo Moiche, S: *Gravámenes e Incentivos Fiscales Ambientales*, pág. 108.

<sup>35</sup> Chico de la Cámara, P: Límites a la fiscalidad ambiental a la luz de la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, *Noticias de la Unión Europea*, n.º 237, CISS, octubre de 2004. Este autor realiza un agudo análisis de la jurisprudencia del TJUE sobre la fiscalidad ambiental que consideramos interesante para comprender los límites que por vía de interpretación se imponen a dicha materia.

<sup>36</sup> Herrera Molina, Pedro M.: *Derecho Tributario Ambiental*, pág. 150.

<sup>37</sup> Me es imposible reprimir una frase que ronda mi cabeza desde que leí tales requisitos jurisprudenciales, y es la de que, según el Tribunal, medioambiente sí, pero lo primero es lo primero (el comercio).

<sup>38</sup> Página web del Ministerio de Medio ambiente y Mundo Rural y Marino.



es el único instrumento financiero de la Unión Europea dedicado, de forma exclusiva, al medioambiente para el periodo 2007-2013. Su objetivo general es contribuir a la aplicación, actualización y desarrollo de la política y la legislación comunitaria en materia de medio ambiente, incluida la integración del medio ambiente en otras políticas, con el fin de contribuir al desarrollo sostenible. En particular, LIFE+ respaldará la aplicación del Sexto Programa de Acción para el Medio Ambiente, incluidas las estrategias temáticas, y financiará medidas y proyectos con valor añadido europeo en los Estados miembros<sup>39</sup>.

### 3.2. El medio ambiente en nuestra Constitución

Nuestra Constitución, como es propio de los textos constitucionales de nuevo cuño, regula de manera más o menos intensa la protección medioambiental, existiendo en su seno una serie de preceptos que, no solamente posibilitan que puedan establecerse medidas protectoras de todo tipo en esta materia, sino que, incluso, desde mi punto de vista, impone a los poderes públicos el deber de, al menos, considerar su establecimiento.

En este sentido, Canosa Usera<sup>40</sup> manifiesta que “[...] la Constitución española de 1978 incluye entre sus cláusulas una relativa al entorno. De las posibilidades que se ofrecían al constituyente: introducir en el texto un principio medio-ambiental (norma de acción) y regular un derecho a disfrutarlo (norma de relación), se optó por recoger, aparentemente, las dos posibilidades y hacer así un compleja síntesis de ambas”.

Y es que, como ha señalado Ruiz-rico Ruiz<sup>41</sup> el “nacimiento de dentro del constitucionalismo europeo de una serie de derechos, los denominados de la cuarta generación, que entroncan directamente con aquellas reivindicaciones surgidas en los años sesenta, cuyo centro de gravedad gira en torno a la superación del super-desarrollo de la sociedad capitalista avanzada y la preocupación por un concepto de calidad de vida entendida como algo más que la mera elevación de los niveles de consumo; esa tendencia no refleja –en palabras de Teodori<sup>42</sup>– sino la expresión de los derechos civiles a partir de las contradicciones de la vida cotidiana.”

En definitiva, se pretende conseguir, en la medida de lo posible, un Estado Ambiental como “forma de Estado que se propone aplicar el principio de solidaridad económica y social para alcanzar un desarrollo sostenible, orientado a procurar la igualdad sustancial entre los ciudadanos, mediante el control jurídico del uso racional del patrimonio cultural.”<sup>43</sup>

<sup>39</sup> Proyectos LIFE solicitados por España en 2007 en programas de Naturaleza y Biodiversidad:

TITULO DEL PROYECTO	COORDINADOR BENEFICIARIO	PRESUPUESTO	SUBVENCIÓN
Conservación de aves esteparias y agricultura de secano en la depresión central catalana: gestión y valorización del Patrimonio	Centro Tecnológico Forestal de Cataluña	2.072.269	1.036.134
Inventariación y designación de la red Natura 2000 en áreas marinas del estado español	Fundación Biodiversidad	15.405.727	7.702.863
Corredor de comunicaciones para la conservación del oso pardo cantábrico	Fundación Oso Pardo	1.100.000	825.000
Conservación de especies prioritarias del monte mediterráneo de Castilla-La Mancha	Desarrollo Rural de Castilla-La Mancha	3.699.135	1.625.400
Restauración de hábitats de especies prioritarias en la isla de Menorca	Consell Insular de Menorca	1.574.713	787.356
Restauración de pinares endémicos afectados por incendios forestales y recuperación de su flora y fauna	Gobierno de Canarias. Dirección General del Medio Natural	1.169.369	584.685
Conservación de la biodiversidad en el oeste ibérico	Fundación Naturaleza y Hombre	3.869.850	1.934.925

<sup>40</sup> Canosa Usera, R.: *Tutela constitucional del derecho a disfrutar del medioambiente*, en Ana Yabar Eterling (editora), *Fiscalidad ambiental*, CEDECS, Madrid 1998, pág. 257.

<sup>41</sup> Ruiz-Rico Ruiz, G: *El Derecho Constitucional al Medio ambiente*, pág 121.

<sup>42</sup> Teodori, M: *Las nuevas izquierdas europeas*. Citado por Ruiz-Rico Ruiz G: *El Derecho Constitucional al Medio ambiente*, pág. 121

<sup>43</sup> Bellver Capella, V.: *Ecología: de las razones a los derechos*, Ecorama. Granada, pág. 248, citado por Ruiz-Rico Ruiz, G: *El Derecho Constitucional al Medio ambiente*, pág. 70.

En la línea señalada, el análisis debe iniciarse ineludiblemente en el artículo 45<sup>44</sup> de la Constitución, por cuanto que establece, como incluidos dentro de los principios rectores de la política social y económica, los siguientes:

— El derecho de todos a un medio ambiente adecuado y el deber también de todos de conservarlo.

— El deber de los poderes públicos de defender la calidad de la vida y defender y restaurar el medio ambiente.

Hay una idea que es recurrente en los textos normativos medioambientales y es la unión entre calida de vida y defensa del medio ambiente. Ello no supone sino el reflejo de la concepción antropológica<sup>45</sup> con la que la defensa y restauración del medioambiente es visto en nuestra Constitución<sup>46</sup> (esta idea también es abordada por el artículo 4.1 de la Ley del Patrimonio Natural y Biodiversidad).

El artículo 45 mencionado, no agota el recorrido constitucional en esta materia por cuanto que, en una concepción amplia, el medio ambiente hoy se contempla como un bien cultural<sup>47</sup> de los pueblos de España por lo que, entiendo, puede ser de plena aplicación el artículo 46<sup>48</sup> de la Constitución.

La Constitución sigue desplegando sus potencialidades en el artículo 44<sup>49</sup> que establece el deber de los poderes públicos de promover el acceso a la cultura y a la investigación científica y técnica.

Además, el artículo 128.1<sup>50</sup> del mismo texto legal señala que la riqueza del país, cualquiera que sea su forma y titularidad, esta subordinada al interés general. Como tal interés general, afecta a la generalidad de los ciudadanos, lo que permite que se sientan autorizados para pedir<sup>51</sup>, para exigir, a los poderes públicos el cumplimiento de los deberes antes señalados mediante la adopción y ejecución de medidas efectivas tendentes a garantizar que la riqueza medioambiental sea protegida y fomentada.

En este sentido “el reconocimiento constitucional del derecho al medio ambiente va a suponer también una garantía procedimental que obliga al establecimiento de unos canales de parti-

---

<sup>44</sup> Artículo 45:

“Todos tienen el derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona, así como el deber de conservarlo. 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. Para quienes violen lo dispuesto en el apartado anterior, en los términos que la ley fije se establecerán sanciones penales o, en su caso, administrativas, así como la obligación de reparar el daño causado.”

<sup>45</sup> Herrera Molina, P. M.: *Derecho Tributario Ambiental*, pág. 34. Este autor concede también esa concepción antropológica a la jurisprudencia constitucional (SSTC 64/1982, 329/1993 y 102/1995).

<sup>46</sup> Es por ello que creo sinceramente que la percepción por parte de la sociedad de esta visión antropológica, de este vínculo, favorecerá la adopción de toda clase de medidas medioambientales, entre ellas, las tributarias. En este sentido, se hace necesario realizar un labor pedagógico, para la que, estimo, nuestra sociedad está preparada, que muestre las ventajas de esta unión (al mismo tiempo que también estimo que han de eliminarse ciertas actitudes provenientes del lado “ecologista” que son vistas por la sociedad como obstaculizadoras a toda clase de desarrollo).

<sup>47</sup> Herrera Molina, P.M. ha señalado que “la doctrina que ha analizado estos preceptos discute si el medio ambiente ha de entenderse en sentido estricto, referido tan sólo a los elementos naturales de uso común, o amplio, que abarque también el patrimonio histórico y otros elementos culturales”, (*Derecho Tributario Ambiental*, pág. 24).

<sup>48</sup> Artículo 46:

“Los poderes públicos garantizarán la conservación y promoverán el enriquecimiento del patrimonio histórico, cultural y artístico de los pueblos de España y de los bienes que lo integran, cualquiera que sea su régimen jurídico y su titularidad. La ley penal sancionará los atentados contra este patrimonio.”

<sup>49</sup> Artículo 44:

“Los poderes públicos promoverán y tutelarán el acceso a la cultura, a la que todos tienen derecho. Los poderes públicos promoverán la ciencia y la investigación científica y técnica en beneficio del interés general.”

<sup>50</sup> Artículo 128.1:

“Toda la riqueza del país en sus distintas formas y sea cual fuere su titularidad está subordinada al interés general.”

<sup>51</sup> En este sentido, artículo 129.1

“Todos los españoles tendrán el derecho de petición individual y colectiva, por escrito, en la forma y con los efectos que determine la ley.”

También, artículo 1 del Ley orgánica 4/2001, de 12 de noviembre, reguladora del Derecho de Petición:

“Toda persona natural o jurídica, prescindiendo de su nacionalidad, puede ejercer el derecho de petición, individual o colectivamente, en los términos y con los efectos establecidos por la presente Ley y sin que de su ejercicio pueda derivarse perjuicio alguno para el peticionario. No obstante no resultarán exentos de responsabilidad quienes con ocasión del ejercicio del derecho de petición incurriesen en delito o falta.”



cipación social de aquellas personas, colectivos y asociaciones representativas de los intereses afectados por las políticas ambientales, tanto mediante técnicas de legitimación procesal como a través de instancias de colaboración en el seno de los órganos competentes de las Administraciones Públicas<sup>52</sup>”.

Incluso, Canosa Usera<sup>53</sup> considera que “quizás quepa, sin embargo, abrir la acción pública en la defensa de los intereses colectivos medioambientales (ya es posible, sin duda en la esfera penal<sup>54</sup>) tal y como podría desprenderse de algunas sentencias del Tribunal Constitucional. Si hay un bien jurídico y éste determina la existencia de un interés legítimo colectivo/personal, reconócese, por tanto, la legitimidad dual, tanto colectiva como individual, apoyándose en el art. 24,2 CE y 7.3 de la LOPJ.”

Por último, el artículo 131.1<sup>55</sup> instituye la posibilidad de planificar la actividad económica para estimular el crecimiento de la riqueza y de la renta. A nadie se le escapa que dentro del concepto de riqueza se encuentra también la medioambiental.

En definitiva, la Constitución no sólo impone a los poderes públicos (y a los ciudadanos) el deber de garantizar y proteger el patrimonio medioambiental, sino que otorga a los ciudadanos el derecho a exigir dicha protección posibilitando incluso que directamente puedan dirigirse a los poderes públicos para obtenerla<sup>56</sup> (evidentemente, el derecho de petición señalado abarca también la petición de medidas fiscales).

No obstante, como afirma Canosa Usera<sup>57</sup> referido al artículo 45.1 “la conversión de la proclamación constitucional en derecho subjetivo depende, pues, de la voluntad del legislador, quien es libre de regularlo y, de hacerlo, puede dotarlo del contenido que desee. Se trata de un derecho constitucional legal cuyo contenido no está predeterminado en la Constitución.”

Particularmente se considera que, en la medida en la que el legislador ostenta la libertad de regulación, se hace más necesaria la legítima presión social para conseguirla.

Al hablar de las especies protegidas, señalábamos las importantes limitaciones que la normativa establece para proteger su entorno, que incluso afectaban al derecho constitucional de la propiedad. En este sentido, jurisprudencialmente (Sentencias del Tribunal Constitucional núm 227/1988<sup>58</sup> y 170/1989<sup>59</sup>) se ha santificado la posibilidad de que la ley pueda establecer limitaciones a derechos tan importantes como el mencionado.

<sup>52</sup> Ruiz-Rico Ruiz, G: *El Derecho Constitucional al Medio ambiente*, 2000, pág. 154.

<sup>53</sup> Canosa Usera, R.: *Tutela constitucional del derecho a disfrutar del medioambiente*, pág. 269.

<sup>54</sup> La Sentencia del Tribunal Constitucional 34/1994 otorga legitimación de las asociaciones ecologista en el ámbito del proceso penal por cuanto que es “evidente que una asociación ecologista con fines de defensa de la naturaleza y del mundo animal, tiene un interés legítimo y personal en velar por el correcto ejercicio de la potestad administrativa.”

<sup>55</sup> Artículo 131.1:

“El Estado, mediante ley, podrá planificar la actividad económica general para atender a las necesidades colectivas, equilibrar y armonizar el desarrollo regional y sectorial y estimular el crecimiento de la renta y de la riqueza y su más justa distribución.”

<sup>56</sup> La configuración de la defensa del medioambiente como deber y como derecho ha sido recogida en la Sentencia del Tribunal Constitucional 102/1995, fundamento jurídico 7:

“Pues bien, en el caso del medio ambiente se da la paradoja de que ha de ser defendido por el hombre de las propias acciones del hombre, autor de todos los desafueros y desaguizados que lo degradan, en beneficio también de los demás hombres, y de las generaciones sucesivas. La protección resulta así una actividad beligerante que pretende conjurar el peligro y, en su caso, restaurar el daño sufrido e incluso perfeccionar las características del entorno, para garantizar su disfrute por todos. De ahí su configuración ambivalente como deber y como derecho, que implica la exigencia de la participación ciudadana en el nivel de cada uno, con papeles de protagonista a cargo de la mujer, de la juventud y de los pueblos indígenas, según enuncia la Declaración de Río (10, 20, 21 y 22). Esto nos lleva de la mano a la dignidad de la persona como valor constitucional trascendente (art. 10.1 C.E.), porque cada cual tiene el derecho inalienable a habitar en su entorno de acuerdo con sus características culturales.”

<sup>57</sup> Canosa Usera, Raúl: *Tutela constitucional del derecho a disfrutar del medioambiente*, págs. 261-262.

<sup>58</sup> Fundamento Jurídico 7:

“La Constitución sanciona una garantía de la propiedad y de los bienes y derechos patrimoniales de los particulares (art. 33). Pero esta garantía no es absoluta. ya que el art. 128.1 establece que «toda la riqueza del país en sus distintas formas está subordinada al interés general», y, por lo que aquí interesa, el art. 45.2 impone a los poderes públicos el deber de velar «por la utilización racional de todos los recursos naturales, con el fin de proteger y mejorar la calidad de vida y defender y restaurar el medio ambiente, apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva». De una interpretación sistemática de estos preceptos no cabe derivar la tesis de que toda medida de ordenación legal de los recursos naturales y, en especial, de un recurso tan vital y escaso como el agua, deba atender prioritariamente al criterio de evitar cualquier sacrificio no imprescindible de los derechos e intereses patrimoniales de carácter individual. Más en concreto, la Constitución no garantiza que la propiedad privada haya de extenderse a todo tipo de bienes. Antes bien, el art. 132.2, al tiempo que excluye directamente la titularidad privada de

En la misma línea se manifiesta el Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 5.<sup>a</sup>) en la Sentencia de 29 diciembre 2003<sup>60</sup>.

### 3.3. Ley 42/2007, de 13 de diciembre, del Patrimonio Natural y de la Biodiversidad

No puede dejarse de mencionar la importantísima Ley 42/2007, de 13 de diciembre, del Patrimonio Natural y de la Biodiversidad (en adelante LPNB), que pretende establecer el régimen jurídico básico<sup>61</sup> a que se refiere el artículo 149.1.23 de la Constitución.

La exposición de motivos<sup>62</sup> de la norma incide en la idea reiterada de la unión entre la protección medioambiental y el derecho de las personas a un medio ambiente adecuado para su

---

algunos géneros de bienes, permite al legislador declarar la demanialidad de otros. Conforme a esta previsión constitucional, la opción de incluir las aguas continentales en el dominio público es legítima en todo caso. Es cierto que aquella potestad del legislador no puede, sin infringir la Constitución, ejercerse desproporcionadamente, con sacrificio excesivo e innecesario de los derechos patrimoniales de los particulares, pero también lo es que, por lo que se refiere a los recursos hidráulicos, la Ley de Aguas no impone tal sacrificio excesivo [...].”

<sup>59</sup> Fundamento Jurídico 8:

Tal y como este Tribunal ha indicado en varias ocasiones, el límite entre la privación de un derecho patrimonial y su simple incidencia o delimitación legal amparándose en la función social a la que debe sujetarse (art. 33.2 de la Constitución) no es siempre fácil de determinar. En este sentido, y a partir de la doctrina general sobre el contenido esencial de los derechos constitucionales, se ha señalado respecto del derecho de propiedad que «la fijación de su contenido esencial no puede hacerse desde la exclusiva consideración subjetiva del derecho de los intereses individuales que a éste subyacen, sino que debe incluir igualmente la necesaria referencia a la función social, entendida no como mero límite externo a su definición o a su ejercicio, sino como parte integrante del derecho mismo» –STC 37/1987 (RTC 1987\37)–. Partiendo de este dato y de las previsiones de otros preceptos constitucionales (arts. 128.1, 40, 45 y 130, entre otros), los poderes públicos deben «delimitar el contenido del derecho de propiedad en relación con cada tipo de bienes». Esto no supone, claro está, una absoluta libertad del poder público que llegue «a anular la utilidad meramente individual del derecho», o, lo que es lo mismo, el límite se encontrará, a efectos de la aplicación del art. 33.3 C. E., en el contenido esencial, en no sobrepasar las barreras más allá de las cuales el derecho dominical y las facultades de disponibilidad que supone resulte reconocible en cada momento histórico y en la posibilidad efectiva de realizar el derecho. *Las limitaciones del derecho de propiedad que introduce la Ley madrileña con carácter no indemnizable no vulneran el contenido esencial de los derechos afectados, al tratarse de medidas tendentes a proteger el espacio natural, según la distinta calificación del terreno y en cumplimiento del mandato que impone el art. 45 C. E. Los apartados 3 y 4 del art. 3 de la Ley impugnada ponen de manifiesto que el legislador ha establecido un límite a partir del cual entiende que sí existe privación de derechos. En efecto se establece que los límites fijados no serán indemnizables salvo que los vínculos que se impongan «no resulten compatibles con la utilización tradicional y consolidada de los predios». Se ha acudido, pues, a una técnica habitual en el ordenamiento para fijar el límite entre la simple configuración del derecho y la estricta privación: el uso tradicional y consolidado.»*

También, entre otras, Sentencia 66/1991, de 22 de marzo.

<sup>60</sup> Fundamento jurídico 3:

“Catalogado el oso pardo como especie en peligro de extinción por el Decreto Foral 563/1995, de 27 de noviembre, el Decreto Foral que da lugar a este proceso es una consecuencia necesaria de esa declaración, *las medidas que en el mismo se adoptan y que se discuten por la entidad recurrente se encuentran dentro del marco de la habilitación concedida por el artículo 26 LCEN, porque todas ellas se encaminan a la preservación el hábitat de aquella especie y, aunque afecten al derecho propiedad, resultan proporcionadas a la finalidad perseguida por aquélla Ley y no puede decirse que tengan una incidencia de tal intensidad que la propia institución resulte desnaturalizada.»*

<sup>61</sup> Artículo 1:

“Esta Ley establece el régimen jurídico básico de la conservación, uso sostenible, mejora y restauración del patrimonio natural y de la biodiversidad, como parte del deber de conservar y del derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona, establecido en el artículo 45.2 de la Constitución.”

<sup>62</sup> Exposición de motivos:

“En este marco, esta Ley establece el régimen jurídico básico de la conservación, uso sostenible, mejora y restauración del patrimonio natural y de la biodiversidad española, como parte del deber de conservar y del objetivo de garantizar los derechos de las personas a un medio ambiente adecuado para su bienestar, salud y desarrollo. Igualmente se recogen las normas y recomendaciones internacionales que organismos y regímenes ambientales internacionales, como el Consejo de Europa o el Convenio sobre la Diversidad Biológica, han ido estableciendo a lo largo de los últimos años, especialmente en lo que se refiere al «Programa de Trabajo mundial para las áreas protegidas», que es la primera iniciativa específica a nivel internacional dirigida al conjunto de espacios naturales protegidos de todo el mundo. En la misma línea, el Plan de Acción de la Cumbre Mundial de Desarrollo Sostenible de Johannesburgo, 2002, avalado por la Asamblea General de las Naciones Unidas y plasmado posteriormente en el Plan Estratégico del Convenio sobre la Diversidad Biológica, Decisión VI/26, punto 11, de la Conferencia de las Partes Contratantes, fijaron como misión «lograr para el año 2010 una reducción significativa del ritmo actual de pérdida de la diversidad biológica, a nivel mundial, regional y nacional, como contribución a la mitigación de la pobreza y en beneficio de todas las formas de vida en la tierra» y posteriormente, la Decisión VII/30 aprobó el marco operativo para alcanzar ese objetivo. A nivel europeo, la Comunicación de la Comisión de las Comunidades Europeas, COM (2006) 216, aprobada en mayo de 2006, abordó los correspondientes instrumentos para «Detener la pérdida de biodiversidad para 2010 y, más adelante, respaldar los servicios de los ecosistemas para el bienestar humano», objetivos que se pretende incorporar a la ley que, en síntesis, define unos procesos de planificación, protección, conservación y restauración, dirigidos a conseguir un desarrollo crecientemente sostenible de nuestra sociedad que sea compatible con el mantenimiento y acrecentamiento del patrimonio

bienestar, salud y desarrollo, incluyendo la pretensión de la norma de desarrollar los tratados internacionales aplicables en la materia. El conjunto de ambas cuestiones supone dos cosas:

- a) La primera, que el legislador, usando de la libertad a la que hacía referencia Canosa Usera, inicia el proceso de subjetivación que permitirá a los ciudadanos integrar en su patrimonio normativo el derecho a tener una mayor calidad de vida mediante un medioambiente protegido y conservado.
- b) La segunda, que la pretensión que declara la ley de desarrollar las normas internacionales, supone que, tanto ella (la LPNB) como las normas autonómicas que se dicten en su desarrollo, deberán interpretarse conforme a tales tratados<sup>63</sup>.

Específicamente, la pretensión de desarrollar los tratados internacionales supone que las normas y recomendaciones internacionales medioambientales del Consejo de Europa o del Convenio sobre la Diversidad Biológica (especialmente en lo que se refiere al «Programa de Trabajo mundial para las áreas protegidas», que es la primera iniciativa específica a nivel internacional dirigida al conjunto de espacios naturales protegidos de todo el mundo) se reflejen en la norma interna. Lo mismo cabe decir del Plan de Acción de la Cumbre Mundial de Desarrollo Sostenible de Johannesburgo, 2002, avalado por la Asamblea General de las Naciones Unidas y plasmado posteriormente en el Plan Estratégico del Convenio sobre la Diversidad Biológica, Decisión VI/26, punto 11, de la Conferencia de las Partes Contratantes (que fijaron como misión «lograr para el año 2010 una reducción significativa del ritmo actual de pérdida de la diversidad biológica, a nivel mundial, regional y nacional, como contribución a la mitigación de la pobreza y en beneficio de todas las formas de vida en la tierra» y posteriormente, la Decisión VII/30 que aprobó el marco operativo para alcanzar ese objetivo).

El artículo 4.1<sup>64</sup> de la Ley indica la función social del patrimonio natural y la biodiversidad por su vinculación al desarrollo, salud y bienestar de las personas y su aportación al desarrollo social y económico<sup>65</sup>.

El artículo 5<sup>66</sup> establece el deber, entre otros, de los poderes públicos de velar por la conservación y la utilización racional del patrimonio natural en todo el territorio nacional y en las

---

natural y de la biodiversidad española. Con esta finalidad, la ley establece que las Administraciones competentes garantizarán que la gestión de los recursos naturales se produzca con los mayores beneficios para las generaciones actuales, sin merma de su potencialidad para satisfacer las necesidades y aspiraciones de las generaciones futuras, velando por el mantenimiento y conservación del patrimonio, la biodiversidad y los recursos naturales existentes en todo el territorio nacional, con independencia de su titularidad o régimen jurídico, atendiendo a su ordenado aprovechamiento y a la restauración de sus recursos renovables.”

<sup>63</sup> La página web del Ministerio de Medio Ambiente y Mundo Rural y Marino recoge: La Convención de Biodiversidad, La Convención sobre la Conservación de las Especies Migratorias de vida Silvestre; Convenio relativo a la Conservación de la Vida Silvestre y del Medio Natural en Europa; Convenio sobre el Comercio Internacional de Especies Amenazadas de Fauna y Flora Silvestres; Convención de las Naciones Unidas para la lucha contra la Desertificación; Convenio relativo a Humedales de Importancia Internacional, especialmente como Hábitats de Aves Acuáticas; Protocolo sobre zonas especialmente protegidas y la diversidad biológica de la Convención para la protección del mar Mediterráneo contra la contaminación, Anexo V sobre Protección y Conservación de los Ecosistemas y la Diversidad Biológica de las áreas marinas; Acuerdo de Mónaco sobre la conservación de los Cetáceos del Mar Negro. El Mar Mediterráneo y la Zona Atlántica Contigua.

<sup>64</sup> Artículo 4.1:

“El patrimonio natural y la biodiversidad desempeñan una función social relevante por su estrecha vinculación con el desarrollo, la salud y el bienestar de las personas y por su aportación al desarrollo social y económico.”

<sup>65</sup> Márquez Molero, R: *La fiscalidad de los montes en España*, en *Tributación Medioambiental: Teoría, Práctica y Propuestas*, Deloitte & Civitas ediciones, S.L., Madrid, 2002. Al respecto dice: “hábitat de numerosas especies vegetales y animales que desaparecerían si los montes dejaran de existir, productores de oxígeno esencial para la vida en el planeta, sumideros de CO2 que contribuyen a reducir el efecto invernadero y sus consecuencias sobre el cambio climático, reserva hídrica de la naturaleza fundamental para el ciclo de agua, conservadores de la capa vegetal del suelo y muchas funciones más. Esos <<beneficios>> que capitaliza la sociedad superan con creces los rendimientos monetarios que puede extraer el propietario del monte y por ese motivo trasciende al mero concepto de propiedad privada”(pág. 252).

<sup>66</sup> Artículo 5. Deberes de los poderes públicos:

“1. Todos los poderes públicos, en sus respectivos ámbitos competenciales, velarán por la conservación y la utilización racional del patrimonio natural en todo el territorio nacional y en las aguas marítimas bajo soberanía o jurisdicción española, incluyendo la zona económica exclusiva y la plataforma continental, con independencia de su titularidad o régimen jurídico, teniendo en cuenta especialmente los hábitats amenazados y las especies silvestres en régimen de protección especial. 2. Las Administraciones Públicas: a) promoverán la participación y las actividades que contribuyan a alcanzar los objetivos de la presente ley. b) identificarán y, en la medida de lo posible, eliminarán o modificarán los incentivos contrarios a la conservación del patrimonio natural y la biodiversidad. c) promoverán la utilización de medidas fiscales de incentivación de las iniciativas privadas de conservación de la naturaleza y de desincentivación de aquellas con incidencia negativa sobre la conservación de la biodiversidad y el uso sostenible del patrimonio natural. d) fomentarán, a través de programas de formación, la educación e información general, con especial atención a los usuarios del territorio, sobre la necesidad de proteger el patrimonio natural y la

aguas marítimas bajo soberanía o jurisdicción española, incluyendo la zona económica exclusiva y la plataforma continental, con independencia de su titularidad o régimen jurídico, promoviendo, incluso, medidas fiscales de incentivación de las iniciativas privadas de conservación de la naturaleza y de desincentivación de aquellas con incidencia negativa.

Al respecto se recuerda que “en el caso español [...] el legislador ha de concretar el contenido del deber de proteger el medio ambiente. Ahora bien, la Constitución no precisa todos los instrumentos a través de los que ha de manifestarse este deber ni su relación con otras medidas protectora a cargo de los poderes públicos<sup>67</sup>”, por lo que, consecuentemente, son válidos los medios tributarios.

El artículo 24<sup>68</sup> regula el Catálogo Español de Hábitats en Peligro de Desaparición, en el que se incluirán aquellos hábitats, cuya conservación o, en su caso, restauración exijan medidas específicas de protección y conservación, por:

- 1.º Tener su área de distribución muy reducida y en disminución.
- 2.º Haber sido destruidos en la mayor parte de su área de distribución natural.
- 3.º Haber sufrido un drástico deterioro de su composición, estructura o funciones ecológicas en la mayor parte de su área de distribución natural.
- 4.º Encontrarse en alto riesgo de transformación irreversible a corto o medio plazo en una parte significativa de su área de distribución.

El artículo 25<sup>69</sup> determina que los efectos de la inclusión en el catálogo de hábitats en peligro serán la colocación de una superficie adecuada en algún instrumento de gestión o figura de protección de espacios naturales y la necesidad de que las Comunidades autónomas definan y tomen las medidas necesarias para frenar la recesión y eliminar el riesgo de desaparición de estos hábitats.

El artículo 30<sup>70</sup> señala que son parques nacionales aquellas áreas naturales, que, en razón a la belleza de sus paisajes, la representatividad de sus ecosistemas o la singularidad de su flora, de su

---

biodiversidad. e) se dotarán de herramientas que permitan conocer el estado de conservación del Patrimonio Natural y de la Biodiversidad y de las causas que determinan sus cambios, para diseñar las medidas que proceda adoptar. f) integrarán en las políticas sectoriales los objetivos y las previsiones necesarios para la conservación y valoración del Patrimonio Natural, la protección de la Biodiversidad y la Geodiversidad, la conservación y el uso sostenible de los recursos naturales y el mantenimiento y, en su caso, la restauración de la integridad de los ecosistemas.”

<sup>67</sup> Herrera Molina, P. M.: *Derecho Tributario Ambiental*, pág. 31.

<sup>68</sup> Artículo 24. El Catálogo Español de Hábitats en Peligro de Desaparición:

1. Bajo la dependencia del Ministerio de Medio Ambiente, con carácter administrativo y ámbito estatal, se crea el Catálogo Español de Hábitats en Peligro de Desaparición, que se instrumentará reglamentariamente, y en el que se incluirán los hábitats en peligro de desaparición, cuya conservación o, en su caso, restauración exija medidas específicas de protección y conservación, por hallarse, al menos, en alguna de las siguientes circunstancias: 1.ª Tener su área de distribución muy reducida y en disminución. 2.ª Haber sido destruidos en la mayor parte de su área de distribución natural. 3.ª Haber sufrido un drástico deterioro de su composición, estructura o funciones ecológicas en la mayor parte de su área de distribución natural. 4.ª Encontrarse en alto riesgo de transformación irreversible a corto o medio plazo en una parte significativa de su área de distribución. 2. La inclusión de hábitats en el Catálogo Español de Hábitats en Peligro de Desaparición se llevará a cabo por el Ministerio de Medio Ambiente, a propuesta de la Comisión Estatal para el Patrimonio Natural y la Biodiversidad, previa iniciativa de las Comunidades autónomas o del propio Ministerio, cuando exista información técnica o científica que así lo aconseje. 3. Cualquier ciudadano u organización podrá solicitar la iniciación del procedimiento de inclusión acompañando a la correspondiente solicitud una argumentación científica de la medida propuesta.”

<sup>69</sup> Artículo 25. Efectos:

“La inclusión de un hábitat en el Catálogo Español de Hábitats en Peligro de Desaparición, surtirá los siguientes efectos: a) Una superficie adecuada será incluida en algún instrumento de gestión o figura de protección de espacios naturales, nueva o ya existente. b) Las Comunidades autónomas definirán y tomarán las medidas necesarias para frenar la recesión y eliminar el riesgo de desaparición de estos hábitats en los instrumentos de planificación y de otro tipo adecuados a estos fines.”

<sup>70</sup> Artículo 30. Los Parques:

“1. Los Parques son áreas naturales, que, en razón a la belleza de sus paisajes, la representatividad de sus ecosistemas o la singularidad de su flora, de su fauna o de su diversidad geológica, incluidas sus formaciones geomorfológicas, poseen unos valores ecológicos, estéticos, educativos y científicos cuya conservación merece una atención preferente. 2. Los Parques Nacionales se regirán por su legislación específica. 3. En los Parques se podrá limitar el aprovechamiento de los recursos naturales, prohibiéndose en todo caso los incompatibles con las finalidades que hayan justificado su creación. 4. En los Parques se facilitará la entrada de visitantes con las limitaciones precisas para garantizar la protección de aquéllos. 5. Se elaborarán los Planes Rectores de Uso y Gestión, cuya aprobación corresponderá al órgano competente de la Comunidad autónoma. Las Administraciones competentes en materia urbanística informarán preceptivamente dichos Planes antes de su aprobación. En estos Planes, que serán periódicamente revisados, se fijarán las normas generales de uso y gestión del Parque. 6. Los Planes Rectores prevalecerán sobre el planeamiento urbanístico. Cuando sus determinaciones sean incompatibles con las de la normativa urbanística en vigor, ésta se revisará de oficio por los órganos competentes.”

fauna o de su diversidad geológica, incluidas sus formaciones geomorfológicas, poseen unos valores ecológicos, estéticos, educativos y científicos cuya conservación merece una atención preferente, estableciendo la posibilidad de limitar la explotación de los recursos e, incluso, prohibiéndola en aquellos casos en los que haya incompatibilidad con las finalidades que hayan justificado la creación del parque.

El artículo 31<sup>71</sup> conceptúa a las Reserva Naturales como espacios naturales, cuya creación tiene como finalidad la protección de ecosistemas, comunidades o elementos biológicos que, por su rareza, fragilidad, importancia o singularidad merecen una valoración especial y establece también la posibilidad de imponer limitaciones y prohibiciones de explotación de los recursos.

El artículo 38<sup>72</sup> crea a las Áreas de Influencia Socioeconómica, siendo su finalidad la de contribuir al mantenimiento de los espacios naturales protegidos y favorecer el desarrollo socioeconómico de las poblaciones locales de forma compatible con los objetivos de conservación del espacio, indicando la necesidad de que para tales Áreas se especifique el régimen económico y las compensaciones adecuadas al tipo de limitaciones que se establezcan.

El artículo 39<sup>73</sup> determina que la declaración de un espacio natural protegido lleva aparejada la declaración de utilidad pública, a efectos expropiatorios de los bienes y derechos afectados, así como la facultad de la Comunidad Autónoma para el ejercicio de los derechos de tanteo y de retracto.

El artículo 50<sup>74</sup> establece la creación del Inventario Español de Espacios Naturales Protegidos, Red Natura 2000 y Áreas protegidas por instrumentos internacionales.

El artículo 55<sup>75</sup> dispone la confección del Catálogo Español de Especies Amenazadas, que incluirá, cuando exista información técnica o científica que así lo aconseje, los taxones o poblaciones de la biodiversidad amenazada, incluyéndolos en algunas de las categorías siguientes:

<sup>71</sup> Artículo 31. Las Reservas Naturales:

“1. Las Reservas Naturales son espacios naturales, cuya creación tiene como finalidad la protección de ecosistemas, comunidades o elementos biológicos que, por su rareza, fragilidad, importancia o singularidad merecen una valoración especial. 2. En las Reservas estará limitada la explotación de recursos, salvo en aquellos casos en que esta explotación sea compatible con la conservación de los valores que se pretenden proteger. Con carácter general estará prohibida la recolección de material biológico o geológico, salvo en aquellos casos que por razones de investigación, conservación o educativas se permita la misma, previa la pertinente autorización administrativa.”

<sup>72</sup> Artículo 38. Áreas de Influencia Socioeconómica:

“Con el fin de contribuir al mantenimiento de los espacios naturales protegidos y favorecer el desarrollo socioeconómico de las poblaciones locales de forma compatible con los objetivos de conservación del espacio, en sus disposiciones reguladoras podrán establecerse Áreas de Influencia Socioeconómica, con especificación del régimen económico y las compensaciones adecuadas al tipo de limitaciones. Estas Áreas estarán integradas, al menos, por el conjunto de los términos municipales donde se encuentre ubicado el espacio natural de que se trate y su zona periférica de protección.”

<sup>73</sup> Artículo 39. Utilidad pública y derecho de tanteo y retracto sobre espacios naturales protegidos:

“1. La declaración de un espacio natural protegido lleva aparejada la declaración de utilidad pública, a efectos expropiatorios de los bienes y derechos afectados, así como la facultad de la Comunidad autónoma para el ejercicio de los derechos de tanteo y de retracto respecto de los actos o negocios jurídicos de carácter oneroso y celebrados inter vivos que comporten la creación, transmisión, modificación o extinción de derechos reales que recaigan sobre bienes inmuebles situados en su interior. 2. Para facilitar el ejercicio de los derechos de tanteo y retracto, el transmitente notificará fehacientemente a la Comunidad autónoma el precio y las condiciones esenciales de la transmisión pretendida y, en su caso, copia fehaciente de la escritura pública en la que haya sido instrumentada la citada transmisión. Dentro del plazo que establezca la legislación de las Comunidades autónomas desde dicha notificación, la administración podrá ejercer el derecho de tanteo obligándose al pago del precio convenido en un período no superior a un ejercicio económico. La Comunidad autónoma podrá ejercer, en los mismos términos previstos para el derecho de tanteo, el de retracto en el plazo que fije su legislación, a partir de la notificación o de la fecha en que tenga conocimiento fehaciente de la transmisión. Los Registradores de la Propiedad y Mercantiles no inscribirán documento alguno por el que se transmita cualquier derecho real sobre los bienes referidos sin que se acredite haber cumplido con los requisitos señalados en este apartado. Los plazos a los que se refiere este apartado serán lo suficientemente amplios para permitir que puedan ejercitarse los derechos de tanteo y de retracto.”

<sup>74</sup> Artículo 50. Inventario Español de Espacios Naturales Protegidos, Red Natura 2000 y Áreas protegidas por instrumentos internacionales:

“1. Dependiente del Ministerio de Medio Ambiente, con carácter administrativo y ámbito estatal, se crea el Inventario Español de Espacios Naturales Protegidos, Red Natura 2000 y Áreas protegidas por instrumentos internacionales, incluido en el Inventario Español del Patrimonio Natural y de la Biodiversidad, que se instrumentará reglamentariamente. 2. A efectos de homologación y del cumplimiento de los compromisos internacionales en la materia, los espacios naturales inscritos en el Inventario Español de Espacios Naturales Protegidos se asignarán, junto con su denominación original, a las categorías establecidas internacionalmente, en especial por la Unión Internacional para la Naturaleza (UICN). 3. Las Comunidades autónomas facilitarán la información necesaria correspondiente para mantener actualizado el Inventario.”

<sup>75</sup> Artículo 55. Catálogo Español de Especies Amenazadas:

“1. En el seno del Listado de Especies Silvestres en Régimen de Protección Especial, se establece el Catálogo Español de Especies Amenazadas que incluirá, cuando exista información técnica o científica que así lo aconseje, los taxones o poblacio-

- a) En peligro de extinción: taxones o poblaciones cuya supervivencia es poco probable si los factores causales de su actual situación siguen actuando.
- b) Vulnerable: taxones o poblaciones que corren el riesgo de pasar a la categoría anterior en un futuro inmediato si los factores adversos que actúan sobre ellos no son corregidos.

El artículo 56<sup>76</sup>, en relación con el Catálogo de Especies Amenazadas, señala diversas categorías en la que se puede encontrar la especie incluida en dicho catálogo. Así: en peligro de extinción; vulnerable; taxones o poblaciones que comparten los mismos problemas de conservación o ámbitos geográficos similares; y especies o poblaciones que vivan exclusivamente o en alta proporción en espacios naturales protegidos, Red Natura 2000 o áreas protegidas por instrumentos internacionales.

Para las que estén en la categoría de “en peligro de extinción”, dispone que en un plazo máximo de tres años, deberá adoptarse un plan de recuperación que incluya las medidas más adecuadas y, en su caso, la designación de áreas críticas y las áreas de potencial reintroducción o expansión y se fijarán medidas de conservación e instrumentos de gestión, específicos para estas áreas.

El artículo 57<sup>77</sup> concluye la necesidad de plantear Estrategias de Conservación de Especies Amenazadas, dando prioridad a las estrategias de lucha que incluyan medidas de protección que afecten al mayor número de especies incluidas en el Catálogo Español de Especies Amenazadas. En particular resalta aquellas que luchen contra el uso ilegal de sustancias tóxicas, la electrocución y la colisión con tendidos eléctricos o el plumbismo.

El artículo 72.1<sup>78</sup> promueve la custodia del territorio mediante acuerdos con entidades de custodia y propietarios de fincas privadas y públicas.

---

nes de la biodiversidad amenazada, incluyéndolos en algunas de las categorías siguientes: a) En peligro de extinción: taxones o poblaciones cuya supervivencia es poco probable si los factores causales de su actual situación siguen actuando. b) Vulnerable: taxones o poblaciones que corren el riesgo de pasar a la categoría anterior en un futuro inmediato si los factores adversos que actúan sobre ellos no son corregidos. 2. La catalogación, descatalogación o cambio de categoría de un taxón o población en el Catálogo Español de Especies Amenazadas se realizará por el Ministerio de Medio Ambiente a propuesta de la Comisión Estatal para el Patrimonio Natural y la Biodiversidad, a iniciativa de las Comunidades autónomas o del propio Ministerio, cuando exista información técnica o científica que así lo aconseje. Cualquier ciudadano u organización podrá solicitar la iniciación del procedimiento de inclusión, cambio de categoría o exclusión acompañando a la correspondiente solicitud una argumentación científica de la medida propuesta. 3. Las Comunidades autónomas, en sus respectivos ámbitos territoriales, podrán establecer catálogos de especies amenazadas, estableciendo, además de las categorías relacionadas en este artículo, otras específicas, determinando las prohibiciones y actuaciones suplementarias que se consideren necesarias para su preservación. 4. Las Comunidades autónomas podrán, en su caso, incrementar el grado de protección de las especies del Catálogo Español de Especies Amenazadas en sus catálogos autonómicos, incluyéndolas en una categoría superior de amenaza.”

<sup>76</sup> Artículo 56. Efectos de la inclusión en el Catálogo Español de Especies Amenazadas.

