

## CAPÍTULO CUARTO

### CONTRIBUCIÓN POR GASTO EN RAZÓN DEL DETERIORO DEL MEDIO AMBIENTE

I. Las contribuciones especiales en torno al medio ambiente .	163
II. La contribución especial negativa: categoría tributaria ambiental más próxima a la contribución por gasto . . . . .	168
III. ¿Qué es la contribución por gasto? . . . . .	174
IV. La contribución por gasto: su evolución . . . . .	176
V. Justificación del tema: ¿cuál es la utilidad de la aplicación de la contribución por gasto al deterioro del medio ambiente? . . . . .	179
VI. Las contribuciones por gasto y su naturaleza jurídica . . .	182
VII. Valoración de los bienes ecológicos . . . . .	183
VIII. El daño o perjuicio ambiental . . . . .	186
IX. Temporalidad del daño ambiental . . . . .	188
X. Responsabilidad por los daños ambientales . . . . .	189
XI. Hecho imponible de la contribución por gasto. . . . .	190
XII. Base imponible . . . . .	193
XIII. La cuota . . . . .	197
XIV. El devengo . . . . .	198
XV. Sujetos pasivos . . . . .	201
XVI. La contribución por gasto y las exenciones . . . . .	203
XVII. La contribución por gasto como un tributo afectado y redistributivo . . . . .	204
XVIII. Las evaluaciones de impacto ambiental y la contribución por gasto. . . . .	206
XIX. Propuestas. . . . .	209

CAPÍTULO CUARTO  
CONTRIBUCIÓN POR GASTO EN RAZÓN DEL DETERIORO  
DEL MEDIO AMBIENTE

I. LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES EN TORNO  
AL MEDIO AMBIENTE

Todo tributo en materia ambiental debe financiar los costos que se producen en la lucha preventiva y correctora de la contaminación, así se cumple el principio “quien contamina paga”. Así, la contribución especial debe cumplir con tal cometido. En materia ambiental, ha adquirido especial relevancia la contribución especial negativa, estudiada por primera vez en España por Manuela Vega Herrero.

En cuanto a la contribución de mejoras, el análisis de esta categoría ya ha sido realizado en el capítulo que antecede. Corresponde, entonces, ocuparse en demostrar el vínculo que tiene esta categoría con los fines ambientales. A este propósito, el cobro de las contribuciones de mejoras por el establecimiento o ampliación de servicios públicos se muestra particularmente indicado para la financiación de infraestructuras y servicios relacionados con la preservación y mejora del medio ambiente, mientras pueda definirse el sector de la población específicamente mejorado por la actuación pública desarrollada.<sup>394</sup> Esta categoría viene respaldada en el derecho comunitario por la, ya mencionada, Recomendación del Consejo 79/3 de la CEE.

Es de destacar el importante papel de esta categoría tributaria en la financiación de los costes de gestión de los residuos, y del coste de inversión en infraestructuras encaminadas a la tutela del bien ecológico.

<sup>394</sup> Por ejemplo, la rehabilitación de un vertedero ubicado en el extremo de una zona residencial, la adquisición de una flota de vehículos de limpiezas de las aceras destinados a operar en unos distritos determinados o la adquisición de mobiliario urbano destinado a la limpieza de excrementos de animales domésticos. Rozas Valdés, J. A., *op. cit.*, nota 345, p. 37.

Creemos que la contribución de mejoras<sup>395</sup> actuando sobre el factor ecológico puede tener un efecto ambiental inmediato, porque el hecho imponible de esta categoría tributaria se compone de una actividad de la administración pública y de un beneficio directamente recibido por los particulares que se encuentran en una especial situación. Si trasladamos esta consideración a la legislación positiva, se pueden formular una serie de actividades de la administración pública que benefician y protegen el medio ambiente. Si partimos de la definición legal de la contribución especial, observamos que la actividad de la administración pública se manifiesta en la realización de obras públicas o el establecimiento o ampliación de servicios públicos. Al introducir el elemento ecológico en esta categoría, las actividades realizadas por la administración pública deberán referirse a la protección, prevención y mantenimiento del medio ambiente, *v. gr.*, la construcción de instalaciones de tratamiento de residuos sólidos urbanos, plantas de saneamiento de aguas, o cualquier otra infraestructura de finalidad medio ambiental. Mediante esta definición, el impacto de este beneficio alcanzará tanto a grupos particulares como al medio ambiente y aquellos que por su especial situación lo reciban como un incremento de valor en sus bienes.

Así, creemos que la función ambiental de la contribución de mejoras puede encontrar plena validez, pues se está previniendo el daño ambiental por una parte, y se financian obras en razón de esta política ambiental. En el capítulo anterior se advirtió que la aplicación de esta categoría en la práctica da lugar a confusión, pero si se articula de una forma ordenada y coherente el expediente de ordenación de dicho tributo, contemplando en su documentación pruebas del real beneficio percibido, pri-

<sup>395</sup> Los antecedentes de la contribución de mejoras pueden observarse en épocas anteriores al constitucionalismo moderno. De tal manera, podemos encontrar datos comunes a esta categoría en la *facendera* llamada también *hacendera* u *obrediza*, la cual se realizaba a través de un servicio personal o pecho para las labores de ciertas heredades del Consejo, entre ellas limpia de montes y caminos a otros pueblos cercanos, así como para las obras de mantenimiento de las calles, fuentes y otros lugares públicos; a tal efecto, debían concurrir todos los vecinos o una persona en nombre de quien no asista personalmente. Se hace alusión a esta prestación personal, en el Fuero de Melgar, del 8 de septiembre de 1950 y en los de Castrojeriz y Sepúlveda. Sin embargo, estos antecedentes no son propiamente tributos ambientales, ya que para contemplarlos como tales deben figurar en una política ambiental que haya sido confeccionada en la carta magna. Para mayor referencia véase Llamas Labella, M. A., *Las contribuciones especiales*, *op. cit.*, nota 324, p. 20.

meramente en el bien ambiental y, por consiguiente, en los particulares en especial beneficiados, este tributo puede servir plenamente a la causa ambientalista.

Flora,<sup>396</sup> en su manual de *Ciencia de la hacienda*, hace referencia a una multitud de servicios públicos enfocados a la salud pública y al entorno ambiental, verbigracia, servicios agrarios en los municipios rurales, la conservación de las calles, jardines y plazas en las ciudades, el abastecimiento de aguas potables, el alcantarillado y demás servicios referentes a la higiene y salud pública. Resulta evidente que la proximidad del ente público a los ciudadanos permite un amplio campo de desarrollo en la materia tributaria ambiental, la cual se ve reflejada en las tasas y contribuciones especiales.

Esta reflexión nos mueve a afirmar que en torno a las contribuciones especiales ha existido cierto elemento ambiental implícito en las obras o servicios públicos de carácter local. Por consiguiente, las contribuciones de mejoras, dada su naturaleza jurídica, de alguna manera han estado vinculadas al bien ambiental. En otras palabras, en la hacienda local, donde se han desarrollado con profusión las contribuciones de mejoras, las necesidades inmediatas se conectan con obras y servicios referentes al bien ambiental. Cabe hacer la aclaración que no todo tipo de contribuciones especiales tienen esta característica, pero en su mayoría sí se destaca.