“1. En lo que se refiere al Catálogo Español de Especies Amenazadas:

a) La inclusión de un taxón o población en la categoría de «en peligro de extinción» conllevará, en un plazo máximo de tres años, la adopción de un plan de recuperación, que incluya las medidas más adecuadas para el cumplimiento de los objetivos buscados y, en su caso, la designación de áreas críticas. En las áreas críticas, y en las áreas de potencial reintroducción o expansión de estos taxones o poblaciones definidas como tales en los planes de recuperación, se fijarán medidas de conservación e instrumentos de gestión, específicos para estas áreas o integrados en otros planes, que eviten las afecciones negativas para las especies que hayan motivado la designación de esas áreas. b) La inclusión de un taxón o población en la categoría de «vulnerable» conllevará la adopción de un plan de conservación que incluya las medidas más adecuadas para el cumplimiento de los objetivos buscados, en un plazo máximo de cinco años. c) Para aquellos taxones o poblaciones que comparten los mismos problemas de conservación o ámbitos geográficos similares, se podrán elaborar planes que abarquen varios taxones o poblaciones simultáneamente. d) Para las especies o poblaciones que vivan exclusivamente o en alta proporción en espacios naturales protegidos, Red Natura 2000 o áreas protegidas por instrumentos internacionales, los planes se podrán articular a través de las correspondientes figuras de planificación y gestión de dichos espacios. 2. Las Comunidades autónomas elaborarán y aprobarán los planes de recuperación y conservación para las especies amenazadas.”

<sup>77</sup> Artículo 57. Estrategias de Conservación de Especies Amenazadas:

“La Conferencia Sectorial de Medio Ambiente, a propuesta de la Comisión Estatal para el Patrimonio Natural y la Biodiversidad y previo informe del Consejo Estatal para el Patrimonio Natural y la Biodiversidad, aprobará las estrategias de conservación de especies amenazadas presentes en más de una Comunidad autónoma, dando prioridad a los taxones con mayor grado de amenaza y las estrategias de lucha contra las principales amenazas para la biodiversidad, dando prioridad a las que afecten a mayor número de especies incluidas en el Catálogo Español de Especies Amenazadas, como el uso ilegal de sustancias tóxicas, la electrocución y la colisión con tendidos eléctricos o el plumbismo. Estas Estrategias, que constituirán el marco orientativo de los Planes de Recuperación y Conservación, incluirán al menos un diagnóstico de la situación y de las principales amenazas para las especies, y las acciones a emprender para su recuperación.”

<sup>78</sup> Artículo 72. Promoción de la custodia del territorio:

“1. Las Administraciones Públicas fomentarán la custodia del territorio mediante acuerdos entre entidades de custodia y propietarios de fincas privadas o públicas que tengan por objetivo principal la conservación del patrimonio natural y la biodiversidad.”



El artículo 73<sup>79</sup> establece que las Comunidades Autónomas regularán los mecanismos y condiciones para incentivar las externalidades positivas de terrenos que se hallen ubicados en espacios declarados protegidos o en los cuales existan acuerdos de custodia del territorio con especial atención, entre otros, a los hábitats y especies amenazados.

Por otra parte, el artículo 74<sup>80</sup> de la misma ley crea un fondo para el Patrimonio Natural y la Biodiversidad que será dotado con las diversas partidas asignadas en los Presupuestos Generales

<sup>79</sup> Artículo 73. Incentivos a las externalidades positivas en el ámbito de los espacios protegidos y de los acuerdos de custodia del territorio:

“1. Las Comunidades autónomas regularán los mecanismos y las condiciones para incentivar las externalidades positivas de terrenos que se hallen ubicados en espacios declarados protegidos o en los cuales existan acuerdos de custodia del territorio debidamente formalizados por sus propietarios ante entidades de custodia. Para ello se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes servicios prestados por los ecosistemas: a) La conservación, restauración y mejora del patrimonio natural, de la biodiversidad, geodiversidad y del paisaje en función de las medidas específicamente adoptadas para tal fin, con especial atención a hábitats y especies amenazados. b) La fijación de dióxido de carbono como medida de contribución a la mitigación del cambio climático. c) La conservación de los suelos y del régimen hidrológico como medida de lucha contra la desertificación, en función del grado en que la cubierta vegetal y las prácticas productivas que contribuyan a reducir la pérdida o degradación del suelo y de los recursos hídricos superficiales y subterráneos. d) La recarga de acuíferos y la prevención de riesgos geológicos.”

<sup>80</sup> Artículo 74. El Fondo para el Patrimonio Natural y la Biodiversidad:

“1. Se crea el Fondo para el Patrimonio Natural y la Biodiversidad, con objeto de poner en práctica aquellas medidas destinadas a apoyar la consecución de los objetivos de esta Ley, así como la gestión forestal sostenible, la prevención estratégica de incendios forestales y la protección de espacios forestales y naturales en cuya financiación participe la Administración General del Estado. Dicho fondo podrá financiar acciones de naturaleza plurianual y actuará como instrumento de cofinanciación destinado a asegurar la cohesión territorial. El fondo se dotará con las partidas asignadas en los Presupuestos Generales del Estado, incluidas las dotaciones que sean objeto de cofinanciación por aquellos instrumentos financieros comunitarios destinados a los mismos fines y con otras fuentes de financiación que puedan establecerse en el futuro. 2. Serán objetivos del Fondo: a) Promover, a través de los incentivos adecuados, la inversión, gestión y ordenación del patrimonio natural, la biodiversidad y la geodiversidad, en particular, la elaboración de planes, instrumentos y proyectos de gestión de espacios naturales protegidos, de la Red Natura 2000 y de las Áreas protegidas por instrumentos internacionales, y de ordenación de los recursos naturales, así como de la conservación in situ y ex situ de especies del Catálogo Español de Especies Amenazadas. b) Desarrollar otras acciones y crear otros instrumentos adicionales que contribuyan a la defensa y sostenibilidad de los espacios naturales protegidos, de la Red Natura 2000 y de las Áreas protegidas por instrumentos internacionales, y de ordenación de los recursos naturales, así como de la conservación de especies del Catálogo Español de Especies Amenazadas. c) Hacer viables los modelos sostenibles de conservación del patrimonio natural y la biodiversidad, en especial en espacios naturales protegidos, en la Red Natura 2000, y en las Áreas protegidas por instrumentos internacionales. d) Contribuir a la ejecución de las medidas incluidas en las Estrategias y Planes de conservación de hábitats en peligro de desaparición y especies catalogadas. e) Promover, a través de los incentivos adecuados, la inversión, gestión y ordenación forestal, en particular, la elaboración de proyectos de ordenación de montes o de planes dasocráticos. f) Instituir mecanismos financieros destinados a hacer viables los modelos de gestión sostenible en materia de silvicultura, actividades cinegéticas y piscícolas. g) Valorizar y promover las funciones ecológicas, sociales y culturales de los espacios forestales y las llevadas a cabo por los agentes sociales y económicos ligados a los espacios naturales protegidos y a la Red Natura 2000, así como apoyar los servicios ambientales y de conservación de recursos naturales. h) Apoyar las acciones de prevención de incendios forestales. i) Apoyar las acciones de eliminación de otros impactos graves para el patrimonio natural y la biodiversidad, en especial el control y erradicación de especies exóticas invasoras y la fragmentación de los hábitats. j) Incentivar la agrupación de la propiedad forestal para el desarrollo de explotaciones forestales conjuntas, que favorezcan la gestión forestal sostenible. k) Promocionar la obtención de la certificación forestal. l) Financiar acciones específicas de investigación aplicada, demostración y experimentación relacionadas con la conservación del patrimonio natural, la biodiversidad y la geodiversidad. m) Financiar acciones específicas relacionadas con la custodia del territorio. n) Promover el uso y el apoyo a la producción y comercialización de productos procedentes de espacios naturales protegidos, Red Natura 2000 y bosques certificados. o) Promover la preservación, mantenimiento y fomento de los conocimientos y las prácticas de utilización consuetudinaria que sean de interés para la conservación y el uso sostenible del patrimonio natural y de la biodiversidad mediante, entre otros procedimientos, la incentivación de los agentes que los aplican. p) Desarrollar otras acciones y objetivos complementarios que contribuyan a la defensa y sostenibilidad del patrimonio natural y la biodiversidad. q) Promover la producción ecológica en las zonas incluidas en espacios naturales protegidos, en la Red Natura 2000 y Reservas de la Biosfera. r) Financiar acciones específicas de prevención de la erosión y desertificación, preferentemente en los espacios naturales protegidos, en la Red Natura 2000 y Reservas de la Biosfera. s) Incentivar los estudios y prospecciones que persigan el desarrollo y actualización del inventario español del patrimonio natural y la biodiversidad. t) Impulsar iniciativas de divulgación que favorezcan el conocimiento y la sensibilización social por la conservación y el uso sostenible del patrimonio natural español. 3. La gestión de las subvenciones que se otorguen con cargo al Fondo corresponde a las Comunidades autónomas, con las que previamente se habrá establecido mediante convenio las medidas a cofinanciar. 4. Por Real Decreto, previa consulta con las Comunidades autónomas, se regulará el funcionamiento del Fondo para el patrimonio natural, que garantizará la participación de las mismas, singularmente en todos aquellos objetivos del Fondo que incidan sobre sus competencias. 5. Se regirán por su normativa específica las ayudas de desarrollo rural para actividades agrícolas, ganaderas y forestales, así como la regulación de la condicionalidad de las ayudas de la Política Agraria Común (PAC), si bien en aquellas cuestiones que afecten a los espacios protegidos de la Red Natura 2000 o al cumplimiento de la Directiva 79/409/CEE del Consejo, de 2 de abril de 1979, relativa a la conservación de las aves silvestres, y de la Directiva 92/43/CEE del Consejo, de 21 de mayo de 1992, relativa a la conservación de los hábitats naturales y de la fauna y flora silvestres, el Ministerio de Agricultura, Pesca y alimentación solicitará informe del Ministerio de Medio Ambiente.”

del Estado. Lo que es igual que decir que la protección medioambiental necesita el apoyo financiero del Estado (y de las Administraciones públicas), incluyendo, como no, las subvenciones.

La disposición adicional segunda<sup>81</sup> prevé la posibilidad de que las entidades locales puedan establecer medidas adicionales de conservación.

Por último, la Disposición adicional séptima<sup>82</sup> dispone la promoción de los programas de investigación y la transferencia de tecnología sobre la diversidad biológica.

### 3.5. El medio ambiente en los Estatutos de Autonomía

“[...] con la aprobación de la Constitución de 1978, la protección del medio ambiente en España ha experimentado un intenso proceso de descentralización legislativa y administrativa. De hecho, una buena parte de las políticas públicas que tienen como objetivo la defensa de la naturaleza o la lucha contra las diversas formas de contaminación, han sido diseñadas por las Comunidades Autónomas y, en menor medida también por las Administraciones Locales (Municipios y Provincias)<sup>83</sup>.”

La Constitución establece una suerte de distribución de competencias en materia de protección medioambiental en los artículos 148 y 149<sup>84</sup>, de tal manera que corresponde al Estado el establecimiento de la legislación básica y a las Comunidades Autónomas su desarrollo normativo y la gestión medioambiental.

Es por ello que, a este nivel de análisis, no pueden dejarse de plasmar las disposiciones estatutarias en la materia de aquellas Comunidades Autónomas que tienen la mayor parte de la población de la especie protegida que va a ser objeto de estudio particularizado: Andalucía, Extremadura y Castilla-La Mancha (no se desconoce que Madrid y Castilla-León también tienen población).

El Estatuto de Autonomía de Andalucía establece en su artículo 10<sup>85</sup>, como objetivos básicos:

- La potenciación de los recursos naturales de Andalucía.
- La calidad de vida de los andaluces mediante unión de este objetivo a la protección de la naturaleza y el medio ambiente.

La consecución de estos objetivos se realizará mediante las medidas legislativas necesarias y los medios económicos suficientes<sup>86</sup>.

No obstante, como señala Ortega Álvarez<sup>87</sup> “hay dos notas que deben destacarse. De una parte, se trata de preceptos meramente programáticos sin sanción jurídica posible, que en nada afectan

<sup>81</sup> Disposición adicional segunda. Medidas adicionales de conservación en el ámbito local.

“Las entidades locales, en el ámbito de sus competencias y en el marco de lo establecido en la legislación estatal y autonómica, podrán establecer medidas normativas o administrativas adicionales de conservación del patrimonio natural y la biodiversidad.”

<sup>82</sup> Disposición adicional séptima. Investigación y transferencia de tecnología sobre la diversidad biológica.

“Las Administraciones Públicas fomentarán el desarrollo de programas de investigación sobre la diversidad biológica y sobre los objetivos de esta Ley. En aplicación de los artículos 16, 17 y 18 del Convenio sobre la Diversidad Biológica, las Administraciones Públicas garantizarán la cooperación científico-técnica en materia de conservación y uso sostenible de la biodiversidad, así como tener acceso a la tecnología mediante políticas adecuadas de transferencia, incluida la biotecnología y el conocimiento asociado.”

<sup>83</sup> Ruiz-Rico Ruiz, G: *El Derecho Constitucional al Medio ambiente*, pág. 177.

<sup>84</sup> El Artículo 148.1.9 establece como competencia de las Comunidades autónomas:

“La gestión en materia de protección del medio ambiente.”

El artículo 149.1.23 establece como competencia del Estado:

“Legislación básica sobre protección del medio ambiente, sin perjuicio de las facultades de las Comunidades Autónomas de establecer normas adicionales de protección. La legislación básica sobre montes, aprovechamientos forestales y vías pecuarias.”

<sup>85</sup> Artículo 10.3.5.º y 7.º:

“5.º El aprovechamiento y la potenciación de los recursos naturales y económicos de Andalucía bajo el principio de sostenibilidad. 7.º La mejora de la calidad de vida de los andaluces y andaluzas, mediante la protección de la naturaleza y del medio ambiente, la adecuada gestión del agua y la solidaridad interterritorial en su uso y distribución, junto con el desarrollo de los equipamientos sociales, educativos, culturales y sanitarios, así como la dotación de infraestructuras modernas.”

<sup>86</sup> “El impulso de la legislación pertinente, la garantías de una financiación suficiente y la eficacia y eficiencia de las actuaciones administrativas.”

<sup>87</sup> Ortega Álvarez, L.: *El medio ambiente y los nuevos Estatutos de autonomía. Noticias de la Unión Europea*, n.º 281, Wolters Kluwer, 2008.

a la formulación por parte del Estado de una legislación ambiental básica. De otra, que en el caso andaluz, como veremos en el terreno de los derechos existe una limitación de los objetivos ambientales al beneficio de los andaluces, olvidando el sentido universal de las reglas relativas al medio ambiente”.

En cuanto a la primera de las notas que Ortega Álvarez señala, debe reiterarse lo dicho anteriormente cuando Canosa Usera hablaba de la libertad del legislador. También debe insistirse en que la LPNB supone el resultado del cumplimiento del deber del Estado de dictar la normativa básica medioambiental por lo que, en todo caso, el Estado ha cumplido su parte.

En cuanto a la segunda de las notas que destaca el autor, es lógico que el Estatuto contenga esa limitación, dado el carácter de norma con estrictos límites territoriales que son los estatutos de autonomía, sin que disposiciones como la que es objeto de reflexión, deban entenderse como provocadoras de exclusividades, privilegios o diferenciaciones en el ámbito de los derechos subjetivos.

Por otra parte, en lo referente a los derechos-deberes estatutarios, el artículo 28<sup>88</sup> establece, en relación con el medioambiente, su uso responsable, evitando su deterioro y promoviendo su conservación.

Por último, dado que no se pretende se exhaustivo<sup>89</sup>, el artículo 205<sup>90</sup> señala la obligación de los poderes públicos de proteger a los animales, en particular, a las especies en peligro de extinción.

El Estatuto de Autonomía de Extremadura es más parco puesto que puede entenderse como únicas menciones a la política medioambiental las realizadas el artículo 8<sup>91</sup> que establece las competencias de desarrollo normativo y de ejecución de la Comunidad en:

- Montes y espacios naturales protegidos.
- Protección del medio ambiente.

No obstante, es justo mencionar que en la actualidad está discutiéndose en el Congreso el Proyecto de un nuevo Estatuto de Autonomía para la región.

Castilla-La Mancha tiene una situación híbrida en relación con los Estatutos anteriores por cuanto que sin tener una regulación tan exhaustiva como la andaluza, si es más amplia que la extremeña. En particular, el artículo 4.4<sup>92</sup> establece como objetivos básicos, entre otros:

- La calidad de vida de los castellano-manchegos mediante la unión del objetivo de la calidad de vida a la protección de la naturaleza y el medio ambiente.
- La protección del paisaje.

Por otra parte, el artículo 32 establece en sus puntos 2 y 7<sup>93</sup> el desarrollo legislativo y de ejecución en:

---

<sup>88</sup> Artículo 28:

“1. Todas las personas tienen derecho a vivir en un medio ambiente equilibrado, sostenible y saludable, así como a disfrutar de los recursos naturales, del entorno y el paisaje en condiciones de igualdad, debiendo hacer un uso responsable del mismo para evitar su deterioro y conservarlo para las generaciones futuras, de acuerdo con lo que determinen las Leyes. 2. Se garantiza este derecho mediante una adecuada protección de la diversidad biológica y los procesos ecológicos, el patrimonio natural, el paisaje, el agua, el aire y los recursos naturales. 3. todas las personas tienen derecho a acceder a la información medioambiental de que disponen los Poderes públicos, en los términos que establezcan las Leyes.”

<sup>89</sup> También podrían mencionarse los artículos, 195, 196, 197, 199, 200, 201, 202, 203 y 204.

<sup>90</sup> Artículo 205. Protección de los animales:

“Los poderes públicos velarán por la protección de los animales, en particular por aquellas especies en peligro de extinción. El Parlamento de Andalucía regulará por ley dicha protección.”

<sup>91</sup> Artículo 8.2 y 8:

“En el marco de la legislación básica del Estado y en los términos que la misma establezca corresponde a la Comunidad Autónoma el desarrollo legislativo y ejecución de: 2. Montes, aprovechamiento y servicios forestales, vías pecuarias, pastos y espacios naturales protegidos. 8. Protección del medio ambiente. Normas adicionales de protección.”

<sup>92</sup> Artículo 4.4:

4. Para todo ello, la Junta de Comunidades ejercerá sus poderes con los siguientes objetivos básicos: f) El fomento de la calidad de vida, mediante la protección de la naturaleza y del medio ambiente y el desarrollo de los equipamientos sociales, con especial atención al medio rural. g) La protección y realce del paisaje y del patrimonio histórico y artístico.

<sup>93</sup> Artículo 32.2 y 7:

“En el marco de la legislación básica del Estado y, en su caso, en los términos que la misma establezca, es competencia de la Junta de Comunidades el desarrollo legislativo y la ejecución en las materias siguientes: 2. Montes, aprovechamientos y servicios forestales, vías pecuarias, pastos y espacios naturales protegidos. 7. Protección del medio ambiente y de los ecosistemas. Normas adicionales de protección.”

- Montes y espacios protegidos.
- Protección del medioambiente y de los ecosistemas.

Al igual que ocurría con la Comunidad Autónoma de Extremadura, la de Castilla-La Mancha tiene un Proyecto de Estatuto que está siendo debatido en el Congreso de los Diputados. Si no fuera por las inseguridades que en relación a la aprobación del mismo se ciernen, se habría realizado algún tipo de comentario en relación a la "Política del agua"<sup>94</sup> establecida en el capítulo II del título VII, con importantes connotaciones medioambientales.

### 3.6. El Derecho ambiental local

Queda sólo hacer una referencia a las Entidades locales las cuales "poseen atribuciones sobre el medio ambiente, genéricas como específicamente referidas a las aguas, residuos y actividades molestas, insalubres y peligrosas"<sup>95</sup>. Al respecto, el artículo 25.2<sup>96</sup> de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases de Régimen Local<sup>97</sup> señala, entre otras, como competencias de los Municipios las relativas a medio ambiente, aguas residuales, tratamiento de residuos, etc.

### 3.7. La cuestión de los incentivos<sup>98</sup>

Se ha decidido abrir un subapartado específico para los incentivos, ya que generalmente se exige al Derecho Medioambiental la regulación de incentivos con finalidades protectoras. Tales incentivos son necesarios, pero se hace imprescindible establecer las pertinentes cautelas que eviten que los mismos puedan convertirse en un obstáculo más, dejando de tener el carácter de incentivos.

La OCDE, en su trabajo orientador sobre el diseño y aplicación de incentivos a la propiedad privada (1997), pone de manifiesto que existe a menudo ausencia de datos relevantes que habrían de ser considerados en la fase de diagnóstico, efectuándose sin más diagnósticos sobre la falta de políticas, normas e incentivos adecuados. Pero no es tan frecuente dedicar un cierto esfuerzo a determinar y señalar la existencia de incentivos perjudiciales, es decir, las situaciones en que se están diseñando o aplicando incentivos inadecuados, que se definen como aquellos que proporcionan beneficios desproporcionados a la actividad que en realidad se desarrolla o que favorecen la inactividad total de los propietarios. Entre ellos se citan las subvenciones directas sin contrapartidas claras o sin estabilidad o publicidad, el apoyo artificial a los precios de mercado, el pago de cualquier estímulo económico para lograr el cumplimiento de la ley por parte de sus infractores, el recurso excesivo a medidas de responsabilidad civil (que excluyen los bienes comunes y no privativos) o las sanciones legales consistentes en multas.

Estimular es:

"animar o incitar a alguien de cualquier manera para que haga cierta cosa o para que la haga con más rapidez o mejor".

En este sentido, si, por ejemplo, lo que se quiere lograr es una satisfactoria Conservación de la Naturaleza en los terrenos de titularidad privada, lo primero que debe exigirse es, desde luego, cumplir la ley. Pero también ir más allá, animando a actitudes más activas y participativas, colaborando con los propietarios en la asunción de sus cargas y permitiéndoles desarrollar sus propias iniciativas y sentirse más valorados socialmente.

---

<sup>94</sup> Precisamente, los conflictos alrededor de la política del agua ha conllevado que las Cortes Regionales hayan solicitado la retirada del proyecto al Congreso de los Diputados.

<sup>95</sup> Fernández de Soto Blass, M.L.: Incentivos fiscales para la protección del medioambiente en los impuestos propios de las Haciendas Locales, *Tributos Locales*, n.º 61, abril 2006, pág. 35.

<sup>96</sup> Artículo 25.2:

"2. El Municipio ejercerá, en todo caso, competencias, en los términos de la legislación del Estado y de las Comunidades Autónomas, en las siguientes materias: c. Protección civil, prevención y extinción de incendios. d. Ordenación, gestión, ejecución y disciplina urbanística; promoción y gestión de viviendas; parques y jardines, pavimentación de vías públicas urbanas y conservación de caminos y vías rurales. f. Protección del medio ambiente. h. Protección de la salubridad pública. l. Suministro de agua y alumbrado público; servicios de limpieza viaria, de recogida y tratamiento de residuos, alcantarillado y tratamiento de aguas residuales."

<sup>97</sup> Esta Ley ha sido refundida por el Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales vigentes en materia de Régimen Local.

<sup>98</sup> Información obtenida de: *Estímulos a la propiedad privada para la conservación de la naturaleza y en particular del Águila Imperial Ibérica*, informe elaborado para SEO/Birdlife por IpaeMadrid, redactora: Cristina Álvarez Baquerizo.

### Clasificación de medidas de Incentivos

Incentivos positivos directos	Desincentivos ("incentivos perversos")	Incentivos positivos indirectos	Cambio de Incentivos perversos
Medidas agroambientales	Pagos directos a usuarios	Cuotas de explotación de recursos transferibles (2)	Disminución o eliminación de las ayudas agrarias
Compra de tierras	Pagos a infractores de la ley	Derechos de explotación comercializables (3)	Introducción de la ecocondicionalidad en todas las ayudas
Constitución de reservas privadas	Sanciones legales consistentes en multas	Mecanismos de apoyo civil a la propiedad (4)	Reforma de sistemas de concesión y uso de bienes de dominio público
Facilidades no económicas para la conservación	Medidas de responsabilidad civil (1)	Etiquetados	Reformas fiscales
Acuerdos de gestión con costes compartidos		Premios	
Incentivos económicos para usos sostenibles en sus primeras fases			
Medidas fiscales condicionadas a prácticas de conservación			

*Leyenda de conceptos que puedan resultar confusos:*

- (1) Medidas de Responsabilidad Civil: en general "pagos por daños"
- (2) Cuotas de explotación de recursos transferibles: la posibilidad legalmente regulada de vender o transferir una cuota de aprovechamiento sobre el derecho de explotación de un recurso natural.
- (3) Derechos de explotación comercializables la posibilidad legalmente regulada de vender o transferir un derecho de explotación de un recurso natural, en términos generales.
- (4) Mecanismos de apoyo civil equivale a decir "procedentes del derecho civil, por ejemplo los derechos de servidumbre o el tanteo y retracto, ver epígrafe correspondiente de este informe)

Fuente: OCDE; Incentive measures to promote the conservation and the sustainable use of biodiversity. Paris, 1997.

### 3.8. Conclusiones

La cuestión ambiental es algo que afecta a todas las Administraciones públicas, las cuales, en su normativa propia recogen, de una manera u otra la protección del medio ambiente como uno de sus objetivos (y deberes).

Por otra parte, se reconoce a los ciudadanos el deber y el derecho a un medio ambiente digno lo que viene a suponer una suerte de relación jurídica con las Administraciones públicas que les permite adoptar posiciones activas en el seno de dicha relación, pudiendo subjetivizar tal derecho al unirse calidad de vida y protección al medio ambiente, así como ejercitar, entre otros, el derecho de petición.

Por último, no puede dejar de recogerse la conceptualización que Alonso García sostiene del Derecho ambiental como policéntrico por cuanto que "todo precepto sectorial es simplemente un punto en una tela de araña policéntrica y, por consiguiente, sólo la plena inteligencia y comprensión del equilibrio global de la tela permite hacer presiones sobre un punto, mediante la exigencia de implementación de la ley, sin romper el equilibrio socioeconómico y ecológico global<sup>99</sup>."

Establecido el carácter policéntrico del Derecho Ambiental, procede ahora a analizar, uno de los nudos que lo componen, la fiscalidad ambiental.

## 4. LA FISCALIDAD Y EL MEDIOAMBIENTE. POSIBILIDAD DE CONJUNCIÓN NORMATIVA

"La solución fiscal a los problemas ambientales fue sugerida en fecha temprana por Pigou (1920), quien propuso utilizar los impuestos y las subvenciones para interiorizar las externalidades, es decir, aquellos efectos sobre terceros que no son tenidos en cuenta por el mercado [...] <sup>100</sup>."

<sup>99</sup> Conceptuación recogida por Herrera Molina, P.M.: *Derecho Tributario Ambiental*, pág. 12.

<sup>100</sup> Buñuel González, M.: *Teoría de la Imposición Ambiental*, en Energía, Fiscalidad y Medio ambiente en España, IEF, Madrid 2002, pág. 85.

La declaración de la Cumbre de Río de Janeiro reza en su principio 16: “las autoridades nacionales deberían procurar la internalización de los costes ambientales y el uso de instrumentos económicos, teniendo en cuenta el criterio de que el que contamina debería, en principio, cargar con los costos de la contaminación, teniendo debidamente en cuenta el interés público y sin distorsionar el comercio ni las inversiones internacionales<sup>101</sup>.”

En el epígrafe anterior se ha abordado someramente la regulación medioambiental en cada una de las esferas de poder normativo y de ejecución. Como se decía, podría concluirse que la normativa de todas las instituciones mencionadas recoge de alguna manera, la defensa medioambiental como objetivo, por lo que el siguiente paso que debe realizarse es determinar normativamente si la referida defensa se puede llevar a cabo a través de medidas fiscales<sup>102</sup>.

#### 4.1. Fiscalidad y medioambiente en la normativa comunitaria

Iniciando el análisis en la Unión Europea, el artículo 175 establece la posibilidad de que el Consejo, con la implicación de la Comisión y del Parlamento Europeo, pueda adoptar disposiciones de carácter fiscal en materia medioambiental.

Por otra parte, el Sexto Programa de Acción para el Medio Ambiente establece en su artículo 3.4, que los modelos sostenibles de producción y consumo requieren, “fomentar y alentar medidas fiscales tales como los impuestos e incentivos relativos al medio ambiente, al nivel nacional apropiado o a nivel comunitario”. En la misma línea se enmarca lo establecido en artículo 5.2.vi) de dicho Programa Comunitario.

Por último, el artículo 6 del Tratado de la Unión Europea señala que “Las exigencias de la protección del medio ambiente deberán integrarse en la definición y en la realización de las políticas y acciones de la Comunidad a que se refiere el artículo 3, en particular con objeto de fomentar un desarrollo sostenible.”

En definitiva, como señala Patón García<sup>103</sup>, del conjunto “de ello(s), extraemos [...] consideraciones de interés. [...], la fiscalidad ambiental se sitúa como un instrumento complementario y adicional al conjunto de medidas comunitarias señaladas como ámbitos prioritarios de actuación dirigidas a la protección del medio ambiente [...]”.

O dicho de otra manera, “la evaluación jurídica de la fiscalidad ambiental es compleja ya que este mecanismo es relativamente nuevo y cambiante, y además, el Tratado no fue concebido teniendo en cuenta este tipo de instrumento de política ambiental<sup>104</sup>.”

Quizás como señalaba Chico de la Cámara, no hay una jerarquía de valores en la normativa comunitaria entre los intereses económicos y los ambientales, pero sí en el origen de la Unión (tal como insinúa Bokobo Moiche) (y en las mentes de los que aplican e interpretan las normas comunitarias), por lo que, precisamente, razonamientos tan preclaros como el realizado por el autor de que en caso de conflicto entre unos otros se resolverán generalmente favoreciendo a los primeros (a los económicos), no llevan sino a profundizar en la necesidad incentivar de manera positiva la realización de determinadas conductas protectoras, sin que tales conductas se vinculen necesariamente a

---

<sup>101</sup> En esta línea, el Informe de Worldwacht Institute de 1991, dice:

“El instrumento más poderoso para remodelar las economías nacionales hacia una actitud ecológica tal vez sea la fijación de impuestos. Fijar impuestos sobre las actividades que contaminan, agotan o de algún modo degradan los sistemas naturales es un modo de asegurar que se tienen en cuenta los costes ecológicos en las decisiones privadas. Recaudando una gran proporción de ingresos públicos por estos <<impuestos verdes>> y reduciendo los impuestos sobre la renta u otros para compensar, los gobiernos pueden ayudar a hacer que las economías se pongan en marcha rápidamente por un camino preservador. Los impuestos pueden ayudar a alcanzar los objetivos ecológicos de manera eficiente, ya que ajustan los precios y dejan que el mercado haga el resto.”

De Prada García, A. vincula la protección fiscal del medio ambiente con la justicia social y la justicia intergeneracional (*Justicia y protección fiscal del medio ambiente*, en Ana Yabar Eterling –editora–, Fiscalidad ambiental, CEDECS, Madrid 1998, págs. 245-272).

<sup>102</sup> Vaquera García, A. manifiesta que los instrumentos de defensa medioambiental que regula el Derecho financiero tienen un carácter indirecto puesto que no perdiguen prohibir o establecer determinados límites, sino establecer incentivos –acepción en un sentido amplio– para que los sujetos acomoden su actividad. (*Fiscalidad y Medio Ambiente*, pág. 54).

<sup>103</sup> Patón García, G: Tendencias y perspectivas de la fiscalidad medioambiental en la Unión Europea.

<sup>104</sup> Bokobo Moiche, S.: *Gravámenes e Incentivos Fiscales Ambientales*, pág. 112.

la realización de actividades económicas. Si se consigue una cierta desvinculación entre unos y otras, las posibilidades de conflicto disminuirán.

Bokobo Moiche expone cual es el marco jurídico básico de la normativa comunitaria en materia de las exacciones ambientales. Al respecto, reseña que la concepción de la política fiscal medioambiental se articula sobre la base del establecimiento de gravámenes<sup>105</sup>, es decir figuras impositivas que penalicen (el que contamina paga<sup>106</sup>) las conductas perniciosas<sup>107</sup>, en el marco del ejercicio de actividades económicas.

<sup>105</sup> La autora señala: arts. 23-25: Derechos de aduana sobre comercio intracomunitarios o exacciones de efecto equivalente; arts. 28-30: Restricciones cuantitativas a la importación y exportación de mercancías entre los Estados miembros o medidas de efecto equivalente; art.72: Disposiciones sobre la política de transportes cuyo efectos sean menos favorables para los transportistas de otros Estados miembros; arts. 87-88: Ayudas estatales que falseen la competencia en el comercio intracomunitario; art. 90: tributos internos que discriminen productos de otros Estados miembros o protejan a algún otro modo la producción nacional; art 174 en el que se establece los objetivos de la política comunitaria de medio ambiente. Susana Bokobo Moiche, S.: *Gravámenes e Incentivos Fiscales Ambientales*, pág. 112.

<sup>106</sup> En relación con el principio de el que contamina paga, la parte dispositiva de la Sentencia del TJCE, dictada en el asunto C-378/08, establece:

“Cuando, en una situación de contaminación medioambiental, no se cumplen las condiciones de aplicación *ratione temporis* y/o *ratione materiae* de la Directiva 2004/35/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, sobre responsabilidad medioambiental en relación con la prevención y reparación de daños medioambientales, tal situación estará sometida al Derecho nacional dentro del respeto de las reglas del Tratado y sin perjuicio de otros actos de Derecho derivado. La Directiva 2004/35 no se opone a una normativa nacional que permite a la autoridad competente, que actúa en el marco de dicha Directiva, presumir la existencia de un nexo causal, incluso en el supuesto de contaminación de carácter difuso, entre los operadores y una contaminación comprobada y ello por razón de la proximidad de sus instalaciones al área contaminada. No obstante, de conformidad con el principio de quien contamina paga, a fin de presumir que existe tal nexo causal, dicha autoridad ha de disponer de indicios plausibles que puedan constituir la base de su presunción, por ejemplo, la proximidad de la instalación del operador a la contaminación comprobada y la coincidencia entre las sustancias contaminantes encontradas y las componentes utilizadas por el referido operador en el marco de sus actividades. Los artículos 3, apartado 1, 4, apartado 5, y 11, apartado 2, de la Directiva 2004/35, deben interpretarse en el sentido de que, cuando la autoridad competente decida imponer medidas de reparación de daños medioambientales a los operadores cuyas actividades estén comprendidas dentro del ámbito de aplicación del anexo III de dicha Directiva, la autoridad competente no está obligada a demostrar que ha habido culpa o negligencia, ni tampoco una intención dolosa por parte de los operadores cuyas actividades se consideren responsables de los daños causados al medio ambiente. Por el contrario, incumbe a dicha autoridad, por una parte, investigar previamente el origen de la contaminación comprobada, para lo que dispone de un margen de apreciación en lo referente a los procedimientos, los medios que han de desplegarse y a la duración de tal investigación. Por otra parte, dicha autoridad está obligada a demostrar, según las normas nacionales en materia de prueba, la existencia de un nexo causal entre las actividades de los operadores afectados por las medidas de reparación y la referida contaminación.”

<sup>107</sup> No obstante, el termino penalización señalado es objeto de matización por parte del TJCE en sentencia de 16 de julio de 2009, dictada en el asunto C-254/08, por cuanto que el pago no se contempla en un sentido penalizador ya que el mismo se establece en función del daño causado, o sea, parece que se contempla en un sentido reparadora. En este sentido, la parte dispositiva establece:

“El artículo 15, letra a), de la Directiva 2006/12/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de abril de 2006, relativa a los residuos, debe interpretarse en el sentido de que, en el estado actual del Derecho comunitario, no se opone a una normativa nacional que establece, a efectos de la financiación de un servicio de gestión y eliminación de residuos urbanos, una tasa calculada sobre la base de una evaluación del volumen de residuos generado por los usuarios de dicho servicio y no sobre la base de la cantidad de residuos que realmente han generado y entregado para su recogida. No obstante, incumbe al órgano jurisdiccional remitente comprobar, basándose en los elementos de hecho y de Derecho que se le han presentado, si la tasa para la eliminación de los residuos sólidos urbanos internos de que se trata en el litigio principal lleva a imputar a determinados «poseedores», en el caso de autos los establecimientos hoteleros, unos costes manifiestamente desproporcionados respecto de los volúmenes o de la naturaleza de los residuos que pueden generar.”

Por otra parte, nuestro Tribunal Constitucional ha señalado en diversas sentencias dos principios esenciales en relación a esta materia: en unas a la improcedencia de la utilización de los tributos como sanciones puesto que ello supondría el quebrantamiento de las garantías del derecho sancionador (STC 194/2000); en otras el quebrantamiento del principio de capacidad económica que debe presidir la materia tributaria (STC 37/1987 y STC 186/193). Ambas cuestiones serán objeto de análisis posteriormente.

Particularmente entiendo que el establecimiento de tributos medioambientales que se imponga exclusivamente con una finalidad compensadora no siempre contemplarán el principio de capacidad económica de una manera adecuada. Debería también tenerse en cuenta los beneficios (económicos) que la contaminación genera al contaminante y tenerse en cuenta al establecer la correspondiente imposición, ya que tales beneficios pueden superar al tributo compensador que se imponga, lo que supondrá que seguiría trayendo cuenta contaminar. Lo señalado, entiendo, no supone revestir al tributo de carácter sancionador, sino contemplarlo de una manera más completa o amplia, aunque entiendo que dependiendo de cómo se configuren podría existir en algunos casos una doble imposición. Sobre este tema, véase: Carbajo Vasco, D. y Herrera Molina, P. M.: *Marco Jurídico de la Tributación Medioambiental: Concepto, Marco Constitucional y Marco Comunitario*, en *Tributación Medioambiental: Teoría, Práctica y Propuestas*. Civitas ediciones, S.L., Madrid, 2002, pág. 117. Vaquera García, A.: *Fiscalidad y Medio Ambiente*, págs. 95-110 y 178-182. En relación con la posible doble imposición véase Pérez de Ayala Becerril, M: *La Doble Imposición en los Impuestos Ambientales*, en Ana Yabar Eterling (editora), *Fiscalidad ambiental*, CEDECS, Madrid 1998, págs. 333-350.

En el referido marco jurídico se echa en falta la mención de la posibilidad de establecer incentivos fiscales consistentes en eliminar o minorar la tributación de las figuras impositivas existentes o incentivar de manera positiva la realización de determinadas conductas protectoras.

Es por ello que se hace precisa una nueva interpretación, más amplia, que permita introducir de una manera plena dentro del marco jurídico básico de la normativa comunitaria a los incentivos fiscales y a la vez, despeje del horizonte el delicado asunto de las ayudas de estado<sup>108</sup>. En esta línea, los principios de acción preventiva y de corrección en la fuente pueden ser objeto de reelaboración o reinterpretación en el sentido de posibilitar la introducción de medidas fiscales que incentiven la realización o la perseveración de conductas favorables al medioambiente en la forma de beneficios o incentivos fiscales.

En todo caso, la nueva interpretación que se propone tendría un aliado fundamental, el artículo 174 del Tratado que establece los objetivos de la política comunitaria en materia de medio ambiente, objetivos que ampararían la implantación de beneficios e incentivos fiscales.

#### 4.2. Fiscalidad y medioambiente en la normativa interna estatal

En el ámbito de la normativa estatal, la Constitución establece en su artículo 31<sup>109</sup> el deber de contribuir para sostener los gastos públicos. Desde esta óptica podría entenderse dos cosas:

- Que la fiscalidad se utiliza con una finalidad recaudatoria, para contribuir al sostenimiento del gasto público.
- Que no cabe utilizar la fiscalidad para finalidades extra-recaudatorias, como pueden ser las medioambientales.

Efectivamente, en nuestra Constitución no se contempla directamente la posibilidad de que la fiscalidad pueda ser utilizada con una finalidad distinta de la sostener el gasto público (recaudatorios). Es en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en la que se reconoce abiertamente la posibilidad de utilizar las potencialidades de la fiscalidad para fines no estrictamente recaudatorios<sup>110</sup>. En particular, el artículo 2<sup>111</sup> establece la posibilidad de que los tributos puedan servir para atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución. En este sentido, se recuerda que dentro de estos fines y principios se encuentran los medioambientales.

En esta línea, Casado Ollero<sup>112</sup> manifiesta que históricamente se ha utilizado a los tributos como instrumentos con finalidad extrafiscal.

El propio Tribunal Constitucional ha señalado en el fundamento jurídico 13 de su Sentencia n.º 37/1987 que “es cierto que la función extrafiscal<sup>113</sup> del sistema tributario estatal no aparece

<sup>108</sup> Sobre el tema de incentivos fiscales y ayudas de estado, véase Carbajo Vasco, D. y Herrera Molina P.M.: *Marco Jurídico de la Tributación Medioambiental: Concepto, Marco Constitucional y Marco Comunitario*, págs. 132-134.

<sup>109</sup> Artículo 31:

“1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio. 2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía. 3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.”

También, artículo 3.1 LGT.

“La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad.”

<sup>110</sup> Vaquera García, A. recoge la opinión del Profesor Sainz de Bujanda que considera que con el Estado de carácter intervencionista, ya no tiene cabida el impuesto neutro, sino que éste debe cooperar con lo fines de la política económica general, sin caer en un exceso de discrecionalidad que pueda conducirnos al dirigismo tributario (*Fiscalidad y Medio Ambiente*, pág. 71).

<sup>111</sup> Artículo 2.1:

“1. Los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos. 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>112</sup> Casado Ollero, G.: Los fines no fiscales de los tributos. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n.º 213 (1991), pág. 456.

<sup>113</sup> Vaquera García, A. recoge la distinción entre tributos extrafiscales y tributos con fines no fiscales (o extrafiscales), considerando a estos últimos como aquellos pensados y nacidos expresamente para el logro de un fin no fiscal. (*Fiscalidad y Medio Ambiente*, págs. 78-81).



explícitamente reconocida en la Constitución, pero dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica (señaladamente artículos 40.1 y 130.1).”

Además, es la normativa medioambiental establece de una manera clara la posibilidad de establecer medidas tributarias en este campo. En particular, el artículo 5 de la LPNB, ha recogido como deber de los poderes públicos la promoción de “medidas fiscales de incentivación de las iniciativas privadas de conservación de la naturaleza y de desincentivación de aquellas con incidencia negativa sobre la conservación de la biodiversidad y el uso sostenible del patrimonio natural”. O lo que es lo mismo, imponer tributos que desincentiven y establecer beneficios fiscales que incentiven.