Por otro lado, hay que hacer notar que, en materia de contribución de mejoras son escasas las denominaciones de este tributo como ambiental, aunque intrínsecamente tengan un contenido ambientalista. No obstante, el Anteproyecto de la Ley General Básica de Protección al Medio Ambiente de 1982 ha contemplado la utilización de la contribución especial dentro de los instrumentos a favor de la tutela del bien ecológico.

Sin embargo, pese a los anteriores argumentos, alguna parte de la doctrina<sup>397</sup> opina que el papel de las contribuciones especiales en materia ambiental es limitado, por las dificultades que tradicionalmente plantea su cálculo, junto con su carácter potestativo, y porque su uso sólo parece posible, de manera indirecta, en algunos casos, como en la financiación de obras de carácter hidráulico, en los que justamente se puede plantear algún

<sup>396</sup> Flora, *op. cit.*, nota 265, p. 483. No obstante lo antiguo de este manual, no deja de tener plena actualidad.

<sup>397</sup> Gago Rodríguez, A. y Villot, X., "La imposición ambiental en España", *RVHP*, núm. 26, mayo-agosto de 1996, p. 179.

problema de compatibilidad. En este último caso, el establecimiento de las contribuciones de mejoras puede coincidir con las actuaciones autonómicas financiadas por cánones de infraestructura y saneamiento, dando lugar a la no utilización de las contribuciones especiales.

En este tema, también, son sugerentes los argumentos<sup>398</sup> que se desprenden del estudio de los tributos ambientales en España, cuando se asimila un canon de saneamiento o un incremento de tarifa a una contribución especial *sui generis*. Esta equiparación se realiza con base en el fundamento propio de un tributo contra la contaminación. Parece, pues, que tras la figura del canon pueden encontrarse un sin número de hechos imponderables, que en realidad corresponden a la naturaleza jurídica de la contribución de mejoras, verbigracia, el canon de regulación establecido en la Ley de Aguas del 2 de agosto de 1985 (artículo 106.1) y desarrollado por el Reglamento de Dominio Público Hidráulico, del 11 de abril de 1986 (artículos 296 a 303), y la tarifa de utilización de aguas regulada en el artículo 106.2 de la mencionada Ley de Aguas, y desarrollada por el citado reglamento en los artículos 304 a 312. Chico de la Cámara<sup>399</sup> afirma que estas contribuciones especiales son parafiscales.

La mencionada Ley de Aguas establece en el apartado primero del artículo 106 que los beneficiarios por las obras de regulación de aguas superficiales o subterráneas, realizadas total o parcialmente por el Estado, esta-

<sup>398</sup> Pajuelo Macías, A., *op. cit.*, nota 231, pp. 385 y ss. Dicho autor indica que hay dos razones para considerar el canon de saneamiento o el incremento de tarifa como una contribución especial: la afectación del mismo, como se sabe, es una nota que la jurisprudencia del TS asigna a las contribuciones especiales; y por otra, la incompatibilidad de éstas con la imposición de las contribuciones especiales aplicadas a la financiación... de colectores generales, estaciones de tratamiento y obras de vertido de aguas residuales. Lo anterior, para evitar la doble imposición interna.

<sup>399</sup> Chico de la Cámara, Pablo, "Contribuciones especiales sobre vertidos de las aguas", *CISS NUE*, núm. 122, 1995, p. 57. Este autor, siguiendo la doctrina tradicional, entiende por parafiscalidad: "carácter extrapresupuestario de los recursos, gestión encomendada a órganos diferentes de la administración tributaria y la afectación a finalidades distintas a las de los tributos". Simón Acosta coincide con este autor al señalar que el canon de regulación es una contribución especial, pues se exige a los beneficiarios de obras de regulación de cursos de agua en función del coste de dichas obras. Simón Acosta, "Consideraciones acerca del canon sobre la producción de energía eléctrica", *Civitas REDF*, núm. 32, 1981, p. 605. En el mismo sentido Pages I Galtés, J., "Fiscalidad de las aguas. Especial referencia a la legislación catalana", en Pardo, Esteve (coord.), *Derecho del medio ambiente y administración local*, Madrid, Civitas-Diputación de Barcelona, 1995, p. 707.

rán obligados a satisfacer un canon destinado a compensar la aportación del Estado y los gastos de explotación y conservación de tales obras. Esta idea parte del beneficio que produce la regulación de los caudales de aguas superficiales.<sup>400</sup> En atención a esta dimensión el canon de regulación se configura como una contribución especial, la contribución es proporcional al beneficio recibido. Para Chico de la Cámara<sup>401</sup> el objeto-fin de estas contribuciones especiales parafiscales tienen como finalidad la compensación del gasto realizado. Desde este punto de vista, de algún modo, coincide con la finalidad de la contribución por gasto.

El hecho imponible de este canon es la obtención de un beneficio por la ejecución de ciertas obras, que pretenden corregir y prevenir la contaminación de las aguas. Se puede observar una doble dimensión: el beneficio por un lado, la corrección y prevención por otro. Aquí prima el beneficio, sobre la corrección y prevención, por lo tanto, nos atrevemos a indicar que estas dos notas son accesorias de este tributo.

Ciertamente, existe una vinculación con la contribución por gasto, pero en nuestra categoría hipotética no figura el beneficio. Este tributo está íntimamente relacionado con nuestra contribución, porque cubre directamente los costes ocasionados por la ejecución de las obras.

Por otra parte, la contribución especial negativa ha encontrado en el campo de la fiscalidad ambiental un buen campo de desarrollo. En primera instancia, la doctrina<sup>402</sup> que se ha proclamado en favor de la aplicación de esta categoría ha sido realmente poca, pero no existen argumentos en contrario para no considerar la contribución especial negativa<sup>403</sup> como apta para la prosecución del fin ambiental. En el siguiente apartado se estudiará la contribución especial negativa.

<sup>400</sup> Arrieta Martínez de Pisón, J., *Régimen fiscal de las aguas*, Madrid, Civitas, 1991, p. 64.

<sup>401</sup> Chico de la Cámara, Pablo, *op. cit.*, nota 399, p. 58.

<sup>402</sup> El máximo exponente en España es Tulio Rosembuj. Vega Herrero marca la pauta en España de la contribución especial negativa, pero quienes en realidad la desarrollan con ocasión de los tributos ambientales son Rosembuj y Rozas, entre otros.

<sup>403</sup> Cors Meya ha indicado que no se puede gravar directamente un hecho económico negativo de acuerdo con la CE, pues el tributo constitucionalmente se fundamenta en un hecho revelador de disponibilidad económica. Cors Meya, *op. cit.*, nota 254, p. 76.

## II. LA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL NEGATIVA: CATEGORÍA TRIBUTARIA AMBIENTAL MÁS PRÓXIMA A LA CONTRIBUCIÓN POR GASTO

Esta categoría tributaria ha sido planteada en la doctrina tributaria española por Vega Herrero.<sup>404</sup> Es una categoría que se fundamenta en el perjuicio que recibe el particular con motivo de una actuación de la administración pública.<sup>405</sup> En este caso, el tributo actúa como mecanismo de compensación

<sup>404</sup> Vega Herrero tiene el mérito de introducir y de estudiar la contribución especial negativa desde el ámbito jurídico; sin embargo, sus planteamientos parten de Einaudi, quien realiza un estudio de esta categoría desde la perspectiva económica. Vega Herrero, Manuela, *op. cit.*, nota 261, pp. 66 y ss.; Einaudi, Luigi, *Principios de hacienda pública*, trad. de la segunda edición italiana (1940) de J. Algarrá y M. Paredes, Madrid, Aguilar, 1958, pp. 77 y ss. Se argumenta que el estudio del perjuicio o de empeoramiento del particular por causa de obra pública, y su compensación corresponde al derecho administrativo. Sin embargo, se ha visto que en la antigua legislación italiana ya se legislaba la contribución especial al lado del instrumento administrativo de “la expropiación por utilidad pública”, mismo que se acompañaba de una indemnización expropiatoria. Por consiguiente, a primera vista se puede advertir, que la combinación de instrumentos tributarios (*incentived based*) e instrumentos administrativos (*command and controls approach*) no es una novedad. Creemos que se debe dar tal convenio entre dichos institutos para una mejor adaptación a la realidad social. Para los antecedentes legislativos en esta materia véase Granelli, A. E., *L'imposizione dei plusvalori immobiliari*, Padova, Cedam, Casa Editrice, Dott, 1981, pp. 3 y ss. Sin embargo, este autor advierte que la contribución estaba anclada a la declaración de utilidad pública de la singular obra.

<sup>405</sup> Existen en el acervo jurisprudencial interesantes sentencias, en donde por primera vez se condena a la administración pública al pago de sendas indemnizaciones por accidentes ocasionados por el mal estado de las vías públicas a su cuidado. (Dos Sentencias del Tribunal Supremo del 28 de enero 1972 y 8 de febrero de 1973). Así, la sentencia del 23 de octubre de 1969 del Contencioso Administrativo de la Sala Cuarta (Aranzadi 4829), se refiere a los daños producidos en un comercio abierto al público, al taponarse la cañería de servicio público. La Sentencia del 11 de diciembre de 1975 también del Contencioso Administrativo, Sala Cuarta (Aranzadi 5132), establece el concepto de daños y perjuicios por la rotura de una tubería de agua en la carretera de Larrasquitu. Otra interesante sentencia data del 3 de marzo de 1989, en la que se condena al Ayuntamiento de Jerez a abonar los daños causados en la calidad de aguas.

Para una profusión del tema, véase Fernández, T. R., “Responsabilidad municipal por daños causados por los servicios públicos”, *REDA*, núm. 5, 1975; *id.*, “La situación de los colindantes con las vías públicas”, *RAP*, núm. 69, 1972; Fortes González, A. I., “Los procedimientos para la determinación de la responsabilidad patrimonial de las administraciones públicas”, *RVDP*, núm. 48, mayo-agosto de 1997. Se refiere concretamente a la responsabilidad patrimonial que pueda derivar del funcionamiento de los servicios públicos. En la Ley 30/1992, del 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administracio-



por el daño que se produce. Bajo la idea de compensación, este tributo ha tenido buena aceptación en el plano de la fiscalidad ambiental en los Estados Unidos.<sup>406</sup> En este orden de ideas, el perjuicio puede ser potencial, como la cercanía de las casas a un vertedero, una planta incineradora de residuos, un aeropuerto o un complejo siderúrgico.<sup>407</sup>

Como ya hemos visto, la contribución especial en el derecho positivo español se configura bajo las características de la contribución de mejoras. La contribución de mejoras se resume en dos características: a) la ventaja especial recibida por ciertos individuos, frente al beneficio general que la actividad pública reporta a la comunidad, y b) la actividad del ente público.

La contribución especial negativa,<sup>408</sup> a *contrario sensu*, tiene su fundamento en el perjuicio recibido por ciertos individuos, con motivo de una actividad consentida por el Estado, actividad que produce daños. En la definición de la fiscalidad ambiental, el daño debe ser considerado como un daño ambiental cuantificable. Nótese la diferencia existente entre la contribución de mejoras y la contribución especial negativa. En la primera, los elementos son la ventaja especial y el desarrollo de una actividad del ente público. En la segunda, los elementos que la conforman son el perjuicio o daño, y el desarrollo de una actividad del ente público. En este último caso, no sólo es la actividad del ente público la que puede ocasionar daños, sino también la actividad de particulares con motivo de una concesión o autorización por parte del mismo. Al llegar a este punto se podría decir que la

nes Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, establece la exigencia directa de responsabilidad a las administraciones públicas. Moro Alarmas, M. J., "Medio ambiente y función social de la propiedad", *XV Jornadas de Estudio del Sistema Económico de la Constitución Española*, Madrid, Secretaría General Técnica Centro de Publicaciones, 1994, vol. I; Jordano Fraga, J., "La responsabilidad de la administración por daños al medio ambiente", *RDU*, núm. 119, 1990; Garrido Falla, F., "El derecho a indemnización por limitaciones a la propiedad privada", *RAP*, núm. 81, 1976.

<sup>406</sup> En ese país se ha ensayado la negociación de lo que se denomina *host fees*, y que no son sino prestaciones públicas por recepción de residuos. Rozas Valdés, J. A., *op. cit.*, nota 345, p. 37.

<sup>407</sup> *Ibidem*, p. 34.

<sup>408</sup> En aras de encontrar un fundamento jurídico de la contribución especial negativa, se ha indagado en la doctrina italiana al respecto. En la doctrina española Fernández Rodríguez apela a la técnica de las contribuciones especiales negativas con la pretensión del resarcimiento de los daños causados a particulares, poniendo al lado del plus valor y del beneficio especial el minusvalor y el perjuicio especial donde se produzcan. Fernández Rodríguez, "La situación de los colindantes con las vías públicas", *RDA*, núm. 69, 1972, p. 127.



contribución especial negativa viene siendo un instituto compensador de quienes sufren más directamente los efectos del deterioro del entorno.

Rozas Valdés señala que la contribución especial negativa opera bajo el ropaje de los beneficios fiscales.<sup>409</sup> De tal suerte que, en esta categoría tributaria se establece el mecanismo de la *compensatio lucri cum damno*, el cual se aplicaba en la legislación italiana para las contribuciones de mejora. Parafraseando a Granelli,<sup>410</sup> dicho mecanismo se establecía para las contribuciones de mejora, en donde el incremento de valor que significaba una auténtica exacción coactiva de riqueza, venía acompañado de una indemnización expropiativa. En otras palabras, la contribución de mejoras se acompañaba de una indemnización por expropiación. Se establecía un mecanismo compensatorio, entre “el dar y quitar”.