Aunque este subapartado tiene como objeto del derecho interno estatal, permítase una referencia al derecho autonómico, en particular al artículo 206<sup>114</sup> del Estatuto de Autonomía de Andalucía que posibilita el establecimiento de medidas de fiscalidad ecológica, preventivas, correctoras y compensatorias del daño ambiental.

En definitiva, la doctrina, jurisprudencia constitucional y preceptos mencionados admiten la posibilidad del establecimiento de medidas fiscales con las que se pretenda la consecución de finalidades extrafiscales de carácter medioambiental.

Una última apreciación relacionada con la posibilidad de establecer medidas fiscales ambientales. Bokobo Moiche<sup>115</sup>, aunque refiriéndose a los tributos medioambientales, señala que “la capacidad económica no tiene que estar presente como tal en los llamados tributos de ordenamiento socioeconómico o no-financiero. Estos gravámenes no se establecen para financiar los gastos públicos, ni siquiera como fin secundario. Antes al contrario, cuanto más eficaces son sus propios fines, menores serán sus rendimientos para el Tesoro Público”.

Efectivamente, la capacidad económica no puede ser el detonante del establecimiento de tributos ambientales. Precisamente, el detonante debe ser las propias necesidades medioambientales, pero, de alguna manera, en los mismos se ha de contemplar dicha capacidad si no se quiere tener problemas de constitucionalidad, como se verá más adelante. Es decir, no hay impedimento para la aprobación de tributos ambientales, pero su establecimiento debe ser acorde con los principios fundamentales que inspiran el sistema tributario.

#### 4.3. Fiscalidad y medioambiente en el derecho autonómico

La Constitución establece un reparto competencial de la materia tributaria, señalando en el artículo 133<sup>116</sup> que la capacidad originaria para establecer tributos corresponde al Estado. Luego, inicialmente (y sin perjuicio de lo que se dirá más adelante en relación a la posible prevalencia de las Comunidades Autónomas en materia medioambiental), en teoría, el principal destinatario de la competencia tributaria (con finalidad recaudatoria o sin esta finalidad) es el Estado. En particular, cuando

---

Herrera Molina, P.M. distingue “entre <<tributos ambientales>> en sentido estricto y <<elementos tributarios ambientales>> (beneficios fiscales, modulación de los elementos cuantitativos, aspectos contables) que se introducen en otros tributos, bien sea forzando su lógica interna (amortizaciones especiales en la imposición sobre la renta), bien reforzándola en una dirección ambiental (tipos para productos menos contaminantes en el impuesto sobre hidrocarburos)” (*Derecho Tributario Ambiental*, pág.56).

<sup>114</sup> Artículo 206:

“1. Para la consecución de los objetivos establecidos en este Título, la Junta de Andalucía desarrollará políticas propias e incentivos a particulares adecuados a dicha finalidad. 2. Una ley del Parlamento de Andalucía regulará medidas de fiscalidad ecológica, preventivas, correctoras y compensatorias del daño ambiental en el marco de la Ley Orgánica a que se refiere el artículo 157.3 de la Constitución Española.”

<sup>115</sup> Bokobo Moiche, S.: *Gravámenes e Incentivos Fiscales Ambientales*, pág. 126.

<sup>116</sup> Artículo 133.1.2 y 3:

“1. La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley. 2. Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes. 3. Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley.”

También, artículo 4.1 y 2 LGT.

“1. La potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley. 2. Las comunidades autónomas y las entidades locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes.”

lo que se pretenda establecer sean beneficios fiscales, su realización deberá realizarse exclusivamente a través de una ley<sup>117</sup>.

La ordenación constitucional de la capacidad para establecer tributos permite que las Comunidades Autónomas puedan establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y con la Ley. En definitiva, la responsabilidad en materia de establecimiento de medidas fiscales medioambientales no es algo que pueda limitarse exclusivamente al Estado sino que recae también sobre las Comunidades Autónomas (acaso de manera principal, como se verá) las cuales deben respetar la Constitución y la ley<sup>118</sup>.

Específicamente, el artículo 157.1.a) y b)<sup>119</sup> de la Constitución permite que las Comunidades Autónomas participen en los tributos del Estado y puedan establecer y exigir sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales.

En cuanto a la ley que primordialmente deben respetar las Comunidades Autónomas en el ejercicio de su capacidad para establecer tributos, debe traerse a colación la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA). En particular, el artículo 4.Uno LOFCA<sup>120</sup> recoge, entre los recursos de las Comunidades Autónomas, a sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales y a los tributos cedidos, total o parcialmente, por el Estado.

El artículo 6.Uno LOFCA<sup>121</sup>, reitera la posibilidad señalada en el artículo 133.2 de la Constitución de que las Comunidades Autónomas puedan establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y con la ley.

La LOFCA, condiciona la capacidad de establecer tributos propios a ciertos requisitos:

- El sistema no podrá entrañar en modo alguno, privilegios económicos o sociales ni imponer la existencia de barreras fiscales en el territorio español.
- Las CCAA no podrán sujetar a tributación elementos patrimoniales rendimientos o gastos situados en otras CCAA. Tampoco podrán gravar negocios, actos o hechos celebrados fuera del territorio de la Comunidad ni el ejercicio de bienes, derechos, u obligaciones que no hayan nacido ni deban cumplirse en dicho territorio o cuyo adquirente no resida en el mismo.
- Las CCAA no podrán establecer tributos que supongan un obstáculo para la libre circulación de personas, mercancías, servicios y capitales ni que afecten de manera efectiva a la residencia de las personas ni a la ubicación de empresas y capitales.

Un somero análisis de los requisitos que establece la LOFCA para que las Comunidades Autónomas puedan establecer tributos, pone de manifiesto que no hay ninguna limitación para que los creen persiguiendo finalidades medioambientales.

<sup>117</sup> El artículo 8.d) LGT establece la reserva de ley tributaria a "El establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales."

<sup>118</sup> Vaquera García, A. recoge la aportación de Hinojosa Torralvo, JJ (Los tributos regionales extrafiscales, con especial referencia al Impuesto andaluz sobre Tierras infrutilizadas, *Impuestos*, núms. 15-16, 1989) consistente en que, de acuerdo con la doctrina jurisprudencial constitucional, la posibilidad crear tributos con fines extrafiscales esta condicionada: los tributos deben establecerse en ejecución o desarrollo de las competencias asumidas por la Comunidad Autónoma; tienen que regularse en concordancia con la LOFCA; deben ser emanados conforme a los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad y finalmente, deben respetar el Estatuto de Autonomía correspondiente (*Fiscalidad y Medio Ambiente*, pág. 116-117).

<sup>119</sup> Artículo 157.1.a) y b):

"1. Los recursos de las Comunidades Autónomas estarán constituidos por: a) Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado; recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado. b) Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales."

<sup>120</sup> Artículo 4.Uno.b) y c):

"De conformidad con el apartado 1 del artículo 157 de la Constitución, y sin perjuicio de lo establecido en el resto del artículo, los recursos de las Comunidades Autónomas estarán constituidos por: b) Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales. c) Los tributos cedidos, total o parcialmente, por el Estado."

<sup>121</sup> Artículo 6.Uno:

"Las Comunidades Autónomas podrán establecer y exigir sus propios tributos de acuerdo con la Constitución y las Leyes."



En cuanto a los denominados tributos cedidos, el artículo 10.Uno<sup>122</sup> LOFCA dispone que son aquellos que, establecidos y regulados por el Estado, su producto corresponde a las Comunidades Autónomas. Los tributos que pueden ser objeto de cesión se encuentran establecidos en el artículo 11<sup>123</sup> LOFCA, destacándose por la posible relevancia que los mismo pueden tener con los incentivos fiscales medioambientales (como se verá más adelante): el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre el Patrimonio, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el Impuesto sobre el Valor Añadido, los Impuestos Especiales y el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.

Aunque se señalaba antes que los tributos cedidos son establecidos y regulados por el Estado, las Comunidades Autónomas podrán tener ciertas competencias normativas en función de la concreta ley de cesión<sup>124</sup>. El artículo 19.Dos LOFCA<sup>125</sup> permite que tal capacidad normativa pueda ejercitarse mediante el establecimiento de incentivos fiscales (medioambientales o no).

Esta capacidad normativa en los tributos cedidos puede conectarse con lo señalado en el artículo 206 del Estatuto de Autonomía de Andalucía (antes mencionado) que posibilita el establecimiento de medidas de fiscalidad ecológica, preventivas, correctoras y compensatorias del daño ambiental, por cuanto que tales medidas fiscales podrán referirse a los tributos propios como a los cedidos (ya que la ley a la que se refiere el artículo 157.3 de la Constitución es, precisamente, la LOFCA). Lo anterior viene a reforzar la potencialidad de esta Comunidad Autónoma (y de otras con similar normativa) en materia de protección medioambiental utilizando como instrumento la fiscalidad, tanto en los impuestos propios como en los cedidos (al mismo tiempo supone un incremento de responsabilidad, por cuanto que no puede evadir esta vía).

Por otra parte, el artículo 81<sup>126</sup> del Proyecto de Estatuto de Autonomía para Extremadura establece la posibilidad de aprobar tributos propios de carácter medioambiental.

<sup>122</sup> Artículo 10.Uno:

“Son tributos cedidos los establecidos y regulados por el Estado, cuyo producto corresponda a la Comunidad Autónoma.”

<sup>123</sup> Artículo 11:

“Sólo pueden ser cedidos a las Comunidades Autónomas, en las condiciones que establece la presente Ley, los siguientes tributos: a) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con carácter parcial con el límite máximo del 50 por ciento. b) Impuesto sobre el Patrimonio. c) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. d) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. e) Impuesto sobre el Valor Añadido, con carácter parcial con el límite máximo del 50 por ciento. f) Los Impuestos Especiales de Fabricación, con excepción del Impuesto sobre la Electricidad, con carácter parcial con el límite máximo del 58 por ciento de cada uno de ellos. g) El Impuesto sobre la Electricidad. h) El Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. i) Los Tributos sobre el Juego. j) El Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.”

<sup>124</sup> También, la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

<sup>125</sup> Artículo 19.Dos:

“En caso de tributos cedidos, cada Comunidad Autónoma podrá asumir, en los términos que establezca la Ley que regule la cesión de tributos, las siguientes competencias normativas: a) En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la regulación de tarifa y deducciones de la cuota. b) En el Impuesto sobre el Patrimonio, la determinación de mínimo exento y tarifa, deducciones y bonificaciones. c) En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, reducciones de la base imponible, tarifa, la fijación de la cuantía y coeficientes del patrimonio preexistente, deducciones, bonificaciones, así como la regulación de la gestión y liquidación. d) En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en la modalidad “Transmisiones Patrimoniales Onerosas”, la regulación del tipo de gravamen en arrendamientos, en las concesiones administrativas, en la transmisión de bienes muebles e inmuebles y en la constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre los mismos, excepto los derechos reales de garantía; y en la modalidad “Actos Jurídicos Documentados”, el tipo de gravamen de los documentos notariales. Asimismo, podrán regular deducciones de la cuota, bonificaciones, así como la regulación de la gestión y liquidación del tributo. e) En los Tributos sobre el Juego, la determinación de exenciones, base imponible, tipos de gravamen, cuotas fijas, bonificaciones y devengo, así como la regulación de la gestión, liquidación, recaudación e inspección. f) En el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, la regulación de los tipos impositivos. g) En el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, la regulación de los tipos de gravamen, así como la regulación de la gestión, liquidación, recaudación e inspección.”

<sup>126</sup> Artículo 81:

“1. La Comunidad Autónoma de Extremadura tiene competencia para establecer, regular y aplicar sus propios tributos, en el marco de la Constitución y del presente Estatuto. 2. Podrán establecerse impuestos propios por la realización de actos, hechos o negocios que pongan de manifiesto la capacidad económica de los contribuyentes o provoquen gastos, costes sociales o medioambientales que hayan de ser soportados por la Comunidad Autónoma de Extremadura o por sus habitantes y cualesquiera otros que no recaigan sobre hechos imposables efectivamente gravados por el Estado, tengan o no finalidades extrafiscales.”

En la misma línea, el artículo 30.g)<sup>127</sup> del Proyecto de Estatuto de Autonomía de Castilla-La Mancha otorga a las Cortes Regionales la posibilidad de establecer y exigir tributos propios (que indudablemente podrán tener carácter medioambiental).

#### 4.4. Fiscalidad y medioambiente en la tributación local

En materia de Haciendas Locales, el artículo 142<sup>128</sup> de la Constitución impone que las Entidades Locales tengan medios suficientes para el desempeño de sus funciones.

Las potencialidades extra fiscales (ambientales o de otro tipo) de la tributación local, no han tenido, sin embargo, un amplio desarrollo. “[...], el uso del tributo con fin no fiscal ha sido generalizado hasta la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, [...]; no obstante la promulgación de esta disposición legal ha significado una modificación de esta tendencia, ya que <<la racionalización del sistema tributario local exigía superar una situación en la que éste estaba integrado por una larga lista de tasas y contribuciones especiales, y por un conjunto de hasta diez figuras impositivas distintas, desconectadas entre sí y carentes de una justificación común>>; en este sentido, se ha reducido el número de impuestos en el ámbito local y se ha suprimido la mención a los tributos con fines no fiscales<sup>129</sup>.”

Aunque lo mencionado anteriormente esta referido a la Ley 39/1988, ni la posterior Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, ni el vigente Real Decreto Legislativos 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, has supuesto alteración esencial en materia de tributos con fines extrafiscales. En este sentido, la propia exposición de motivos de la Ley 51/2002 se viene a realzar el carácter racionalizador que tuvo la Ley 39/1988<sup>130</sup> (el texto refundido 2/2004 es un mera refundición<sup>131</sup>).

Lo dicho en el párrafo anterior no puede interpretarse en el sentido de que la tributación local no cuente con contenidos que puedan ser catalogados como medioambientales. En este sentido, el artículo 106 de la Ley 7/1985 de Bases del Régimen Local (LBRL), establece que las haciendas locales tendrán autonomía para establecer y exigir impuestos de conformidad con lo previsto en la legislación del estado y en las leyes de las CCAA en el marco de sus competencias. Esta norma se complementa con el vigente Real Decreto Legislativos 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales<sup>132</sup>, el cual ha establecido dentro del sistema de ingresos diseñado para ayuntamientos, los propios, pero también los recargos sobre tributos autonómicos o de otros entes locales. Para explicarlo mejor, los ayuntamientos pueden establecer:

- Tasas y Contribuciones Especiales.

<sup>127</sup> Artículo 30.g):

“Establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución Española y aprobar los presupuestos de la Junta de Comunidades.”

<sup>128</sup> Artículo 142:

“Las Haciendas locales deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la Ley atribuye a las Corporaciones respectivas y se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas.”

<sup>129</sup> Vaquera García, A.: *Fiscalidad y Medio Ambiente*, pág. 117.

<sup>130</sup> Exposición de motivos de la Ley 51/2002:

“Desde luego, si hay un aspecto que en este marco tuvo una particular relevancia, fue la racionalización del sistema tributario local, con la creación de tres grandes figuras impositivas: el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, el Impuesto sobre Actividades Económicas y el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, y la supresión correlativa de un número muy superior de tributos que incidían sobre la misma materia imponible que los nuevos, como las Contribuciones Territoriales Rústica y Pecuaria y Urbana, el Impuesto Municipal sobre Solares, las Licencias Fiscales de Actividades Comerciales e Industriales y de Profesionales y Artistas, el Impuesto Municipal sobre Radicación y el Impuesto Municipal sobre Circulación de Vehículos.”

<sup>131</sup> Dice el preámbulo:

“Esta Delegación legislativa tiene el alcance más limitado de los previstos en el apartado 5 del artículo 82 de la Constitución, ya que se circunscribe a la mera formulación de un texto único y no incluye la autorización para regularizar, aclarar y armonizar los texto legales a refundir.”

<sup>132</sup> Véase a Checa González, C. y Merino Jara, I.: *La Reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en Materia Tributaria*; Thonso-Aranzadi, Navarra, 2003.

- Impuestos diversos:
  - Bienes inmuebles.
  - Actividades económicas.
  - Vehículos de Tracción Mecánica.
  - Construcciones, Instalaciones y Obras.
  - Incremento del valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Como ya se ha dicho, la normativa reguladora de las Haciendas Locales contempla de forma genérica la posibilidad de establecer tributos con fines no fiscales. En este sentido, Vaquera García<sup>133</sup> ha señalado que “hay que advertir acerca de las numerosas posibilidades que se presentan para introducir variables ecológicas en el seno de la misma (se refiere a la fiscalidad local); no obstante, la fórmula para lograrlo descansa, más en la nueva estructuración de las figuras tributarias existentes, que en la creación de nuevas exacciones, puesto que esto último es un terreno muy limitado para las Entidades Locales; en este sentido, se podrían incorporar matices ambientales a los tributos vigentes, en forma de estímulos de carácter positivo como beneficios fiscales, que disminuyan la cuota correspondiente a las situaciones más respetuosas con la naturaleza, pero que en modo alguno alterasen el hecho imponible de los mismo, permitiendo la pertinente discrecionalidad del legislador.”

En esta línea, Fernández de Soto Blass<sup>134</sup> ha señalado que “desde un punto de vista constitucional no existen obstáculos para atribuir a las Entidades Locales tributos ecológicos. El tributo ecológico ideal no es el que produce recaudación cero sino aquel que establece un incentivo adecuado para reducir con el menor coste global las conductas contaminantes. Puede contarse con los tributos ambientales como instrumento estable de financiación local. Las Corporaciones Locales carecen de poder legislativo, y su autonomía financiera sólo justifica cierta modulación de los elementos cuantitativos, dentro de los límites fijados por una norma con rango de ley. El Estado y las Comunidades Autónomas pueden crear tributos ambientales cuya gestión y recaudación se atribuya a los Entes Locales.[...] No se han creado auténticos impuesto ecológicos de ámbito local.[...] en cambio la Ley de Haciendas Locales habilita de forma genérica y específica el establecimientos de tasas municipales relacionadas con el medio ambiente, lo que ofrece un mayor potencial para la fiscalidad ecológica local. Las contribuciones especiales pueden utilizarse para financiar la realización de obras públicas o el establecimiento o ampliación de servicios públicos locales de carácter ambiental [...]”.

Las afirmaciones que realiza la autora, parecen contemplar a la fiscalidad ambiental de las Entidades Locales desde un punto de vista recaudatorio o de financiación de dichas Entidades. Al respecto, debe señalarse que la tributación local puede perseguir ambas finalidades, la ambiental y la recaudatoria, sin que, en principio, corra los riesgos de posible falta de adecuación a la Constitución que, como se verá, siempre está latente en los tributos medioambientales autonómicos. No obstante, debe advertirse que los tributos locales medioambientales, dada la doble finalidad señalada, perderían en este caso todo carácter finalista y pasarían a ser una partida más del presupuesto de ingresos de los municipios.

#### 4.5. Conclusión

La adopción de medidas fiscales medioambientales de todo tipo es posible y se encuentra dentro del ámbito competencial (o dicho de otro modo, se encuentra dentro de la responsabilidad) de todas las Administraciones Públicas sin excepción<sup>135</sup>.

<sup>133</sup> Vaquera García, A.: *Fiscalidad y Medio Ambiente*, pág. 417.

<sup>134</sup> Fernández de Soto Blass, M.L.: Incentivos fiscales para la protección del medioambiente en los impuestos propios de las Haciendas Locales, págs. 34-35.

<sup>135</sup> Véase Ruiz Almendral, V y Zorzona Pérez, J: El Impuesto sobre Grandes Superficies. Comerciales. Análisis Constitucional. *Nueva Fiscalidad*, núm. 10, noviembre 2004. Específicamente el apartado: El poder tributario de las CCAA y los sistemas tributarios del Estado y las Corporaciones Locales: las prohibiciones de equivalencia, págs. 36-67.

## 5. LA FISCALIDAD AMBIENTAL EN GENERAL<sup>136</sup>

### 5.1. Idea general

Yàbar Sterling<sup>137</sup> ha sostenido que “las estructuras tributarias y las políticas de gasto público están ordenadas en la actualidad a la obtención de los fines de la política económica y de la política ambiental de los países modernos. [...] El espacio en el que la afirmación se encuadra está delimitado por el reconocimiento de que estas dos clases de instrumentos económicos –tributos y gastos públicos– ni tienen solamente la finalidad extrafiscal de proteger el Medio Ambiente, ni deben considerarse aislados como mecanismos de los que dispone la política ambiental, la cual puede hacer uso de una amplia categoría de instrumentos de toda naturaleza y de numerosos instrumentos económicos, distintos de tributos y gasto público, para alcanzar sus objetivos.”

En la misma línea, Carbajo Vasco<sup>138</sup> manifiesta que “los tributos son instrumentos, herramientas para conseguir el nuevo paradigma; pero no son los únicos útiles de trabajo con los que cuentan las Políticas Públicas para modular los comportamientos humanos a favor de una nueva sociedad y, asimismo, ni son omnipotentes, ni omniscientes.

Los tributos deben integrarse y coordinarse, por lo tanto, con otras actuaciones privadas, de sujetos muy diversos: empresas, instituciones privadas sin fines de lucro, individuos, etc. y públicas.

Conviene también señalar desde el principio que toda actuación tributaria supone efectos trade off, por ejemplo, la equidad necesita complejidad y, en consecuencia, debe combinarse con otras intervenciones y, asimismo, sus consecuencias no son siempre predecibles.”

A nadie se le escapa que los autores se están refiriendo a dos cuestiones esenciales: la primera de ellas es que el establecimiento de tributos ambientales pueden producir, además de los efectos ambientales perseguidos, otros en campos diferentes, por lo que han de tenerse en cuenta todas las variables para su establecimiento; y la segunda hace referencia a la posibilidad de utilizar también a otros instrumentos protectores, entre ellos, a la imposición de sanciones o a la exigencia de indemnizaciones a los que contaminan (y a las subvenciones, pero desde otro ángulo). Es decir, el carácter policéntrico del Derecho Ambiental, al que antes se hacía referencia, permite que las medidas que contemple tengan un carácter diverso siempre que sean adecuadas a la finalidad conservacionista. He preferido hacer esta advertencia por cuanto que no pueden apreciarse a las medidas fiscales como las únicas a adoptar, ya que siempre deberán analizarse los objetivos medioambientales y los medios (y los otros efectos de todo tipo que las medidas pueden producir) y, en base a todo ello, determinar los instrumentos más adecuados para la conservación.

En esta línea se enmarca el cambio de posición en el seno de las instituciones europeas, específicamente la Comisión, para la que “el tributo ya no va a ser el instrumento principal en la defensa del medioambiente, pues con la Propuesta de Directiva de 1997<sup>139</sup> lo importante va a ser el establecimiento de un mercado interior de productos energéticos, teniendo poca importancia el elemento medioambiental que fue el que inicialmente inspiró estas actuaciones<sup>140</sup>.”

<sup>136</sup> Para estudios específicos de Derecho tributario de carácter internacional, véase, entre otros:

Carbajo Vasco, D. y Porporato, P.: *Fiscalidad de los recursos naturales en América Latina*, IEF, *Documentos de Trabajo* 14/2009. Buñuel González, M. y Herrera Molina, P.M.: *Modelo de código tributario ambiental para América Latina*; IEF, *Documentos de Trabajo* núm. 18/2003. Bilbao Estrada, I., Marcos Marcos, J.J., Aura y Larios de Medrano, A.M. y Rivas Nieto, E.: *El principio de reserva de ley y la problemática de la incorporación a los ordenamientos español, italiano, y francés de las obligaciones de entrega de derechos de emisión de CO<sub>2</sub>*, en *La fiscalidad de los derechos de emisión: Estado de situación y perspectiva de futuro*, IEF, Madrid 2009. Fernández de Soto Blass, M.L.: *Fiscalidad verde y derechos de emisión: experiencia de derecho comparado*, en *La fiscalidad de los derechos de emisión: Estado de situación y perspectiva de futuro*, IEF, Madrid 2009. También se recomienda la lectura del n.º 7-diciembre 2008 de la Revista Foro Fiscal Iberoamericano, IEF, que tiene como tema central: La tributación de los recursos naturales.

<sup>137</sup> Yabar Sterling, A.: *La necesidad de una reforma fiscal orientada al fomento del crecimiento sostenido*, en Ana Yabar Eterling (editora), *Fiscalidad ambiental*, CEDECS, Madrid 1998, pág. 25.

<sup>138</sup> Carbajo Vasco, D.: *Cambio climático y tributos: una reflexión general*, IEF, *Boletín de Actualidad de Crónica Tributaria*, 3/2010, pág. 5.

<sup>139</sup> Se refiere a la Propuesta de Directiva de la Comisión por la que se reestructura el marco comunitario de imposición de los productos energéticos de 6 de mayo de 1997.

<sup>140</sup> Del Blanco García, A.: *Fiscalidad de la energía*, IEF, *Documentos de Trabajo*, 4/2010, pág. 7.

Por otra parte, no es infrecuente que la fiscalidad medioambiental se analice desde la perspectiva de las reformas estructurales económicas y sea vista como un instrumento económico más al servicio de esas reformas (véase el subapartado siguiente). Desde esta perspectiva Miguel Cruz<sup>141</sup> concretiza que es lo que requiere una política coherente de fiscalidad ambiental:

- a) Tener muy claro los verdaderos objetivos medioambientales y su jerarquía.
- b) Determinación precisa del daño ambiental y su relación con los bienes gravados.
- c) Resolver los problemas de coordinación administrativa en los territorios donde no coinciden las competencias financieras y ambientales de los entes territoriales que integran el Estado.
- d) Afectación recaudatoria a objetivos medioambientales o reducción de otros tributos para mejorar la aceptación social de los impuestos ambientales.
- e) Revisar los efectos ambientales de las figuras tributarias preexistentes.

No obstante, a pesar de no poder dejar de estar de acuerdo con lo sostenido por el notable tributarista, se echa en falta una referencia a los incentivos fiscales. Evidentemente, pensamos que tal omisión no es deliberada, pero muestra la aptitud intelectual que une fiscalidad ambiental exclusivamente con gravámenes, que no es sino consecuencia de la visión macroeconómica de la que se hacía referencia.

En cuanto a los objetivos concretos que deben perseguirse con el establecimiento de gravámenes ambientales, Bokobo Moiche<sup>142</sup> menciona tres:

- “a) El principal objetivo de estos instrumentos consiste en la incorporación de todos los costes ambientales externos habidos durante la totalidad del ciclo de vida del producto, [...], de tal forma que los productos <<ecológicos>> no se encuentren en una situación competitiva desventajosa frente a los productos que contaminan y generan residuos. Es decir, se trata de fijar correctamente los precios.
- b) Pero, además de poder ser medios adecuados para la distribución justa de la carga económica de las políticas ambientales, estos instrumentos pueden formar parte de esas políticas y ser útiles para aprehender y reprimir conductas no deseables, disuadir, estimular o compensar las acciones de los sujetos que inciden en el medio.
- c) Por último, sirven para sufragar, al menos en parte, gastos concretos en relación con el medio ambiente: infraestructuras hidráulicas, repoblación forestal, etc.”

En lo referente a la finalidad, a que hace referencia la autora, de sufragar los gastos medioambientales, o sea, la afectación del tributo, ella misma<sup>143</sup> alerta sobre los efectos perniciosos que puede producirse, ya que se corren dos riesgos: el primero se produciría en las políticas de gastos, consistente en hacerla evolucionar en función de los ingresos, lo que puede suponer que, o sean excesivamente bajos como consecuencia de la escasa potencialidad recaudatoria de los impuestos, o que sean excesivamente altos y sin una justificación real por la razón contraria esgrimida antes; el segundo de los riesgos se concentraría en la política de ingresos, produciéndose una ineficiencia en el esquema de la imposición consistente en una elevación injustificada de los tipos de los gravámenes ambientales como consecuencia de las desorbitadas demandas de gastos medioambientales.

No quiere dejarse pasar la oportunidad de, siquiera, mencionar la posibilidad de que se puedan establecer prestaciones patrimoniales públicas al amparo del artículo 31.3 de la Constitución con una finalidad medioambiental. Como paradigma de estas prestaciones patrimoniales, se puede mencionar a los artículos 4.2.f) y 27.2 de la Ley 1/2005, de 9 de marzo, por la que se regula el régimen del comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero<sup>144</sup>.

<sup>141</sup> Cruz Amorós, M: Alternativas en la evolución del sistema tributario. (Sistema de precio e impuesto medioambientales), IEF, Cuadernos de Actualidad, 7/1995, pág. 265-266, citado por Bokobo Moiche, S.: *Gravámenes e Incentivos Fiscales Ambientales*, pág. 74.

<sup>142</sup> Bokobo Moiche, S.: *Gravámenes e Incentivos Fiscales Ambientales*, pág. 79.

<sup>143</sup> Bokobo Moiche, S.: *Gravámenes e Incentivos Fiscales Ambientales*, págs. 99-100.

<sup>144</sup> Sobre este tema, véase a Aura y Larios de Medrano, A., Bilbao Estrada, I. y Marco Marco, J.: *Problemática de la Incorporación al Ordenamiento Español de prestaciones patrimoniales públicas creadas por el Derecho Comunitarios: Especial referen-*

## 5.2. La fiscalidad ambiental como instrumento económico corrector de conductas dañinas

Carlos de Rosello Moreno<sup>145</sup> manifiesta que “los instrumentos económicos persiguen desde la asunción del comportamiento racional-económico del contaminador y mantenimiento la plena autonomía de la voluntad en la fase de formación e implementación de sus decisiones, dirigirlo hacia conductas u opciones menos dañinas para el medio ambiente en aplicación de las teorías de PIGOU y el Principio de Quien Contamina Paga” (el mismo Carlos de Rosello Moreno<sup>146</sup>, conectando con el párrafo suyo antes transcrito, distingue varios instrumentos económicos<sup>147</sup>).

Ha de estarse de acuerdo con lo que el autor manifiesta, pero ha de reiterarse que la fiscalidad ambiental parece que sólo se contempla desde una concepción excesivamente imbuida por la interrelación entre fiscalidad ambiental y actividad económica (industrial, comercial y de servicios)<sup>148</sup>. Esta visión puede orillar el establecimiento de determinadas medidas incentivadoras en

---

*cia a la obligación de entrega de derechos de emisión de CO2.* También, Aura y Larios de Medrano, A., Bilbao Estrada, I. y Marco Marco, J.: *La obligación de entrega de derechos de emisión de CO2: problemática constitucional derivada de su origen comunitario*, IEF, *Crónica Tributaria* 128-2008.

<sup>145</sup> De Rosello Moreno, C.: *Hacia una reforma fiscal ecológica, la reforma del Impuesto de Tenencia de vehículo*, en Ana Yabar Eterling (editora), *Fiscalidad ambiental*, CEDECS, Madrid 1998, pág. 437

<sup>146</sup> De Rosello Moreno, C.: *Hacia la una reforma fiscal ecológica, la reforma del impuesto de tenencia de vehículo*, pág. 437. Al efecto señala:

“Cargas y Gravámenes:-por vertidos y emisión.-por servicios de tratamiento.-sobre productos contaminantes. Fabricación o Utilización:-sobre productos para lo que hay servicio de eliminación.-por autorización y/o control.-para disuadir de la producción y/o consumo.-para estimular la producción y/o el consumo. Ayudas Financieras:-subvenciones.-créditos blandos. Incentivos fiscales:-créditos al impuesto por inversiones.-amortización acelerada.-estímulos a la inversión en I+D. Sistemas de consignación o depósito que implican un sistema de recogida y un recargo en el precio de los productos que se devuelve cuando estos retornan al sistema económico. Creación de Mercados:-de derechos de emisión.-con intervención de precios.-de seguros de responsabilidad civil. Incentivos financieros para el cumplimiento de los standards:-gravámenes de cumplimiento.-depósitos de garantía. Podemos ofrecer otras clasificaciones alternativas en función de vertiente de la política fiscal en que se inscribe el instrumento económico, así tenemos:-ingresos públicos, conformados por tributos que pueden ser:-impuestos medioambientales sobre el producto, vertido, servicio, energía y la contaminación.-Tasas.-otros conceptos tributarios.-dentro de los ingresos públicos: tarifas publicas, precios públicos y finalmente las sanciones (multas e indemnizaciones. Los gastos se integran por:-gastos públicos directos (subvenciones, gastos fiscales).-gastos privados, establecimiento de sistemas de depósito reembolsables con coste (que abarca sistemas de depósito y sistemas de consignación).Los instrumentos mixtos se refieren a permisos negociables, mecanismo de compensación; cuotas de producción; cuotas de polución; Bulas o permisos.”

La OCDE también establece diversas modalidades de instrumentos económicos, recogidas por Carbajo Vasco, D. y Herrera Molina, P. M.: *Marco Jurídico de la Tributación Medioambiental: Concepto, Marco Constitucional y Marco Comunitario*, págs. 62-66.

<sup>147</sup> Cornejo Pérez, A. ha señalado que “a medida que se intensificaban estas preocupaciones iba planteándose como alternativa más eficiente que dichos <<instrumentos reguladores>> (se refiere el autor a cuestiones tales como las especificaciones técnicas de los carburante autorizados), los denominados <<instrumentos económicos>> con los que la autoridad pública intervendría en la libre asignación de recursos por el mercado únicamente modificando el precio o la cantidad de determinado producto, consumo o emisión contaminante y dejando que, en lo demás, el mercado actúe libremente. Así, se ha promocionado su utilización no sólo en el marco de la política de lucha contra el cambio climático, sino también para el logro de otros fines de política ambiental, como para el cumplimiento del Protocolo de Montreal sobre sustancias que agotan la capa de ozono, por ejemplo. Los instrumentos económicos más significativos en política medioambiental son los derechos de emisión negociables y los impuestos ambientales. En el libro Verde de la Comisión sobre la utilización de instrumentos de mercado en la política de medio ambiente y otras políticas relacionadas se aboga por una utilización más extensiva de ese tipo de instrumentos y se examinan las posibles opciones para hacerlo. El recurso a instrumentos basados el mercado se justifica, en la teoría económica, por su capacidad para corregir las deficiencias del mercado de una forma rentable.”(*Fiscalidad de derechos de emisión y fiscalidad verde: La reestructuración del Impuesto sobre Matriculación, en la Fiscalidad de los derechos de emisión: Estado de situación y perspectivas de futuro*, IEF, Madrid, 2009, pág. 508).

<sup>148</sup> El Libro Verde sobre la utilización de instrumentos de mercado en la política de medio ambiente y otras políticas relacionadas –COM (2007) recoge al respecto: “Por deficiencia del mercado se entiende una situación en la que los mercados no existen (por ejemplo, los activos medioambientales tienen naturaleza de bienes públicos) o bien no tienen suficientemente en cuenta el coste «verdadero» o social de la actividad económica. La intervención pública queda entonces justificada para corregir estas deficiencias y, a diferencia de los enfoques normativos y administrativos, estos instrumentos tienen la ventaja de utilizar las señales del mercado para resolver las mencionadas deficiencias. Ya sea ejerciendo una influencia sobre los precios (a través de impuestos o incentivos), o estableciendo cantidades absolutas (comercio de derechos de emisión) o cantidades por unidad de producción, los instrumentos de mercado reconocen implícitamente que las empresas son diferentes entre sí y proporcionan por tanto una flexibilidad que puede reducir sustancialmente los costes de las mejoras del medio ambiente. Estos instrumentos no son una panacea para todos los problemas. Necesitan un marco reglamentario claro y se utilizarán con frecuencia combinados con otros instrumentos. Pero si se elige el instrumento idóneo y se concibe debidamente, los instrumentos de mercado ofrecen ciertas ventajas respecto a los instrumentos normativos: • Mejoran las señales de los precios, al otorgar un valor a los beneficios y costes externos de las actividades económicas, de modo que los actores económicos los tienen en cuenta y modifican su comportamiento para paliar las repercusiones negativas, medioambientales y de otro tipo, y aumentar las positivas. • Permiten a la industria un mayor grado de flexibilidad para alcanzar los objetivos y rebajan de esta forma los costes globales de cumplimiento. • Incitan a las empresas a introducir, a más largo plazo, innovaciones tecnológicas, con el fin

parcelas concretas del medioambiente. En este sentido, la fiscalidad ambiental tiene un campo de intervención fundamental y extensísimo en materia de corrección de prácticas contaminantes que se realizan en el ejercicio de las actividades económicas, pero tal visión no puede ser exclusiva, sino que deben analizarse otras posibilidades fiscales (incentivadoras) que se contemplarían al margen de dicha actividad.

Sin perjuicio de lo que se dirá seguidamente al hablar de los instrumentos de mercado para proteger la biodiversidad que recoge el Libro Verde de la Comisión, se está pensando precisamente en los posibles incentivos fiscales relacionados con especies protegidas, los cuales podrían afectar, indudablemente, al ejercicio de actividades económicas, pero que valdría la pena (y también, debería) analizarse al margen de las mismas, ya que, a nadie se le escapa, en este campo también hay una cierta labor filantrópica-naturalista (como ya se dijo al hablar del águila imperial). Incluso podrían estudiarse dentro de una visión compensadora derivada de las limitaciones de usos o de las actividades protectoras realizadas por las autoridades competentes en la materia (que también fueron esbozadas anteriormente) que deben soportar los propietarios de los terrenos en los que se desarrollan las especie. En definitiva, fiscalidad ambiental que tenga como objeto las actividades económicas, sí, pero también algo más<sup>149</sup>.

En este sentido, la incentivación en materia de especies protegidas debe establecerse haya o no actividad económica, beneficiése quien se beneficie, porque al final, somos todos los que saldremos ganado protegiendo y recuperando al animal y a su hábitat.

Otórguese al autor la licencia de apartarse de la líneas básicas de este trabajo, pero se estima muy interesante la mención a los instrumentos de mercado para proteger la biodiversidad que recoge el Libro Verde de la Comisión, porque contempla una línea de protección que desde una óptica empresarial puede tener un interesante juego en materia de especies protegidas (si bien no en todas): "El uso de instrumentos de mercado para proteger la biodiversidad cada vez goza de mayor aceptación como medio de integrar la conservación en el proceso de toma de decisiones de los agentes económicos y de alcanzar de manera rentable objetivos de conservación y explotación sostenible de los recursos, como los que figuran en el Plan de Acción de la Biodiversidad de la UE y en la Política Pesquera Común. Los tres tipos estándar de instrumentos de mercado (impuestos/tasas/gravámenes, subvenciones y permisos negociables) se utilizan principalmente para la conservación de hábitats y ecosistemas, pero también para la protección de especies específicas. Los instrumentos de mercado pueden resultar eficaces para animar a los propietarios de terrenos a mantener bosques o humedales, o para compensar el daño inevitable causado a la biodiversidad por los proyectos de desarrollo, creando hábitats similares en otras partes y evitando así pérdidas netas de biodiversidad (compensación de biodiversidad). Las tasas y cánones, como las licencias de caza y pesca, pueden contribuir a limitar el uso de los recursos de biodiversidad a un nivel sostenible. En ocasiones, la ayuda financiera se concede en forma de «Pagos por Servicios Medioambientales» (PSM), por ejemplo, las medidas agroambientales de la Política Agrícola Común, para compensar a los propietarios de terrenos por el mantenimiento de bosques o humedales que filtran agua, actúan como depósitos o proporcionan hábitats a los insectos que polinizan plantaciones vecinas, ya que renuncian a ingresos por el bien común. Finlandia ha organizado subastas en las que los destinatarios presentan una oferta por las subvenciones mínimas que necesitan para implantar medidas de protección de la biodiversidad, lo que evita fijar subvenciones demasiado cuantiosas. Otro ejemplo de utilización de instrumentos de mercado es la creación de hábitats de reserva (habitat banking), un instrumento comercial desarrollado por primera vez en Estados Unidos (en este caso, creación de humedales de reserva) en el contexto de regímenes de responsabilidad. Estos sistemas transforman las responsabilidades ambientales en activos negociables, modificando así las estructuras de incentivos y los comportamientos mediante la asignación de derechos de propiedad y la creación de mercados. Empresas especializadas crean humedales y venden posteriormente créditos de humedales a los promotores, lo que garantiza el cumplimiento de los objetivos medioambientales sin una pérdida neta del valor total y genera al mismo tiempo competencia entre las empresas para establecer nuevos humedales de manera rentable. A semejanza de los sistemas de permisos negociables, estos siste-

---

de seguir reduciendo el impacto negativo en el medio ambiente («eficiencia dinámica»). • Favorecen el empleo cuando se utilizan en el contexto de la reforma de los impuestos ambientales o de la reforma fiscal."

<sup>149</sup> Acaso la tarea reseñada sea difícil de realizar dado que, en palabras de López Ortega, J., vivimos en la actualidad una "economía del clima" (Las cuotas de emisiones de CO individuales y comercializables IEF, *Documentos de Trabajo* n.º 1/2010).

mas ayudan a integrar objetivos de conservación en actividades empresariales generales y contribuyen de esta manera a vencer las reticencias de las empresas. No obstante, debe mantenerse la equivalencia de hábitats y definirse criterios de medida. En el caso de las zonas protegidas, las medidas compensatorias por la pérdida de hábitat deberían aplicarse únicamente como último recurso.”

Buñuel González<sup>150</sup>, en una concepción de la fiscalidad bastante más amplia de la que se hasta el momento, contempla la utilización de incentivos negativos y positivos en la fiscalidad medioambiental. Al respecto señala las siguientes “medidas”<sup>151</sup> para el éxito de la introducción de instrumentos fiscales con fines ambientales:

- a) Mezclar el incentivo negativo sobre las actividades contaminantes que supone el gravamen de las mismas con el incentivo a las actividades reductoras de la contaminación mediante la cuidadosa selección de exenciones y/o deducciones.
- b) Utilizar incentivos positivos en impuestos tradicionales.
- c) Establecer los tipos impositivos de los nuevos tributos ambientales a niveles bajos (para minimizar su coste económico), pero anunciando (y cumpliendo) su elevación si no se consiguen los objetivos ambientales propuestos. Esto es también especialmente importante para minimizar los efectos regresivos sobre los sectores de renta más bajas (en el caso de una reforma fiscal verde podrían verse compensados por una reducción de la imposición directa para los tramos de renta más baja en el IRPF).
- d) Combinar la introducción de los impuestos con mecanismos que mitiguen su incidencia sobre las empresas.
  - d1) Reducciones de tipos o exenciones en determinados casos, especialmente en combinación con la aplicación de acuerdos voluntarios.
  - d2) Devoluciones de los ingresos a través de transferencias neutrales o reducción de otros tributos o cotizaciones sociales soportados por las empresas gravadas.
- e) Aplicación gradual
- f) Participación e información a los agentes económicos”.