Según Rosembuj, la contribución especial negativa se podría verificar siempre que la entidad local permitiese o consintiese la creación de situaciones de desventaja por parte de algunos particulares o el propio ayuntamiento en detrimento de una serie determinable de perjudicados. Vega Herrero establece como categoría tributaria la contribución especial negativa, que se fundamenta en el perjuicio que recibe un particular, en virtud de una actuación de la administración pública.

El hecho imponible de la contribución especial negativa construida por Vega Herrero es el perjuicio real. Aquí es de apreciarse la similitud que tiene con la responsabilidad civil, pues para demostrar el daño o el perjuicio recibido se requiere efectivamente la prueba del mismo. Sin embargo, en la contribución especial negativa adaptada por Rosembuj para que pueda aplicarse a la materia ambiental, es suficiente que el daño sea potencial. Rosembuj, al adecuar esta categoría tributaria, indica que la potencialidad del perjuicio provocable en terceros es una manifestación adicional del concepto de “compensación de economías y diseconomías externas”.<sup>411</sup> En la construcción de Rosembuj, para que pueda llegar a aplicarse esta ca-

<sup>409</sup> Ésta es la opinión de Rozas Valdés, *op. cit.*, nota 345, p. 36.

<sup>410</sup> Granelli, A. E., *op. cit.*, nota 404, pp. 3 y ss.

<sup>411</sup> En palabras textuales de Granelli:

“Altro modello di collegamento é, quindi, quello che potremmo definire in termini di compensazione della economie e diseconomie esterne, tali intendendosi le situazioni que si verificano allorquando il comportamento economicamente rilevante di un determinato soggetto apporti vantaggi o svantaggi ad altri soggetti senza che questi ultimi paghino, o rispettivamente, ricevano uno specifico compenso”. *Ibidem*, p. 31.

tegoría, se deben usar mecanismos previos, es decir, controles administrativos; pues, el fundamento de la contribución especial negativa es la prevención (*not regret*) del peligro del daño potencial.

El hecho imponible de la categoría formulada por Rosembuj<sup>412</sup> es la potencialidad del daño o perjuicio que recae en los particulares y en el bien ambiental. Llegados a este punto, se puede apreciar que la categoría inicial estudiada por Vega Herrero ha cambiado su hecho imponible, porque en materia ambiental lo que se requiere es prevenir y no corregir, y para poder ajustar esta categoría a la protección y mantenimiento del bien ambiental, Rosembuj ha puesto de manifiesto la potencialidad del daño, o, lo que es lo mismo, la posibilidad del daño.

Existe una diferencia entre la contribución especial negativa y la contribución por gasto; la diferencia radica en el hecho imponible, aunque en las dos categorías se contempla el concepto de daño o perjuicio. En el caso de la primera, éste recae en los particulares, y en la segunda, los particulares producen dicho deterioro. En la contribución por gasto, lo importante es el gasto o el aumento de gasto que provoca un grupo determinado de personas. Aquí ya se produjo el perjuicio o deterioro.

Interesa destacar que en materia de contribuciones especiales negativas el objeto del tributo es precisamente este perjuicio y deterioro ambiental, ocasionado por desechos sólidos o sustancias tóxicas, y vertidos industriales. Pero estos productos nocivos deben ser lícitos, es decir, figurar en una lista donde se permita dicha contaminación, de lo contrario, entraríamos en la definición de una conducta típica, antijurídica, y culpable. Es aquí donde se centra el papel de la regulación administrativa convencional, que establece normas referentes a los niveles de control de emisión, a los productos finales y a los procesos técnicos de producción, que son de obligado cumplimiento para los agentes económicos.

Los sujetos pasivos de este tributo serían todos los causantes del perjuicio, de tal suerte, que tanto el ente público como los particulares están obligados a compensar a los afectados a través de un tributo. Este planteamiento se enfoca dentro del principio contaminador pagador. Ya hemos tocado este punto en el capítulo segundo, de ahí que recordemos que dicho principio no tiene fundamento constitucional en España, no obstante, vie-

<sup>412</sup> Esta propuesta de contribución especial negativa está teniendo eco en algunos autores españoles, entre ellos Martínez Lago.

ne respaldado por el derecho comunitario, que constriñe a los países de la Unión a introducir sus mandatos en el derecho interno.

Al hacer un repaso a la doctrina española, encontramos un planteamiento interesante proporcionado por Cors Meya, que en resumen señala que no se puede gravar un índice negativo de la capacidad económica *directamente* a través de los impuestos, pero sí contempla la posibilidad de gravar *indirectamente* un índice negativo de la capacidad económica, a través de las tasas y contribuciones especiales.

Cors Meya<sup>413</sup> indica que no se puede gravar *directamente* un hecho económico negativo, pues contravendría el mandato constitucional. En el impuesto ecológico se está gravando un índice negativo de la capacidad contributiva, y pone como ejemplo el volumen de contaminación vertida a través de la evacuación de las aguas. El mandato del artículo 31 especifica un índice positivo, es decir, un beneficio y no un perjuicio. El citado autor es partidario de que dicho índice negativo generado por el perjuicio o detrimento patrimonial sólo puede ser causa o fundamento de la obligación de reparar el daño causado. Para este autor no es lógico establecer un impuesto sobre la base de un perjuicio, ya que el tipo de gravamen aplicable no podría absorber la base que se gravara, exigiéndose un porcentaje menor del daño causado.<sup>414</sup> Así, el impuesto no actuaría como instrumento compensador, sino que sería un incentivo para seguir contaminando, pues con la cuota no se cubre el daño causado. Cors acaba señalando, que tampoco se puede gravar el potencial detrimento patrimonial.

En una primera aproximación a este criterio, podría pensarse que, efectivamente, tiene razón Cors Meya, pues el postulado constitucional exige establecer tributos sobre hechos que manifiesten un índice de capacidad contributiva y al mismo tiempo el *quantum* del tributo debe ser proporcional a la capacidad económica relativa que demuestra el sujeto pasivo con la realización de hecho imponible. Por nuestra parte, pensamos que este tributo respeta este principio constitucional, pues el deterioro ambiental es la expresión de cierta capacidad contributiva del sujeto agresor del medio ambiente. Pensemos en un grupo de industrias, éstas contaminan aguas con sus vertederos, por lo tanto, pueden responder de este daño, en razón a su capacidad económica reflejada en la industria. Si tienen capacidad de pro-

<sup>413</sup> Cors Meya, *op. cit.*, nota 254, p. 80.

<sup>414</sup> *Passim*.

ducir o realizar actividades que contravienen el equilibrio ecológico, también tienen capacidad para responder por estos daños.