### 5.3. La reforma fiscal verde

Pedro Herrera<sup>152</sup> señala que “el término protección fiscal del medio ambiente abarca una pluralidad de tratamientos tributarios muy diversos. Estas variadas modalidades pueden reducirse a cuatro grupos: establecimiento de tributos ambientales, beneficios fiscales ecológicos, introducción de elementos ecológicos en la estructura de los tributos vigentes, o reforma fiscal ecológica, en el sentido de una introducción masiva de impuestos ambientales, reduciendo sensiblemente la carga tributaria derivada de los tributos tradicionales.”

En este sentido, recoge la idea, muy desarrollada por la literatura jurídica y económica, de que, partiendo del principio de Quien Contamina Paga, existe la posibilidad de impulsar una reforma fiscal ecológica consistente en la introducción masiva de impuestos ecológicos, con la contrapartida de la reducción de los tributos tradicionales. O lo que es lo mismo dotar a estos tributos ecológicos de una doble finalidad: conservacionista (extrafiscal) y recaudatoria. Tal reforma fiscal responde también a lo que se ha venido denominando el doble dividendo<sup>153</sup> por cuanto que a la par de conseguirse mejora en el medio ambiente (primer dividendo), se conseguiría una mejora del sistema tributario (segundo dividendo).

<sup>150</sup> Buñuel González, M: *Teoría de la Imposición Ambiental*, pág. 94.

<sup>151</sup> De alguna manera, las medidas mencionadas son objeto de análisis por Angulo Aramburo, J., Chico de la Cámara, P y Herrera Molina P.M: *El tratamiento fiscal de las nuevas energías*, en *Energía, Fiscalidad y Medio ambiente en España*, IEF, Madrid 2002, págs. 243-279.

<sup>152</sup> Herrera Molina, P.: *Desgravaciones Tributarias y protección del medio ambiente (análisis a la luz de los preceptos constitucionales)*, en Ana Yabar Eterling (editora), *Fiscalidad ambiental*, CEDECS, Madrid 1998, pág. 133.

<sup>153</sup> Buñuel González, M.: *Marco General Económico de la Tributación Ambiental: Concepto, Justificación y Base Imponible*, en *Tributación Medioambiental: Teoría, Práctica y Propuestas*. Deloitte & Civitas ediciones, SL., Madrid, 2002, pág. 49.

Sobre la teoría del doble dividendo, véase también Buñuel González, M.: *Teoría de la Imposición Ambiental*, págs. 88-90.

Rodríguez Méndez<sup>154</sup> muestra una actitud positiva ante esta reforma fiscal verde realizando una revisión empírica sobre la imposición ambiental de la que extrae diversas implicaciones de política económica, manifestando que “los impuestos ambientales introducidos fuera del ámbito más general de una reforma fiscal verde, es decir, cuyo objetivo se regular el medio ambiente, provocan generalmente costes en términos de empleo y del PIB. Por otra razón, las reformas fiscales verdes representan un instrumento más eficiente para acometer regulaciones ambientales al reducir sus costes, en términos de PIB y del empleo, hasta el punto de hacerlos negativos, es decir, de proporcionar beneficios. En este sentido, las reformas fiscales pueden producir un doble dividendo. En particular, las reforma fiscales verdes con reducción en las cotizaciones sociales son especialmente positivas a tenor de los resultados obtenidos sobre el empleo y el PIB. De este modo, los resultados subrayan aún más la necesidad de acometer acciones encaminadas a reducir las emisiones de efecto invernadero en España, habida cuenta de los compromisos asumidos dentro del marco de la Unión Europea. Una reforma fiscal verde con reducción en las cotizaciones sociales pagadas por los empresarios podría proporcionar buenos dividendos tanto en términos medioambientales como de empleo y del PIB<sup>155</sup>.”

Al respecto, el Libro Verde sobre la utilización de instrumentos de mercado en la política de medio ambiente y otras políticas relacionadas –COM (2007), de 28 de marzo de 2007, ha recogido: “asimismo, esta reforma puede contribuir a aliviar los posibles efectos negativos de los impuestos ambientales en la competitividad de sectores específicos. Si las medidas se coordinan estrechamente a nivel comunitario, estos efectos serán menores que si las medidas las toman unilateralmente los Estados miembros. Aligerar la presión fiscal sobre el trabajo o reducir las cotizaciones a la seguridad social son medidas que suelen beneficiar a los hogares con ingresos más bajos y pueden compensar los posibles efectos regresivos de los impuestos ambientales. Por último, ante el envejecimiento de la población, que aumenta la presión sobre el gasto público, y la globalización, que dificulta la fiscalidad del capital y del trabajo, desplazar la presión fiscal de los impuestos directos al consumo y, en particular, al consumo perjudicial para el medio ambiente, puede resultar también sumamente beneficioso desde una perspectiva fiscal.”

En efecto, Luchena Mozo y Patón García<sup>156</sup> han señalado que las características predominantes de la reforma fiscal verde realizada en los países nórdicos en los años noventa han sido: “1.º recortes de la imposición directa; 2.º suavización de la fiscalidad sobre el empleo, con reducción de las cotizaciones empresariales a la Seguridad Social; y, 3.º compensaciones recaudatorias con imposición ambiental, por un lado, adaptando las figuras tradicionales al argumento ambiental y, por otro, incorporando nuevos impuestos ambientales puros <<sobre emisiones>> y corrigiendo la imposición directa tradicional para no incentivar comportamientos poco respetuosos con el medio ambiente”.

Sin embargo, como plantea Buñuel González<sup>157</sup>, “todo intento de llevar una reforma fiscal ecológica plantea problemas, de entre lo que destaca el que puede derivarse de la posible inestabilidad de los ingresos. Podría decirse que un tributo medioambiental exitoso está llamado a suicidarse, en el sentido de que su propio éxito como incentivo para la disminución de las actividades gravadas,

<sup>154</sup> Rodríguez Méndez, M. E.: reforma Fiscal Verde y Doble Dividendo. Una Revisión de la Evidencia Empírica, IEF, *Papeles de Trabajo*, n.º 27, Madrid 2002.

También, Gago Rodríguez, A., Labanderida Villot, X. y Rodríguez Méndez, M.: *Evidencia empírica internacional sobre los dividendos de la imposición medioambiental*, en *Tributación Medioambiental: Teoría, Práctica y Propuestas*. Deloitte & Civitas ediciones, S.L., Madrid, 2002, págs. 373-401.

<sup>155</sup> Cornejo Pérez, A. aborda el problema de la posible pérdida de competitividad internacional como consecuencia del establecimiento de impuestos ambientales y la necesidad de ajustes fiscales en frontera (*Fiscalidad medioambiental y competitividad internacional: los ajustes fiscales en frontera*), en *Tributación Medioambiental: Teoría, Práctica y Propuestas*. Deloitte & Civitas ediciones, S.L., Madrid, 2002, págs. 339-370.)

<sup>156</sup> Luchena Mozo, G.M. y Patón García, G.: Líneas actuales de gravamen en la tributación medioambiental, *Quincena Fiscal*, n.º 18, octubre 2005, pág. 30. En este trabajo también realizan interesantes consideraciones sobre los “derechos de emisión”, págs. 30-32. También en materia de “derechos de emisión”, Buñuel González, M.: *Tributos medioambientales frente a permisos de emisión negociables en la lucha de la Unión Europea contra el Cambio climático: la Directiva sobre comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero*, en *Tributación Medioambiental: Teoría, Práctica y Propuestas*. Deloitte & Civitas ediciones, S.L., Madrid, 2002, págs. 405-415. Por último, mas extensamente, la obra coordinada por Bilbao Estrada, I., García Prats F. A. y Cornejo Pérez, A.: *La fiscalidad de los derechos de emisión: Estado de situación y perspectiva de futuro*, IEF, Madrid 2009. Una visión económica de los derechos de emisión: López Ortega, J., vivimos en la actualidad una “economía del clima”: Las cuotas de emisiones de CO individuales y comercializables, IEF, *Documentos de Trabajo*, n.º 1/2010.

<sup>157</sup> Buñuel González, M.: *Marco General Económico de la Tributación Ambiental: Concepto, Justificación y Base Imponible*, pág. 56-57.

conduce a la disminución de la base del tributo y, por consiguiente, de la recaudación.[...] Su segundo problema de una reforma fiscal ecológica es que supone gravar más a unos grupos o sectores que a otros, lo que produce las tensiones habituales de todo proceso de reforma. En tercer lugar y relacionado con lo anterior, los tributos medioambientales son probablemente regresivos en la mayoría de los casos, lo que requiere que se arbitren las medias compensatorias necesarias para evitar la inequidad del sistema fiscal [...]”.

Desde esta óptica, en esta reforma fiscal ecológica podrían estar llamados a desempeñar una función importante algunos de los que en la actualidad se conceptúan como impuestos especiales<sup>158</sup>, pero debe advertirse el peligro que puede conllevar: el de que, con la supuesta finalidad ecológica que les ampara, graven de forma indiscriminada a consumos más o menos usuales, dado nuestro grado de desarrollo<sup>159</sup>. Si a esto se le une que la mayoría de estos impuestos son indirectos, el aumento indiscriminado de su potencial recaudatorio puede conllevar que el sistema tributario en su conjunto pase a ser claramente regresivo, lo que le haría inconstitucional a la luz del artículo 31 de nuestra Carta Magna.

No obstante, no toda la doctrina está a favor del establecimiento de tributos medioambientales que lleven aparejada la reducción de los tributos tradicionales. En este sentido, Herrera Molina<sup>160</sup> no muestra una posición favorable al establecimiento de una imposición ambiental que conlleve aparejado la reducción del IRPF, abogando, sólo, por la eliminación de algunos tributos de dudosa justificación (menciona al Impuesto sobre Actividades Económicas y al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, aunque tal reseña está referida al año 2000).

En relación con este tema, dado que me parece interesantísimo, he consultado con expertos que han tenido ocasión de seguir de cerca los debates sobre esta materia, acerca del grado de seriedad con la que se aborda en nuestro país esta reforma fiscal verde, así como las críticas que a la misma se han realizado. Estos expertos contemplan esta reforma positivamente, y consideran que podría jugar un importante papel dentro de las necesarias reformas de la estructura económica que deberían tener lugar en nuestro país.

Ante las críticas a la misma, en el sentido de que los impuestos medioambientales están condenados al fracaso recaudatorio cuando los productos gravados con estos impuestos dejen de consumirse, manifiestan que son críticas excesivamente simplistas, puesto que ignoran que de lo que se trata es de encarecer el uso de productos que son nocivos para el medio ambiente pero que la sociedad no considera tan nocivos como para prohibir radicalmente su uso. De esta forma, al hacer más costoso su consumo, no sólo se logra moderarlo en el corto plazo (eficiencia estática), sino que se promueve un cambio tecnológico de los productores y de los hábitos de consumo de los particulares, de forma que obviando los problemas temporales que a corto plazo puedan surgir, se modifiquen a largo plazo las conductas de oferentes y de demandantes de bienes para hacerlas más sostenibles (eficiencia dinámica)<sup>161</sup>.

---

<sup>158</sup> Sirva como ejemplo de lo que se señala, Buñuel González, M: La tributación del transporte como instrumento del cambio climático, IEF, *Papeles de Trabajo*, n.º 8/2009. En este trabajo el autor manifiesta: “el uso de la tributación del transporte como instrumento contra el cambio climático resulta especialmente interesante porque el transporte es un sector difícil de someter al actual mercado de derechos de emisión sus emisiones crecen continuamente. Dos son los tributos que proponemos usar: el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos y el que basado en las emisiones potenciales de cada tipo de vehículo, resultaría de la fusión de los actuales impuestos de matriculación (IDMT) circulación (IVTM)”.

<sup>159</sup> Sobre los resultados de esta reforma ecológica, sus efectos regresivos sobre la distribución de la renta y sus efectos negativos sobre la competitividad internacional, véase Buñuel González, M.: *Marco General Económico de la Tributación Ambiental: Concepto, Justificación y Base Imponible*, pág. 300-306.

<sup>160</sup> Herrera Molina, P.M.: *Desgravaciones Tributarias y protección del medio ambiente (análisis a la luz de los preceptos constitucionales)*, pág. 146.

<sup>161</sup> En este sentido, resultan muy reveladoras las siguientes afirmaciones contenidas en un reciente documento (presentado el 26 de marzo de 2010) denominado, “La Ley de Economía Sostenible y las reformas estructurales: 25 propuestas”, elaborado por profesionales del mundo de la Universidad y de la Empresa y publicado por la Fundación FEDEA, en el que han de resaltarse dos propuestas: la primera de ellas, “Marco Fiscal y Tributario” (págs. 146-149), elaborada por Jesús Fernández-Villaverde y Juan F. Rubio Ramírez se dice que “Este incremento del IVA y eliminación de tipos especiales es un camino en el que hay que continuar, acompañado por incrementos en la fiscalidad medioambiental (tanto como instrumento de recaudación en sí mismo como para combatir las emisiones contaminantes) y por la reducción de las distorsiones en el IRPF al trabajo y el ahorro (empezando, por supuesto por las desgravaciones a la vivienda). En conclusión: la sostenibilidad presupuestaria en el medio plazo solo pueda ser asegurada por un proceso doloroso pero necesario de consolidación fiscal. [...]”. Parte vendrá de un cambio impositivo, con el IVA y los impuestos medioambientales jugando un papel principal. [...]”; la segunda, “Reducción de Emisiones”, elaborado por Pablo del Río y Xavier Labandeira, señala que “Creemos que la introducción de fuertes señales de precios, complementando el mercado



De llevarse a cabo la denominada reforma fiscal ecológica, conllevaría la necesidad de alterar determinadas posiciones teóricas que contemplan exclusivamente los gravámenes ambientales como aquellos que persiguen finalidades extrafiscales de carácter medioambiental, apartando los motivos recaudatorios. La reforma ecológica se sustenta en la conjugación de ambas finalidades. En esta línea se ha manifestado Herrera Molina<sup>162</sup>, quien ha señalado que en las “reformas fiscales ecológicas desarrolladas en Suecia, Noruega y Dinamarca, la mayoría de los nuevos tributos tienen una clara finalidad recaudatoria compatible con su carácter ambiental”.

La necesidad de alterar tales posiciones teóricas derivan de que la fiscalidad ambiental se contempla en nuestro país de una manera sesgada, ya que parecen parcelarla exclusivamente a las Comunidades Autónomas, lo que conlleva que siempre se muestra latente la supuesta confrontación entre gravamen ambiental vs recaudación.

Los que promueven la reducción de las cargas impositivas señalan que, aunque a corto plazo pueda haber una reducción de ingresos, a medio plazo se produciría un incremento como consecuencia del aumento de la producción, del empleo y de la renta que las reformas estructurales provocarían. No obstante, debe advertirse que en nuestro país no hay estudios suficientes al respecto, por lo que en la situación actual de plena crisis económica caracterizada, desde el punto de vista tributario, por una reducción importante de los ingresos fiscales, debería analizarse con sumo cuidado la irrupción de un sistema tributario que a corto plazo produciría una reducción de los ingresos tributarios tradicionales sin que se estuviese en condiciones de garantizar que los nuevos tributos ecológicos tendrían la potencialidad suficiente que permitieran su doble finalidad, recaudatoria y ecológica.

Posicionado en las dudas mencionadas, Carbajo Vasco<sup>163</sup> ha indicado que “para tener efectos significativos sobre los comportamientos humanos no basta con un impuesto sobre un producto o actividad económica en particular, sino que se necesita una auténtica “reforma fiscal verde”, lo cual supone una decisión excesivamente radical y un cambio tan significativo del sistema tributario que los procesos de transición serían complicados, además, de generar importantes incertidumbres sobre su impacto en la actividad económica”.

En cuanto a la cuestión relativa de a quién corresponde el establecimiento de los denominados gravámenes ambientales, si la Estado o a las Comunidades Autónomas, sólo se señalará que depende de lo que se esté hablando, por cuanto que si lo que se pretende es establecer una reforma fiscal ecológica, en el sentido de introducir una fiscalidad que afecte al conjunto del sistema tributario, indudablemente corresponde al Estado, que es el que tiene la competencia general; si, por el contrario, lo que se pretende es establecer tributos que graven o afecten de manera parcial a la protección medioambiental, las Comunidades Autónomas tienen la mayor parte de responsabilidad, sin que quepa excluir al Estado<sup>164</sup>.

---

europeo de comercio de emisiones con impuestos ambientales sobre los sectores difusos y dentro de un esquema de reforma fiscal verde, hubiese sido mucho más deseable para conseguir reducciones de emisiones coste eficientes y fomentar el desarrollo de tecnologías limpias.[...] El texto no avanza en la aplicación de una reforma fiscal verde, con un peso considerable de los instrumentos económicos que aporten una señal de precios y permitan reducir la imposición distorsionante sobre la renta o el trabajo. De hecho, el anteproyecto va en la dirección contraria, al establecer en el artículo 112 deducciones fiscales que son técnicamente gastos fiscales: las indeseadas subvenciones de los manuales de economía ambiental”.

<sup>162</sup> Herrera Molina, P.M.: *Derecho Tributario Ambiental*, pág. 56. Este autor recoge la posición similar mantenida por Alonso González.

<sup>163</sup> Carbajo Vasco, D.: Cambio climático y tributos: una reflexión general, pág. 8. El autor, realiza la siguiente reflexión en relación a la reforma fiscal verde y el cambio climático: “En realidad, *la propia naturaleza universal del cambio climático exigiría un tributo de carácter mundial, pero* todos somos conscientes de la inexistencia de una Autoridad Tributaria Internacional con poder y competencias para implantarlo y gestionarlo, aunque sí existan algunas propuestas teóricas al respecto, específicamente, un recargo sobre los billetes de avión destinado a adquirir certificados de contaminación; de esta forma, la lucha contra el cambio climático mediante medidas tributarias se reduce, en sus propuestas más radicales, o a pretender un gravamen general sobre la energía que discrimine a favor de las energías alternativas, en línea de la antigua propuesta de la UE sobre el impuesto energía-CO<sub>2</sub> o en aplicar, como *proxy*, exacciones sobre productos u explotaciones económicas cuyo impacto sea muy negativo en el Medio Ambiente. [...] En suma, creemos que la capacidad de las naciones, individualmente hablando, para enfrentarse al problema del cambio climático (si éste, como parece, se evalúa como una prioridad de las Políticas Públicas) mediante impuestos es limitada. Lo cual, no quiere decir, aunque solamente sea para hacer frente a problemas medioambientales clásicos, que no se deba aplicar consideraciones ecológicas en el diseño e implantación de los tributos”, (págs. 8-9).

<sup>164</sup> Patón García, G. manifiesta que “en este sentido, el interés por cuestiones medioambientales ha de reconocerse que se trata de una materia que constituye interés general del Estado, y ello supone, al menos, un límite al poder tributario regional, si bien es cierto que las Comunidades Autónomas pueden gestionar sus respectivos intereses. Ahora bien, tras la afirmación de la STC 194/2004, de 4 de noviembre, no cabe duda de que la intervención estatal en materia medioambiental de las Comunidades Autónomas ha de producirse siempre con carácter excepcional, sólo para los supuestos en que la aplicación por las

No obstante, Carvajo Vasco<sup>165</sup> ha puesto de manifiesto (en lo que podría ser un magnífico resumen de muchas de las cosas expuestas en este trabajo) “que las CCAA han estado buscando como materia imponible a los tributos medioambientales o ecológicos, por diversas razones:

- a) Porque, de manera específica, objetos imponibles como <<daño ambiental>>, <<la contaminación>>, <<las externalidades negativas>>, etc., no están implícitamente gravados ni por el Estado Central, ni por los Ayuntamientos o Diputaciones.  
Sin embargo, este barbecho impositivo no conlleva su inmediata atribución a las CCAA, tanto por que la delimitación de lo que se entiende por gravamen <<ecológico>> o <<verde>>, no es automática, ni producto de una denominación cualquiera o intencionada de la ley que crea el impuesto, como porque la misma puede ser también objeto de imposición por las otras Administraciones Públicas y, por último, porque la plasmación jurídica de conceptos puramente económicos, tales como <<externalidades negativas>>, no es nada sencilla.
- b) Porque se trata siempre de tributos de carácter extrafiscal, [...].
- c) Porque la Constitución reconoce a las CCAA competencias específicas en materia de protección del Medio Ambiente [...].
- d) Porque, teóricamente, el etiquetar un gravamen como <<medioambiental>> o <<verde>> genera menos resistencia social a su implantación.
- e) Porque los impuestos conocidos de carácter ecológico: sobre la contaminación, sobre los vertidos, sobre las emisiones, etc., suelen recaer sobre pocos contribuyentes, generalmente, sobre grandes empresas, a las cuales se les puede repercutir con facilidad la carga tributaria y suelen también ser fáciles de gestionar, generando abundantes recursos para las ataridas arcas de las Haciendas Autonómicas”.

#### 5.4. La cuestión del principio de capacidad económica y la tributación ambiental

Llegado este punto debe analizarse, aunque sea someramente, una cuestión que de manera indirecta ha sobrevolado a lo largo de este trabajo. Nos referimos a la necesidad de la existencia de capacidad económica gravable. Al respecto se recuerda que la Constitución establece en su artículo 31 la necesidad de que la capacidad económica se convierta en el fundamento del deber de contribuir, por cuanto que no es posible el establecimiento de tributos que no estén sustentados en la capacidad económica de los obligados al pago<sup>166</sup>. En este sentido, como señala Aizega<sup>167</sup> “la referencia del artículo 31.1 de la Constitución no la entendemos que sea a todo el sistema tributario, sino que cada figura tributaria, y también los tributos con fines medioambientales, los cuales deberán tener una referencia a la capacidad económica del sujeto pasivo.[...] Sin embargo, dado que el tributo no es ya sólo un instrumento de recaudación de ingresos públicos, el principio de capacidad contributiva no puede presidir en solitario todo el fenómeno de la tributación [...], es decir la capacidad económica deberá ser cualificada a la luz de los deberes constitucionales de solidaridad y por la elección de otros valores constitucionales”.

En esta línea, Angulo Aramburo, J., Chico de la Cámara, P. y Herrera Molina P.M.<sup>168</sup>, han señalado que “el principio de capacidad económica puede ser objeto de limitación cuando estén en juego otros objetivos de interés general. Tanto la capacidad económica como la protección al medio ambiente hunden sus raíces en el principio de solidaridad, y la solidaridad exige la internalización de los

---

Comunidades Autónomas de las medidas previstas en una normativa básica no garantizan de modo suficiente la unidad y homogeneidad exigible en el conjunto del territorio nacional (Hacia un Modelo de Impuesto Ambiental: Las Reformas Pactadas y la Creación de Nuevos Tributos, *Fiscalidad Nueva*, n.º 7, julio-agosto 2006, págs. 36-37). La cuestión de la distribución de competencia (la doble competencia), también la aborda Herrera Molina P. M., en *Derecho Tributario Ambiental*, págs. 185-237.

<sup>165</sup> Carvajo Vasco, D.: ¿Un nuevo impuesto ambiental: el impuesto sobre el Daño Ambiental Causado por Determinados Usos y aprovechamientos del Agua Embalsada en la Comunidad Autónoma de Galicia?, en IEF, *Boletín de Actualidad de Crónica Tributaria*, 2/2010, págs. 10-11.

<sup>166</sup> El Tribunal Constitucional en el fundamento jurídico 13 de la Sentencia núm. 37/1987 manifiesta:

“Basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo.”

<sup>167</sup> Aizega, J. M.: *La imposición ecológica dentro de la tributación extrafiscal*, en Ana Yabar Eterling (editora), *Fiscalidad ambiental*, CEDECS, Madrid 1998, pág. 331.

<sup>168</sup> Angulo Aramburo, J.; Chico de la Cámara, P y Herrera Molina P. M: *El tratamiento fiscal de las nuevas energías*, pág. 250.

daños externos ocasionados por los sujetos contaminantes. Además, el propio principio de igualdad exige una equivalencia entre los daños causados y la carga fiscal que deba soportar el contribuyente”.

En definitiva, la capacidad económica, real o potencial, en palabras del Tribunal Constitucional (STC 37/1987 y 186/1993<sup>169</sup>), de los obligados al pago debe estar presente en todas las figuras tributarias, incluidas las medioambientales, y debe ser tenida en cuenta por el legislador para establecer el deber de contribuir mediante tributos, pero no debe ser el único principio que inspire la tributación. O lo que es lo mismo, los tributos ambientales deben tener tal finalidad extrafiscal, pero no puede olvidarse que, para no tener problemas de constitucionalidad, deben recaer sobre una cierta capacidad económica (en palabras de Herrera Molina, referidas a la contaminación u otra incidencia extrafiscal: “índice imperfecto de capacidad económica”<sup>170</sup>).

No obstante, el Tribunal Constitucional, en el fundamento jurídico 5.º de la Sentencia 289/2000, de 30 de noviembre<sup>171</sup>, al intentar ligar la protección al medio ambiente y el principio de capacidad económica, ha distorsionado los contornos de tal principio al asimilar la “aptitud” de los sujetos ante el medio ambiente con una modalidad de capacidad económica.

En este sentido, además de vaciar “de contenido el principio de capacidad económica al atribuirle unos contornos tan amplios e imprecisos”<sup>172</sup>, realiza una peligrosa incursión en lo referente a los posicionamientos psicológicos o de las ideas de los sujetos, como cuestión susceptible de valoración económica (si se permite una humilde opinión, creemos que al Tribunal le traiciona el corrector ortográfico y en lugar de decir “aptitud”, es probable que a lo mejor lo que quisiera decir fuese “actitud”, palabras estas que también tantas traiciones nos han causado a todos –y nos causarán–. Lo anteriormente señalado se reafirma si se tiene en cuenta que en el resto del fundamento se habla de “actividad”).

## 5.5. Incentivos fiscales o subvenciones<sup>173</sup>

Vaquera García<sup>174</sup> señala que las medidas de fomento pueden dividirse en dos grupos: las ayudas y subvenciones públicas y los incentivos fiscales. Las primeras persiguen, en materia me-

<sup>169</sup> Fundamento jurídico 4.º:

“Ello mismo evidencia, que a pesar de que el Impuesto cuestionado no grava sino la no producción de una renta, la Comunidad Autónoma de Extremadura ha podido establecerlo en la medida en que, orientado al cumplimiento de fines y a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución garantiza, basta que la capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que el principio constitucional de capacidad económica quede a salvo. Y en este caso, no es discutible que esa capacidad existe, pues el hecho de que el Impuesto recaiga sobre la utilización insuficiente o la obtención de rendimientos inferiores al óptimo legalmente señalado para determinados fines rústicos, es un dato de significado social y económicamente negativo que, como ya advertimos en la STC 37/1987, fundamento jurídico 13, revela la titularidad de una riqueza real o potencial; es decir, la titularidad de una renta virtual cuya dimensión mayor o menor determina la mayor o menor cuantía del Impuesto.”

<sup>170</sup> Herrera Molina, Pedro M.: *Derecho Tributario Ambiental*, pág. 150.

Véase Ruiz Almendral, V y Zorzona Pérez, J: *El Impuesto sobre Grandes Superficies. Comerciales. Análisis Constitucional*, págs. 81-82. También, Luchena Mozo G. M. y Patón García G.: *Líneas actuales de gravamen en la tributación medioambiental*, págs. 11-14.

<sup>171</sup> Fundamento jurídico 5.º:

“En efecto, el tributo cuestionado no se dirige, en sentido negativo, a disuadir el incumplimiento de ninguna obligación, pero tampoco busca, en sentido positivo, estimular actuaciones protectoras del medio ambiente, en cumplimiento del art. 45.1 C.E., desvinculándose así de la verdadera aptitud de cada sujeto para incidir en el medio en el que se desenvuelve (es decir, de la capacidad para afectar como modalidad del principio de capacidad económica previsto en el art. 31.1 C.E.). En consecuencia, no cabe considerar que el referido impuesto grave efectivamente la actividad contaminante cuando desconoce el impacto ambiental en que incurrir los sujetos llamados a soportarlo, o lo que es lo mismo, la medida concreta en la que cada uno afecta al medio ambiente (sea persona física o jurídica). Si lo efectivamente gravado fuese la actividad contaminante se habrían sometido a imposición todas aquellas instalaciones, cualquiera que fuese la clase de actividad a la que se hallasen afectas, que de alguna manera pudiesen atender contra ese medio ambiente, buscando un efecto disuasorio o estimulante de la realización de conductas dañinas o protectoras del entorno ecológico en el que se desenvuelve la actividad [...]”

<sup>172</sup> Angulo Aramburo, J., Chico de la Cámara, P y Herrera Molina P. M: *El tratamiento fiscal de las nuevas energías*, pág. 250.

<sup>173</sup> Artículo 2. Concepto de subvención. Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones:

“1. Se entiende por subvención, a los efectos de esta Ley, toda disposición dineraria realizada por cualesquiera de los sujetos contemplados en el artículo 3 de esta Ley, a favor de personas públicas o privadas, y que cumpla los siguientes requisitos: a) Que la entrega se realice sin contraprestación directa de los beneficiarios. b) Que la entrega esté sujeta al cumplimiento de un determinado objetivo, la ejecución de un proyecto, la realización de una actividad, la adopción de un comportamiento singular, ya realizados o por desarrollar, o la concurrencia de una situación, debiendo el beneficiario cumplir las obligaciones materiales y formales que se hubieran establecido. c) Que el proyecto, la acción, conducta o situación financiada tenga por objeto el fomento de una actividad de utilidad pública o interés social o de promoción de una finalidad pública. 4. No tienen carácter de subvenciones los siguientes supuestos: g) Los beneficios fiscales y beneficios en la cotización a la Seguridad Social.”

<sup>174</sup> Vaquera García, A.: *Fiscalidad y Medio Ambiente*, págs. 55-60.

dioambiental “evitar una situación excesivamente gravosa, soportada por los agentes económicos cuando deben adaptarse a las medidas de control directo que se dicten”.

En cuanto a los incentivos fiscales, el mismo autor manifiesta que se “enmarcan en la política financiera del sector público, persiguiendo el que se lleve a buen término la protección de la naturaleza y los objetivos ambientales, mediante la renuncia a una parte de ingresos públicos”.

Llegado a este punto debe plantearse la idoneidad de unas o de lo otros. Continuando con Vaquera García:

“Las subvenciones o ayuda pública se diseñarían en proporción (a las finalidades perseguidas en los casos concretos<sup>175</sup>), de este modo el beneficiario tendría que cumplir con las condiciones específicas que se arbitren para poder disfrutar de ellas, circunstancia que motiva la realización de una conducta provechosa para el medio ambiente.

Sin embargo, un exceso en la utilización de esta medida provocaría una sobre financiación, que impidiese una correcta motivación de los sujetos [...] pudiéndose enmascarar bajo la justificación ambiental todo tipo de ayudas económicas a favor de determinados sectores[...].

Del conjunto de posibilidades que hemos indicado se comprueba que la actuación [...] podrá realizarse, tanto a través del mecanismo del beneficio fiscal como de la subvención o ayuda pública; la opción por una u otra categoría dependerá de la política legislativa correspondiente, que deberá tener en cuenta, a nuestro parecer, las ventajas e inconvenientes que cada uno presenta.

Para el caso de los beneficios fiscales, como es bien sabido, su introducción presenta una mejor adaptabilidad en el ordenamiento tributario al vincularse a un gravamen establecido, si bien sus efectos son más impredecibles y manifiesta una tendencia a perpetuarse, en razón de que el sujeto pasivo se verá beneficiado en la cuantía de la cuota tributaria a pagar, sin tener que realizar en la mayoría de los casos una conducta positiva; por el contrario, la subvención o ayuda pública es más eficaz en la consecución de los objetivos que se intentan conseguir –ya que el beneficiario debe cumplir con las condiciones determinadas para el disfrute que se indiquen– y tiene un límite temporal preciso, pero, en cambio, supone unos costes de gestión<sup>176</sup> muy elevados frente a la figura anterior, al margen de la dificultad de justificación frente a la opinión pública que puede mostrar en algunos supuestos.

En resumen, ciñéndonos al objeto de nuestro estudio podemos indicar que las subvenciones y ayudas públicas se conceden en virtud de una determinada política ambiental, pero al margen de cualquier actuación fiscal, puesto que inciden en el gasto público, no en el ingreso, por lo que se otorgarían diversos fondos a un concreto proyecto ecológico o a favor de entes que precisen de ayuda financiera para alcanzar la finalidad que se persiga; por el contrario, el beneficio fiscal se incluye lógicamente en la estructura de un determinado instrumento fiscal, ya sea un tributo ambiental de nueva creación o en uno ya existente, pero que se orienta en un sentido de protección de la naturaleza que busque disminuir la cuota tributaria a soportar por los sujetos pasivos<sup>177</sup>.”

## 5.6. Conclusiones

La política tributaria no debe ser la única que aporte los instrumentos en la lucha medioambiental, al igual que en el ámbito tributario no debe utilizarse exclusivamente a los gravámenes para fines medioambientales, puesto que también tienen cabida los incentivos.

La denominada reforma fiscal verde puede suponer una alternativa interesante para la lucha contra la degradación medioambiental de una manera global, reorientando las actividades

<sup>175</sup> Lo que está entre paréntesis es nuestro, ya que el autor lo ciñe exclusivamente a la polución.

<sup>176</sup> En relación con la gestión de las subvenciones, véase Fernández Farreres, G.: *La subvención: concepto y régimen jurídico*, IEF, Madrid, 1983. Específicamente, la tercera parte tiene por objeto “El control de las subvenciones” (págs. 463-768) que analiza, tanto el control a la Administración como al subvencionado.

<sup>177</sup> En cuanto a la justificación constitucional de los beneficios fiscales se recomienda la atenta lectura de Herrera Molina que por una parte recoge el posicionamiento de la doctrina alemana en base a la cual, los beneficios fiscales deberán ponerse a prueba en relación con la finalidad constitucional que persigan, debiendo demostrar que son necesarios, adecuados y proporcionales y por otra a la posición de C. Lozano en virtud de la cual el deber de contribuir se configura como un instrumento esencial anclado en la solidaridad. (*Desgravaciones Tributarias y protección del medio ambiente (análisis a la luz de los preceptos constitucionales)*, págs. 135-138.



económicas. No obstante, determinados incentivos no deberían contemplarse exclusivamente desde la óptica de actividades empresariales.

En todo caso, el establecimiento de una tributación medioambiental debe respetar el principio de capacidad económica que inspira nuestro sistema tributario.

Parece que no existe una línea clara que permita deslindar cuándo han de establecerse incentivos fiscales y cuándo subvenciones.

## 6. GRAVÁMENES AMBIENTALES<sup>178</sup>

### 6.1. Concepto de gravamen ambiental

Carbajo Vasco y Herrera Molina<sup>179</sup> señalan que “desde el punto de vista de la política medioambiental, puede calificarse como tributo medioambiental todo aquel cuya principal finalidad es servir a la protección del medio ambiente [...]. En efecto, tales tributos constituyen un instrumento más de política medioambiental (de financiación de políticas medioambientales)[...]”

En el ámbito del Derecho Tributario sólo tiene interés calificar como tributo medioambiental aquél cuya estructura establece un incentivo a la protección de la naturaleza, o un mecanismo para que recaigan sobre el causante de la contaminación las deseconomías externas derivadas del deterioro medioambiental. En cambio, un tributo cuya única nota medioambiental radique en el destino de su recaudación no presenta especialidad alguna desde la perspectiva del Derecho Tributario.”

Susana Bokobo vierte una definición similar<sup>180</sup>, señalando tres principios que subyacen en los tributos ambientales: “el principio del vínculo, esto es la necesaria relación que ha de existir con la realidad ambiental; el principio de finalidad o carácter finalista, es decir, el tributo ambiental debe tener como prioridad la protección del medio ambiente, directa o indirectamente; y el principio de neutralidad, que aunque no es esencial, debe estar presente para no provocar una merma en la competitividad empresarial y, en consecuencia, ha de estar acorde con el objetivo de desarrollo sostenido<sup>181</sup>.”

Una precisión en relación con el principio de neutralidad, del estudio que realiza Chico de la Cámara sobre la jurisprudencia del TJUE no parece que pueda compartirse plenamente que no tenga carácter de esencial, al menos en el ámbito comunitario.

<sup>178</sup> Artículo 2. Concepto, fines y clases de los tributos (LGT).

1. Los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos. 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. 2. Los tributos, cualquiera que sea su denominación, se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos: a) Tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, 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. Se entenderá que los servicios se prestan o las actividades se realizan en régimen de derecho público cuando se lleven a cabo mediante cualquiera de las formas previstas en la legislación administrativa para la gestión del servicio público y su titularidad corresponda a un ente público. b) 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. c) Impuestos 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.

<sup>179</sup> Carbajo Vasco, D. y Herrera Molina, P. M.: *Marco Jurídico de la Tributación Medioambiental: Concepto, Marco Constitucional y Marco Comunitario*, pág. 67.

<sup>180</sup> “Serán tributos ambientales las prestaciones pecuniarias exigidas por un ente público con la finalidad principal de producir efectos de conservación, reparación, mejora y, en general, protección del medio ambiente.” Bokobo Moiche, S.: *Gravámenes e Incentivos Fiscales Ambientales*, pág. 83.

<sup>181</sup> Bokobo Moiche, S.: *Gravámenes e Incentivos Fiscales Ambientales*, pág. 83.

Carbajo Vasco<sup>182</sup> en una reciente publicación ha advertido que “sigue sin estar claro qué se entiende por tributo medioambiental, debiendo rechazar la pretensión de entender por “verde” todo tributo cuya recaudación se destine a Políticas Medioambientales y centrándose esta delimitación en el uso de alguna base imponible, por ejemplo, las emisiones de contaminación, que afecte directamente al Medio Ambiente.”

Es decir, para la delimitación del tributo como ambiental no viene determinada por el carácter finalista del mismo (que probablemente lo haya de tener), sino que ha de partirse de los elementos de cuantificación de la obligación tributaria principal del tributo, de tal modo que si tal elemento de cuantificación recae sobre algún elemento medioambiental el tributo tendrá tal naturaleza.

En todo caso, debe resaltarse que “en los tributos ecológicos, no estamos más que ante tributos de ordenación e instrumentos de una política pública de protección del entorno natural<sup>183</sup>”.

No nos extenderemos en las distintas clasificaciones que de gravámenes ambientales se han formulado, recogiendo solamente la formulada por Bokobo Moiche<sup>184</sup>, que los clasifica: atendiendo a su objeto: exacciones sobre emisiones y exacciones sobre productos; atendiendo a los objetivos ambientales: tasas de cobertura de costes; impuestos-incentivos e impuestos ambientales de finalidad financiera; y atendiendo a criterios dogmático-tributarios: tasas; contribuciones especiales e impuestos.

## 6.2. El presupuesto de hecho en los gravámenes ambientales

En los tributos ambientales, como en todos, la obligación tributaria principal nace como consecuencia de la realización del hecho imponible<sup>185</sup>. Es por ello, que resulta esencial la delimitación, al menos genérica, del presupuesto de hecho que determina la obligación de contribuir.

Conforme a ello, el hecho imponible de los gravámenes ambientales no debería recaer sobre conductas ilícitas (radicalmente prohibidas), por cuanto que ello supone, a la par que desnaturalizar las figuras tributarias, conferir a los tributos un carácter sancionador de dudosa constitucionalidad, como oportunamente ha señalado el Tribunal Constitucional en la Sentencia 194/2000. En estos casos, al infractor debe imponerse una sanción o exigirse la correspondiente indemnización (o las dos).

En esta línea, el TJUE ha dictaminado en el caso koemecke que “no obstante, [...] el anterior planteamiento debe matizarse respecto de las conductas toleradas por el ordenamiento cuya licitud depende de la obtención de una licencia administrativa. En estos casos lo que se castiga no es la emisión de contaminante en sí misma, sino la falta de licencia, lo que determina una menor gravedad. En estos casos, siempre que sea posible convalidar la conducta ilegal, nada se opone a compatibilizar la sanción correspondiente al incumplimiento formal, con el tributo [...]”<sup>186</sup>.

En el contexto de diferenciar el tributo ambiental con las sanciones que puedan imponerse por la realización de conductas contaminantes, Serrano Antón<sup>187</sup> ha señalado que “las medidas tributarias medioambientales resultan constitucionalmente legítimas siempre que exista una mínima capacidad contributiva entendida como riqueza actual o potencial, pero la Constitución no impone necesariamente la utilización del instrumento tributario al servicio de la conservación del medio ambiente. Si bien lo excluye expresamente en los supuestos más graves, al ordenar la sanción de las conductas que violen la utilización racional de los recursos naturales.”

<sup>182</sup> Carbajo Vasco, D.: Cambio climático y tributos: una reflexión general, pág. 7.

<sup>183</sup> Ortiz Calle, E.: Fiscalidad ambiental y límite al poder tributario autonómico (a propósito de la Sentencia 289/2000, de 30 de noviembre, del Impuesto baleas sobre Instalaciones que incidan en el Medio Ambiente), Revista Interdisciplinar del Gestión Ambiental, marzo 2001, pág. 33.

<sup>184</sup> Bokobo Moiche, S.: *Gravámenes e Incentivos Fiscales Ambientales*, págs. 84-87.

<sup>185</sup> Artículo 20.1 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.”

<sup>186</sup> Herrera Molina, Pedro M.: *Derecho Tributario Ambiental*, págs. 63-69.

<sup>187</sup> Serrano Antón, F.: *Justificación técnico-jurídica de los impuestos medio-ambientales*, en Ana Yabar Eterling (editora), *Fiscalidad ambiental*, CEDECS, Madrid 1998, págs. 313-325.

### 6.3. El objeto de los gravámenes ambientales y sus finalidades

En cuanto al objeto de los tributos ambientales, resulta interesante traer a colación el artículo 11 de la Ley andaluza 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban Medidas Fiscales y Administrativas<sup>188</sup> que determina que son ambientales aquellos tributos que tienen por finalidad la protección del medioambiente.

La mencionada definición supone contemplar a los tributos ambientales por su finalidad protectora medioambiental y no por el destino de la recaudación, en la línea seguida anteriormente por Carbajo Vasco y Herrera Molina. Ello conlleva que, en principio, al menos en Andalucía, los tributos ambientales no pueden tener finalidad recaudatoria, aunque también es verdad que si fuera de otra manera, podrían tener el riesgo de ser declarados inconstitucionales.

En definitiva, como anteriormente señalaba Carvajo Vasco, a la hora de analizar el verdadero carácter ambiental de un tributo autonómico, debe realizarse un análisis que vaya más allá de la mera declaración<sup>189</sup> que en él se contenga (por cuanto que en la generalidad de los casos, los mismos contendrán proclamaciones de tal tipo) y centrarse en determinar cual es su auténtica finalidad: protectora o recaudatoria. Si se demuestra que su auténtica intencionalidad es recaudatoria, la previsible impugnación ante el Tribunal Constitucional tendrá visos de prosperar (un ejemplo paradigmático es la Sentencia 289/2000, de 30 de noviembre, relativa al Impuesto balear sobre Instalaciones que Inciden en el Medio Ambiente).