Aquí observamos el principio de capacidad contributiva como capacidad de contaminar. En un primer acercamiento, si partimos de que el deterioro del medio ambiente es consecuencia de actividades productivas, ello supone un índice —al menos potencial— de capacidad económica. En realidad, el deterioro del medio ambiente en los procesos industriales supone una manifestación de capacidad económica.<sup>415</sup>

En caso de incapacidad para responder a este tributo, se pueden establecer tasas o contribuciones, en primer término, y con carácter accesorio impuestos con base en el principio de solidaridad, o, bien, beneficios fiscales para que la industria cambie los métodos de producción. Si bien es cierto que es un principio relativo, pues el hecho de que un sujeto tenga mayor capacidad económica no significa que tenga que polucionar más, sino, al contrario, que tenga una mejor tecnología, no agresiva con el entorno ambiental.

Siguiendo las líneas del trabajo de Cors Meya,<sup>416</sup> aceptamos que *indirectamente* se puede establecer un tributo sobre un índice negativo, siempre y cuando, como consecuencia del mismo, se realice una actuación administrativa tendiente a subsanar ese perjuicio. En el servicio público de saneamiento, lo que se somete a gravamen no es el hecho negativo en sí mismo, sino el beneficio o, si se quiere, el ahorro del contaminante como consecuencia de la actuación pública, con lo que entramos en el supuesto de la tasa. Sin embargo, sigue encontrando este autor objeciones,<sup>417</sup> debido a que la cuota de la tasa no puede igualar a su base imponible, a menos que la base se equipare al beneficio obtenido u ahorro que le representa al contaminante el instalar su propio servicio de depuración y establecer como límite de la cuota el coste del servicio provocado al ente público. De esta forma, la cuota se podría igualar al coste y la base al beneficio recibido.

Cors Meya concluye su trabajo del modo siguiente: “En definitiva, si para contrarrestar la contaminación se establece un servicio público de depuración y saneamiento de las aguas, entonces sí cabe articular un ca-

<sup>415</sup> Así lo han puesto de manifiesto, Herrera Molina, Pedro Manuel y Serrano Antón, Fernando, “Aspectos constitucionales y comunitarios de la tributación ambiental (especial referencia al impuesto sobre dióxido de carbono y sobre la energía)”, *Civitas REDF*, núm. 83, julio-septiembre de 1994, p. 75.

<sup>416</sup> Cors Meya, *op. cit.*, nota 254, p. 80.

<sup>417</sup> *Idem.*

non-tributo, ya sea una contribución especial para obras de infraestructura o bien una tasa por la utilización del servicio”.<sup>418</sup>

### III. ¿QUÉ ES LA CONTRIBUCIÓN POR GASTO?

La contribución por gasto es considerada como una categoría tributaria dentro de nuestra concepción. En anteriores renglones hemos expuesto lo que para nosotros representa la categoría tributaria, recordemos que las categorías tributarias son *suprema rerum genera*, es decir, géneros del entendimiento. Las categorías tributarias son conceptos puros del entendimiento, esto es, que se obtienen mediante una percepción intelectual.

Para considerar la contribución por gasto como categoría autónoma se requiere, en primer término, que sea contemplada como tal en los textos positivos. Siguiendo esta lógica se desprende de la LRHL, que no aparece regulada la contribución por gasto; sin embargo, como ya hemos visto líneas arriba, el antecedente próximo en España es la Ley de Régimen Local (texto refundido aprobado por el Decreto del 24 de junio de 1955), que en su artículo 451, en el apartado b, regulaba: “Cuando las obras, instalaciones o servicios ejecutados por el Ayuntamiento beneficiasen especialmente a personas o clases determinadas o se provocaran de un modo especial por las mismas, aunque no existieran aumentos determinados del valor”.

Posteriormente, la Ley de Régimen Local regulaba en el artículo 469 esta categoría. En la actualidad no existe en el texto del régimen local contribución análoga.

La contribución por gasto, como cualquier otra categoría tributaria, requiere para su plena validez jurídica de dos condiciones: la congruencia de sus elementos y la concordancia con los principios de justicia tributaria.

Para la elaboración jurídica de la contribución por gasto se darán por sueltas las dos condiciones aludidas, debido a que esta categoría se encuadra sin ninguna duda dentro del género tributo. Hecho este apuntamiento, debemos recordar la génesis de las instituciones de derecho tributario, con el propósito de esclarecer nuestro camino. Para que se produzca una institución de derecho tributario se requiere la concurrencia de dos elementos: la aplicación de dicha institución en el derecho positivo, y el estudio de dicha institución por parte de la doctrina jurídica tributaria.

<sup>418</sup> *Ibidem*, p. 82.

En consideración a los elementos arriba mencionados, la categoría de la contribución por gasto debe estar fundamentada en estas dos características. Sin embargo, se ha indagado que en el derecho positivo español no se encuentra regulada esta categoría tributaria, no obstante ello, como hemos visto más arriba, en algún momento histórico existió en la legislación italiana y en la española. Por tal motivo, el ejercicio intelectual que nos proponemos se realiza desde una concepción hipotética, con el ánimo de poder plasmar su idoneidad para corregir o atenuar el deterioro del medio ambiente.

En una primera aproximación, cabe indicar que la contribución por gasto es un tributo, es decir, “un derecho económico de la hacienda pública, establecido con arreglo a la ley, con base en la capacidad económica y que se concreta en una prestación coactiva patrimonial, a cargo de todos los obligados a contribuir al gasto público”.<sup>419</sup> La contribución por gasto o integradora se legitima porque se establece para cubrir costes de inversión.

Pensar en la contribución por gasto requiere, en un primer momento, desentrañar el significado de la voz “gasto”, que, de acuerdo con el *Diccionario del uso del español*, significa:<sup>420</sup> “(Hacer, ahorrar, restringir). Acción de gastar. Particularmente, hecho de entregar dinero por algo: Este mes he tenido muchos gastos. Cantidad de un fluido que sale de un manantial o generador, que sale por un orificio o que circula por una conducción en un tiempo dado”.

Partiendo de esta noción, conviene destacar los distintos tipos de gasto. El artículo 706, de la LRL, indicaba: “Son *gastos obligatorios* los de prestación de servicios de carácter local encomendados a los municipios y provincias por esta Ley, que en relación con las características y medios de cada entidad local se consideren mínimos para una elemental gestión que satisfaga las necesidades morales del vecindario”. Para Simón Acosta,<sup>421</sup> el término gasto tiene una acepción amplia y comprende no sólo el gasto monetario de los entes públicos, sino la pérdida de utilidad colectiva que puede provocar (no necesariamente de forma ilícita o incontestada) al grupo social la conducta de una persona.

Considerado el gasto como la acción de entregar dinero por algo, en nuestro tributo, esta acción se actualiza cuando el ente público se ve en la

<sup>419</sup> Rosembuj, T., *Elementos de derecho tributario II*, Barcelona, PPU, 1989, p. 17.

<sup>420</sup> Moliner, M., *op. cit.*, nota 339, A-G, p. 1381.