Sobre el anterior párrafo quiere remarcarse que sólo el Estado puede establecer de manera amplia tributos ambientales con finalidad recaudatoria; las Comunidades Autónomas se encuentran encorsetadas por la LOFCA, luego su capacidad creativa es más limitada. No obstante, debe resaltarse que, al menos teóricamente, en aquellos casos (desde luego muy limitados y probablemente marginales) en los que no hubiera confrontación con esta ley, no encuentro reparos para que puedan establecerse tributos, ambientales o no, con finalidades plenamente recaudatorias.

Quiere destacarse la necesidad de reforzar el vínculo<sup>190</sup> que debe existir entre el tributo y el daño medioambiental que se intenta corregir, porque en la medida en la que tal vínculo quede patente, la eficacia del tributo se verá incrementada en una doble vertiente: por una parte, los contribuyentes reducirán sus conductas dañinas, voluntaria o involuntariamente, y por otra parte, su resistencia a contribuir será menor.

Al respecto Ortiz Calle señala que “el legislador, al configurar un tributo ambiental, debe cuidarse de que los sujetos pasivos estén en condiciones de, mediante su actuaciones beneficiosas para el medio ambiente, modular efectivamente la carga tributaria; para lo cual resulta de importancia clave tener presente el grado de desarrollo tecnológico de la sociedad en que se pretende implantar el tributo y, en general, las capacidades reales de los sujetos afectados por el impuesto para realizar la transición a medios de producción y consumo más ecológicos, ya que en muchas ocasiones esa transición puede representar inversiones cuantiosas<sup>191</sup>”.

En cuanto a que debe entenderse por las materias medioambientales que serán destinatarias de los recursos tributarios obtenidos, el artículo 12<sup>192</sup> de la mencionada Ley andaluza 18/2003 establece que serán aquellas establecidas por la normativa autonómica, estatal y comunitaria. La

<sup>188</sup> Artículo 11:

“Los impuestos ecológicos a que se refiere el presente capítulo son tributos propios de la Comunidad Autónoma de Andalucía que tienen por finalidad la protección del medio ambiente.”

<sup>189</sup> Dice Ortiz Calle, E.: “el legislador balear lo que ha hecho realmente es procurar dar un barniz de <<ecologismo>> a lo que no sino un impuesto de finalidad estrictamente recaudatoria” (Fiscalidad ambiental y límite al poder tributario autonómico (a propósito de la Sentencia 289/2000, de 30 de noviembre, del Impuesto balear sobre Instalaciones que incidan en el Medio Ambiente), pág. 32).

<sup>190</sup> Véase Bokobo Moiche, S.: *Gravámenes e Incentivos Fiscales Ambientales*, págs. 93-98. También, Carvajo Vasco, D.: ¿Un nuevo impuesto ambiental: el impuesto sobre el Daño Ambiental Causado por Determinados Usos y aprovechamientos del Agua Embalsada en la Comunidad Autónoma de Galicia?.

<sup>191</sup> Ortiz Calle, E.: Fiscalidad ambiental y límite al poder tributario autonómico (a propósito de la Sentencia 289/2000, de 30 de noviembre, del Impuesto balear sobre Instalaciones que incidan en el Medio Ambiente), pág. 36.

<sup>192</sup> Artículo 12:

“Sin perjuicio de las definiciones propias contenidas en el presente capítulo, los conceptos de la materia medioambiental aplicables a los efectos del mismo serán los establecidos por la normativa medioambiental de la Comunidad Autónoma de Andalucía, por la normativa básica estatal y por la normativa comunitaria aplicable a la materia.”

catalogación de las mismas como materias ambientales, determinará, como se ha señalado, que los ingresos obtenidos por los tributos ambientales (que se recuerda, generalmente tienen carácter finalistas) se destinen a financiar las actuaciones en materia de protección medioambiental y conservación de los recursos naturales (artículo 15.1<sup>193</sup> de dicha ley).

#### 6.4. Doctrina del Tribunal Constitucional en materia de gravámenes ambientales autonómicos

La doctrina del TC, específicamente recogida en la Sentencia 168/2004<sup>194</sup> en materia de gravámenes ambientales autonómicos, se asienta en las tres cuestiones siguientes<sup>195</sup>:

<sup>193</sup> Artículo 15.1:

"Los ingresos procedentes de los impuestos ecológicos se destinarán a financiar las actuaciones de la Administración de la Junta de Andalucía en materia de protección medioambiental y conservación de los recursos naturales. A estos efectos, la Consejería de Economía y Hacienda incluirá en el Anteproyecto del Presupuesto de la Comunidad Autónoma créditos para gastos que financien tales actuaciones por importe equivalente a los ingresos efectivamente recaudados, deducidos los costes de gestión y el fondo de reserva a que se refiere el apartado siguiente."

<sup>194</sup> Fundamento Jurídico 10:

"10. Por lo que atañe al tributo autonómico ahora controvertido, en el preámbulo de la Ley de protección civil de Cataluña se anuncia el establecimiento de "un gravamen sobre los elementos patrimoniales afectos a actividades de las que pueda derivar la activación de planes de protección civil" y que radiquen en el territorio de la Comunidad Autónoma, afirmándose que, "de acuerdo con el principio de solidaridad recogido en el art. 2.1 de la Ley, el gravamen tiene carácter finalista, destinado a financiar las actuaciones de protección civil, mediante una distribución solidaria de los costes de la protección civil entre los creadores de riesgos". Coherentemente con este carácter finalista del tributo, su producto "debe destinarse íntegramente a las actividades de previsión, prevención, planificación, información y formación, definidas en la presente Ley, pudiendo constituirse un fondo de seguridad, que debe nutrirse del producto del gravamen, sin perjuicio de las aportaciones públicas y privadas". Pues bien, a la vista de la regulación que del gravamen se efectúa en el articulado de la Ley, podemos afirmar que el carácter finalista del tributo se materializa en unos términos que pueden reputarse respetuosos con la prohibición de doble imposición establecida en el art. 6.3 LOFCA. a) En primer lugar, el objeto no coincide con ninguno de los dos impuestos municipales a los que se ha referido el Abogado del Estado, puesto que el gravamen no somete a tributación la capacidad económica exteriorizada por la titularidad de determinados bienes inmuebles o de derechos reales sobre ellos, como sucede en el impuesto sobre bienes inmuebles, ni la hipotéticamente derivada del ejercicio de actividades empresariales, profesionales o artísticas, que es el caso del impuesto sobre actividades económicas, sino las instalaciones y actividades en las que concurre una indudable peligrosidad para las personas y los bienes y a las que ha de hacerse frente mediante la activación de los correspondientes planes de protección civil. A este respecto, debemos señalar que, según apunta el propio Abogado del Estado en el escrito rector de este proceso constitucional, la Ley de protección civil de Cataluña puede adolecer en ocasiones de cierta imprecisión técnica. Tal sería el caso del art. 58.1, donde se afirma que el gravamen "recae sobre los elementos patrimoniales afectos a las actividades de las que pueda derivar la activación de los planes de protección civil". Del contraste de este precepto con la enumeración de supuestos sujetos al gravamen que se efectúa en el art. 59.1 claramente se deduce que el objeto del gravamen no son dichos elementos patrimoniales, sino el riesgo potencial de las actividades e instalaciones allí mencionadas. Ahora bien, siendo en todo momento conscientes de que a este Tribunal no le corresponde emitir juicios de técnica legislativa (por todos, STC 37/2002, de 14 de febrero, FJ 6), resulta pertinente apuntar que el art. 58.1 incorpora una primera delimitación de esas actividades e instalaciones al exigir los elementos patrimoniales estén "situados en el territorio de Cataluña". Esta exigencia ha de entenderse como la identificación del punto de conexión determinante de la competencia autonómica y como garantía del principio de territorialidad, al que nos hemos referido con anterioridad. En este mismo sentido, interesa que la disposición adicional segunda de la Ley de protección civil de Cataluña declara sujetas al gravamen "las centrales nucleares de potencia", en la medida en que "tienen elementos patrimoniales situados en el territorio de Cataluña y afectos a actividades que pueden originar la activación de planes de protección civil". Por otro lado, los sujetos obligados al pago del gravamen no son los titulares de tales elementos patrimoniales, como sería lógico que sucediera si éstos constituyeran el objeto del tributo que nos ocupa, sino quienes realicen la actividad a la que están afectos dichos elementos patrimoniales (art. 61). Y es que la consideración adoptada para el gravamen no es la riqueza fundiaria, el bien en sí, como sucede en el impuesto sobre bienes inmuebles, sino la relación instrumental de las instalaciones y la actividad potencialmente generadora de grandes riesgos. Todo ello nos conduce a identificar como objeto del gravamen el riesgo que para la protección civil encierran las instalaciones y actividades citadas en el art. 59.1 de la Ley. Actividades e instalaciones cuya especial potencialidad para provocar situaciones de grave riesgo colectivo, catástrofes y calamidades públicas que deban combatirse mediante la puesta en marcha de los instrumentos de protección civil no ha sido puesta en cuestión por ninguna de las partes personadas en este proceso constitucional. Lo que evita toda confusión con el impuesto sobre actividades económicas, pues no se grava la actividad porque pueda generar rentas para quienes las realicen sino en tanto en cuanto representen un peligro al que haya de hacerse frente mediante los oportunos planes de protección civil. Nótese, a este respecto, que en la fijación del tipo aplicable o de la tarifa el legislador autonómico ha empleado criterios no estrictamente vinculados con los ingresos de las empresas explotadoras de las instalaciones o que realizan las actividades sino con su producción, utilizándose el volumen de facturación únicamente para establecer las escalas de cantidades máximas a ingresar por este concepto (art. 59.2). A mayor abundamiento, para las empresas afectadas por un plan especial de protección civil, la cantidad del gravamen se fijará mediante Ley de presupuestos, "de forma que la recaudación prevista no supere los costes del citado plan" (art. 59.3). b) En segundo lugar, de la regulación legal del gravamen se infiere su inmediata vinculación a la realización de una política pública sectorial, aquí la prevención de grandes riesgos, así como su afección a la financiación de un fin concreto, puesto que el producto íntegro del gravamen se destina a la constitución de un fondo de seguridad, que tiene por objeto la financiación de actividades de previsión, prevención, planificación, información y formación (art. 58). Consecuentemente, cabe afirmar que el legislador autonómico no ha creado una nueva fuente de ingresos públicos con fines genéricamente fiscales, sino un tributo finalista encaminado a corresponsabilizar a los creadores de riesgos para la protección civil en la prevención y lucha contra los mismos. Más aún, mediatamente el gravamen pudiera coadyuvarse

- Han de gravarse las actividades contaminantes y el riesgo que conllevan, y no las fuentes de la contaminación, es decir, no los elementos patrimoniales ni el ejercicio de la actividad en sí mismos (FJ 10.a).
- No se debe estar ante un tributo puramente fiscal (recaudatorio) sino ante un tributo finalista (FJ 10.b).
- La Comunidad Autónoma ha de tener la doble competencia tributaria y material o sustantiva en relación con el gravamen que se crea, o lo que es lo mismo, debe tener competencias tributarias y medioambientales.

En definitiva, los problemas con los que se encuentra la tributación ambiental autonómica, según Carvajo Vasco<sup>196</sup>, son “en primer lugar, la propia dificultad para encontrar una capacidad económica directamente relacionada con la externalidad negativa de un efluente, poluyente o de un gas contaminante; en segundo término, lo complicado que resulta justificar, plasmar en parámetros tributarios: hecho imponible, devengo, base imponible, etc., conceptos económicos; en tercer término, la relativa capacidad recaudatoria que tributos con pocos obligados y bases imponibles específicas tienen, además, de afectar a actividades económicas de valor añadido, etc.

Por último, el autor citado<sup>197</sup> anteriormente realiza una crítica al Tribunal Constitucional al señalar que “la doctrina del Tribunal Constitucional ha sido, a la hora de establecer si los tributos medioambientales propios de las CCAA se adecuaban a la Constitución y a la LOFCA, tardía, contradictoria e insuficiente; por lo que la mayoría de los gravámenes creados con esta finalidad por las CCAA se encuentran plagados de recursos administrativos y judiciales y con sus liquidaciones tributarias suspendidas, dañando de esta forma su potencialidad recaudatoria en grado extremo”.

Una pequeña precisión en relación a la necesidad de que no tenga una finalidad fiscal. Ello es así porque la LOFCA impide que la tributación autonómica colisiones con la estatal y local, pero, como ya se ha señalado, cuando no se produzca tal colisión (cosa difícil, dada la generalidad de los tributos estatales y locales), pueden existir gravámenes autonómicos con la doble finalidad ecológica y recaudatoria sin que haya problemas constitucionales. Así, Ortiz Calle<sup>198</sup> señala en relación con la Sentencia del Tribunal Constitucional 289/2000, de 30 de noviembre que “la razón conducente a la declaración de inconstitucionalidad del IBIMA (Impuesto baleas sobre Instalaciones que incidan en el Medio Ambiente) no puede ser la coincidencia de materia imponibles, como pretende el Tribunal Constitucional, sino más bien el dato de que, no tratándose de un impuesto ecológico, los efectos económicos coinciden básicamente con los del IBI (Impuesto sobre Bienes Inmuebles), con lo cual la doble imposición que en todo caso se produce carece de cualquier justificación”. Luego a sensus contrario, cuando no hubiera tal doble imposición no habría inconstitucionalidad, con indiferencia de la naturaleza del tributo.

## 6.5. Tributos ambientales

“Lo primero que se observa al estudiar la tributación autonómica en materia de medioambiente es la gran cantidad y variedad de tributos existentes.

Sin embargo, esta multitud de tributos no tiene porqué abundar en una mejora del medioambiente ya que como acertadamente pone de manifiesto Herrera Molina, sería preferible incorpo-

---

a reducir los riesgos al desincentivar, haciéndolas más onerosas, algunas conductas o actividades. Así sucede, significativamente, con el almacenamiento de sustancias peligrosas en suelo urbano [art. 59.1, primero a)]. c) En conclusión, el gravamen no es un tributo de carácter contributivo, sino que prima su vertiente retributiva, pues su exacción no depende del valor del bien o de la renta que potencialmente produzca, sino del riesgo que encierra, de su peligrosidad, medidos en términos de protección civil. Por lo que no se da aquí un fenómeno de doble imposición. Dicho de otro modo, a diferencia del tributo autonómico declarado inconstitucional en la STC 289/2000, en el presente caso no cabe hablar de una figura tributaria con finalidad exclusivamente recaudatoria, tanto por la definición legal de sus elementos determinantes, cuanto por el establecimiento de un fondo de seguridad.”

<sup>195</sup> Véase Bokobo Moiche, S.: La doctrina del Tribunal Constitucional sobre los tributos medioambientales y su proyección en el impuesto de Castilla-La Mancha. *Noticias de la Unión Europea*, n.º 281, Wolters Kluwer, 2008.

<sup>196</sup> Carvajo Vasco, D.: ¿Un nuevo impuesto ambiental: el impuesto sobre el Daño Ambiental Causado por Determinados Usos y aprovechamientos del Agua Embalsada en la Comunidad Autónoma de Galicia?, pág. 11.

<sup>197</sup> Carvajo Vasco, D.: ¿Un nuevo impuesto ambiental: el impuesto sobre el Daño Ambiental Causado por Determinados Usos y aprovechamientos del Agua Embalsada en la Comunidad Autónoma de Galicia?, pág. 12.

<sup>198</sup> Ortiz Calle, E.: Fiscalidad ambiental y límite al poder tributario autonómico (a propósito de la Sentencia 289/2000, de 30 de noviembre, del Impuesto baleas sobre Instalaciones que incidan en el Medio Ambiente), pág. 30.

rar el fundamento medioambiental a la estructura de los grandes impuestos ya existentes, que la creación de múltiples impuestos nuevos con una pretendida finalidad medioambiental<sup>199</sup>, lo que debe ponerse en conexión con lo que se dirá más adelante en relación con la escasa potencialidad recaudatoria y de corrección medioambiental de alguno de ellos.

A continuación se realizará un breve enunciación de algunos los tributos ambientales<sup>200</sup>:

— Impuesto sobre la Contaminación Atmosférica de la Comunidad Autónoma de Galicia.

La regulación normativa se encuentra en la Ley 12/1995, de 29 de diciembre y por el Decreto 29/2000, de 20 de enero. El artículo 1 de la Ley 12/1995 establece que el objeto del tributo es la de contribuir a regular la utilización de los recursos naturales y específicamente la emisión de sustancias contaminantes.

La recaudación presupuestada para el ejercicio 2010 asciende a 2.960.816 €

— Canon sobre Emisiones Atmosféricas de la Región de Murcia.

Ley 1/95 de 8 de marzo, de Protección del Medio Ambiente creó los impuestos sobre el almacenamiento o depósito por contaminación ambiental (así, el Impuesto por emisiones de gases contaminantes y residuos en la Región de Murcia, el Impuesto por vertidos al mar, el Impuesto sobre emisiones a la atmósfera y el canon de vertidos al mar). La ley 1/95 es derogada por la ley 4/2009 de 14 de mayo, pero la Disposición Adicional Octava de esta vuelve a recoger el texto del 45 y 45.bis de aquella, citados bajo el rótulo "Cánones por contaminación y vertidos al mar". Esta Disposición Adicional, a su vez, es derogada por la Ley 13/2009 de 23 de diciembre, que declara vigentes los impuestos por contaminación ambiental regulados en la Ley 9/2005 de 29 de diciembre, que reguló por primera vez el impuesto por emisiones de gases contaminantes a la atmósfera (arts. 41 a 54). En todo caso, el hecho imponible consiste en la emisión de gases contaminantes a la atmósfera.

El anterior párrafo pone de manifiesto lo tortuoso que puede ser la exigencia de este tipo de tributos (con la consiguiente pérdida de seguridad jurídica).

La recaudación presupuestada para el ejercicio 2010 asciende a 200.000 €

— El Gravamen sobre Actividades de Riesgo de la Comunidad Autónoma de Cataluña<sup>201</sup>.

Establecido por el artículo 58 de la Ley 4/1997, de 20 de mayo, de Protección Civil de Cataluña. El tributo grava los elementos patrimoniales afectos a las actividades de las que pueda derivarse la activación de planes de protección civil por ser consideradas actividades de riesgo<sup>202</sup>.

La recaudación presupuestada para el ejercicio 2010 asciende a 2.000.000 €

— El Impuesto sobre Instalaciones que Inciden en el Medio Ambiente de la Comunidad Autónoma de Extremadura.

Originariamente regulado por la Ley 7/1997, de 29 de mayo de Medidas Fiscales sobre la Producción y Transporte de Energía. No obstante, La STC 179/2006 de 13 de junio declaró inconstitucional dicha Ley 7/1997. En la actualidad, el Impuesto sobre Instalaciones que incidan en el Medio Ambiente esta contemplado en los artículos 12 al 24 del Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de Tributos Propios, aprobado por Decreto Legislativo 2/2006, de 12 de diciembre. El objeto imponible son aquellas situaciones económicas que inciden sobre el medio de Extremadura por ocasionar: bien gastos a la Comunidad Autónoma en forma de establecimiento de políticas medioambientales encaminadas a proteger el medio; bien por suponer una merma de las condiciones medioambientales en la que los ciudadanos de Extremadura desarrollan su existencia.

<sup>199</sup> Del Blanco García, A.: *Fiscalidad de la Energía*, pág. 24.

<sup>200</sup> Chico de la Cámara, P. y Herrera Molina P.M. hacen un recorrido de los distintos gravámenes que recaen sobre las emisiones atmosféricas en España en: *La fiscalidad de las emisiones atmosféricas en España*, en *Tributación Medioambiental: Teoría, Práctica y Propuestas*, Deloitte & Civitas ediciones, S.L., Madrid, 2002, págs. 185-243.

<sup>201</sup> Sobre las recientes modificaciones introducidas en este impuesto, véase Piña Garrido, M. D.: El gravamen de protección civil de Cataluña y las compañías aéreas: comentarios sobre una reciente polémica, *IEF, Boletín de Actualidad de Crónica Tributaria*, 3/2010.

<sup>202</sup> En particular afecta a: a) Instalaciones industriales o los almacenes en los que se utilicen, almacenen, depositen o produzcan una o varias sustancias consideradas peligrosas; b) Instalaciones y estructuras destinadas al transporte de sustancias peligrosas; c) Aeropuertos y aeródromos, así como instalaciones industriales anexas; d) Presas Hidráulicas; e) Instalaciones y estructuras destinadas al transporte o suministro de energía eléctrica.



Sin duda alguna, lo dicho sobre lo tortuoso de la exigencia del Canon sobre Emisiones Atmosféricas de la Región de Murcia, es aplicable en este impuesto.

La recaudación presupuestada para el ejercicio 2010 asciende a 45.695.239 €.

— El Impuesto extremeño sobre Aprovechamientos cinegéticos.

Regulado en el título I (arts. 1 a 11) del Decreto Legislativo 2/2006, de 12 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de Tributos Propios. El hecho imponible de este Impuesto lo constituye el aprovechamiento cinegético de terrenos radicados en el territorio de Extremadura.

La recaudación presupuestada para el ejercicio 2010 asciende a 18.431.996 €.

— El Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.

Tenemos dudas del carácter ambiental de tal tributo, aunque hay algún autor que parece otorgarle tal carácter. Creado por el artículo 9 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre la venta y autoconsumo de hidrocarburos<sup>203</sup>, gravando en fase única, las ventas minoristas de los productos comprendidos en su ámbito objetivo.

El Impuesto está cedido a las Comunidades Autónomas, estando presupuestada en la de Madrid, para el ejercicio 2010, la recaudación de 165.000.000 €.

— El Impuesto gallego sobre el Daño Medioambiental Causado por determinados Usos y Aprovechamiento del Agua Embalsada<sup>204</sup>.

Establecido por la Ley 15/2008, de 19 de diciembre, tiene por objeto la conservación de patrimonio fluvial natural de Galicia.

La recaudación presupuestada para el ejercicio 2010 asciende a 13.500.000€.

— El Impuesto andaluz sobre Emisiones de Gases a la Atmósfera.

Establecido por los artículos 21 a 38 de la Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban Medidas Fiscales y Administrativas. Grava las emisiones a la atmósfera de dióxido de carbono, óxidos de nitrógeno u óxidos de azufre.

La recaudación presupuestada para el ejercicio 2010 asciende a 6.122.815€.

— El Impuesto sobre Vertidos a las Aguas Litorales de Andalucía.

Establecido por los artículos 39 a 55 de la Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban Medidas Fiscales y Administrativas. Constituye el hecho imponible el vertido a las aguas litorales que se realice desde tierra a cualquier bien de dominio público marítimo-terrestre o a su zona de servidumbre de protección.

La recaudación presupuestada para el ejercicio 2010 asciende a 3.079.295 €.

— El Impuesto sobre el Depósito de Residuos Radiactivos de Andalucía.

Establecido por los artículos 56 a 64 de la Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban Medidas Fiscales y Administrativas. Constituye el hecho imponible el depósito de residuos radiactivos en vertederos públicos o privados situados en el territorio de Andalucía.

La recaudación presupuestada para el ejercicio 2010 asciende a 7.647.778 €.

— El Impuesto sobre el Depósito de Residuos Peligrosos de Andalucía.

Establecido por los artículos 56 a 64 de la Ley 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban Medidas Fiscales y Administrativas. Constituye el hecho imponible el depósito de residuos peligrosos en el territorio de Andalucía. En particular, la entrega de residuos peligrosos en ver-

<sup>203</sup> Los hidrocarburos en cuestión son: gasolinas, gasóleo de uso general y especial, fuelóleo y queroseno de uso general y de calefacción.

<sup>204</sup> Sobre este Impuesto véase Carvajo Vasco, D.: ¿Un nuevo impuesto ambiental: el impuesto sobre el Daño Ambiental Causado por Determinados Usos y aprovechamientos del Agua Embalsada en la Comunidad Autónoma de Galicia?.

tederos públicos o privados y el depósito temporal de residuos peligrosos en las instalaciones del productor, con carácter previo a su eliminación o valorización, cuando supere el plazo máximo permitido por la Ley y no exista autorización especial de la Consejería de Medio Ambiente.

La recaudación presupuestada para el ejercicio 2010 asciende a 489.270 €

- El Impuesto sobre Actividades que Inciden en el Medio Ambiente de Castilla-La Mancha.

Está regulado por la Ley 16/2005, del Impuesto sobre Determinadas Actividades que inciden en el Medio Ambiente y el Decreto 169/2001. El artículo 2 establece que el Impuesto recae sobre actividades cuyas instalaciones emiten a la atmósfera dióxido de azufre, dióxido de nitrógeno o cualquier otro compuesto oxigenado de azufre o del nitrógeno, producción termonuclear de energía eléctrica y almacenamiento de residuos radiactivos.

La recaudación presupuestada para el ejercicio 2010 asciende a 21.500.000€.

Debe traerse a colación al polémico Impuesto andaluz sobre Tierras Infrutilizadas regulado por los artículos 30 a 41 de la Ley 8/1984, de 3 de julio, de Reforma Agraria de Andalucía. Evidentemente, cuando empleo el término polémico nos referimos exclusivamente a su encaje constitucional que fue resuelto por el Tribunal Constitucional en la Sentencia 37/1987, de 26 de marzo, que actuó a modo de pórtico de la doctrina sobre la admisión de tributos con fines extrafiscales. Particularmente, creemos que el tributo no tiene carácter ambiental, sino social, pero hay sectores que consideran que goza de tal carácter. Constituye el hecho imponible del Impuesto la infrutilización de las fincas rústicas, por no alcanzar en el período impositivo el rendimiento óptimo por hectárea fijado para cada Comarca en el correspondiente Decreto de Actuación Comarcal.

Para el ejercicio 2010 no hay presupuestada cantidad alguna recaudable.

Como se observa, salvo el Impuesto sobre Venta Minorista de Hidrocarburos, que es un impuesto del Estado cedido, el resto tiene una mediana o escasa potencialidad recaudatoria. La escasa potencialidad recaudación puede insinuar que el daño medioambiental que trata de gravar no tiene gran relevancia a nivel global sino que es localizado (sin perjuicio de que allí donde se produce el daño, pueda ser importante) por lo que en estos casos, debería analizarse la oportunidad de su mantenimiento, o sustituirse por otras medidas (preventivas, sancionadoras o de cualquier otro género), teniendo en cuenta los costes de su gestión para la Administración tributaria y de su proporcionalidad, eficacia y costes indirectos para los obligados tributarios<sup>205</sup>. Además, el hecho de que, como se ha señalado, pudiera significar que los daños gravados fuesen localizados, insinúa que el tributo debería corregir el daño en un plazo relativamente corto o fracasaría en su finalidad protectora (salvo que, a lo peor, no tenga realmente una naturaleza medioambiental), por lo que, su eliminación, y en su caso, sustitución por otras medidas, nuevamente debería valorarse<sup>206</sup>.

## 6.6. Conclusiones

Los gravámenes ambientales deben tener como objetivo la protección medioambiental.

<sup>205</sup> Artículo 3.2 LGT:

“La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios.”

<sup>206</sup> Es más paradójico que la propia Administración no contemple la posibilidad de recaudación en algún tributo, como ocurre con el Impuesto andaluz sobre Tierras Infrutilizadas. Establecer un tributo sin que se prevea recaudación alguna puede atentar contra la naturaleza del tributo (como concepto tributario), puesto que: o hay una especie de dejación de funciones de la Administración tributaria en lo referente a su aplicación (dado que no es atrevido que pueda afirmarse que en Andalucía existan fincas infrutilizadas), o supone que, en el caso de que se aplique por la Administración alguna vez, tal práctica sea contemplada como una especie de sanción encubierta a quien se le exija su pago, dada la total ausencia de actuación administrativa anterior. Al respecto se podrá alegar que lo que se pretende es anticiparse, prevenir determinadas conductas, es decir, provocar que no se realicen determinados actuaciones (o incentivar su realización), pero para ello no parece que la figura más apropiada sea un tributo: se me ocurre como más adecuado a las sanciones o a las propias expropiaciones. Se recuerda el artículo 2 de la Ley General Tributaria conceptúa a los tributos como “ingresos públicos”. En este sentido, los tributos pueden perseguir otras finalidades distintas de las recaudatorias, pero siempre debe haber ingresos de por medio (dice el párrafo segundo del artículo 2.1, que “además de ser medios para obtener recursos [...]”). Por otra parte, si se alega que no se presupuesta porque ya se han conseguido las finalidades extrafiscales que perseguía, lo que procede es derogarlos. En todo caso, sospecho problemas de gestión que justifican también su no aplicación.



El establecimiento de gravámenes ambientales que persigan finalidades recaudatorias, es contemplado con cautela por la doctrina y jurisprudencia cuando son creados por las Comunidades Autónomas.

Los gravámenes ambientales establecidos tienen una mediana o escasa potencialidad recaudatoria, lo que puede insinuar lo limitado de los daños medioambientales a gravar y su fracaso para el caso de su pervivencia.

## 7. INCENTIVOS FISCALES MEDIOAMBIENTALES

### 7.1. Los gastos fiscales

Centrando la cuestión en los beneficios fiscales, el artículo 133.3 de la Constitución<sup>207</sup> establece la necesidad de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado se establezcan por ley. Al respecto, debe señalarse que las disposiciones legislativas que establezcan los beneficios fiscales pueden venir tanto del Estado como de las Comunidades Autónomas, por cuanto que estas pueden dictar disposiciones normativas con fuerza de Ley y la LOFCA les reconoce una cierta capacidad normativa en materia de tributos cedidos (que se extiende a la facultad de establecer beneficios fiscales).

Por otra parte, el artículo 134.2<sup>208</sup> de la Constitución preceptúa que los Presupuestos Generales del Estado incluirán la totalidad de los ingresos y de los gastos y consignarán los beneficios que afectan a los tributos del Estado. Como no podía ser de otra manera, en el mismo sentido se manifiesta el artículo 33.2 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria<sup>209</sup>.

“Conceptualmente, los diversos Presupuestos de Beneficios Fiscales en España han ido construyendo un concepto de “gasto fiscal”, asimilable a la doctrina internacional al respecto, pero muy vinculado a la tradición española, más interesa en cuantificar “beneficios fiscales”, justificar su existencia como ruptura del principio de “capacidad económica” y estudiar su impacto en la realidad socioeconómica; de esta forma, nuestro Presupuesto de Gastos Fiscales es más, incluso terminológicamente, un Presupuesto de Beneficios Fiscales que un intento de determinar la desviación que el sistema tributario mantiene frente a una “base estructura” en cada impuesto<sup>210</sup>.”

En el ejercicio 2010, el artículo 3 de la Ley General de Presupuestos dictaminó que los beneficios fiscales que afectan a los tributos del Estado se estimaban en 47.474.730.000 de euros. Si tenemos en cuenta que el presupuesto de ingresos del Estado de los capítulos I a VII (en los que se incluyen los ingresos tributarios) asciende a algo más de ciento veinte mil millones de euros, se está hablando de una cifra de beneficios fiscales que asciende aproximadamente al 40 por 100 de dichos ingresos (Se ajunta anexo con el presupuesto de ingresos de beneficios fiscales del ejercicio 2010).

### 7.2. Concepto de beneficio fiscal

Se estará de acuerdo en que se ofrezca una definición de beneficio fiscal en general. Casado Agudo<sup>211</sup>, después de advertir de la dificultad de establecer un concepto unitario de benefi-

<sup>207</sup> Artículo 133.3:

“Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de Ley.”

<sup>208</sup> Artículo 134.2:

“Los Presupuestos Generales del Estado tendrán carácter anual, incluirán la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal y en ellos se consignará el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado.”

<sup>209</sup> Artículo 33.2.a).b) y e):

“Los Presupuestos Generales del Estado determinarán: a) Las obligaciones económicas que, como máximo, pueden reconocer los sujetos referidos en el párrafo a del apartado anterior. b) Los derechos a reconocer durante el correspondiente ejercicio por los entes mencionados en el párrafo anterior. c) La estimación de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado.”

<sup>210</sup> Carbajo Vasco, D. y Herrera Molina, P. M.: *Marco Jurídico de la Tributación Medioambiental: Concepto, Marco Constitucional y Marco Comunitario*, págs. 126-127.

<sup>211</sup> Casado Agudo, D.: *Aproximación a la Categoría Jurídico-Económica del Beneficio Tributario*, en Estudios sobre los Beneficios Fiscales en el Sistema Tributario Español, Marcial Pons, Madrid, 2008, pág. 39.

cios tributarios, dada la heterogeneidad del fenómeno, la diversidad de preceptos y la variedad de situaciones jurídicas, propone: “aquellos instrumentos técnicos que, de un modo no independiente al tributo sino formando parte de la configuración objetiva de su presupuesto de hecho excluyen de su ámbito determinados supuestos o restringen la cuantía del gravamen al operar en cualquiera de los elementos del tributo (hecho imponible, base imponible, tipo de gravamen o cuota), provocando un gasto fiscal con la vocación de alentar la realización de valores constitucionalmente protegidos”.

Arrieta Martínez de Pisón<sup>212</sup> analiza las técnicas desgravatorias en los elementos estructurales del tributo y destaca las siguientes: las exenciones y los supuestos de no sujeción, gastos deducibles, reducciones y bonificaciones, los tipos de gravamen reducidos y los tipos de gravamen cero<sup>213</sup>.

### 7.3. Los incentivos fiscales como instrumento de protección ambiental

Con anterioridad había recogido las palabras de Herrera Molina sobre los distintos instrumentos tributarios utilizables en materia de protección ambiental. Al respecto, el mencionado autor señala que “puede ser conveniente un “corte horizontal” que delimite los diversos mecanismos de protección del medio ambiente atendiendo a un aspecto particularmente relevante de la tributación: las técnicas desgravatorias. Estos [...] responden a finalidades muy variadas y se plasman a través de los diversos elementos estructurales del tributo [...]

Tal instrumentación ambiental de las técnicas tributarias puede ser legítima, pero implica el riesgo de confundir los fines perseguidos por las normas tributarias ambientales con las funciones tradicionales atribuidas a los preceptos desgravatorios. Dicha confusión no contribuirá a la protección del medio ambiente, sino a la espesura [...] de los sistemas tributarios actuales<sup>214</sup>.

O lo que es lo mismo, la necesidad de la protección ambiental no debe considerarse de tal relevancia que desnaturalice o complique sobremanera el sistema tributario en general y a los distintos tributos en particular.

La primera técnica desgravatoria a analizar son las exenciones, es decir, aquellos supuestos en los que habiéndose realizado el hecho imponible “la ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal”. El establecimiento de exenciones con finalidad protectora medioambiental debe partir de que previamente se ha realizado el presupuesto de hecho del gravamen, es decir, se han realizado los “negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del

<sup>212</sup> Arrieta Martínez de Pisón, J.: *Técnicas Desgravatorias y deber de Contribuir*, McGraw-Hill, Madrid, 1999. En relación con la posición de este autor en virtud de la cual “las técnicas desgravatorias que impliquen un gasto público indirecto o gasto fiscal, precisamente por su carácter extrafiscal, no pueden ser enjuiciadas de acuerdo con la capacidad económica sino que ha de valorarse desde el punto de vista del principio de justicia en el gasto.[...] Nos olvidamos de que la política económica, fiscal, social etc., no es simplemente economía, fiscalidad..., sino son disposiciones económicas, fiscales o sociales que se asientan sobre principios generales de justicia u equidad”, compartimos en parte su planteamiento, aunque parece que el autor ignora que, precisamente, el principio de capacidad económica lleva inserto en sus “genes” al principio de solidaridad (y justicia y equidad). Es por ello que deberá valorarse en cada caso la necesidad extrafiscal que se perdiste para poder graduar adecuadamente la incidencia del principio de capacidad económica. Particularmente, en materia de especies protegidas los posibles beneficios fiscales que se puedan arbitrar deben de estar al margen de tal principio, ya que otra cosa sería situarnos en la situación en la que en la actualidad se está.

<sup>213</sup> Artículo 20.2 Hecho imponible (LGT).

“La ley podrá completar la delimitación del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción.”

Artículo 22. Exenciones (LGT).

“Son supuestos de exención aquellos en que, a pesar de realizarse el hecho imponible, la ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal.”

Artículo 54. Base liquidable (LGT).

“La base liquidable es la magnitud resultante de practicar, en su caso, en la base imponible las reducciones establecidas en la ley.”

Artículo 55.3 Tipo de gravamen (LGT).

“La ley podrá prever la aplicación de un tipo cero, así como de tipos reducidos o bonificados.”

Artículo 56. 4 y 5 Cuota tributaria (LGT).

“4. El importe de la cuota íntegra podrá modificarse mediante la aplicación de las reducciones o límites que la ley de cada tributo establezca en cada caso. 5. La cuota líquida será el resultado de aplicar sobre la cuota íntegra las deducciones, bonificaciones, adiciones o coeficientes previstos, en su caso, en la ley de cada tributo.”

<sup>214</sup> Herrera Molina, P.M.: *Desgravaciones Tributarias y protección del medio ambiente (análisis a la luz de los preceptos constitucionales)*, págs. 133-134.

contribuyente”, insertándose la exención, como excepción, en la propia naturaleza del tributo. Cumplido el requisito anterior, deberá determinarse si la utilización de esta figura es útil para la finalidad medioambiental que se persiga y no supone incrementar la carga tributaria del resto de los sujetos llamados a contribuir. En definitiva, el establecimiento de exenciones al margen de la naturaleza del tributo, de su estructura interna o de una finalidad lícita, incrementa la carga del resto de los sujetos obligados<sup>215</sup>, por lo que su establecimiento puede contemplarse como una suerte de “bula” a favor de determinados sujetos o supuestos de dudosa constitucionalidad, lo que en el ámbito medioambiental podría tener efectos potencialmente desastrosos para la protección en general, por las conductas negativas inducidas que podrían generarse en aquellos que sí se vean obligados al pago.

No obstante, Herrera Molina, recogiendo la opinión de J. Lang, admite la exención de la renta ahorrada, que no tributaría hasta el momento en que liquidara la inversión, que entiendo que por la materia que se está tratando, debería referirse a la inversión medioambiental.

La segunda técnica desgravatoria consistiría en el tratamiento de determinados gastos para obtener la base imponible<sup>216</sup>:

— Nos referimos en primer lugar al tratamiento de las amortizaciones en los supuestos de bienes de inversión destinados a la protección medioambiental en el sentido de permitir su amortización acelerada. La figura presenta también especiales problemas que pueden incluso tener incidencia constitucional por cuanto que el mero establecimiento de tales medidas sin más, ni es acorde con el principio de capacidad económica, ni puede afirmarse de manera rotunda que tenga una finalidad protectora. “Las amortizaciones privilegiadas sólo resultarían adecuadas cuando la adquisición de los elementos de producción fuera exigida por la ley y los elevados costes pudieran poner en peligro la subsistencia de la empresa.”<sup>217</sup>

— En segundo lugar se pueden recoger las provisiones<sup>218</sup>, sobre las que, el reiteradamente citado, Herrera Molina<sup>219</sup> considera que pudieran ser factibles en aquellos casos en los que por imposición normativa o por acto administrativo, el obligado tributario se viera forzado, so pena de sanción, a realizar ciertas actividades durante un determinado tiempo, así como en los supuestos de provisiones por indemnizaciones.

— En tercer lugar, podrían tener cabida los gastos necesarios dirigidos a favorecer el medio ambiente, con indiferencia de que tales gastos sean realizados o no voluntariamente<sup>220</sup>.

— En cuarto lugar se puede mencionar el establecimiento de plazos especiales para compensar bases impositivas negativas, cuando las mismas resulten de actuaciones medioambientales, aunque en la actualidad, como consecuencia del amplio plazo establecido con carácter general en la normativa del Impuesto sobre Sociedades<sup>221</sup>, probablemente carezcan de sentido<sup>222</sup>.

La tercera técnica desgravatoria consistiría en la utilización de deducciones y bonificaciones, que como señala Herrera Molina, actúan de modo semejante a las subvenciones y no atentan

<sup>215</sup> Lo señalado recuerda a la exención general en toda clase de imposición que en nuestra Edad Moderna tenía la nobleza, recayendo la tributación sobre los “pecheros” o pueblo llano. Para los interesados en la Historia y en el tema, véase Domínguez Ortiz, A.: *Las clases privilegiadas en el Antiguo Régimen*.

<sup>216</sup> Artículo 50.1 Base imponible: concepto y métodos de determinación.

“La base imponible es la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible.”

<sup>217</sup> Herrera Molina, P.M.: *Desgravaciones Tributarias y protección del medio ambiente (análisis a la luz de los preceptos constitucionales)*, pág. 143.

<sup>218</sup> Contablemente se definen las provisiones como pérdidas ciertas no realizadas.

<sup>219</sup> Herrera Molina, P.M.: *Desgravaciones Tributarias y protección del medio ambiente (análisis a la luz de los preceptos constitucionales)*, pág. 148.

<sup>220</sup> Herrera Molina, P.M.: *Desgravaciones Tributarias y protección del medio ambiente (análisis a la luz de los preceptos constitucionales)*, pág. 145.

<sup>221</sup> Artículo 25.1 Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades:

“Las bases impositivas negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos.”

<sup>222</sup> Se comprenderá el sentido de lo dicho si se tiene en cuenta que en el año 2000 Herrera Molina recogía como ejemplo a la D.A. 8.ª.10 de la Ley 40/1994, de 30 de diciembre, de Ordenación del Sistema Eléctrico Nacional que establecía un plazo de 10 años en un supuesto de naturaleza medioambiental. (Desgravaciones Tributarias y protección del medio ambiente –análisis a la luz de los preceptos constitucionales–), pág. 149.

contra el principio de capacidad económica puesto que “no distorsionan la estructura del tributo. Desde el punto de vista del justo reparto de los ingresos y gastos públicos –al que sirve el principio de capacidad económica– es irrelevante que el beneficio económico se conceda mediante una transferencia o un “crédito de impuesto”. En ambos casos el importe recaerá sobre los demás contribuyentes. La cuestión está en determinar si el gasto fiscal resulta necesario, adecuado y proporcionado para un fin contemplado en la Constitución.<sup>223</sup>”

En relación con esta tercera técnica desgravatoria, el reiterado Molina Herrera menciona específicamente la deducción por donativos a entidades de utilidad pública (específicamente señala las posibilidades que ofrecería la normativa relativa al régimen fiscal de las fundaciones).

Una cuarta vía sería el establecimiento de tipos impositivos reducidos para actividades de carácter medioambiental, considerándolas como “actividades de primera necesidad<sup>224</sup>”.