<sup>421</sup> Simón Acosta, *op. cit.*, nota 399, p. 608.

necesidad de realizar un desembolso excepcional de sus arcas, con motivo de un deterioro o daño ambiental. En otras palabras, la administración pública, en razón de un deterioro al medio ambiente, se ve en la imperiosa necesidad de invertir dinero de una forma extraordinaria para devolver las cosas al estado que se encontraban, es decir, para restaurar el medio ambiente. Este gasto es concreto.

Así, pues, la contribución por gasto actúa como un mecanismo indemnizatorio por los daños derivados de la acción del agente agresor al medio ambiente. Esta reflexión nos acerca al derecho civil y al administrativo, con singular semejanza a la responsabilidad estricta y a la reparación del daño causado. Pero la diferencia con esta figura civil o administrativa es que la asunción de la responsabilidad por daños al bien ambiental se manifiesta mediante compensaciones económicas a los posibles afectados. En el caso de la contribución por gasto, no se otorgan estas compensaciones a los afectados, sino que se trata de borrar el daño causado, invirtiendo en infraestructuras o en obras para recobrar el bien ambiental. Sin embargo, si la compensación no se otorga a los afectados, sino que se utiliza para costear los daños producidos o reponer los bienes utilizados a sus niveles primitivos de calidad, entonces, estaríamos hablando de gastos de compensación,<sup>422</sup> lo cual nos acercaría aún más a la contribución por gasto.

Partiendo de estas premisas genéricas, podemos decir que la contribución por gasto busca distribuir el coste de las obras de reparación entre los sujetos contaminantes.

#### IV. LA CONTRIBUCIÓN POR GASTO: SU EVOLUCIÓN

La labor de este capítulo es ardua, debido a que la mayoría de los ensayos jurídicos se enfocan al estudio de las contribuciones de mejoras, la explicación de ello la encontramos en la legislación positiva, porque la categoría de la contribución por gasto<sup>423</sup> del ente público ha sido de poca aplicación

<sup>422</sup> Miguel García, P. de, "El principio, quien contamina paga", *BIMA*, núm. 5, enero-marzo de 1978, p. 122.

<sup>423</sup> Quizá la razón por la que no encontramos estudios en materia tributaria de esta categoría es porque ésta pertenece más al derecho administrativo que al tributario. La contribución por gasto ha sido estudiada en la doctrina italiana, con motivo del "contributo integrativo di utenza stradale", que estaba contemplado en los artículos 214, 215, 225, 226 y 234 de la legislación local italiana. Así nacen estudios sobre las avenidas, su uso, los planes ur-



en el contexto positivo. Por tanto, la tesis de esta investigación ha sido avanzada en forma hipotética, en un intento de formular una categoría tributaria que se ajuste a las necesidades del problema ambiental.

Sin embargo, podemos dar un ejemplo de aplicación positiva de la categoría en cuestión, y se refiere a la clara muestra que recoge Giannini<sup>424</sup> en sus *Instituciones de derecho tributario*, donde señala que la antigua legislación italiana de régimen local consideraba contribuciones por gasto, las realizadas por apertura de calles, ensanche, alineación y prolongación de las existentes. Sin embargo, en España, el Real Decreto del 30 de diciembre de 1976, regulador de los ingresos de las corporaciones locales, prescinde en su artículo 23 de esta distinción, atendiendo únicamente a la obtención de un beneficio especial por determinadas personas.

España también cuenta con un antecedente inmediato de la contribución por gasto: la Ley de Régimen Local (texto refundido aprobado por el Decreto del 24 de junio de 1955), que en su artículo 451, en el apartado b), regulaba: “Procederá la imposición de contribuciones especiales: b) Cuando las obras, instalaciones o servicios ejecutados por el Ayuntamiento beneficiasen especialmente a personas o clases determinadas o se provocaran de un modo especial por las mismas, aunque no existieran aumentos determinados del valor”.

Posteriormente, la Ley de Régimen Local, del mismo año, regulaba en el artículo 469 esta categoría, bajo el rótulo “De las demás contribuciones especiales”.

Giannini no es el primero en estudiar esta categoría, Tentolini<sup>425</sup> hace referencia a ella, cuando desentraña el significado de la voz contribución de mejoras. Aquí indica que no cabe ninguna analogía entre la contribu-

banísticos y sobre todo la participación del ciudadano en la utilización de los servicios y obras públicas y su desgaste. Para una visión general véase Tentolini, O., “Contributi di miglioria”, *Enciclopedia del diritto*, 1962, t. X, contratto-cor, pp. 246 y ss.

<sup>424</sup> Giannini, Donato, *op. cit.*, nota 261, p. 18.

<sup>425</sup> La contribución integradora la trata en el título 21 nombrado “Contributo di miglioria e contributo per vicinali, contributo dei rivieraschi e imposta di vialita”. Tentolini, O., *op. cit.*, nota 424, p. 246 y ss. Por otra parte, podemos observar que el impuesto de vialidad, cobra plena actualidad ambiental, en Alemania a partir del 1 de enero de 1995 se aplica la tasa por utilización de carreteras. Cabe distinguir el impuesto de vialidad o de peaje con la contribución integrativa, pues el primero se refiere a los fines de conservación de carreteras, que tiene su antecedente remoto en los pontazos y portazgos. Mientras que la contribución integrativa cubre gastos extraordinarios del Estado. En cuanto a la referencia histórica del peaje, véase, Flora, *op. cit.*, nota 265, p. 499.

ción de mejoras y la contribución integradora de utilidad vial.<sup>426</sup> La contribución integradora de utilidad vial se refiere al excepcional desgaste de la vía a causa de una industria o de un comercio. Esta contribución tiene la finalidad de hacer participar al particular en el mayor gasto de mantenimiento, pues haciendo un uso más intenso de la vía, con vehículos, ora de tracción animal, ora de tracción mecánica, determinan una consumición mayor. Tentolini indica que este tipo de tributo se podría calificar de territorial, porque se refiere a la utilidad de obras o servicios públicos, únicamente en el mismo radio.

Por lo que hace a la doctrina jurídico tributaria, Giannini estructuró esta categoría jurídica en su obra *Istituzioni di diritto tributario*, que, a su vez, se apoyó en el derecho vigente. Dicho tributo no tuvo una fuerte recepción en el derecho positivo italiano en años posteriores, y en la actualidad tampoco ha encontrado cobijo en el derecho tributario.

Giannini tuvo la virtud de haber estudiado esta categoría desde el campo del derecho tributario, y haberla concebido dentro de las contribuciones especiales, al lado de la contribución de mejoras. En su concepción, la contribución por gasto es una contribución integradora, debido al gasto excepcional que tiene el ente público, con motivo de un consumo notable derivado de un uso temporal de las obras públicas. La contribución por gasto, también conocida como integradora, grava a quienes hacen un uso excepcional de las obras públicas. El hecho imponible de la contribución por gasto es precisamente el gasto excepcional que realiza el ente público, con motivo de la actividad de un particular.

Sin embargo, Giannini a pesar de haber estudiado esta categoría como tal, dentro de las contribuciones especiales, no llegó a profundizar en la materia.