#### 7.4. Incentivos fiscales medioambientales establecidos en la normativa<sup>225</sup>

- En el ámbito del Impuesto sobre Sociedades (IS):
  - a) El primero de los incentivos es el establecido en el artículo 17.6 de TRELIS a favor de la actividad forestal, que permite la no inclusión en la base imponible del Impuesto de las subvenciones concedidas a los sujetos pasivos de este impuesto que exploten fincas forestales gestionadas de acuerdo con planes técnicos de gestión forestal, ordenación de montes, planes dasocráticos o planes de repoblación forestal aprobados por la Administración forestal competente, siempre que el período de producción medio, según la especie de que se trate, determinado en cada caso por la Administración forestal competente, sea igual o superior a 20 años (también se aplica en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas –IRPF y al Impuesto sobre la Renta de No Residentes –IRNR–).
  - b) Al margen de que pudiera recogerse la deducción actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica (art. 35 TRLIS), es generalmente aceptada por la doctrina la deducción por inversiones medioambientales, establecida en el artículo 39 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades<sup>226</sup> (también se aplica en el IRPF y en el IRNR).

El primer grupo de inversiones que conceden el derecho a esta deducción, son las consistentes en instalaciones que eviten la contaminación atmosférica procedente de instalaciones

<sup>223</sup> Herrera Molina, P.M., mencionaba en el año 2000 a “las actuaciones comprendidas en los planes de restauración previstos en el Real Decreto 2994/1982, de 15 de octubre, sobre restauración de espacios naturales afectados por actividades extractiva” (*Desgravaciones Tributarias y protección del medio ambiente (análisis a la luz de los preceptos constitucionales)*), pág. 149.)

<sup>224</sup> Herrera Molina, P.M.: *Desgravaciones Tributarias y protección del medio ambiente (análisis a la luz de los preceptos constitucionales)*, pág. 151.

<sup>225</sup> Permitaseme, para no cansar al lector, que no haga referencia a la normativa reguladora del Régimen Económico Fiscal Canario, ni a la normativa foral de Navarra, ni a la concertada vasca.

<sup>226</sup> Artículo 39:

“1. Las inversiones realizadas en bienes del activo material destinadas a la protección del medio ambiente consistentes en instalaciones que eviten la contaminación atmosférica procedente de instalaciones industriales, contra la contaminación de aguas superficiales, subterráneas y marinas para la reducción, recuperación o tratamiento de residuos industriales para la mejora de la normativa vigente en dichos ámbitos de actuación, darán derecho a practicar una deducción en la cuota íntegra del 10 por 100 de las inversiones que estén incluidas en programas, convenios o acuerdos con la Administración competente en materia medioambiental, quien deberá expedir la certificación de la convalidación de la inversión. 2. La deducción prevista en el apartado anterior será del 12 por 100 en el supuesto de adquisición de nuevos vehículos industriales o comerciales de transporte por carretera, sólo para aquella parte de la inversión que reglamentariamente se determine que contribuye de manera efectiva a la reducción de la contaminación atmosférica. 3. Asimismo, podrá deducirse de la cuota íntegra el 10 por 100 de las inversiones realizadas en bienes de activo material nuevos destinadas al aprovechamiento de fuentes de energías renovables consistentes en instalaciones y equipos con cualquiera de las finalidades que se citan a continuación: a) Aprovechamiento de la energía proveniente del sol para su transformación en calor o electricidad. b) Aprovechamiento, como combustible, de residuos sólidos urbanos o de biomasa procedente de residuos de industrias agrícolas y forestales, de residuos agrícolas y forestales y de cultivos energéticos para su transformación en calor o electricidad. c) Tratamiento de residuos biodegradables procedentes de explotaciones ganaderas, de estaciones depuradoras de aguas residuales, de efluentes industriales o de residuos sólidos urbanos para su transformación en biogás. d) Tratamiento de productos agrícolas, forestales o aceites usados para su transformación en biocarburantes (bioetanol o biodiésel). 4. La parte de la inversión financiada con subvenciones no dará derecho a deducción.”

industriales, la contaminación de aguas superficiales, subterráneas y marinas y las destinadas a la reducción, recuperación o tratamiento de residuos industriales para la mejora de la normativa vigente en dichos ámbitos de actuación. La deducción en la cuota íntegra alcanzará al 10 por 100 de las inversiones.

El segundo grupo de inversiones consisten en nuevos vehículos industriales o comerciales de transporte por carretera, sólo por aquella parte de la inversión que reglamentariamente se determine que contribuye de manera efectiva a la reducción de la contaminación atmosférica, con una deducción del 12 por ciento.

El tercer grupo de inversiones afecta a los activos nuevos destinados al aprovechamiento de fuentes de energías renovables consistentes en instalaciones y equipos, cuyo porcentaje de deducción será del 10 por ciento.

Una observación en relación a esta deducción: La parte de la inversión financiada con subvenciones no dará derecho a deducción.

Una última advertencia, no se espere mucho de las deducciones que establece el Impuesto sobre Sociedades, ya que la bajada de tipo que se ha producido en dicho impuesto ha sido compensada con la eliminación de deducciones establecidas. Específicamente, las medioambientales se eliminan para periodos iniciados a partir del 1 de enero de 2010.

El importe del beneficio fiscal es presupuestado en 2010 en 46.340.000€.

- c) Regímenes fiscales especiales de Minería y de Investigación y Explotación de Hidrocarburos, que establecen bonificaciones medioambientales relacionadas con el factor agotamiento, “cuando se destinen cantidades dinerarias a inversiones en actividades específicas, entre las que debemos destacar [...] las de restauración de espacios naturales afectados por actividades extractivas para el régimen de la minería, junto con el abandono de campos y desmantelamiento de plataformas marinas para el régimen de hidrocarburos.”<sup>227</sup>
- d) Régimen especial de las comunidades titulares de montes<sup>228</sup> vecinales en mano común, regulado en el artículo 123 TRLIS<sup>229</sup>, que establece una reducción de la ba-

<sup>227</sup> García Caracuel, M: *Los Beneficios Fiscales como Técnica de Estimulación a la Protección del Medio Ambiente*, pág. 203.

<sup>228</sup> Sobre la tributación de los montes, véase Márquez Molero, R: *La fiscalidad de los montes en España, en Tributación Medioambiental: Teoría, Práctica y Propuestas*, págs. 249-275. Al respecto señala que “en la actualidad, la mayor parte de las superficie forestal privada se encuentra en lamentable estado de abandono por falta de estímulo a su conservación, actividad que no puede ser desvinculada de la explotación de los montes. La política fiscal e este respecto puede desempeñar un papel positivo o negativo, dependiendo de su orientación. A esta circunstancia hay que añadir el hecho de que las explotaciones forestales constituyen una actividad secundaria y la propiedad de los montes un activo de segundo orden en el contexto de la economía rural. En muchos casos los montes quedan como lugar de esparcimiento o territorio cinegético de sus propietarios, pues la actividad forestar no resulta rentable desde el punto de vista de sus titulares” (pág. 253).

<sup>229</sup> Artículo 123:

“1. La base imponible correspondiente a las comunidades titulares de montes vecinales en mano común se reducirá en el importe de los beneficios del ejercicio que se apliquen a: a) Inversiones para la conservación, mejora, protección, acceso y servicios destinados al uso social al que el monte esté destinado. b) Gastos de conservación y mantenimiento del monte. c) Financiación de obras de infraestructura y servicios públicos, de interés social. La aplicación del beneficio a las indicadas finalidades se deberá efectuar en el propio período impositivo o en los cuatro siguientes. En caso de no realizarse las inversiones o gastos dentro del plazo señalado, la parte de la cuota íntegra correspondiente a los beneficios no aplicados efectivamente a las inversiones y gastos descritos, junto con los intereses de demora, se ingresará conjuntamente con la cuota correspondiente al período impositivo en que venció dicho plazo. La Administración tributaria, en la comprobación del destino de los gastos e inversiones indicadas, podrá solicitar los informes que precise de las Administraciones autonómicas y locales competentes. 2. Los beneficios podrán aplicarse en un plazo superior al establecido en el apartado anterior, siempre que en dicho plazo se formule un plan especial de inversiones y gastos por el sujeto pasivo y sea aceptado por la Administración tributaria en los términos que se establezcan reglamentariamente. 3. Las comunidades titulares de montes vecinales en mano común tributarán al tipo impositivo previsto en el apartado 2 del artículo 28 de esta Ley. 4. Las comunidades titulares de montes vecinales en mano común no estarán obligadas a presentar declaración por este impuesto en aquellos períodos impositivos en que no obtengan ingresos sometidos a este, ni incurran en gasto alguno, ni realicen las inversiones y gastos a que se refiere el apartado 1. 5. Los partícipes o miembros de las comunidades titulares de montes vecinales en mano común integrarán en la base del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas las cantidades que les sean efectivamente distribuidas por la comunidad. Dichos ingresos tendrán el tratamiento previsto para las participaciones en beneficios de cualquier tipo de entidad, a que se refiere el párrafo a del apartado 1 del artículo 25 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.”

se imponible de los beneficios del ejercicio que se destinen a inversiones para la conservación, mejora, protección, acceso y servicios destinados al uso social al que el monte esté destinado, gastos de conservación y mantenimiento del mismo y financiación de obras de infraestructura y servicios públicos de interés social.

— En el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:

- a) Para los sujetos en estimación objetiva que realicen actividades forestales se establecen prefijados porcentajes de determinación del rendimiento neto.
- b) Exención para las ganancias patrimoniales y las rentas positivas que se pongan de manifiesto con ocasión de los donativos, donaciones y aportaciones a favor de entidades sin fines de lucro –de carácter medioambiental– (este beneficio también se aplica al IS e IRNR).
- c) También se establece una deducción del 25 por ciento por donaciones a favor de entidades que tengan como objetivo la defensa del medio ambiente (esta deducción también se aplica al IS aunque con reglas especiales para determinar el porcentaje; también se aplica al IRNR). Los porcentajes pueden incrementarse hasta 5 puntos en el caso de actividades de mecenazgo desarrolladas por entidades beneficiarias comprendidas en la relación de actividades prioritarias de mecenazgo que establezca la Ley de Presupuestos Generales del Estado.
- d) Baleares ha introducido una deducción por gastos de conservación y mejora en áreas de suelo rústico y espacios naturales.
- e) Algunas Comunidades Autónomas (Valencia, Canarias, Castilla-León, Murcia, Madrid y Aragón) han establecido deducciones para incentivar el uso de energías alternativas.

— Incentivos relacionados con el Régimen Fiscal de otras formas de Mecenazgo<sup>230</sup>:

- a) En lo que se refiere a convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general y a los gastos en actividades de interés general (que incluyen las de defensa del medio ambiente), serán gastos deducibles en IS, IRNR e IRPF –estimación directa– los realizados en uno y otro caso (hay incompatibilidad con deducciones a entidades sin fines de lucro).
- b) Por lo que respecta a los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público, se contempla una deducción en la cuota del 15 por 100 de los gastos que, en cumplimiento de los planes y programas de actividades establecidos por el consorcio o el órgano administrativo correspondiente, se realicen en la propaganda y publicidad de proyección plurianual que sirvan directamente para la promoción de los acontecimientos, con el límite del 90 por 100 de las donaciones efectuadas al consorcio o a otras entidades sin fines lucrativos encargadas de la realización de los programas y actividades. Esta deducción se aplica en IS, IRNR e IRPF –estimación directa–.

— En el Impuesto sobre el Valor Añadido:

Fernández Orte<sup>231</sup> menciona la aplicación del tipo reducido del 7 por ciento para algunas prestaciones de servicios que tienen interés medioambiental, como servicios de recogida, almacenamiento, transporte, valorización o eliminación de residuos, limpieza de alcantarillados públicos y desratización y la recogida y mantenimiento de recipientes normalizados utilizados en la recogida de residuos y los servicios de recogida y tratamiento de vertidos en aguas interiores o marítimas.

— En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados<sup>232</sup>:

- a) Están exentas del gravamen gradual de Actos Jurídicos Documentados, las primeras copias de escrituras públicas que documenten la constitución, modificación o cance-

---

<sup>230</sup> Fernández Orte, J.: La variable medioambiental en la imposición estatal, *Crónica Tributaria* núm. 132/2009, IEF, pág. 98.

<sup>231</sup> Fernández Orte, J.: La variable medioambiental en la imposición estatal, pág. 106. En el mismo sentido se pronuncia García Caracuel, María: Los Beneficios Fiscales como Técnica de Estimulación a la Protección del Medio Ambiente, pág. 206.

<sup>232</sup> En lo referente a los incentivos fiscales por este Impuesto y por el Sucesiones y Donaciones se ha seguido a Fernández Orte, J.: La variable medioambiental en la imposición estatal, págs. 94-96.



lación de préstamos hipotecarios sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando los mismos se concedan a los titulares de explotaciones prioritarias<sup>233</sup> para la realización de planes de mejora y a los titulares de explotaciones que no siendo prioritarias alcancen dicha consideración mediante adquisiciones financiadas con el préstamo.

- b) La transmisión o adquisición por cualquier título, oneroso o lucrativo, *inter vivos* o *mortis causa*, del pleno dominio o del usufructo vitalicio de una explotación agraria en su integridad, en favor o por el titular de otra explotación que sea prioritaria o que alcance esta consideración como consecuencia de la adquisición, gozará de una reducción del 90 por 100 de la base imponible del impuesto que grave la transmisión o adquisición de la explotación o de sus elementos integrantes, siempre que, como consecuencia de dicha transmisión, no se altere la condición de prioritaria de la explotación del adquirente. La reducción se elevará al 100 por 100 en caso de continuación de la explotación por el cónyuge supérstite. Si la transmisión fuese de parte de una explotación agraria la reducción se reduce a un 75 por 100 (estos beneficios también se aplican al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones).
- c) La transmisión o adquisición por cualquier título, oneroso o lucrativo, *inter vivos* o *mortis causa* de terrenos que se realicen para completar bajo una sola linde la superficie para constituir una explotación prioritaria, estará exenta del impuesto que grave la transmisión o adquisición. Si se realiza con la pretensión de completar bajo una sola linde el 50 por 100, al menos, de la superficie de una explotación cuya renta unitaria de trabajo esté dentro de los límites establecidos en la presente Ley a efectos de concesión de beneficios fiscales para las explotaciones prioritarias, se aplicará una reducción del 50 por 100 en la base imponible del impuesto (estos beneficios también se aplican al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones).
- d) En la transmisión o adquisición por cualquier título, oneroso o lucrativo, *inter vivos* o *mortis causa*, del pleno dominio o del usufructo vitalicio de una finca rústica o de parte de una explotación agraria, en favor de un titular de explotación prioritaria que no pierda o que alcance esta condición como consecuencia de la adquisición, se aplicará una reducción del 75 por 100 en la base imponible (este beneficio también se aplica al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones).
- e) Estarán exentas en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados o en el Impuesto sobre el Valor Añadido, las permutas voluntarias de fincas rústicas autorizadas por el Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación o por los organismos correspondientes de las Comunidades Autónomas con competencias en esta materia, siempre que, al menos, uno de los permutantes sea titular de una explotación agraria prioritaria y la permuta tenga alguna de las finalidades establecidas en el artículo 12 de la Ley 19/1995 (este beneficio también se aplica al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones).
- f) Los expedientes de dominio, actas de notoriedad y cualquier otro procedimiento para inmatricular o para reanudar el tracto registral interrumpido en el Registro de la Propiedad de fincas integradas en una explotación prioritaria o de las que con su integración permitan constituir la, gozarán de una reducción del 90 por 100 en la base imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (este beneficio también se aplica al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones).

— En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones:

En las transmisiones *mortis causa* y en las donaciones *inter vivos* equiparables de superficies rústicas de dedicación forestal, tanto en pleno dominio como en nuda propiedad, se practicará una reducción en la base imponible del impuesto correspondiente, según la siguiente escala:

<sup>233</sup> Son explotaciones prioritarias, las explotaciones agrarias familiares y las asociativas que reúnan los requisitos establecidos por los artículos 4 a 6 de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias.

Del 90 por 100 para superficies incluidas en Planes de protección por razones de interés natural aprobados por el órgano competente de la Comunidad Autónoma, o, en su caso, por el correspondiente del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación.

Del 75 por 100 para superficies con un Plan de Ordenación forestal o un Plan Técnico de Gestión y Mejora Forestal, o figuras equivalentes de planificación forestal, aprobado por la Administración competente.

Del 50 por 100 para las demás superficies rústicas de dedicación forestal, siempre que, como consecuencia de dicha transmisión, no se altere el carácter forestal del predio y no sea transferida por actos *inter vivos*, arrendada o cedida su explotación por el adquirente, durante los cinco años siguientes al de la adquisición.

De la misma reducción gozará la extinción del usufructo que se hubiera reservado el transmitente.

Las bonificaciones fiscales anteriores serán de aplicación, en la escala que corresponda, a la totalidad de la explotación agraria en la que la superficie de dedicación forestal sea superior al 80 por 100 de la superficie total de la explotación.

— En los Impuestos Especiales:

• En el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos:

- a) Tipo inferior para la gasolina sin plomo.
- b) Tipo reducido para el gas licuado del petróleo (es el utilizado por vehículos de transporte).
- c) Tipo cero por 1000 litros, hasta 31 diciembre de 2012, a los biocarburantes y biocombustibles.
- d) Exención para la fabricación e importación de productos que se destinen a la co-generación de electricidad y de calor en centrales combinadas y para la fabricación e importación de biocarburantes o biocombustibles, en el campo de los proyectos piloto para el desarrollo tecnológico de productos menos contaminantes (también aplicable a Impuesto de Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos).
- e) Devoluciones de impuesto por el uso de carburantes en proyectos piloto para el desarrollo tecnológico de productos menos contaminantes.

• En el Impuesto Especial sobre la Electricidad<sup>234</sup>:

---

<sup>234</sup> En lo referente a los incentivos en este Impuesto, del Blanco García, A., señala:

“A la protección medioambiental, con la cual la Sociedad está cada día más sensibilizada, se puede coadyuvar con los medios fiscales ya sea mediante recargos de los productos contaminantes o de las exenciones, bonificaciones o primas para aquellos productos más limpios y así la Directiva 2003/96/CE hace en su preámbulo una serie de consideraciones que son permitir a los Estados la posibilidad de establecer exenciones o niveles reducidos de imposición, siempre que no afecte al funcionamiento del mercado interior y no implique distorsiones de la competencia. Las exenciones o bonificaciones que establezcan los Estados pueden tener su fundamento, tanto en el riesgo de pérdida de competitividad internacional, como en motivos sociales o medioambientales, y, finalmente el marco normativo debe permitir que los Estados reduzcan los impuestos sobre los biocarburantes, favoreciendo el uso de energías renovables. El artículo 15 de la Directiva recoge la posibilidad de que los Estados establezcan exenciones totales o parciales o reducciones del nivel de imposición, en relación con la utilización de una serie de productos. Así, uno de los grupos tiene en común su bajo nivel contaminante, o proceder de fuentes de energía renovables. En virtud de ello, tenemos productos energéticos utilizados en proyectos pilotos para la protección del medioambiente, la electricidad de origen solar, eólica, maremotriz o geotérmica. En la estructura del IE sobre la electricidad en principio no se incluyó ninguna norma que discriminase la tributación en función del origen de la electricidad, aunque posteriormente se incorporó una exención para la energía destinada al consumo de los titulares de instalaciones acogidas al régimen especial<sup>55</sup>, lo que supone una medida medioambiental aislada. Por otro lado, podríamos preguntarnos ¿se puede incluir incentivos fiscales en un impuesto que tiene por objeto la energía eléctrica? Algunos autores opinan que se ha desaprovechado la ocasión de incluir la finalidad medioambiental en su estructura, incorporando beneficios fiscales para las energías más limpias, como Rozas Valdés, o Herrera Molina. Otros, por el contrario, opinan que la configuración de los IIEE impide incorporar a estos tributos la variable medioambiental como Vaquera García por la poca adaptación a dicha finalidad del método de medición de la BI y en segundo término por la prácticamente nula concienciación medioambiental a la que llevaría una elevación de la cuantía de tales tributos, puesto que la inflexibilidad de su demanda, la reacción de la opinión pública y la difícil justificación en el incremento de la carga fiscal, llevaría a diluir la función extrafiscal en el componente recaudatorio. El principal problema que se plantea para incluir la variable medioambiental es la dificultad de probar el origen de la energía, aunque como dice García

Exenciones para la fabricación de energía eléctrica en instalaciones acogidas al régimen especial que se destinen a autoconsumo y para la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de energía eléctrica que sea objeto de autoconsumo en las instalaciones de producción, transporte y distribución de energía eléctrica.

- En el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte:

Se establece un distinto tipo que va desde el 0 por ciento al 14.75 por ciento en función de emisiones de g/km. El último tipo se aplicará para emisiones superiores a 200 g/km o no acrediten las emisiones y para vehículos tales como “quad”, motos náuticas y motocicletas con potencia superior a 74 kw.

- En el Impuesto Especial sobre el Carbón:

Exención por “las operaciones que constituyan puesta a consumo de carbón cuando impliquen el empleo de este en la producción de energía eléctrica y cogeneración de electricidad y calor<sup>235</sup>.”

- En el ámbito del Impuesto de Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos:

Exención para ventas de gasolina, gasóleo, fuelóleo y queroseno cuando no se utilicen para la calefacción, y que se destinen a la cogeneración de electricidad y calor en centrales combinadas.

- En el ámbito de la tributación local<sup>236</sup>:

- En el Impuesto sobre Bienes Inmuebles:

- a) Exención a los bienes comunales y a los montes vecinales de mano común<sup>237</sup>.
  - b) Exención a las superficies de los montes poblados con especies de crecimiento lento.
  - c) Exención a las superficies de los montes en los que se realice repoblación forestal o regeneración de masas arboladas sujetas a proyectos de ordenación o planes técnicos aprobados por la Administración forestal.
  - d) Bonificación (de potestativo establecimiento por los Ayuntamientos) de hasta el 50 por 100 de la cuota íntegra del impuesto para los bienes inmuebles en los que se hayan instalado sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía proveniente del sol. La aplicación de esta bonificación estará condicionada a que las instalaciones para producción de calor incluyan colectores que dispongan de la correspondiente homologación por la Administración competente.
- En el Impuesto sobre Actividades Económicas:
    - a) Bonificación (de potestativo establecimiento por los Ayuntamientos) de hasta el 50 por 100 de la cuota para los sujetos pasivos que utilicen o produzcan energía a partir de instalaciones para el aprovechamiento de energías renovables o sistemas de cogeneración.

---

Herrera-Blanco, la normativa comunitaria obvia este problema, aunque con un alcance limitado mediante la Directiva 2001/77/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 22 de septiembre, relativa a la promoción de la electricidad generada a partir de fuentes de energía renovables en el mercado interior de la electricidad. La Directiva 2003/96/CE, en su artículo 6, dispone que los Estados miembros tendrán libertad para introducir exenciones o reducciones en el nivel de imposición prescrito bien directamente, bien mediante un tipo diferenciado, o bien reembolsando la totalidad o parte del importe del impuesto y en su artículo 15 contiene diversas exenciones en relación con la electricidad. Por su parte, la Ley 54/1997 recoge un sistema de primas para la producción de energía en régimen especial u para su determinación se tendrán en cuenta una serie de circunstancias objetivas. Este sistema de primas también está extendido por otros países como Alemania, Dinamarca, Italia, etc. Este sistema se caracteriza por ser muy efectivo en la finalidad de promoción de la electricidad procedente de fuentes de energía renovables. El sistema de primas, enjuiciado por el TJCE, en su sentencia de 13 de marzo de 2001, lo declara conforme con el Derecho comunitario, al considerar que estas primas no constituyen ayudas de estado incompatibles con el Tratado.” (Fiscalidad de la energía, págs. 23-24).

<sup>235</sup> Fernández Orte, J.: la variable medioambiental en la imposición estatal, pág. 110.

<sup>236</sup> Parte de lo que a continuación se expondrá ha sido suministrado amablemente, como siempre es él, por mi estimado compañero Juan Carpizo Berguereche, Subdirector General de Tributos Locales en la Dirección General de Tributos.

<sup>237</sup> Fernando Orte cita Fernández López, R.I.: “A pesar de que bienes comunales son bienes de titularidad privada, gozan de una clara vocación de destino a un uso público y un aprovechamiento colectivo”.

- b) Bonificación (de potestativo establecimiento por los Ayuntamientos) de hasta el 50 por 100 de la cuota para los sujetos pasivos que realicen sus actividades industriales en locales o instalaciones alejados de las zonas más pobladas del término municipal.
- c) Bonificación (de potestativo establecimiento por los Ayuntamientos) de hasta el 50 por 100 de la cuota para los sujetos pasivos que establezcan planes de transporte eficiente para el desplazamiento de sus empleados al lugar de trabajo, como el transporte colectivo o el compartido y que tengan por objeto reducir el consumo de energía y emisiones causadas por los mencionados desplazamientos.

- En el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica:

Bonificación máxima del 75 por 100, que pueden establecer los Ayuntamientos, para los vehículos en función de su clase de carburante o tipo de motor y su incidencia en el medio ambiente.

- En el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras:

Bonificación (de potestativo establecimiento por los Ayuntamientos) de hasta el 95 por 100 de la cuota a favor de las construcciones, instalaciones u obras en las que se incorporen sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar para autoconsumo, con colectores homologados (artículo 103.2 b) del TRLHL).

- Impuesto sobre el Incremento de Valor de los terrenos de Naturaleza Urbana.

Exención para los incrementos que se pongan de manifiesto en las transmisiones de terrenos, o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos de dominio realizado con ocasión de los donativos, donaciones y aportaciones a favor de entidades sin fines de lucro (también de carácter medioambiental).

Solo queda realizar una reflexión relativa al conjunto de los incentivos medioambientales enunciados, la de que salvo en la deducción específica por inversiones medioambientales del IS, el resto de los incentivos hay que buscarlos e insertarlos junto con otras finalidades. Es decir, el sistema tributario español no contempla de una manera homogénea y generosa a los incentivos fiscales por motivos medioambientales.

## 7.5. Conclusiones

La finalidad de los incentivos fiscales medioambientales es reducir la carga tributaria con la intención de beneficiar actividades beneficiosas para el medio ambiente.

Los incentivos fiscales de carácter medioambiental que se establezcan deberán respetar la estructura interna del tributo al que afecte.

El sistema tributario español no contempla de una manera homogénea y generosa a los incentivos fiscales por motivos medioambientales, estando frecuentemente insertos en otras finalidades.

## 8. LOS INCENTIVOS FISCALES EN MATERIA DE ESPECIES PROTEGIDAS (EL ÁGUILA IMPERIAL). DISCUSIÓN

### 8.1. Un agravio comparativo

Como se expuso en un epígrafe anterior de este trabajo, el medio ambiente hoy se contempla como un bien cultural de los pueblos de España por lo que, entiendo, puede contemplarse el artículo 46 de la Constitución con una cierta visión medioambiental. La unión entre medio ambiente y patrimonio cultural, debe reconocerse que tiene mucho de voluntarista, ya que, aunque está en el ánimo de parte de la doctrina el realizar esa asimilación, tal intención no es acogida por la norma



positiva, ofreciendo, en lo que afecta a nuestras intenciones incentivadoras fiscales, un distinto tratamiento discriminatorio a favor del patrimonio cultural en estricto sentido.

El patrimonio cultural, en estricto sentido, está regulado en la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español cuya exposición de motivos manifiesta:

“En el seno del Patrimonio Histórico Español, y al objeto de otorgar una mayor protección y tutela, adquiere un valor singular la categoría de bienes de interés cultural, que se extiende a los muebles e inmuebles de aquel patrimonio que, de forma más palmaria, requieran tal protección. Se mejante categoría implica medidas asimismo singulares que la Ley establece según la naturaleza de los bienes sobre los cuales recae.

La Ley dispone también las fórmulas necesarias para que esa valoración sea posible, pues la defensa del Patrimonio Histórico de un pueblo no debe realizarse exclusivamente a través de normas que prohíban determinadas acciones o limiten ciertos usos, sino a partir de disposiciones que estimulen a su conservación y, en consecuencia, permitan su disfrute y faciliten su acrecentamiento.

*Así la Ley estipula un conjunto de medidas tributarias y fiscales y abre determinados cauces nuevos que colocan a España en un horizonte similar al que ahora se contempla en países próximos al nuestro por su historia y su cultura y, en consecuencia, por su acervo patrimonial. De esa forma se impulsa una política adecuada para gestionar con eficacia el Patrimonio Histórico Español.*

Una política que complemente la acción vigilante con el estímulo educativo, técnico y financiero, en el convencimiento de que el Patrimonio Histórico se acrecienta y se defiende mejor cuanto más lo estiman las personas que conviven con él, pero también cuantas más ayudas se establezcan para atenderlo, con las lógicas contraprestaciones hacia la sociedad cuando son los poderes públicos quienes facilitan aquéllas.

El Patrimonio Histórico Español es una riqueza colectiva que contiene las expresiones más dignas de aprecio en la aportación histórica de los españoles a la cultura universal. Su valor lo proporciona la estima que, como elemento de identidad cultural, merece a la sensibilidad de los ciudadanos. Porque los bienes que lo integran se han convertido en patrimoniales debido exclusivamente a la acción social que cumplen, directamente derivada del aprecio con que los mismos ciudadanos los han ido revalorizando.”

La exposición de motivos transcrita, con las adecuaciones precisas, perfectamente podría haberse reflejado en la Ley de Patrimonio Natural y Biodiversidad, es más, cualquiera que lea la exposición de motivos de esta última ley podrá apreciar que en la misma también queda reflejada la buena voluntad protectora de dicho patrimonio. Incluso se podrá decir que en el articulado de la norma también se contemplan la posibilidad de establecer medidas fiscales, por lo que, en una apreciación rápida, podría concluirse que no se produce el agravio comparativo con el que título este subapartado.

Sin embargo, la exposición de motivos de la Ley del Patrimonio Histórico Español introduce un matiz que falta en la del Patrimonio Natural y Biodiversidad, y ese matiz consiste en que, manifiesta, no la posibilidad de que puedan establecerse incentivos fiscales, sino la realidad de que tales incentivos se establecen en la norma misma.

Es decir, la Ley del Patrimonio Histórico Español contiene incentivos fiscales para la protección del mismo, y la Ley del Patrimonio Natural y la Biodiversidad sólo tiene buenas intenciones.

En este sentido, el título VII de la Ley del Patrimonio Histórico Español (artículos 67 a 74) recoge una serie de incentivos, que aunque en algún caso están derogados, no deja de significar la clara intención de pasar de las palabras a los hechos. Este es el paso que debe darse desde el Derecho Ambiental y, lógicamente, desde el Derecho Tributario.

Creemos que no son satisfactorios los incentivos fiscales medioambientales mencionados en el epígrafe anterior, ya que, básicamente, están dirigidos a la protección del medioambiente en general (que no es poco), pero no establece incentivos concretos para especies concretas como sí ocurre con el patrimonio histórico. Es decir, la Ley del Patrimonio Histórico contempla beneficios relacionados con los distintos bienes que lo integran, pero los incentivos fiscales medioambientales se

conciben en la generalidad de los casos, para incentivar, sobre todo, la lucha contra la polución o para conseguir otros objetivos además de los medioambientales, por lo que puede decirse que tienen una doble finalidad (no nos referimos a finalidades recaudatorias). En definitiva, y perdonese la simpleza, en la medida en la que hay incentivos por conservar un castillo, debería haberlos por conservar un águila imperial (u otra especie protegida).

Por otra parte, es significativo que mientras que se ha tenido que explicar la posibilidad real de las Comunidades Autónomas<sup>238</sup> para, a través del ejercicio de sus competencias normativas, establecer incentivos fiscales medioambientales, las mismas han utilizado dichas competencias normativas para establecerlos en defensa del Patrimonio Histórico sin que haya sido precisa excesiva literatura justificándolos.

O sea, nadie se ha planteado la legalidad y oportunidad de que las Comunidades Autónomas pudieran crear incentivos para la protección de los bienes de su Patrimonio Histórico, pero existían algunas dudas en relación con la posibilidad de que también pudieran dictarlos para su Patrimonio Natural. Quiere creerse que es por las dificultades de su establecimiento, porque la misma filosofía y justificación que ampara la protección del primero sirve para el segundo.

No nos detendremos en señalar qué incentivos se han establecido en defensa del Patrimonio Histórico, sólo se dirá que los tributos en los que han incluido tales incentivos fiscales el Patrimonio Histórico son: IRPF, IS, Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuestos Locales; o sea, más o menos los mismo (más menos que más) que, como se verá seguidamente, pueden verse afectados por los posibles incentivos al águila imperial.

## 8.2. Los incentivos fiscales al águila imperial. Planeamiento general

“Las alianzas contraambientales se forman como reacción a amenazas particulares y su definición común del problema se limita a la decisión de protección que se va a adoptar...La identificación de la distribución de costes y beneficios de la protección, y de la frontera entre lo aceptable y lo inaceptable en términos de participación, son los ejes que presiden el conflicto ambiental en protección de espacios. Por un lado, los propietarios no se oponen a la protección de los valores ecológicos [...] pero exigen que se reconozca su papel en el mantenimiento de los mismos. Se niegan a admitir que recaigan sobre ellos todos los costes de la planificación sin que se les indemnice por vía presupuestaria, o se proceda a la financiación mediante la adquisición de los terrenos. Los propietarios, en fin, suelen ver en las demandas de protección de sus tierras una amenaza exterior a sus posibilidades de desarrollo económico, que pone en peligro la estructura productiva de la zona o su medio o modo de vida.”<sup>239</sup>

La lectura del anexo IV “Especies que serán objeto de medidas de conservación especiales en cuanto a su hábitat, con el fin de asegurar su supervivencia y su reproducción en su área de distribución” y del anexo V “Especies animales y vegetales de interés comunitario que requieren una protección estricta”, de la LPNB, pone de manifiesto la complejidad e, incluso, la imposibilidad de establecer incentivos fiscales que pudieran beneficiar a todas las especies. La gran cantidad y diversidad de especies obligan a establecer estrategias en la adopción de las medidas, que centradas en una especie concreta, permitan extender sus efectos beneficiosos sobre otra pluralidad de especies que cohabiten o se interrelacionen con ella.

Nos referimos a las denominadas especies “umbrella”, es decir a aquellas cuya protección se extiende a modo de paraguas sobre una pluralidad indeterminada de especies. Al respecto se recuerda que, cuando al inicio de este trabajo, se hacía referencia a ecosistema, la idea de interacción se mostraba en la esencia del mismo.

En el ámbito de las especies protegidas, la página web del Ministerio de Medio Ambiente, Rural y Marino contiene cinco documentos relativos a la estrategia para la conservación de otras

<sup>238</sup> Véase exclusivamente como ejemplo de lo que digo, Muñoz del Castillo, J.L.; Vega Herrero, M.; Vaquera García, A.: *Beneficios Fiscales al Patrimonio Histórico Español*, Secretariado de Publicaciones y Medios Audiovisuales de la Universidad de León, León, 2004.

<sup>239</sup> Guillen, A. y Luances, P. en el trabajo coordinado por Susana Aguilar en *Política Ambiental en España*, Ed. Tirant lo Blanc, Colección Ciencia Política, Valencia 1999.

tantas especies. Estas especies son: el oso pardo cantábrico, el lince ibérico, el águila imperial, el urogallo cantábrico y el quebrantahuesos. Parece que las especies mencionadas tienen el carácter de umbrela que mencionaba, por lo que antes o después deberán plantearse las alternativas fiscales en relación a su protección.

Toda adopción de medidas protectoras, incluidas las fiscales, ha de estar dirigida a la consecución de uno o varios objetivos básicos tendentes a hacer desaparecer el peligro que sobre la especie recae.

Como ya se ha dicho con anterioridad, el objetivo básico que el documento relativo a la “estrategia para la conservación del águila imperial” aprobado la Comisión Nacional de Protección de la Naturaleza, el 9 de julio de 2001, señala es el de “promover e impulsar las acciones necesarias para eliminar el peligro de extinción al que se enfrenta la especie”.

También como ya se ha resaltado, dentro de las acciones a impulsar en el planteamiento de la labor conservacionista, entiendo que se encuentran los incentivos fiscales.

La adopción de tales incentivos deberá realizarse en el marco de la estrategia de conservación que en cada caso se adopte y han de durar lo estrictamente necesario para conseguir tal propósito ya que de otra manera se correría el riesgo de que se convirtieran en incentivos indeseados y a largo plazo podría producir una falta de entendimiento social hacia las mismas.

Por último y a fuer de que se nos critique por reiterativos, el documento relativo a la “estrategia para la conservación del águila imperial” establece como una de las estrategias, la “creación de vías de incentivación a los propietarios de tierras o derechos que se encuentren en áreas críticas o sensibles”, siendo uno de esos incentivos, claro está, los fiscales.

La adopción de medidas fiscales requiere, desde nuestro punto de vista, el conocimiento de tres cuestiones fundamentales:

- El conocimiento de la biología y del hábitat de la especie.
- El conocimiento de los riesgos y necesidades de conservación que plantea.
- Los problemas que tales medidas de conservación plantean a las personas que interactúan con la especie protegida.

Se obvia en este momento los problemas de coordinación administrativa aunque no se renuncia a realizar su análisis en otro momento. La coordinación administrativa a la que nos referimos afectaría esencialmente a las relaciones de las Administraciones tributarias y no tributarias entre sí y a las relaciones con los obligados tributarios. Además, afectaría a las dificultades que, desde un punto de vista normativo, dificultarían o facilitarían su implantación.

Por ello, no se pretende determinar en este momento que incentivos fiscales serían los más convenientes. Ello se reserva para otro momento, una vez realizada una labor de campo en la que la visión (la interiorización de los problemas en algunos casos) de los propietarios y de las colectividades con las que interactúa el águila, tendrá una relevancia especial. Sólo nos limitaremos a exponer las grandes líneas que han de seguirse en la adopción de los incentivos, sin perjuicio de que posteriormente, cuando se realice el trabajo de campo, pueda demostrarse su idoneidad (o error).

En este sentido, se hace necesario conocer cuáles son los tributos que gravan la propiedad en general y el ejercicio de actividades económicas sobre ella<sup>240</sup>.

A continuación se exponen los posibles incentivos fiscales que podrían establecerse en la protección del águila imperial (al margen de los ya anunciados). Desde luego, la introducción de cada uno de ellos exige una labor compleja (entre la que tendrá un papel importante el trabajo de campo al que ya nos hemos referido), que, en relación con cada posible incentivo, ponga de manifiesto: su vinculación efectiva a la protección de la especie; su idoneidad, tanto desde el punto de vista cuantitativo como cualitativo; la oportunidad de introducir los cambios normativos pertinentes y la correcta determinación de los gastos que la gestión y control de tales medidas tendrán para las administraciones afectadas.

<sup>240</sup> Gran parte de lo que se dirá, ha sido amablemente suministrado por D. Pedro María Herrera Molina y D.ª Susana Bokobo Moiche.

Impuesto	Competencia normativa
El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	Estatal y Autonómica
Impuesto sobre Sociedades	Estatal
Impuesto sobre Tierras Infrutilizadas	C.A. Andaluza
Impuesto sobre Aprovechamientos Cinegéticos	C. A. Extremadura
Impuesto sobre el Patrimonio	Estatal y Autonómica
Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones	Estatal y Autonómica
Impuesto sobre el Valor Añadido	Estatal
Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados	Estatal y Autonómica
Impuestos Especiales	Estatal
Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos	Estatal y Autonómica
Impuesto sobre Bienes Inmuebles (de naturaleza rústica o urbana)	Local
Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) (en su caso)	Local
Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica	Local
Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras	Local
Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en su caso)	Local
Impuesto sobre Gastos Suntuarios por Disfrute de Cotos Privados de Caza y Pesca	Local

Previamente quiere señalarse que, generalmente, el hábitat del águila imperial se encuentra en espacios naturales protegidos, por lo que algunos de los beneficios que a continuación se van a especificar, podrían ser insertados en el régimen económico y las compensaciones adecuadas al tipo de limitaciones implantados para las Áreas de Influencia Socioeconómica establecidos para el mantenimiento de dichos espacios.

### 8.3. Posibles incentivos fiscales para la protección del águila imperial en el IRPF y en el IS

Los impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y de Sociedades, gravan la renta real y (en determinados casos) presunta obtenida por las personas físicas, el primero, y jurídicas, el segundo.

En el IRPF parecen preferibles las deducciones de la cuota. La razón está en que el impuesto tiene carácter progresivo, de modo que las reducciones en la base producirían una innecesaria distorsión de la progresividad.

Por el contrario, en un sentido general, el IS no ofrecería problemas en principio, dado que es un tributo proporcional, por optar entre las exenciones y las deducciones. No obstante, debe recordarse que la próxima eliminación de las deducciones en la cuota del IS, como consecuencia de la reducción del tipo general del impuesto, supone que poco se puede esperar de ellas, por lo que los incentivos fiscales a imponer deberían recaer, básicamente, por la vía de las exenciones.

Las exenciones de posibles beneficios derivados de la explotación del águila imperial, en principio pueden resultar inoperantes en relación con el fin que se persigue, pues en la actualidad, la presencia de águilas imperiales en los inmuebles cuya titularidad corresponde a personas físicas o jurídicas no es una fuente de ingresos. No obstante, en el futuro sí podría suponerlo, por ejemplo, en la forma en la que se explota en determinados países la posibilidad de observar la fauna salvaje en su medio. Si ello ocurriera y no fuera contradictorio con las finalidades conservacionistas, podría considerarse la posibilidad de exonerar las rentas obtenidas, al igual que ocurre en Estados Unidos.

Igual podría plantearse la exención de las subvenciones dirigidas a proteger al águila imperial. Sin poder desconocerse que tal técnica desgravatoria operaría sobre la base imponible y produciría una cierta distorsión de la progresividad, no puede dejar de reflejarse que en la actualidad existe en el IS y en el IRPF determinados incentivos fiscales a los beneficios obtenidos que se apliquen a inversiones para la conservación, mejora, protección, acceso y servicios destinados al uso

social al que el monte esté destinado, gastos de conservación y mantenimiento del monte y financiación de obras de infraestructura y servicios públicos, de interés social. Es decir, con la misma filosofía podrían establecerse exenciones (parciales o totales) para estas subvenciones.

También podría considerarse la exención para las rentas resultantes (para el caso de que las hubiera) de la investigaciones científicas que permitan un mayor y mejor conocimiento de la especie y su presa favorita, o, en otro caso, el establecimiento de deducciones que las incentiven.

En lo referente al tratamiento de determinados gastos para obtener la base imponible:

— En cuanto al tratamiento de las amortizaciones en los supuestos de bienes de inversión destinados a la protección medioambiental se podría permitir su amortización acelerada en aquellos casos en los que la adquisición de los elementos fuera exigida por la ley y fuesen de elevados costes.

— En lo relativo a las provisiones, podría proceder en aquellos casos en los que por imposición normativa o de acto administrativo, el obligado tributario se viera forzado, so pena de sanción, a realizar ciertas actividades durante un determinado tiempo.

— Además, podrían tener cabida los gastos necesarios dirigidos a favorecer el medio ambiente, con indiferencia de que tales gastos sean realizados, o no, voluntariamente, aunque reconozco que dependiendo de lo que se trate, esta medida podía ir en contra del presupuesto de hecho del impuesto.

En cuanto a la posible utilización de los tipos de gravamen como incentivo fiscal, debe determinarse previamente de que impuesto se está hablando. Para el IRPF, la estructura progresiva de las escalas (estatal y autonómica) con la única excepción de las ganancias patrimoniales generadas en un período superior a un año, supone, desde el punto de vista estructural del impuesto, que ello no sería posible.

No obstante, en el IS es factible ya que se está en presencia de un tributo proporcional. Además, dicho impuesto tiene 16 regímenes especiales, algunos de ellos con tipos reducidos en relación con el general, por lo que nada impide la teórica posibilidad de establecer regímenes fiscales para entidades en las que su objeto y actividad esté relacionada con la protección de la especie (o de las especies protegidas).

#### **8.4. Administraciones que deben incluir los beneficios fiscales para la protección del águila imperial en el IRPF**

Con carácter previo, debe resaltarse que el artículo 73 LPNB establece que las Comunidades Autónomas regularán los mecanismos y condiciones para incentivar las externalidades positivas de terrenos que se hallen ubicados en espacios declarados protegidos o en los cuales existan acuerdos de custodia del territorio con especial atención, entre otros, a lo habitas y especies amenazados, por lo que preferentemente corresponderá la iniciativa de incentivar mediante beneficios fiscales a las Comunidades Autónomas.

En todo caso, debe plantearse si resulta preferible establecer deducciones estatales o autonómicas. En principio, podría parecer más coherente el establecimiento de deducciones autonómicas, dado que el águila imperial sólo se distribuye por algunas Comunidades Autónomas y todas ellas tienen competencia para establecer deducciones sobre la cuota autonómica.

Ahora bien, en la medida en que sea hipotéticamente posible que el águila imperial se extienda a otras Comunidades, resulta preferible que el ámbito del beneficio fiscal coincida con el del territorio nacional. A ello no se opone que las características geográficas de ciertas Comunidades Autónomas excluyan completamente el arraigo del águila imperial, pues en tal caso la deducción resultará inaplicable por la fuerza de los hechos, sin que su regulación general plantee problema alguno.

En el caso de que el Estado no estableciera la deducción sí resultaría conveniente que las Comunidades Autónomas afectadas tomaran la iniciativa estableciendo deducciones sobre la cuota autonómica. En la actualidad las Comunidades Autónomas sólo pueden establecer Deducciones en la cuota íntegra autonómica por (artículo 46.1.c) de la Ley 22/2009):

“Circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales y por aplicación de renta, siempre que no supongan, directa o indirectamente, una minoración del gravamen efectivo de alguna o algunas categorías de renta.

Subvenciones y ayudas públicas no exentas que se perciban de la Comunidad Autónoma, con excepción de las que afecten al desarrollo de actividades económicas o a las rentas que se integren en la base del ahorro.”

Esto quiere decir que las Comunidades tan sólo podrían establecer deducciones por inversiones relacionadas con la protección del águila imperial. No obstante previamente debería determinarse las líneas generales que deben tener las inversiones que se desean fomentar por lo que sería recomendable en estos casos el organismo autonómico con competencia medioambiental certificara que las inversiones en su caso realizadas se ajustan a dichas líneas generales.

En cuanto a la configuración de la deducción estatal, teóricamente podrían establecerse sobre un porcentaje de los rendimientos procedentes de inmuebles rústicos. No obstante, consideramos que esta técnica no es adecuada, pues resultaría inoperante en el caso de que tales rendimientos sean inexistentes o tengan carácter negativo.

Por tanto, la técnica más adecuada radicaría en configurar el incentivo como una cantidad fija de dinero por cada ejemplar de águila imperial que tenga como hábitat los inmuebles propiedad del beneficiario.

Dado que el número de águilas imperiales es muy reducido, también lo será el “gasto fiscal” que tal medida implique para las arcas del estado, de modo que podría establecerse un incentivo relativamente generoso. No obstante, resulta imposible proponer una cifra concreta sin un estudio económico-ambiental que tenga en cuenta las circunstancias económicas de los propietarios y el coste que les supone la protección del águila imperial (vuelvo al trabajo de campo). Teóricamente resultaría más justo prorratear el importe de la deducción entre cada uno de los titulares atendiendo a la proporción de superficie “utilizada” por el águila, pero esto podría introducir una indeseable complejidad en la gestión del incentivo.

En cualquier caso, debería de ser el organismo autonómico con competencia medioambiental quien nuevamente certificara, con carácter previo a la aplicación del incentivo, que las fincas correspondientes constituyen el hábitat de un número determinado de águilas imperiales y que las actividades desarrolladas en la finca no son perjudiciales para dicha especie.

Además, resulta conveniente establecer una deducción por hectárea en el caso de que la Administración certifique que se han llevado a cabo las medidas necesarias para favorecer el establecimiento del águila imperial en el inmueble y que dicho establecimiento es factible, con independencia de que se haya producido o no. Para incrementar el incentivo y evitar distorsiones, dicha deducción debe ser compatible con la concedida por la presencia real de águilas imperiales.

En lo referente al beneficiario, pensamos que, por motivos de simplificación ha de ser el propietario del terreno (el usufructuario en el caso de que se haya constituido dicho derecho real sobre el bien). Es cierto que en determinados casos será el arrendatario la persona que haya de adaptar la conducta más favorable para las águilas imperiales, pero tal circunstancia se reflejará en el importe del alquiler que fije el propietario. La elección del propietario responde a criterios de simplificación administrativa, confiando la traslación del incentivo a los mecanismos del mercado.

En el caso de que la deducción en el IRPF por la protección del águila imperial fuera establecida por el Estado, debería establecerse la posible utilización en el IS (con todas las cautelas derivadas de la eliminación de las deducciones a la que ya se ha hecho referencia).

Podría pensarse que esta sistemática no responde a la habitual en las relaciones entre el IRPF y el IS; es decir, la habitual remisión del Impuesto sobre la Renta a la normativa del Impuesto sobre Sociedades. Ahora bien, dicha técnica se limita al régimen de los rendimientos por actividades económicas, mientras que la “deducción para la protección del águila imperial” no tendría que estar relacionada con una concreta modalidad de rendimientos.

## **8.5. Posibles incentivos fiscales para la protección del águila imperial en tributos autonómicos**

En cuanto a los impuestos propios de las Comunidades de Andalucía y Extremadura, debe distinguirse entre el impuesto sobre aprovechamientos cinegéticos de Extremadura y el impuesto sobre tierras infrutilizadas en Andalucía. En relación a este último podría parecer adecuado el establecimien-

to de una exención en los supuestos de que el inmueble constituya el hábitat de las águilas imperiales. No obstante, esto perjudicaría comparativamente a aquellos sujetos que conjuguen la productividad de la tierra y la protección de las águilas; por ello, y teniendo en cuenta el carácter progresivo del impuesto, parece también conveniente el establecimiento de deducciones en la cuota. Sin embargo, debe recordarse lo que se dijo anteriormente sobre la nula recaudación de este tributo, por lo que el establecimiento de incentivos fiscales sólo sería viable si se efectivamente se exigiese el impuesto.

Por lo que se refiere al impuesto sobre aprovechamientos cinegéticos, resulta arriesgado realizar una propuesta sin contar con un estudio que ponga de relieve el impacto de la actividad cinegética sobre el águila imperial. Dado que los tipos de gravamen varían en función de la clase de caza y el tipo de coto, parece razonable, como mera hipótesis, establecer una reducción porcentual de la cuota cuando la administración ambiental certifique que el coto reúne unas características que favorecen el hábitat de las águilas imperiales.

#### **8.6. Posibles incentivos fiscales para la protección del águila imperial en el Impuesto sobre el Patrimonio**

El Impuesto sobre Patrimonio tiene la pretensión de gravar el patrimonio de las personas físicas, lo que le confiere el carácter de candidato ideal para la adopción de incentivos fiscales para la protección del águila imperial.

No obstante, en la actualidad este impuesto carece de relevancia, dada la nula capacidad recaudatoria de este impuesto por la bonificación del 100 por 100 establecida en la Ley 4/2008<sup>241</sup>.

#### **8.7. Posibles incentivos fiscales para la protección del águila imperial en el Impuesto sobre Sucesiones**

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones grava la adquisición gratuita mortis causa o inter vivos de bienes y derechos.

El establecimiento de incentivos fiscales en este impuesto es problemática desde el punto de vista estructural, por cuanto que es parco en los mismos. No obstante, podría valorarse el establecimiento de alguna deducción en la cuota o incluso la exención en el caso de fincas limítrofes en las que quien adquiera ya esté realizando actividades protectoras y las fincas afectadas se encuentren en zonas críticas o de desarrollo o expansión del águila.

En el ámbito de las donaciones podría establecer la exención para aquellos casos en los que la misma se produce con una finalidad contrastada de favorecer la conservación de la especie, tales como los supuestos de agregación de fincas etc.

Es lógico suponer que en los casos señalados en los párrafos anteriores, debería contarse con la correspondiente certificación del organismo autonómico de que tal finalidad es, cuanto menos, posible.

Por último, podría interpretarse el concepto de carga, incluyéndose las limitaciones que sobre el derecho de propiedad se impone como consecuencia de las estrategias conservacionistas, con la consiguiente minoración del valor de los inmuebles.

#### **8.8. Posibles incentivos fiscales para la protección del águila imperial en el IVA**

El Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo indirecto que grava la entrega de bienes y la prestación de servicios.

El establecimiento de incentivos en el IVA presenta indudables problemas derivados del hecho de que se trata de un impuesto armonizado, por lo que cualquiera que se idee deberá contar con el visto bueno de la normativa y autoridades comunitarias.

<sup>241</sup> El mantenimiento del tributo, a pesar de la existencia de una bonificación de 100 por 100, ha sido interpretada por algún autor como un intento del Estado de impedir que las CCAA establezcan tributos propios que graven el patrimonio. Así, Carvajo Vasco, D.: ¿Un nuevo impuesto ambiental: el impuesto sobre el Daño Ambiental Causado por Determinados Usos y aprovechamientos del Agua Embalsada en la Comunidad Autónoma de Galicia?, pág. 10. Si en el futuro el Estado suprimiese tal Impuesto y las CCAA establecieran los suyos, el tributo recuperaría el carácter de ideal para establecer medidas incentivadoras en defensa del águila imperial.

No obstante, el impuesto contempla un amplio catálogo de exenciones, así como tipos impositivos reducidos y súper reducidos. Desde esta perspectiva, el establecimiento de incentivos en esta materia debe dirigirse por esta doble vía: por una parte, la posibilidad de exencionar determinadas actividades o entregas de bienes o prestación de servicios relacionados con la actividad protectora del águila imperial; por otra, el establecimiento de determinados tipos reducidos o súper reducidos para la adquisición de bienes que tengan una especial aplicación en la actividad protectora de la especie.

### **8.9. Posibles incentivos fiscales para la protección del águila imperial en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados**

El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados es un impuesto complejo que contiene tres modalidades de tributación:

- La modalidad de transmisiones patrimoniales que grava la entrega de bienes (esencialmente inmuebles) en las transmisiones no sujetas al IVA.
- La modalidad de actos jurídicos documentados que grava la extensión de determinados documentos (esencialmente notariales).
- Las operaciones societarias que grava la realización de operaciones de este tipo.

Los beneficios fiscales en la primera modalidad de este tributo podrían venir por una doble vía:

- Por una parte, y en la línea seguida al hablar del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por la correcta valoración e interpretación de las cargas que sobre la propiedad se impone como consecuencia de las limitaciones que sobre este derecho recae por las estrategias conservacionistas, con la consiguiente minoración del valor de los inmuebles.
- Por la exención total o parcial o el establecimiento de tipos reducidos en aquellos casos en los que los bienes inmuebles que se transmite (o cuya transmisión se documenta) se realicen con la finalidad contrastada de incrementar y mejorar el hábitat del águila imperial, con las obligaciones de certificación reiteradamente señaladas para otros impuestos.

Evidentemente, lo señalado anteriormente se aplicaría a las modalidades de transmisiones patrimoniales y a la de actos jurídicos documentados.

En cuanto a la modalidad de operaciones societarias, podría valorarse la oportunidad de establecer exenciones o tipos reducidos para la constitución de entidades cuyo objeto social y finalidad prevalente fuera la de la conservación de la especie.

### **8.10 Posibles incentivos fiscales para la protección del águila imperial en los Impuestos Especiales**

Los Impuestos Especiales son tributos que gravan la fabricación e importación de determinados productos que después son repercutidos a los consumidores de los mismos, así como la matriculación de determinados medios de transporte.

Los productos gravados son varios, pero a los efectos del establecimiento de incentivos fiscales para esta finalidad, los productos que entiendo que podrían verse afectados serían los hidrocarburos y la electricidad.

En el ámbito específico del Impuesto sobre Hidrocarburos podría establecerse, o bien la exención, o bien tipos reducidos para la adquisición del producto cuando el destino del mismo sea la utilización en vehículos u otras maquinarias utilizadas en la conservación del águila imperial. Al respecto se recuerda que entre las exenciones que recoge el tributo se encuentran algunas con una clara finalidad ecológica, tales como cuando el destino del producto es para la realización de proyectos piloto para el desarrollo tecnológico de productos menos contaminantes, por lo que podría estudiarse la viabilidad de la exención.

En cuanto al Impuesto sobre la Electricidad podría analizarse la exención en supuestos similares a los anteriores.

Por otra parte, el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte ya contempla la posibilidad de establecer exenciones en función del destino de medio de transporte, por lo



que desde el punto de vista estructural del impuesto, no sería excesivamente problemático la introducción de una exención para los vehículos utilizados en actuaciones relacionadas con la conservación del águila imperial.

#### **8.11. Posibles incentivos fiscales para la protección del águila imperial en el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos**

El objeto del impuesto recae sobre el consumo de hidrocarburos.

Por su indudable semejanza con el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, podrían establecerse incentivos fiscales similares a los contemplados en él.

#### **8.12. Posibles incentivos fiscales para la protección del águila imperial en la tributación local**

- En el ámbito del Impuesto sobre Bienes Inmuebles:

El impuesto grava tanto a los bienes inmuebles urbanos como a los rústicos.

En cuanto a los bienes urbanos, se podría analizar el establecimiento de bonificaciones en la cuota en los inmuebles de aquellos municipios que se encuentren dentro del área del hábitat o de expansión del águila imperial, lo que indudablemente conllevaría la predisposición favorable de los vecinos para su conservación. La adopción de medidas como la señalada no plantearía excesivos problemas desde el punto de vista estructural del impuesto por cuanto que ya contempla una bonificación del 90 por ciento para determinados municipios con características especiales.

En cuanto a los bienes rústicos pienso que las medidas deberían ser de dos tipos:

Establecimiento de bonificaciones en la cuota en los inmuebles de aquellos municipios que se encuentren en la zona de expansión y desarrollo de la especie.

Por otra parte, en relación con los bienes concretos, podría valorarse el establecimiento de una exención total sobre aquellas áreas críticas de nidificación del águila imperial. En relación con la exención cuyo estudio se propone, tampoco causaría excesivos problemas estructurales ya que la normativa contempla alguna con clara finalidad ecológica, como la exención de montes poblados con especies de crecimiento lento o los bienes comunales.

- En el ámbito del Impuesto sobre Actividades Económicas:

El Impuesto sobre Actividades Económicas grava el ejercicio de actividades empresariales, ganaderas, mineras industriales, comerciales y de servicios.

La exclusión de gravamen prevista en la normativa a favor de personas físicas y entidades con un volumen de negocio inferior a 1.000.000 de euros hace difícil establecer más incentivos fiscales. No obstante, para determinados supuestos podría contemplarse algún tipo de beneficio en aquellos casos que no puedan beneficiarse de la exclusión mencionada, cuando la conservación de la especie suponga una limitación en el ejercicio de su actividad económica.

- En el ámbito del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica:

El impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica grava la titularidad de vehículos aptos para circular por las vías públicas.

Al igual que el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, podría establecerse una exención para los vehículos utilizados en actividades relacionadas con la conservación del águila imperial. También en este caso, el gravamen contempla exenciones por razón del destino así como establece expresamente la exención de tractores, remolques, semirremolques y maquinaria provistos de Cartilla de Inspección Agrícola, por lo que desde el punto de vista estructural del impuesto, no presentaría problemas.

- En el ámbito del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras:

El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras grava la realización de construcciones, instalaciones y obras.

En este impuesto tienen especial incidencia las bonificaciones como técnica desgravatoria, estableciendo algunas por razones de interés público, el destino de uso o la finalidad de las Cons-

trucciones, Instalaciones y Obras. Desde esta perspectiva, se podría establecer una bonificación para aquellas destinadas a la conservación de la especie, con las exigencias de certificación a las que reiteradamente me he referido.

Indudablemente, la adopción de estas medidas en el ámbito de los tributos locales, debería llevar aparejadas las correspondientes compensaciones a los ayuntamientos afectados.

### 8.13. Conclusiones

En la actualidad no están regulados incentivos fiscales específicamente destinados a las especies protegidas.

Es imposible establecer incentivos específicos para cada especie protegida, dada su diversidad y cantidad, por lo que los incentivos deben centrarse alrededor de especies “umbrella”, cuya protección extienda sus efectos beneficiosos a un ecosistema determinado.

Los incentivos deberían durar lo estrictamente necesario para que la especie salga de su estado de necesidad, ya que de otra manera podrían pasar a ser contraproducentes.

Diversos gravámenes no ofrecen excesivas dificultades, desde un punto de vista estructural, para establecer incentivos específicos para la conservación del águila imperial, debiendo realizarse un trabajo de campo que confirme la idoneidad y oportunidad de establecerlos.

## 9. RESUMEN DE CONCLUSIONES. RESULTADOS

1.<sup>a</sup> El Derecho y el Medioambiente no son realidades paralelas, sino que la ecologización afecta a todas las ramas del Derecho incluyendo al Derecho Financiero y Tributario.

2.<sup>a</sup> La cuestión ambiental es algo que afecta a todas las Administraciones públicas, las cuales, en su normativa propia recogen, de una manera u otra, la protección del medio ambiente como uno de sus objetivos (y deberes).

3.<sup>a</sup> Se reconoce a los ciudadanos el deber y el derecho a un medio ambiente digno lo que viene a suponer una suerte de relación jurídica con las Administraciones públicas que les permite adoptar posiciones activas en el seno de dicha relación, pudiendo subjetivizar tal derecho al unirse calidad de vida y protección al medio ambiente, así como ejercitar, entre otros, el derecho de petición.

4.<sup>a</sup> El Derecho ambiental tiene carácter policéntrico por cuanto que todo precepto sectorial es simplemente un punto en una tela de araña policéntrica y, por consiguiente, sólo la plena inteligencia y comprensión del equilibrio global de la tela permite hacer presiones sobre un punto, mediante la exigencia de implementación de la ley, sin romper el equilibrio socioeconómico y ecológico global.

5.<sup>a</sup> La adopción de medidas fiscales medioambientales de todo tipo es posible y se encuentra dentro del ámbito competencial (o dicho de otro modo, se encuentra dentro de la responsabilidad) de todas las Administraciones públicas sin excepción.

6.<sup>a</sup> La política tributaria no debe ser la única que aporte los instrumentos en la lucha medioambiental, al igual que en el ámbito tributario no debe utilizarse exclusivamente a los gravámenes para fines medioambientales, puesto que también tienen cabida los incentivos.

7.<sup>a</sup> La denominada reforma fiscal verde puede suponer una alternativa interesante para la lucha contra la degradación medioambiental de una manera global, reorientando las actividades económicas. No obstante, determinados incentivos no deberían contemplarse exclusivamente desde la óptica de actividades empresariales.

8.<sup>a</sup> El establecimiento de una tributación medioambiental debe respetar el principio de capacidad económica que inspira nuestro sistema tributario.

9.<sup>a</sup> Parece que no existe una línea clara que permita deslindar cuándo han de establecerse incentivos fiscales y cuándo subvenciones.

10.<sup>a</sup> Los gravámenes ambientales deben tener como objetivo la protección medioambiental.

11.<sup>a</sup> El establecimiento de gravámenes ambientales que persigan finalidades recaudatorias, es contemplado con cautela por la doctrina y la jurisprudencia cuando son creados por las Comunidades Autónomas.

12.<sup>a</sup> Los gravámenes ambientales establecidos tienen una mediana o escasa potencialidad recaudatoria, lo que puede insinuar lo limitado de los daños medioambientales a gravar y su fracaso, para el caso de su pervivencia.

13.<sup>a</sup> La finalidad de los incentivos fiscales medioambientales es reducir la carga tributaria con la intención de beneficiar actividades favorables para el medioambiente.

14.<sup>a</sup> Los incentivos fiscales de carácter medioambiental que se establezcan deberán respetar la estructura interna del tributo al que afecte.

15.<sup>a</sup> El sistema tributario español no contempla de una manera generosa y homogénea a los incentivos fiscales por motivos medioambientales, estando frecuentemente insertos en otras finalidades.

16.<sup>a</sup> En la actualidad no están regulados incentivos fiscales específicamente destinados a las especies protegidas.

17.<sup>a</sup> Es imposible establecer incentivos específicos para cada especie protegida, dada su diversidad y cantidad, por lo que los incentivos deben centrarse alrededor de especies “umbrella”, cuya protección extienda sus efectos beneficiosos a un ecosistema determinado.

18.<sup>a</sup> Los incentivos deberían durar lo estrictamente necesario para que la especie salga de su estado de necesidad, ya que de otra manera podrían pasar a ser contraproducentes.

19.<sup>a</sup> Diversos gravámenes no ofrecen excesivas dificultades, desde un punto de vista estructural, para establecer incentivos específicos para la conservación del águila imperial, debiendo realizarse un trabajo de campo que confirme la idoneidad y oportunidad de establecerlos.

## **NORMATIVA ANALIZADA**

Tratados Constitutivos de la Unión Europea.

Constitución Española.

Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

Ley Orgánica 9/1982, de 10 de agosto, de Estatuto de Autonomía de Castilla-La Mancha.

Ley Orgánica 1/1983, de 25 de febrero, de Estatuto de Autonomía de Extremadura.

Ley 8/1984, de 3 de julio, de Reforma Agraria de Andalucía.

Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases de Régimen Local.

Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales vigentes en materia de Régimen Local.

Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

Directiva 92/43/CEE del Consejo, de 21 de mayo de 1992, relativa a la conservación de los hábitats naturales y de la fauna y flora silvestres

Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuestos sobre el Valor Añadido.

Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 e septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias.

Ley 12/1995, de 29 de diciembre, del impuesto sobre la contaminación atmosférica.

Ley 4/1997, de 20 de mayo, de Protección Civil de Cataluña.

Ley Orgánica 4/2001, de 12 de noviembre, reguladora del Derecho de Petición.

Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

Sexto Programa de Acción para el Medio Ambiente, aprobado por la Decisión 1600/2002/CE del Parlamento Europeo y del Consejo.

Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines de Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo.

Decreto 275/2003, de 9 de septiembre de 2003, por el que se aprueban los planes de recuperación del águila Imperial Ibérica (*Aquila adalberti*) [...], y se declaran zonas sensibles las áreas críticas para la supervivencia de estas especies en Castilla-La Mancha.

Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones.

Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Ley andaluza 18/2003, de 29 de diciembre, por la que se aprueban Medidas Fiscales y Administrativas.

Real Decreto Legislativos 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

Ley 1/2005, de 9 de marzo, por la que se regula el régimen del comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero.



Ley 16/2005, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre Determinadas Actividades que inciden en el Medio Ambiente.

Comunicación de la Comisión de las Comunidades Europeas, COM (2006) 216.

Decreto Legislativo 2/2006, de 12 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de Tributos Propios.

Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de Modificación Parcial del Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio.

Ley Orgánica 2/2007, de 19 de marzo, de reforma del Estatuto de Autonomía para Andalucía.

Ley 42/2007, de 13 de diciembre, del Patrimonio Natural y de la Biodiversidad.

Ley 15/2008, de 19 de diciembre, del Impuesto sobre el Daño Medioambiental Causado por determinados Usos y Aprovechamiento del Agua Embalsada

Directiva 2009/147/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de noviembre de 2009, relativa a la conservación de las aves silvestres.

Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

Ley 13/2009 de 23 de diciembre, de medidas en materia de tributos cedidos, tributos propios y medidas administrativas para el año 2010.

Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010.

Proyecto de Estatuto de Autonomía de Extremadura.

Proyecto de Estatuto de Autonomía de Castilla-La Mancha.

## SENTENCIAS ANALIZADAS

Tribunal Constitucional (Pleno) Sentencia núm. 64/1982, de 4 noviembre (RTC 1982\64), -Recurso de Inconstitucionalidad núm. 114/1982-.

Tribunal Constitucional (Pleno) Sentencia núm. 37/1987, de 26 marzo (RTC 1987\37) -Recurso de Inconstitucionalidad núm. 685/1984-.

Tribunal Constitucional (Pleno) Sentencia núm. 227/1988, de 29 noviembre (RTC 1988\227) -Recurso de Inconstitucionalidad-Conflicto Constitucionalidad \1.1 núms. 824/1985, 944/1985, 977/1985, 987/1985 y 988/1985 núms. 955/1986, 512/1987 y 1208/1987-.

Tribunal Constitucional (Pleno) Sentencia núm. 170/1989, de 19 octubre (RTC 1989\170) -Recurso de Inconstitucionalidad núm. 404/1985-.

Tribunal Constitucional (Pleno) Sentencia núm. 186/1993, de 7 junio (RTC 1993\186) -Recurso de Inconstitucionalidad núm. 887/1986-.

Tribunal Constitucional (Pleno) Sentencia núm. 329/1993, de 12 noviembre (RTC 1993\329), -Conflicto Constitucional \1.1 núm. 74/1986-.

Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 102/1995, de 26 de junio (RTC 1995\102) Recurso de Inconstitucionalidad-Conflicto de Inconstitucionalidad núms. 1220/1989, 1232/1989, 1238/1989, 1239/1989, 1260/1989 y 1268/1989; núms. 95/1990, 162/1990, 163/1990, 170/1990, 172/1990, 209/1990, 210/1990 y 1938/1990.

Tribunal Constitucional (Pleno) Sentencia núm. 289/2000, de 30 noviembre (RTC 2000\289) -Recurso de Inconstitucionalidad núm. 838/1992-.

Instituto de Estudios Fiscales

---

Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 5.ª) Sentencia de 29 diciembre 2003 (RJ 2003\9155) -Recurso de Casación núm. 2963/2000-.

Tribunal Constitucional (Pleno) Sentencia núm. 168/2004, de 6 octubre (RTC 2004\168) -Recurso de Inconstitucionalidad núm. 3726/1997-.

Tribunal Constitucional (Pleno) Sentencia núm. 194/2004, de 10 noviembre (RTC 2004\194) -Recurso de Inconstitucionalidad núms. 460/1998, 469/1998 y 483/1998-.

Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Sala Segunda) Sentencia de 16 de julio de 2009 (TJCE 2009\232) -Asunto C-254/08-.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Gran Sala) de 9 de marzo de 2010 - Asunto C-378/08-.



## BIBLIOGRAFÍA

- AIZEGA, J.M. (1998): “La imposición ecológica dentro de la tributación extrafiscal”, en Ana Yabar Sterling (editora), *Fiscalidad ambiental*, CEDECS, Madrid, 1998.
- ÁLVAREZ BAQUERIZO, C. (2003): “Estímulos a la propiedad privada para la conservación de la naturaleza y en particular del Águila Imperial Ibérica”, informe elaborado para *SEO/Birdlife Ipa* Madrid.
- ANGULO ARAMBURO, J.; CHICO DE LA CÁMARA, P. y HERRERA MOLINA P.M. (2002): “El tratamiento fiscal de las nuevas energías”, en *Energía, Fiscalidad y Medio Ambiente en España*, IEF, Madrid.
- ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J. (1999): *Técnicas Desgravatorias y deber de Contribuir*, McGraw-Hill, Madrid.
- AURA Y LARIOS DE MEDRANO, A.; BILBAO ESTRADA, I. y MARCO MARCO, J. (2009): *Problemática de la Incorporación al Ordenamiento Español de prestaciones patrimoniales públicas creadas por el Derecho Comunitarios: Especial referencia a la obligación de entrega de derechos de emisión de CO<sub>2</sub>*, en *La fiscalidad de los derechos de emisión: Estado de situación y perspectiva de futuro*, IEF, Madrid.
- BILBAO ESTRADA, I.; MARCOS MARCOS, J.J.; AURA Y LARIOS DE MEDRANO, A.M. y RIVAS NIETO, E. (2009): *El principio de reserva de ley y la problemática de la incorporación a los ordenamientos español, italiano, y francés de las obligación de entrega de derechos de emisión de CO<sub>2</sub>*, *La fiscalidad de los derechos de emisión: Estado de situación y perspectiva de futuro*, IEF, Madrid.
- BOKOBO MOICHE, S. (2000): *Gravámenes e Incentivos Fiscales Ambientales*, Civitas, Madrid.
- (2008): “La doctrina del Tribunal Constitucional sobre los tributos medioambientales y su proyección en el impuesto de Castilla-La Mancha.” *Noticias de la Unión Europea*, n.º 281, Wolters Kluwer.
- BUÑUEL GONZÁLEZ, M. (2002): “Marco General Económico de la Tributación Ambiental: Concepto, Justificación y Base Imponible”, en *Tributación Medioambiental: Teoría, Práctica y Propuestas*. Deloitte & Civitas ediciones, S.L., Madrid.
- (2002): “Tributos medioambientales frente a permisos de emisión negociables en la lucha de la Unión Europea contra el Cambio climático: la Directiva sobre comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero”, en *Tributación Medioambiental: Teoría, Práctica y Propuestas*. Deloitte & Civitas ediciones, S.L., Madrid.
- (2002): “Teoría de la Imposición Ambiental”, en *Energía, Fiscalidad y Medio Ambiente en España*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- (2009): “La tributación del transporte como instrumento del cambio climático”, IEF, *Papeles de Trabajo*, n.º 8/2009.
- BUÑUEL GONZÁLEZ, M. y HERRERA MOLINA, P.M. (2003): “Modelo de código tributario ambiental para América Latina”, IEF, *Documentos de Trabajo*, n.º 18/2003.
- CANOSA USERA, R. (1998): “Tutela constitucional del derecho a disfrutar del medioambiente”, en Ana Yabar Sterling (editora), *Fiscalidad ambiental*, CEDECS, Madrid.

- CARBAJO VASCO, D. (2010): “¿Un nuevo impuesto ambiental: el impuesto sobre el Daño Ambiental Causado por Determinados Usos y aprovechamientos del Agua Embalsada en la Comunidad Autónoma de Galicia?”, IEF, *Boletín de Actualidad de Crónica Tributaria*, n.º 2/2010.
- (2010): “Cambio climático y tributos: una reflexión general”, IEF, *Boletín de Actualidad de Crónica Tributaria*, n.º 3/2010.
- CARBAJO VASCO, D. y HERRERA MOLINA, P.M. (2002): “Marco Jurídico de la Tributación Medioambiental: Concepto, Marco Constitucional y Marco Comunitario”, en *Tributación Medioambiental: Teoría, Práctica y Propuestas*. Civitas ediciones, S.L., Madrid.
- CARBAJO VASCO, D. y PORPORATO, P. (2009): “Fiscalidad de los recursos naturales en América Latina”, IEF, *Documentos de Trabajo*, n.º 14/2009.
- CASADO AGUDO, D. (2008): “Aproximación a la Categoría Jurídico-Económica del Beneficio Tributario”, en *Estudios sobre los Beneficios Fiscales en el Sistema Tributario Español*, Marcial Pons, Madrid.
- CASADO OLLERO, G. (1991): “Los fines no fiscales de los tributos.” *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n.º 213.
- CHECA GONZÁLEZ, C. y MERINO JARA, I. (2003): *La Reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en Materia Tributaria*, Thonso-Aranzadi, Navarra.
- CHICO DE LA CÁMARA, P. (2004): “Límites a la fiscalidad ambiental a la luz de la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea”, *Noticias de la Unión Europea*, n.º 237, CISS, octubre.
- CHICO DE LA CÁMARA, P. y HERRERA MOLINA P.M. (2002): “La fiscalidad de las emisiones atmosféricas en España”, en *Tributación Medioambiental: Teoría, Práctica y Propuestas*, Deloitte & Civitas ediciones, S.L., Madrid.
- CORNEJO PÉREZ, A. (2002): “Fiscalidad medioambiental y competitividad internacional: los ajustes fiscales en frontera”, en *Tributación Medioambiental: Teoría, Práctica y Propuestas*. Deloitte & Civitas ediciones, S.L., Madrid.
- (2002): “Fiscalidad de derechos de emisión y fiscalidad verde: La reestructuración del Impuesto sobre Matriculación”, en *La Fiscalidad de los derechos de emisión: Estado de situación y perspectivas de futuro*, IEF, Madrid.
- CRUZ AMORÓS, M. (1995): “Alternativas en la evolución del sistema tributario. (Sistema de precio e impuesto medioambientales)”, IEF, *Cuadernos de Actualidad*, n.º 7/1995.
- DE PRADA GARCÍA, A. (1998): “Justicia y protección fiscal del medio ambiente”, en Ana Yabar Sterling (editora), *Fiscalidad ambiental*, CEDECS, Madrid.
- DE ROSELLÓ MORENO, C. (1998): “Hacia una reforma fiscal ecológica, la reforma del Impuesto de Tenencia de vehículo”, en Ana Yabar Sterling (editora), *Fiscalidad ambiental*, CEDECS, Madrid.
- DEL BLANCO GARCÍA, A. (2010): “Fiscalidad de la energía”, IEF, *Documentos de Trabajo*, n.º 4/2010.
- DELIBES-MATEOS, M.; FERRERAS, P. y VILLAFUERTE, R. (2007): “Rabbit (*Oryctolagus cuniculus*) abundance and protected areas in central-southern Spain: why they do not match?.” *Eur. J. Wild. Res.* n.º 55, pp. 65-69.
- (2001): “Estrategia para la conservación del águila imperial. Comisión Nacional de Protección de la Naturaleza, Ministerio de Medio Ambiente”. Accesible en: [http://www.mma.es/secciones/biodiversidad/especies\\_amenazadas/estrategias\\_planes/aguila\\_imp/pdf/aguila.pdf](http://www.mma.es/secciones/biodiversidad/especies_amenazadas/estrategias_planes/aguila_imp/pdf/aguila.pdf).
- (2007): *Libro Verde sobre la utilización de instrumentos de mercado en la política de medio ambiente y otras políticas relacionadas*. COM 140.
- DELIBES-MATEOS, M.; REDPATH, S.E.; ANGULO, E.; FERRERAS, P. y VILLAFUERTE, R. (2007): “Rabbits as a keystone species in southern Europe.” *Biological Conservation*, n.º 137, pp. 149-156.

- FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS, M.L. (2006): "Incentivos fiscales para la protección del medioambiente en los impuestos propios de las Haciendas Locales", *Tributos Locales*, n.º 61, abril.
- (2009): "Fiscalidad verde y derechos de emisión: experiencia de derecho comparado", en *La fiscalidad de los derechos de emisión: Estado de situación y perspectiva de futuro*, IEF, Madrid.
- FERNÁNDEZ FARRERES, G. (1983): *La subvención: concepto y régimen jurídico*, IEF, Madrid.
- FERNANDEZ ORTE, J. (2009): "La variable medioambiental en la imposición estatal", IEF, *Crónica Tributaria*, n.º 132/2009.
- FERRER, M. y MADERO, A. (2002): "Proyecto de reintroducción del Águila imperial en la provincia de Cádiz." Accesible en: [http://www.juntadeandalucia.es/medioambiente/web/Bloques\\_Tematicos/Publicaciones\\_Divulgacion\\_Y\\_Noticias/Documentos\\_Tecnicos/Aguila\\_Imperial/aguila2.pdf](http://www.juntadeandalucia.es/medioambiente/web/Bloques_Tematicos/Publicaciones_Divulgacion_Y_Noticias/Documentos_Tecnicos/Aguila_Imperial/aguila2.pdf).
- FUNDACIÓN FEDEA. (2010): *La Ley de Economía Sostenible y las reformas estructurales: 25 propuestas*, Madrid.
- GAGO RODRÍGUEZ, A.; LABANDERIDA VILLOT, X. y RODRÍGUEZ MÉNDEZ, M. (2002): "Evidencia empírica internacional sobre los dividendos de la imposición medioambiental", en *Tributación Medioambiental: Teoría, Práctica y Propuestas*. Deloitte & Civitas ediciones, S.L., Madrid.
- GARCÍA CARACUEL, M. (2008): "Los Beneficios Fiscales como Técnica de Estimulación a la Protección del Medio Ambiente", en *Estudios sobre los Beneficios Fiscales en el Sistema Tributario Español*, Marcial Pons, Madrid.
- GARCÍA PRATS, F.A. y CORNEJO PÉREZ, A. (2009): *La fiscalidad de los derechos de emisión: Estado de situación y perspectiva de futuro*, IEF, Madrid.
- HERRERA MOLINA, P. (1998): "Desgravaciones Tributarias y protección del medio ambiente (análisis a la luz de los preceptos constitucionales)", en Ana Yabar Sterling (editora), *Fiscalidad ambiental*, CEDECS, Madrid.
- (2000): *Derecho Tributario Ambiental (Environmental Tax Law). La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*, Marcial Pons, Madrid.
- LÓPEZ ORTEGA, J. (2010): "Las cuotas de emisiones de CO individuales y comercializables", IEF, *Documentos de Trabajo*, n.º 1/2010.
- LUCHENA MOZO, G.M. y PATÓN GARCÍA, G. (2005): "Líneas actuales de gravamen en la tributación medioambiental", *Quincena Fiscal*, n.º 18, octubre.
- MADROÑO, A.; GONZÁLEZ, C. y ATIENZA, J.C. (2004): *Libro Rojo de las Aves de España*. Dirección General para la Biodiversidad-SEO Birdlife, Madrid.
- MÁRQUEZ MOLERO, R. (2002): "La fiscalidad de los montes en España", en *Tributación Medioambiental: Teoría, Práctica y Propuestas*, Deloitte & Civitas ediciones, S.L., Madrid.
- MUÑOZ DEL CASTILLO, J.L.; VEGA HERRERO, M. y VAQUERA GARCÍA, A. (2004): *Beneficios Fiscales al Patrimonio Histórico Español*, Secretariado de Publicaciones y Medios Audiovisuales de la Universidad de León, León.
- ORTEGA ÁLVAREZ, L. (2008): "El medio ambiente y los nuevos Estatutos de autonomía." *Noticias de la Unión Europea*, n.º 281, Wolters Kluwer.
- ORTIZ CALLE, E. (2001): "Fiscalidad ambiental y límite al poder tributario autonómico (a propósito de la Sentencia 289/2000, de 30 de noviembre, del Impuesto baleas sobre Instalaciones que incidan en el Medio Ambiente)", *Revista Interdisciplinar del Gestión Ambiental*, marzo.
- PATÓN GARCÍA, G. (2006): "Hacia un Modelo de Impuesto Ambiental: Las Reformas Pactadas y la Creación de Nuevos Tributos", *Nueva Fiscalidad Nueva*, n.º 7, julio-agosto.
- (2008): "Tendencias y perspectivas de la fiscalidad medioambiental en la Unión Europea." *Noticias de la Unión Europea*, n.º 281, Wolters Kluwer.

- PIÑA GARRIDO, M.D. (2010): “El gravamen de protección civil de Cataluña y las compañías aéreas: comentarios sobre una reciente polémica”, IEF, *Boletín de Actualidad de Crónica Tributaria*, n.º 3/2010.
- PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M. (1998): “La Doble Imposición en los Impuestos Ambientales”, en Ana Yabar Sterling (editora), *Fiscalidad ambiental*, CEDECS, Madrid.
- RODRÍGUEZ MÉNDEZ, M.E. (2002): “Reforma Fiscal Verde y Doble Dividendo. Una Revisión de la Evidencia Empírica”, IEF, *Papeles de Trabajo*, n.º 27/2002.
- ROSEMBUJ, T. (1998): “Tributos ambientales”, en Ana Yabar Sterling (editora), *Fiscalidad ambiental*, CEDECS, Madrid.
- RUIZ ALMENDRAL, V. y ZORZONA PÉREZ, J. (2004): “El Impuesto sobre Grandes Superficies. Comerciales. Análisis Constitucional.” *Nueva Fiscalidad*, n.º 10, noviembre.
- RUIZ-RICO RUIZ, G. (2000): *El Derecho Constitucional al Medio ambiente*. Tirant lo Blanc, Valencia.
- SERRANO ANTÓN, F. (1998): “Justificación técnico-jurídica de los impuestos medio-ambientales”, en Ana Yabar Sterling (editora), *Fiscalidad ambiental*, CEDECS, Madrid.
- VAQUERA GARCÍA, A. (1999): *Fiscalidad y Medio Ambiente*, Lex Nova, Valladolid.
- YABAR STERLING, A. (1998): 1998. “La necesidad de una reforma fiscal orientada al fomento del crecimiento sostenido”, en Ana Yabar Sterling (editora), *Fiscalidad ambiental*, CEDECS, Madrid.
- ZOFÍO, J.B. y VEGA, I. (2000): *El Águila Imperial*, Editorial Debate, S.A., Madrid.

**DOCUMENTOS DE TRABAJO EDITADOS POR EL  
INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES**

**2000**

- 1/00 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 1999.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria.
- 2/00 Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998.  
*Autores:* M.<sup>a</sup> Luisa Delgado, Consuelo Díaz y Fernando Prats.
- 3/00 La imposición sobre hidrocarburos en España y en la Unión Europea.  
*Autores:* Valentín Edo Hernández y Javier Rodríguez Luengo.