En la doctrina tributaria actual, se ha visto esta categoría como una buena opción<sup>427</sup> para solventar los costes del bien ambiental. A juicio de Naveira de Casanova,<sup>428</sup> el tributo ambiental se fundamenta en el principio del coste provocado, por tanto, tiene plena vigencia la contribución por gasto en la materia ambiental.

<sup>426</sup> Dicho autor señala textualmente: “Nessuna analogia, infine, é pensabile, neppure tra contributo di miglioria e contributo di utenza stradale... e al contributo integrativo de utenza stradale”. *Op. cit.*, nota 424.

<sup>427</sup> Opinión que no compartimos en su totalidad, las razones se irán desentrañando a lo largo de este capítulo.

<sup>428</sup> Naveira de Casanova, Gustavo, *op. cit.*, nota 214, pp. 1014 y ss.

V. JUSTIFICACIÓN DEL TEMA:  
¿CUÁL ES LA UTILIDAD DE LA APLICACIÓN  
DE LA CONTRIBUCIÓN POR GASTO  
AL DETERIORO DEL MEDIO AMBIENTE?

El propósito de este apartado es demostrar la autonomía tributaria de la contribución por gasto y su plena vigencia para acometer la tarea de sufragar los gastos debidos al deterioro del medio ambiente, para lo cual debemos estudiar y analizar los elementos constitutivos de esta categoría tributaria. Habida cuenta de las líneas anteriormente expuestas, daremos comienzo a nuestra labor.

De conformidad con la introducción a este capítulo, se reitera que en nuestro pensamiento hemos formulado dos versiones de la contribución por gasto: una que se ajusta a los tradicionales conceptos de la obligación tributaria y otra que se define según los postulados del medio ambiente. La primera se enfoca hacia el gasto extraordinario que realiza el Estado en la corrección de los daños ambientales. Como ya hemos puesto en relieve, la corrección no es la medida más adecuada para la protección de la ecología, si bien este principio actúa únicamente como indemnización y restauración del medio ambiente. Estamos convencidos de que el estado actual de las cosas demanda otras actuaciones del ente público. Actuaciones acordes con la prevención y precaución de los daños ambientales. Este es el principio que debe primar sobre cualquier otro en materia ambiental. De acuerdo con dicho postulado, se ha creado una segunda variante de la contribución por gasto. Ésta a nuestro modo de ver, es preferible en el campo de la tutela del medio ambiente.

Como epílogo al presente apartado, haremos referencia de forma sucinta a los postulados<sup>429</sup> que perfilan la contribución por gasto. En primera instancia tenemos el principio “quien contamina paga”, que da forma a esta categoría tributaria. Pues resulta lógico que los responsables de una conta-

<sup>429</sup> Es conveniente el repaso de estos mandatos —los cuales ya hemos estudiado en el capítulo segundo—, pues la contribución por gasto debe de alcanzar los fines establecidos por éstos, porque este tributo es un mero instrumento en la protección del medio ecológico, y no adquiere significación alguna sino se proyecta en tal sentido. Es sumamente importante concebir a la contribución por gasto dentro de la cultura ecológica, porque si no para nada serviría el esfuerzo de esta tesis. En ésta aplicamos a ultranza el postulado de la instrumentación de los tributos para la consecución de los fines del Estado.

minación paguen los gastos de las medidas necesarias para evitar o controlar esa contaminación.<sup>430</sup>

Según vimos, este principio declara que los gastos ocasionados por la prevención y supresión de la contaminación deberán ser cubiertos por el agente contaminador, salvo contadas excepciones. Y es precisamente bajo esta definición donde tiene su campo de aplicación la contribución por gasto en razón al deterioro del medio ambiente. Básicamente, se refiere a la imputación al contaminador de los gastos de prevención y de lucha contra la contaminación ocasionados por la conservación del bien ambiental. En resumen, se trata de hacer pagar a quien utilice o consuma bienes ambientales el coste real del agotamiento o deterioro de tales bienes.

Pero no cabe duda de que el primer perjudicado de la contaminación será el agente contaminador, por tal motivo, la contribución integradora o por gasto es un buen instrumento para que el agente contaminador se responsabilice de los costos de la prevención y la lucha contra la contaminación.

Otro de los mandatos que sustenta la contribución por gasto y que la plantea en la reinterpretación ambiental es el llamado principio de precaución, que consiste en anticipar medidas, para limitar el uso de contaminantes potencialmente peligrosos. Este principio al lado de la prevención y del desarrollo sostenible son los fundamentos de la contribución por gasto.

Por otro lado, la contribución por gasto es un tributo al servicio de los fines ecológicos, y como tal, debe configurarse dentro de la ciencia tributaria, y cumplir con los mandatos de la capacidad contributiva, legalidad, generalidad, igualdad, no confiscatoriedad, en fin, con los referidos a la justicia tributaria. La contribución por gasto cubre un gasto extraordinario,<sup>431</sup> es decir, no común, no ordinario, o añadido a lo ordinario.<sup>432</sup> Este gasto extraordinario lo realiza el ente público para cubrir los daños originados al entorno natural, con motivo de una actividad desarrollada por el quehacer humano. Pero el fin de este gasto es el que va a conectar la contribución con el clamor de la tutela ambiental. En cuanto a la conducta desarrollada por el sujeto pasivo, ésta debe encuadrarse dentro de lo lícito y

<sup>430</sup> Herrera Molina, Pedro Manuel y Serrano Antón, Fernando, *op. cit.*, nota 416, p. 460.

<sup>431</sup> Existe un antecedente de los gastos extraordinarios, en Flora, al referirse: "No es menor la tendencia al desarrollo de los gastos extraordinarios, especialmente para carreteras, agua potable, obras de alcantarillado absolutamente necesarias, para puertos, mejoras y riesgos económicamente útiles, y sobre todo, para obras urbanas, para la sistematización de calles, plazas, jardines, etcétera. Flora, *op. cit.*, nota 265, p. 488.

<sup>432</sup> Moliner, M., *op. cit.*, nota 339, p. 1266.

permitido por la costumbre del lugar o la ley. No debe desbordar estos límites, pues caería en la responsabilidad administrativa, civil o penal de los daños causados al medio ambiente.

Dicho esto, volvamos al planteamiento inicial de la contribución por gasto en sus dos ópticas. En el primer supuesto, la contribución por gasto tiene como precedente el daño al bien ecológico, pues si no existe daño real no se origina el gasto. En esta hipótesis nos acercamos a la contribución especial negativa, estudiada por Vega Herrero, pues para que surja esta obligación tributaria se requiere el deterioro ecológico. La diferencia entre estas dos categorías estriba en el hecho generador, pues en la primera, la obligación surge con el desembolso del erario público, y en la segunda, la obligación emana del deterioro ambiental. En la contribución por gasto, se tiene como precedente el bien ecológico, que a su vez recibe un daño, y por ende, se origina el gasto extraordinario de la administración pública. Este gasto es el que da origen a la obligación de contribuir por parte de los agentes contaminadores.