**2001**

- 1/01 Régimen fiscal de los seguros de vida individuales.  
*Autor:* Ángel Esteban Paúl.
- 2/01 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2000.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria.
- 3/01 Inversiones españolas en el exterior. Medidas para evitar la doble imposición internacional en el Impuesto sobre Sociedades.  
*Autora:* Amelia Maroto Sáez.
- 4/01 Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: Semejanzas y diferencias.  
*Autora:* Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 5/01 Procesos de coordinación e integración de las Administraciones Tributarias y Aduaneras. Situación en los países iberoamericanos y propuestas de futuro.  
*Autores:* Fernando Díaz Yubero y Raúl Junquera Valera.
- 6/01 La fiscalidad del comercio electrónico. Imposición directa.  
*Autor:* José Antonio Rodríguez Ondarza.
- 7/01 Breve curso de introducción a la programación en Stata (6.0).  
*Autor:* Sergi Jiménez-Martín.
- 8/01 Jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo e Impuesto sobre Sociedades.  
*Autor:* Juan López Rodríguez.
- 9/01 Los convenios y tratados internacionales en materia de doble imposición.  
*Autor:* José Antonio Bustos Buiza.
- 10/01 El consumo familiar de bienes y servicios públicos en España.  
*Autor:* Subdirección General de Estudios Presupuestarios y del Gasto Público.
- 11/01 Fiscalidad de las transferencias de tecnología y jurisprudencia.  
*Autor:* Néstor Carmona Fernández.
- 12/01 Tributación de la entidad de tenencia de valores extranjeros española y de sus socios.  
*Autora:* Silvia López Ribas.
- 13/01 El profesor Flores de Lemus y los estudios de Hacienda Pública en España.  
*Autora:* María José Aracil Fernández.
- 14/01 La nueva Ley General Tributaria: marco de aplicación de los tributos.  
*Autor:* Javier Martín Fernández.
- 15/01 Principios jurídico-fiscales de la reforma del impuesto sobre la renta.  
*Autor:* José Manuel Tejerizo López.
- 16/01 Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones Tributarias.  
*Autor:* José Manuel Calderón Carrero.
- 17/01 El papel del profesor Fuentes Quintana en el avance de los estudios de Hacienda Pública en España.  
*Autora:* María José Aracil Fernández.
- 18/01 Regímenes especiales de tributación para las pequeñas y medianas empresas en América Latina.  
*Autores:* Raúl Félix Junquera Varela y Joaquín Pérez Huete.
- 19/01 Principios, derechos y garantías constitucionales del régimen sancionador tributario.  
*Autores:* Varios autores.
- 20/01 Directiva sobre fiscalidad del ahorro. Estado del debate.  
*Autor:* Francisco José Delmas González.
- 21/01 Régimen Jurídico de las consultas tributarias en derecho español y comparado.  
*Autor:* Francisco D. Adame Martínez.
- 22/01 Medidas antielusión fiscal.  
*Autor:* Eduardo Sanz Gadea.

- 23/01 La incidencia de la reforma del Impuesto sobre Sociedades según el tamaño de la empresa.  
*Autores:* Antonio Martínez Arias, Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 24/01 La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria.  
*Autor:* Francisco Alfredo García Prats.
- 25/01 El impacto de la reforma del IRPF en la presión fiscal indirecta. (Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998 y 1999).  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria.

## 2002

- 1/02 Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales.  
*Autora:* Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 2/02 La tributación de las ganancias de capital en el IRPF: de dónde venimos y hacia dónde vamos.  
*Autor:* Fernando Rodrigo Sauco.
- 3/02 A tax administration for a considered action at the crossroads of time.  
*Autora:* M.<sup>a</sup> Amparo Grau Ruiz.
- 4/02 Algunas consideraciones en torno a la interrelación entre los convenios de doble imposición y el derecho comunitario Europeo: ¿Hacia la “comunitarización” de los CDIs?  
*Autor:* José Manuel Calderón Carrero.
- 5/02 La modificación del modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal. Interpretación y novedades de la versión del año 2000: la eliminación del artículo 14 sobre la tributación de los Servicios profesionales independientes y el remozado trato fiscal a las *partnerships*.  
*Autor:* Fernando Serrano Antón.
- 6/02 Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes.  
*Autores:* José María Vallejo Chamorro y Manuel Gutiérrez Lousa.
- 7/02 La Ley General de Estabilidad Presupuestaria y el procedimiento de aprobación de los presupuestos.  
*Autor:* Andrés Jiménez Díaz.
- 8/02 IRPF y familia en España: Reflexiones ante la reforma.  
*Autor:* Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 9/02 Novedades en el Impuesto sobre Sociedades en el año 2002.  
*Autor:* Manuel Santolaya Blay.
- 10/02 Un apunte sobre la fiscalidad en el comercio electrónico.  
*Autora:* Amparo de Lara Pérez.
- 11/02 I Jornada metodológica “Jaime García Añoveros” sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho financiero y tributario.  
*Autores:* Pedro Herrera Molina y Pablo Chico de la Cámara (coord.).
- 12/02 Estimación del capital público, capital privado y capital humano para la UE-15.  
*Autores:* M.<sup>a</sup> Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 13/02 Líneas de Reforma del Impuesto de Sociedades en el contexto de la Unión Europea.  
*Autores:* Santiago Álvarez García y Desiderio Romero Jordán.
- 14/02 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2001.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria. Instituto de Estudios Fiscales.
- 15/02 Las medidas antielusión en los convenios de doble imposición y en la Fiscalidad internacional.  
*Autor:* Abelardo Delgado Pacheco.
- 16/02 Brief report on direct an tax incentives for R&D investment in Spain.  
*Autores:* Antonio Fonfría Mesa, Desiderio Romero Jordán y José Félix Sanz Sanz.
- 17/02 Evolución de la armonización comunitaria del Impuesto sobre Sociedades en materia contable y fiscal.  
*Autores:* Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 18/02 Transparencia Fiscal Internacional.  
*Autor:* Eduardo Sanz Gadea.
- 19/02 La Directiva sobre fiscalidad del ahorro.  
*Autor:* Francisco José Delmas González.
- 20A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 1.  
*Autor:* Instituto de Estudios Fiscales.
- 20B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 2.  
*Autor:* Instituto de Estudios Fiscales.
- 21A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 1.  
*Autor:* Instituto de Estudios Fiscales.
- 21B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 2.  
*Autor:* Instituto de Estudios Fiscales.
- 22/02 Medidas unilaterales para evitar la doble imposición internacional.  
*Autor:* Rafael Cosín Ochaita.
- 23/02 Instrumentos de asistencia mutua en materia de intercambios de información (Impuestos Directos e IVA).  
*Autora:* M.<sup>a</sup> Dolores Bustamante Esquivias.
- 24/02 Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes.  
*Autores:* Néstor Carmona Fernández, Fernando Serrano Antón y José Antonio Bustos Buiza.

- 25/02 Derechos y garantías de los contribuyentes en Francia.  
*Autor:* José María Tovillas Morán.
- 26/02 El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea: Situación actual y rasgos básicos de su evolución en la última década.  
*Autora:* Raquel Paredes Gómez.
- 27/02 Un paso más en la colaboración tributaria a través de la formación: el programa Fiscalis de la Unión Europea.  
*Autores:* Javier Martín Fernández y M.<sup>a</sup> Amparo Grau Ruiz.
- 28/02 El comercio electrónico internacional y la tributación directa: reparto de las potestades tributarias.  
*Autor:* Javier González Carcedo.
- 29/02 La discrecionalidad en el derecho tributario: hacia la elaboración de una teoría del interés general.  
*Autora:* Carmen Uriol Egido.
- 30/02 Reforma del Impuesto sobre Sociedades y de la tributación empresarial.  
*Autor:* Emilio Albi Ibáñez.

## 2003

- 1/03 Incentivos fiscales y sociales a la incorporación de la mujer al mercado de trabajo.  
*Autora:* Anabel Zárate Marco.
- 2/03 Contabilidad versus fiscalidad: situación actual y perspectivas de futuro en el marco del Libro Blanco de la contabilidad.  
*Autores:* Elena Fernández Rodríguez, Antonio Martínez Arias y Santiago Álvarez García.
- 3/03 Aspectos metodológicos de la Economía y de la Hacienda Pública.  
*Autor:* Desiderio Romero Jordán.
- 4/03 La enseñanza de la Economía: algunas reflexiones sobre la metodología y el control de la actividad docente.  
*Autor:* Desiderio Romero Jordán.
- 5/03 Errores más frecuentes en la evaluación de políticas y proyectos.  
*Autores:* Joan Pasqual Rocabert y Guadalupe Souto Nieves.
- 6/03 Traducciones al español de libros de Hacienda Pública (1767-1970).  
*Autoras:* Rocío Sánchez Lissén y M.<sup>a</sup> José Aracil Fernández.
- 7/03 Tributación de los productos financieros derivados.  
*Autor:* Ángel Esteban Paúl.
- 8/03 Tarifas no uniformes: servicio de suministro doméstico de agua.  
*Autores:* Santiago Álvarez García, Marián García Valiñas y Javier Suárez Pandiello.
- 9/03 ¿Mercado, reglas fiscales o coordinación? Una revisión de los mecanismos para contener el endeudamiento de los niveles inferiores de gobierno.  
*Autor:* Roberto Fernández Llera.
- 10/03 Propuestas de introducción de técnicas de simplificación en el procedimiento sancionador tributario.  
*Autora:* Ana María Juan Lozano.
- 11/03 La imposición propia como ingreso de la Hacienda autonómica en España.  
*Autores:* Diego Gómez Díaz y Alfredo Iglesias Suárez.
- 12/03 Quince años de modelo dual de IRPF: Experiencias y efectos.  
*Autor:* Fidel Picos Sánchez.
- 13/03 La medición del grado de discrecionalidad de las decisiones presupuestarias de las Comunidades Autónomas.  
*Autor:* Ramón Barberán Ortí.
- 14/03 Aspectos más destacados de las Administraciones Tributarias avanzadas.  
*Autor:* Fernando Díaz Yubero.
- 15/03 La fiscalidad del ahorro en la Unión Europea: entre la armonización fiscal y la competencia de los sistemas tributarios nacionales.  
*Autores:* Santiago Álvarez García, María Luisa Fernández de Soto Blass y Ana Isabel González González.
- 16/03 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales de Justicia. Jurisdicción contencioso-administrativa (período 1990/2000).  
*Autores:* Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 17/03 Incentivos fiscales a la investigación, desarrollo e innovación.  
*Autora:* Paloma Tobes Portillo.
- 18/03 Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina.  
*Directores:* Miguel Buñuel González y Pedro M. Herrera Molina.
- 19/03 Régimen fiscal de la sociedad europea.  
*Autores:* Juan López Rodríguez y Pedro M. Herrera Molina.
- 20/03 Reflexiones en torno al debate del impacto económico de la regulación y los procesos institucionales para su reforma.  
*Autores:* Anabel Zárate Marco y Jaime Vallés Giménez.
- 21/03 La medición de la equidad en la implementación de los sistemas impositivos.  
*Autores:* Marta Pascual y José María Sarabia.
- 22/03 Análisis estadístico de la litigiosidad experimentada en el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (1990-2000).  
*Autores:* Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.

- 23/03 Incidencias de las NIIF en el ámbito de la contabilidad pública.  
*Autor:* José Antonio Monzó Torrecillas.
- 24/03 El régimen de atribución de rentas tras la última reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.  
*Autor:* Domingo Carbajo Vasco.
- 25/03 Los grupos de empresas en España. Aspectos fiscales y estadísticos.  
*Autores:* María Antonia Truyols Martí y Luis Esteban Barbado Miguel.
- 26/03 Metodología del Derecho Tributario.  
*Autor:* Pedro Manuel Herrera Molina.
- 27/03 Estado actual y perspectivas de la tributación de los beneficios de las empresas en el marco de las iniciativas de la Comisión de la Unión Europea.  
*Autor:* Eduardo Sanz Gadea.
- 28/03 Créditos iniciales y gastos de la Administración General del Estado. Indicadores de credibilidad y eficacia (1988-2001).  
*Autores:* Ana Fuentes y Carmen Marcos.
- 29/03 La Base Imponible. Concepto y determinación de la Base Imponible. Bienes y derechos no contabilizados o no declarados: presunción de obtención de rentas. Revalorizaciones contables voluntarias. (Arts. 10, 140, 141 y 148 de la LIS.)  
*Autor:* Alfonso Gota Losada.
- 30/03 La productividad en la Unión Europea, 1977-2002.  
*Autores:* José Villaverde Castro y Blanca Sánchez-Robles.

## 2004

- 1/04 Estudio comparativo de los convenios suscritos por España respecto al Convenio Modelo de la OCDE.  
*Autor:* Tomás Sánchez Fernández.
- 2/04 Hacienda Pública: enfoques y contenidos.  
*Autor:* Santiago Álvarez García.
- 3/04 Los instrumentos de solidaridad interterritorial en el marco de la revisión de la política regional europea. Análisis de su actuación y propuestas de reforma.  
*Autor:* Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 4/04 Política fiscal en la Unión Europea: antecedentes, situación actual y planteamientos de futuro.  
*Autores:* M.<sup>a</sup> del Pilar Blanco Corral y Alfredo Iglesias Suárez.
- 5/04 El defensor del contribuyente, un estudio de derecho comparado: Italia y EEUU.  
*Autores:* Eva Andrés Aucejo y José Andrés Rozas Valdés.
- 6/04 El Impuesto Especial sobre los Hidrocarburos y el Medio Ambiente.  
*Autor:* Javier Rodríguez Luengo.
- 7/04 Gestión pública: organización de los tribunales y del despacho judicial.  
*Autor:* Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 8/04 Una aproximación al contenido de los conceptos de discriminación y restricción en el Derecho Comunitario.  
*Autora:* Gabriela González García.
- 9/04 Los determinantes de la inmigración internacional en España: evidencia empírica 1991-1999.  
*Autor:* Iván Moreno Torres.
- 10/04 Ética fiscal.  
*Coord.:* Santiago Álvarez García y Pedro M. Herrera Molina.
- 11/04 Las normas antiparaiso fiscal españolas y su compatibilidad con el Derecho Comunitario: el caso específico de Malta y Chipre tras la adhesión a la Unión Europea.  
*Autores:* José Manuel Calderón Carrero y Adolfo Martín Jiménez.
- 12/04 La articulación de la participación española en los organismos multilaterales de desarrollo con las políticas de comercio exterior.  
*Autor:* Ángel Esteban Paul.
- 13/04 Tributación internacional de profesores y estudiantes.  
*Autor:* Emilio Aguas Alcalde.
- 14/04 La convergencia entre contabilidad financiera pública y contabilidad nacional: una aproximación teórica con especial referencia a los criterios de valoración.  
*Autor:* Manuel Pedro Rodríguez Bolívar.
- 15/04 Situación actual y perspectivas de futuro de los impuestos directos de la Unión Europea.  
*Autores:* Juan José Rubio Guerrero y Begoña Barroso Castillo.
- 16/04 La ética en el diseño y aplicación de los sistemas tributarios.  
*Coord.:* Santiago Álvarez García y Pedro M. Herrera Molina.
- 17/04 El sector público y la inversión en vivienda: la deducción por inversión en vivienda habitual en España.  
*Autores:* Francisco Adame Martínez, José Ignacio Castillo Manzano y Lourdes López Valpuesta.
- 18/04 Discriminación fiscal de la familia a través del IRPF. Incidencia de la diversidad territorial en la desigualdad de tratamiento.  
*Autora:* M. Carmen Moreno Moreno
- 19/04 Las aglomeraciones urbanas desde la perspectiva de la Hacienda Pública.  
*Autora:* María Cadaval Sampedro.
- 20/04 La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común.  
*Autores:* Santiago Álvarez García, Antonio Aparicio Pérez y Ana Isabel González González.

- 21/04 Neutralidad del Impuesto sobre Sociedades español en el contexto europeo. Análisis del Informe "Fiscalidad de las empresas en el Mercado Interior (2001)".  
*Autora:* Raquel Paredes Gómez.
- 22/04 El impuesto de Sociedades en la Europa de los veinticinco: un análisis comparado de las principales partidas.  
*Autores:* José Félix Sanz, Desiderio Romero, Santiago Álvarez, Germán Chocarro y Yolanda Ubago.
- 23/04 La cooperación administrativa en la Unión Europea: el programa FISCALIS 2007.  
*Autor:* Ernesto García Sobrino.
- 24/04 La financiación de las elecciones generales en España, 1977-2000.  
*Autores:* Enrique García Viñuela y Joaquín Artés Caselles.
- 25/04 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Central.  
*Autores:* Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 26/04 La cláusula de procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el Derecho comparado.  
*Autor:* Fernando Serrano Antón.
- 27/04 Distribución de la renta y crecimiento.  
*Autor:* Miguel Ángel Galindo Martín.
- 28/04 Evaluación de la efectividad de la política de cooperación en la innovación: revisión de la literatura.  
*Autores:* Joost Heijs, Mikel Buesa, Liliana Herrera, Javier Sáiz Briones y Patricia Valadez.
- 29/04 Régimen fiscal del patrimonio protegido de los discapacitados.  
*Autor:* Joaquín Pérez Huete.
- 30/04 La fiscalidad del seguro individual.  
*Autora:* Roberta Poza Cid.

## 2005

- 1/05 La circulación de valores en Contabilidad Nacional: análisis de los elementos de los estados financieros desde un punto de vista conceptual.  
*Autor:* Manuel Pedro Rodríguez Bolívar.
- 2/05 Comentarios al Reglamento de obligaciones de información respecto de participaciones preferentes y otros instrumentos de deuda y de determinadas rentas obtenidas por personas físicas residentes en la Unión Europea.  
*Autor:* Francisco José Delmas González.
- 3/05 Presupuesto de la Unión Europea, impacto presupuestario de las ampliaciones y perspectivas financieras.  
*Autor:* Juan Carlos Graciano Regalado.
- 4/05 La imposición sobre las actividades económicas en la Hacienda local a los 25 años de la Constitución.  
*Autor:* Francisco Poveda Blanco.
- 5/05 Objetivos tecnológicos y de internacionalización de las políticas de apoyo a las PYME en Europa.  
*Autor:* Antonio Fonfría Mesa.
- 6/05 Sector público y convergencia económica en la UE.  
*Autoras:* María Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 7/05 La tributación de las plusvalías en el ámbito europeo: una visión de síntesis.  
*Autor:* Fernando Rodrigo Sauco.
- 8/05 El concepto de beneficiario efectivo en los convenios para evitar la doble imposición.  
*Autor:* Félix Alberto Vega Borrego.
- 9/05 Los precios de transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva europea.  
*Autor:* Francisco Alfredo García Prats.
- 10/05 Comentarios a la Directiva del régimen fiscal de reorganizaciones empresariales.  
*Autor:* Juan López Rodríguez.
- 11/05 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2004.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 12/05 El debate de la financiación autonómica con los resultados del nuevo sistema en 2002.  
*Autor:* Miguel Ángel García Díaz.
- 13/05 Medidas antielusión fiscal.  
*Autor:* Eduardo Sanz Gadea.
- 14/05 Income taxation: a structure built on sand.  
*Autor:* John Prebble.
- 15/05 La muestra de declarantes de IRPF de 2002: descripción general y principales magnitudes.  
*Autores:* Fidel Picos Sánchez, María Antiquera Pérez, César Pérez López, Alfredo Moreno Sáez, Carmen Marcos García y Santiago Díaz de Sarralde Míguez.
- 16/05 La política presupuestaria de las Comunidades Autónomas.  
*Autores:* Miguel Ángel García Díaz, Ana Herrero Alcalde y Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 17/05 La deducción por reinversión de beneficios extraordinarios en inmovilizado financiero.  
*Autora:* Nuria Puebla Agramunt.
- 18/05 Los Entes locales como sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido: una visión general.  
*Autor:* Javier Martín Fernández.
- 19/05 El gravamen en el IRPF de las ganancias de patrimonio en España.  
*Autora:* Cristina de León Cabeta.

- 20/05 La liquidación del sistema de financiación autonómico en 2003 y el sistema de entregas a cuenta.  
*Autor:* Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 21/05 Energy taxation in the European Union. Past negotiations and future perspectives.  
*Autor:* Jacob Klok.
- 22/05 Medidas antiabuso en los convenios sobre doble imposición.  
*Autora:* Amelia Maroto Sáez.
- 23/05 La fiscalidad internacional del comercio electrónico.  
*Autor:* Francisco José Nocete Correa.
- 24/05 La tributación de los sistemas de previsión social en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.  
*Autora:* Susana Bokobo Moiche.
- 25/05 Unidad o pluralidad de actos en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados: un análisis jurídico privado.  
*Autores:* Iñaki Bilbao Estrada y Juan Carlos Santana Molina.
- 26/05 La relación entre el *cash flow* y la oferta monetaria: el caso de algunos países de la Unión Europea.  
*Autores:* Miguel Ángel Galindo Martín, Agustín Álvarez Herranz y María Teresa Méndez Picazo.
- 27/05 Una aproximación al sistema fiscal del antiguo régimen. La recaudación de tributos en ferias y mercados en Castilla en el siglo XVIII.  
*Autora:* María del Mar López Pérez.
- 28/05 Naturaleza jurídica y efectos de las contestaciones a consultas tributarias.  
*Autor:* Francisco D. Adame Martínez.
- 29/05 La educación fiscal en España.  
*Autoras:* M.<sup>a</sup> Luisa Delgado, Marta Fernández, Ascensión Maldonado, Concha Roldán y M.<sup>a</sup> Luisa Valdenebro.
- 30/05 La tributación de las rentas del capital en el IRPF: gravamen dual o único.  
*Autor:* Teodoro Cordón Ezquerro.

## 2006

- 1/06 El Impuesto sobre el Valor Añadido en el proceso urbanístico: un análisis a la luz de la jurisprudencia y la doctrina administrativa.  
*Autor:* Jesús Rodríguez Márquez.
- 2/06 Principales características del gravamen del beneficio de la PYME en otros países de la Unión Europea.  
*Autora:* Raquel Paredes Gómez.
- 3/06 Política fiscal y capital social.  
*Autora:* María Soledad Castaño Martínez.
- 4/06 Panorámica de la Formación Continua en España.  
*Autora:* María José Martín Rodrigo.
- 5/06 Alta dirección en la Administración Pública. ¿Política de género? Buscando caminos  
*Autoras:* M.<sup>a</sup> José Llombart Bosch, Milagro Montalvo Santamaría, Victoria Galera Vega y Ana Aguado Higón.
- 6/06 La influencia de la fiscalidad en las distintas formas de inversión bursátil. Informe.  
*Autor:* César García Novoa.
- 7/06 Códigos de conducta en el orden tributario.  
*Autores:* José A. Rozas Valdés, Montserrat Casanella Chuecos y Pablo García Mexía.
- 8/06 Previsiones financieras de las Comunidades Autónomas para 2006.  
*Autor:* Instituto de Estudios Fiscales.
- 9/06 El empresario en el futuro económico onubense.  
*Autores:* Emilio Fontela, Joaquín Guzmán, Manuela S. de Paz y María de la O Barroso.
- 10/06 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2005.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 11/06 Los presupuestos de las Comunidades Autónomas en 2006.  
*Autor:* Miguel Ángel García Díaz.
- 12/06 Delitos contra el patrimonio cultural, especial estudio de contrabando de patrimonio histórico artístico.  
*Autor:* Gonzalo Gómez de Liaño Polo.
- 13/06 Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.  
*Autores:* J. Antonio Rodríguez Ondarza y Javier Galán Ruiz.
- 14/06 Un análisis de la política tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común.  
*Autores:* Marta Jorge García-Inés y Santiago Álvarez García.
- 15/06 La necesaria reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas: su articulación como recurso de las Haciendas Locales y su coordinación dentro del sistema tributario español.  
*Autor:* Carlos María López Espadafor.
- 16/06 El régimen tributario de la sociedad europea.  
*Autora:* María Teresa Soler Roch.
- 17/06 Las subvenciones en el IVA, consecuencias de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de octubre de 2005.  
*Autor:* Carlos Suárez Mosquera.
- 18/06 Hacia una reformulación de los principios de sujeción fiscal.  
*Autor:* Fernando Serrano Antón.

- 19/06 La expansión y control del fenómeno de los *tax shelters* en Estados Unidos.  
*Autor:* Ubaldo González de Frutos.
- 20/06 La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI.  
*Autor:* José Manuel Calderón Carrero.
- 21/06 Fiscalidad y desarrollo.  
*Autores:* Carlos Garcimartín, José Antonio Alonso y Daniel Gayo.
- 22/06 El régimen fiscal de las “economías de opción” en un contexto globalizado.  
*Autor:* José Luis Pérez de Ayala.
- 23/06 La opinión pública hacia la Hacienda Pública: una revisión de la moderna teoría positiva.  
*Autor:* José Luis Sáez Lozano.
- 24/06 Planificación fiscal internacional a través de sociedades *holding*.  
*Autor:* José Manuel Almudí Cid.
- 25/06 El gasto público en educación 2000-2004: un análisis por Comunidades Autónomas.  
*Autores:* Alfonso Utrilla de la Hoz y Carmen Mitxelena Camiruaga.
- 26/06 Liquidación del sistema de financiación autonómico en 2004 y el sistema de entregas a cuenta.  
*Autores:* Alfonso Utrilla de la Hoz, Miguel Ángel García Díaz y Ana Herrero Alcalde.
- 27/06 Sector público y convergencia económica en la UE.  
*Autores:* María Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 28/06 *Trust* e instituciones fiduciarias. Problemática civil y tratamiento fiscal.  
*Autores:* Sergio Nasarre Aznar y Estela Rivas Nieto.
- 29/06 La muestra de declarantes de IRPF de 2003: descripción general y principales magnitudes.  
*Autores:* Fidel Picos Sánchez, César Pérez López, Santiago Díaz de Sarralde Miguez, Alfredo Moreno Pérez y María Antiquiera Pérez.
- 30/06 Cohesin policy reform: the implications for Spain.  
*Autores:* Douglas Yuill, Carlos Méndez, Fiona Wishlade, Encarnación Murillo y María Jesús Delgado.

## 2007

- 1/07 El gravamen múltiple de los beneficios societarios. Tributación de accionistas.  
*Autor:* Emilio Albi.
- 2/07 Fiscalidad de instrumentos financieros derivados. Una revisión comparada.  
*Autor:* Pablo A. Porporatto.
- 3/07 Cooperación administrativa internacional en materia tributaria. Derecho Tributario Global.  
*Autor:* Francisco Alfredo García Prats.
- 4/07 ¿Es válido el modelo de armonización fiscal de la Unión Europea para la integración en América Latina?  
*Autores:* Domingo Carbajo Vasco, Darío González y Pablo Porporatto.
- 5/07 El Reino Unido y Francia: dos modelos recientes de reforma presupuestaria.  
*Autor:* José Caamaño Alegre.
- 6/07 La suspensión de las liquidaciones y sanciones tributarias como consecuencia de un recurso o reclamación: algunas cuestiones polémicas.  
*Autor:* Abelardo Delgado Pacheco.
- 7/07 Globalización y Derecho Tributario: el impacto del Derecho Comunitario sobre las cláusulas antielusión/abuso del Derecho Interno.  
*Autor:* Adolfo J. Martín Jiménez.
- 8/07 Las consecuencias fiscales de la globalización.  
*Autores:* Manuel Gutiérrez Lousa y José Antonio Rodríguez Ondarza.
- 9/07 Alternativas de integración IRPF-IS para evitar la doble imposición de dividendos en el contexto actual.  
*Autor:* Lorenzo Gil Maciá.
- 10/07 Los incentivos fiscales a la innovación en España y en el ámbito comparado.  
*Autor:* Carlos Rivas Sánchez.
- 11/07 Intangibles y precios de transferencia. A propósito de la Section 482 del IRC y la nueva reglamentación 2007 del Tesoro de los EE UU.  
*Autor:* Tulio Rosembuj.
- 12/07 La nueva configuración del régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas.  
*Autor:* Jesús Rodríguez Márquez.
- 13/07 Sistemas fiscales y saldos presupuestarios en los países de la ampliación: ¿existe convergencia con los países de la UE15?.  
*Autora:* Marta Pérez Garrido.
- 14/07 Sistemas fiscales en América Central y República Dominicana.  
*Autores:* Santiago Díaz de Sarralde, Carlos Garcimartín y Juan Carpizo.
- 15/07 Los presupuestos de las Comunidades Autónomas en 2007.  
*Autor:* Miguel Ángel García Díaz.
- 16/07 Gasto sanitario público territorializado en España y sus fuentes de financiación.  
*Autora:* Ángela Blanco Moreno.
- 17/07 Los Impuestos de Salida y el Derecho Comunitario Europeo a la luz de la Legislación Española.  
*Autores:* Adolfo Martín Jiménez y José Manuel Calderón Carrero.

- 18/07 La tributación del ahorro en el nuevo IRPF.  
*Autor:* Francisco José Delmas González.
- 19/07 La calificación jurídica de las operaciones vinculadas, en la imposición directa, según la modificación realizada por la Ley 36/2006, de prevención del fraude fiscal.  
*Autor:* Carlos Suárez Mosquera.
- 20/07 Una valoración del impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos.  
*Autores:* Santiago Álvarez García y Marta Jorge García-Inés.
- 21/07 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2006.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 22/07 El mercado inmobiliario: instituciones de inversión colectiva, entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas y una aproximación a los REIT.  
*Autora:* Isabel Juliani Fernández de Córdoba.
- 23/07 The financing of the infrastructures in developing oil-producing countries: problems and solutions.  
*Autora:* Belén García Carretero.
- 24/07 Puesta en circulación del euro e inflación: el antagonismo entre percepción y medición de la inflación en la eurozona.  
*Autor:* Juan Carlos Graciano Regalado.
- 25/07 La muestra de declarantes del IRPF de 2004: descripción general y principales magnitudes.  
*Autores:* Fidel Picos Sánchez, César Pérez López, Santiago Díaz de Sarralde Miguez y Alfredo Moreno Sáez.
- 26/07 Las modificaciones introducidas por la Ley 36/2006 de prevención del fraude fiscal en la responsabilidad tributaria: levantamiento del velo.  
*Autor:* Santos de Gandarillas Martos.
- 27/07 Problemática de la incorporación al ordenamiento español de prestaciones patrimoniales públicas creadas por el derecho comunitario: especial referencia a la obligación de entrega de derechos de emisión de CO<sub>2</sub>.  
*Autores:* Adela Aura y Larios de Medrano, Iñaki Bilbao Estrada y Joaquín Marco Marco.
- 28/07 Una buena estadística pública como medio para reorientar todas las políticas públicas hacia la igualdad.  
*Autora:* María Pazos Morán.
- 29/07 La racionalización de la actuación administrativa en el ordenamiento jurídico italiano: el modelo de la gestión pública por resultados.  
*Autora:* Ximena Lazo Vitoria.
- 30/07 Las organizaciones no gubernamentales en el Impuesto sobre el Valor Añadido.  
*Autores:* Susana Bokobo Moiche y Alejandro Blázquez Lidoy.

## 2008

- 1/08 Aspectos principales del nuevo plan de contabilidad y su efecto en el Impuesto sobre Sociedades (parte 1.ª)  
*Autor:* Carlos Suárez Mosquera.
- 2/08 Política, estructura e instrumentos para la asistencia al contribuyente.  
*Autor:* Alan Augusto Peñaranda Iglesias.
- 3/08 La idoneidad de la cuantía de los límites fiscales y financieros, así como de las distintas formas de cobro de las prestaciones en los Planes de Pensiones: análisis comparativo de la reforma propuesta y de la regulación preexistente.  
*Autores:* Myrian de la Concepción González Rabanal y Luis María Sáez de Jáuregui Sanz.
- 4/08 Precios de transferencia. Los acuerdos de costes.  
*Autor:* Tulio Rosembuj.
- 5/08 Operaciones vinculadas en el IVA: régimen comunitario y experiencias comparadas.  
*Autora:* Antonia Jabalera Rodríguez.
- 6/08 Estudio de las operaciones realizadas entre Casa Central y Establecimientos Permanentes.  
*Autora:* Amelia Maroto Sáez.
- 7/08 Un mecanismo de incentivos para la cobertura de riesgo regulatorio en concesiones de infraestructuras.  
*Autor:* Carlos Contreras Gómez.
- 8/08 Comentarios a la liquidación del sistema de financiación autonómico en el ejercicio 2005.  
*Autor:* Miguel Ángel García Díaz.
- 9/08 Control de operaciones financieras. Experiencias de Iberoamérica y España.  
*Autores:* Domingo Carbajo Vasco y Pablo Porporatto.
- 10/08 La Ley 8/2007 de Suelo y el Catastro Inmobiliario.  
*Autores:* Beatriz Maseda Balaguer y Francisco José Coll Almela.
- 11/08 IV Jornada metodológica *Jaime García Añoveros*. La reforma de la financiación autonómica en el marco de los nuevos Estatutos.  
*Autor:* Varios autores.
- 12/08 La tributación indirecta del contrato de concesión de obras públicas a la luz de la ley 30/2007, de contratos del sector público, y de la reciente doctrina de la dirección general de tributos.  
*Autor:* José Manuel Almudí Cid.
- 13/08 La evasión fiscal: origen y medidas de acción para combatirla.  
*Autor:* Miguel Ángel Aquino.
- 14/08 Armonización tributaria en el MERCOSUR.  
*Autor:* Miguel Ángel Aquino.

- 15/08 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2007.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 16/08 La coordinación del régimen de comercio de derechos de emisión y los impuestos autonómicos sobre emisiones atmosféricas: ¿un supuesto de Ayuda de Estado ilegal no compatible?.  
*Autores:* Álvaro Antón Antón e Iñaki Bilbao Estrada.
- 17/08 Liquidación del Sistema de Financiación Autonómico en el ejercicio 2006.  
*Autor:* Miguel Ángel García Díaz.
- 18/08 Los presupuestos de las Comunidades Autónomas en 2008 y evolución de su deuda.  
*Autor:* Miguel Ángel García Díaz.
- 19/08 Elementos adicionales de análisis en materia de no autoincriminación tributaria.  
*Autor:* J. Alberto Sanz Díaz-Palacios.
- 20/08 El impacto de la Ley de la Dependencia en las rentas de los usuarios mayores de 65 años: incidencia del copago.  
*Autora:* Julia Montserrat Cordoniu
- 21/08 Aspectos principales del nuevo plan de contabilidad y su efecto en el Impuesto sobre Sociedades (parte 2.ª contabilidad de sociedades)  
*Autor:* Carlos Suárez Mosquera.
- 22/08 Modificaciones en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD).  
*Autor:* J. Javier Pérez-Fadón Martínez.
- 23/08 Estudio sobre la organización y situación actual del sector de la industria de la construcción y expectativas del mismo ante el cambio del ciclo económico.  
*Autor:* Rafael Candel Comas.
- 24/08 La nueva Ley del Suelo (Ley 8/2007, de 28 de mayo). Cuestiones técnicas, económicas, fiscales y territoriales. La valoración de las expropiaciones.  
*Autor:* Rafael Candel Comas.
- 25/08 Un análisis sobre el enfoque autorizado de la OCDE para la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes.  
*Autor:* Ignacio Luis Gómez Jiménez.
- 26/08 Descentralización fiscal y disciplina presupuestaria: lecciones para España de la experiencia comparada.  
*Autora:* Pilar Sorribas Navarro.
- 27/08 Experiencia internacional sobre medidas de reorganización de las Administraciones Tributarias en la lucha contra el fraude fiscal.  
*Autora:* Luz Ruibal Pereira.
- 28/08 Las disposiciones de naturaleza tributaria en el nuevo Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de la Unión Europea y su incidencia en el Sistema impositivo español.  
*Autor:* Carlos María López Espadafor.
- 29/08 La descentralización del ingreso fiscal en América Latina.  
*Autores:* Viviana Durán y Norberto Agulleiro.
- 30/08 Descentralización en América Latina. Estudio de caso.  
*Autores:* Carolina Mejía y Orazio Atanasio.

## 2009

- 1/09 Del Plan 1990 al nuevo Plan de Contabilidad: ajustes de primera aplicación y sus efectos en el Impuesto sobre Sociedades.  
*Autor:* Carlos Suárez Mosquera.
- 2/09 *Foro Sainz de Bujanda: Ley General Tributaria y Derecho Comunitario.*  
*Autor:* Varios autores.
- 3/09 Una aproximación a las principales cuestiones derivadas de la fiscalidad del comercio electrónico.  
*Autor:* Juan Calvo Vérguez.
- 4/09 Hacienda Pública y Derecho Tributario. El Derecho Tributario: el Tributo.  
*Autor:* Bernardo Lara Berrios.
- 5/09 Viabilidad y efectos del uso de instrumentos fiscales en la política de residuos en España.  
*Autor:* Miguel Buñuel González.
- 6/09 Incidencia de la normativa fiscal europea en la fiscalidad española: especial referencia a la autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas.  
*Autores:* Antonio Aparicio Pérez y Santiago Álvarez García.
- 7/09 Procedimientos amistosos en materia de imposición directa.  
*Autora:* Silvia López Ribas.
- 8/09 Medidas antielusión fiscal.  
*Autor:* Eduardo Sanz Gadea
- 9/09 La muestra de declarantes de IRPF de 2005: descripción general y principales magnitudes.  
*Autores:* Fidel Picos Sánchez, César Pérez López, Santiago Díaz de Sarralde Míguez, Alfredo Moreno Sáez y María del Carmen González Queija.
- 10/09 Aproximación al gasto público en medidas contra la violencia de género en el ámbito de las relaciones de pareja o expareja. Especial atención a las medidas de protección y justicia.  
*Autora:* María Naredo Molero.

- 11/09 La aproximación de legislaciones en el Impuesto sobre Sociedades: especial referencia a la base consolidada común.  
*Autores:* Susana Bokobo Moiche y Marcos M. Pascual González.
- 12/09 El Impuesto sobre el Patrimonio: análisis y perspectivas.  
*Autor:* Vicente Enciso de Yzaguirre.
- 13/09 La experiencia educativa de la Administración Tributaria española.  
*Autor:* Varios autores. Fernando Díaz Yubero (coord.).
- 14/09 Fiscalidad de los Recursos Naturales en América Latina.  
*Autores:* Domingo Carbajo Vasco y Pablo Porporatto.
- 15/09 Opiniones y actitudes de los españoles en 2008.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 16/09 Presupuestos de las Comunidades Autónomas 2009 y deuda en circulación en 2008.  
*Autor:* Miguel Ángel García Díaz.
- 17/09 Familia y fiscalidad en España. Cuestiones pendientes.  
*Autores:* Alfredo Iglesias Suárez, M.<sup>a</sup> Gabriela Lagos Rodríguez, Cristina García Nicolás y Raquel del Álamo Cerrillo.
- 18/09 La estimación objetiva como método de determinación de la base imponible en los impuestos que gravan la renta de actividades empresariales: un estudio a propósito de la experiencia española.  
*Autor:* Jesús Eduardo Camarena Gutiérrez.
- 19/09 Las adquisiciones intracomunitarias de bienes en el Impuesto sobre el Valor Añadido.  
*Autores:* Mónica Arribas León y Montserrat Hermosín Álvarez.
- 20/09 El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: problemas constitucionales y comunitarios.  
*Autor:* Jesús Félix García de Pablos.
- 21/09 El cierre del sistema: la articulación de la Hacienda Local en el sistema de financiación territorial.  
*Autora:* M.<sup>a</sup> Consuelo Fuster Asencio.
- 22/09 El peaje en sombra y el IBI: ¿gratuidad del servicio?.  
*Autor:* Álvaro Jesús del Blanco García.
- 23/09 Impacto de género de las políticas públicas.  
*Autora:* María Pazos Morán.
- 24/09 La fiscalidad de las *nonprofit organizations* en Estados Unidos: el disfrute del estatus de entidades exentas y la tributación de sus beneficios empresariales.  
*Autora:* Marta Montero Simó.
- 25/09 El lugar de realización de las prestaciones de servicios (transposición de la directiva 2008/8/CE a la ley del Impuesto sobre el Valor Añadido).  
*Autora:* Mercedes Núñez Grañón.
- 26/09 La coordinación de los Convenios para evitar la Doble Imposición a escala comunitaria: situación actual y perspectivas de futuro.  
*Autor:* Francisco J. Magraner Moreno.
- 27/09 Análisis económico-tributario sobre la discapacidad en el IRPF. Periodos impositivos 2002,2003 y 2004.  
*Autores:* Juan Jesús Martos y Antonio M. Espín Martín.
- 28/09 La muestra de declarantes de IRPF de 2006: descripción general y principales magnitudes.  
*Autores:* Fidel Picos Sánchez, César Pérez López y María del Carmen González Queija.
- 29/09 Urbanismo y medio ambiente: novedades jurisprudenciales.  
*Autor:* Rafael Fernández Valverde.
- 30/09 VI jornada metodológica de derecho financiero y tributario *Jaime García Añoveros*. La calidad jurídica de la producción normativa en España.  
*Autora:* Lilo Piña Garrido.

## 2010

- 1/10 Las cuotas de emisiones de CO<sub>2</sub> individuales y comercializables.  
*Autor:* Jordi López Ortega.
- 2/10 La "década maravillosa" y la recesión global de 2007-2009.  
*Autor:* Álvaro Espina Montero.
- 3/10 Administraciones Tributarias ante la crisis sistemática: algunas intervenciones en América Latina y España.  
*Autores:* Domingo Carbajo Vasco y Pablo Porporatto.
- 4/10 Fiscalidad de la Energía.  
*Autor:* Álvaro del Blanco García.
- 5/10 La supresión de las bonificaciones a las tasas de utilización especial de las instalaciones portuarias en los puertos insulares y de Ceuta y Melilla en el Proyecto de Ley de modificación de la Ley 48/2003, de 26 de noviembre, de régimen económico y de prestación de servicios en los puertos de interés general.  
*Autora:* Adriana Fabiola Martín Cáceres.
- 6/10 Fiscalidad, innovación y medio ambiente. El caso español.  
*Autor:* Ignasi Puig Ventosa.
- 7/10 La necesaria revisión de los beneficios fiscales y de las ayudas públicas. Justificación de una propuesta.  
*Autor:* Isaac Ibáñez García.

- 8/10 La propuesta de reforma estructural del mercado de vivienda de *FEDEA*: una evaluación.  
*Autor:* Miguel Ángel López García.
- 9/10 A brief history of income tax.  
*Autores:* Alberto Barreix and Jerónimo Roca.
- 10/10 La política redistributiva de las prestaciones de la dependencia: análisis del impacto del copago en las rentas de los usuarios.  
*Autora:* Julia Montserrat Codorniu,
- 11/10 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2009.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 12/10 Evaluación del impacto de las políticas públicas sobre el proceso de convergencia europeo.  
*Autoras:* Sonia de Lucas Santos, Inmaculada Álvarez Ayuso y M.<sup>a</sup> Jesús Delgado Rodríguez.
- 13/10 Impuesto sobre Sociedades: la investigación económica y los criterios para su reforma en España.  
*Autor:* Emilio Albi Ibáñez.
- 14/10 Desde la contribución de inmuebles cultivo y ganadería hasta el Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Evolución histórica, situación actual y perspectivas de futuro.  
*Autora:* M.<sup>a</sup> José Portillo Navarro.
- 15/10 Primera aproximación a los incentivos fiscales para la protección de las especies protegidas. El caso del Águila Imperial.  
*Autor:* Juan Miguel Martínez Lozano.