En cuanto a la segunda concepción de la contribución integradora, esta categoría tributaria se ha configurado no sólo sobre la base de la potencialidad del daño ecológico.<sup>433</sup> Es decir, no existe el daño real, no obstante, debido a actividades desarrolladas por el sujeto pasivo, existe un potencial daño ecológico. Aquí no hace falta acreditar tal perjuicio, pero sí el desembolso de las arcas públicas. El presupuesto de hecho de esta categoría es la actividad lícita del sujeto pasivo, que potencialmente puede ocasionar daños al medio ambiente. En este supuesto, se requiere la aplicación de controles administrativos. Según vimos en líneas expuestas a lo largo de este capítulo, la novedad de esta categoría se inserta en el hecho imponible, pues aquí se configura un hecho no real, pero sí virtual: la potencialidad del daño. Sin embargo, al dar un vistazo a la legislación española, nos damos cuenta de que esta potencialidad o virtualidad ya existe en algunos tributos, ejemplo claro es el impuesto andaluz sobre las fincas infrautilizadas.<sup>434</sup> En este caso se gravan las fincas infrautilizadas, y el impuesto se articula sobre un potencial detrimento patrimonial. Hemos visto que el Tribunal Constitucional no lo considera exactamente como un supuesto de gravamen negativo, es decir, no se está gravando un índice negativo de capaci-

<sup>433</sup> Es un riesgo permanente y potencial que se abate sobre las zonas de influencia de las misma actividad humana.

<sup>434</sup> Estudiado en el capítulo primero de este libro, respecto a la extrafiscalidad.

dad económica, sino que se grava un índice potencial o, más específicamente, un índice virtual de riqueza.<sup>435</sup>

En el segundo supuesto de la contribución por gasto, la finalidad es financiar el gasto específico que impone el mantenimiento de los equipos de control e inspección de la actividad contaminante. En este caso, se hace necesaria la implantación de controles administrativos.

## VI. LAS CONTRIBUCIONES POR GASTO Y SU NATURALEZA JURÍDICA

Al estudiar a Santiago Nino<sup>436</sup> advertimos la utilidad de estudiar la naturaleza jurídica de las figuras, categorías e institutos del derecho. Esta utilidad se basaba en contrastar figuras afines y sacar mayor provecho de nuestro estudio. Aplicando este pensamiento a nuestra categoría, en primera instancia, la contribución por gasto se parece a la figura civilista de la responsabilidad extracontractual, pues tiene como espíritu la compensación del daño causado, que es la misma alma del principio contaminador pagador. Ahora bien, la contribución por gasto es un tributo, pero su motor es la *compensatio cum damno*. En tal sentido, pensamos que es totalmente legítimo establecer un tributo con esta *ratio*, pues el tributo es un instrumento al servicio del Estado, y como instrumento debe servir para la recaudación de las arcas públicas. La contribución por gasto es un tributo redistributivo, pues se establece para sufragar los gastos extraordinarios realizados con motivo de un empeoramiento ambiental. Por consiguiente, éste es un tributo afecto a una finalidad, la finalidad de financiar obras públicas o costes derivados del empeoramiento ecológico. La contribución por gasto cubre los costes derivados de la reparación de los lugares contaminados por la actividad normal de una industria que menoscaba el bien ecológico.

En resumen, la naturaleza jurídica de la contribución por gasto en razón al deterioro del equilibrio ecológico es la de un tributo con fines fiscales, pues se establece para financiar gastos extraordinarios del ente público. También es un tributo extrafiscal, pues tiene como marco el artículo 45 de la CE, que contempla a la protección del medio ambiente dentro de los principios rectores de la política social y económica.

<sup>435</sup> Cors Meya X. F., *op. cit.*, nota 254, p. 79.

<sup>436</sup> En el capítulo segundo, con especial referencia a la naturaleza de la contribución especial, hemos estudiado el trabajo de Santiago Nino.

En razón del artículo 45 constitucional, la contribución es un tributo extrafiscal, porque tiene la finalidad compensatoria de los daños ambientales. Pretende resarcir los daños hechos al medio ecológico. La contribución por gasto, en su segunda manifestación, tiene como elemento la previsión del riesgo creado. En esta definición también es contemplado como un tributo extrafiscal.

La contribución es un tributo afecto y redistributivo, pues tiende a cubrir el gasto ambiental diferenciado, distribuyendo este gasto entre los sujetos causantes de tal perjuicio. Aquí se manifiesta expresamente la vocación del principio contaminador pagador.

La contribución en su segunda vertiente se inscribe en los principios de precaución y prevención, y se constituye, también, como un tributo afecto y redistributivo.

## VII. VALORACIÓN DE LOS BIENES ECOLÓGICOS

Aquí nos enfrentamos a otro problema, debido a que normalmente se había concebido a los bienes ecológicos fuera del mercado. No obstante, el estado actual de las cosas es distinto.<sup>437</sup> En líneas anteriores apuntábamos que el bien ecológico había adquirido un valor, en el campo del derecho: el valor de bien jurídico tutelado;<sup>438</sup> en la ciencia económica: el valor de cambio, mediante la creación del mercado de bienes ecológicos, a través del uso de licencias canjeables.

¿Cuál es la utilidad de la valoración de los bienes ecológicos? Primero debemos señalar que es un método utilizado por los economistas<sup>439</sup> para

<sup>437</sup> En el siglo XX, el medio natural se concibe con dimensiones esencialmente fijas en términos de recursos y capacidad de asimilación y generación. La valoración de los bienes ambientales debe estar vinculada con la calidad del medio ambiente. Álvarez Rendueles, J. R., *La hacienda pública y el medio ambiente*, Madrid, ENAP, 1973, p. 9. Los recursos naturales no son ilimitados y es necesario preservarlos aunque esto encarezca los procesos productivos y modere el crecimiento. Herrera Molina, Pedro Manuel y Serrano Antón, Fernando, *op. cit.*, nota 416, p. 460.

<sup>438</sup> Ya bien, considerado como interés difuso, derecho fundamental, derecho no autónomo, principio de la política económica, bien cultural, interés colectivo, bien colectivo no patrimonial, *public trust*, bien común. Tiene su significación jurídica.

<sup>439</sup> Los economistas se sienten más cómodos al medir las preferencias de la gente según su comportamiento en el mercado. Pero rara vez se comercia con el medio ambiente, por lo que es necesario buscar otros modos de atribuir un valor a los activos ambientales,



cuantificar el daño producido sobre los bienes ecológicos. En algunas legislaciones, especialmente en Estados Unidos<sup>440</sup> y en Australia,<sup>441</sup> es frecuente esta técnica, pero otras recurren al costo de la reparación del recurso ambiental. En España, esta última es la aplicada en los tributos redistributivos, es decir, en las tasas y contribuciones especiales.

Existen cuatro técnicas<sup>442</sup> para determinar el valor de los recursos naturales:

- a) El coste de desplazamiento.
- b) Precios hedónicos.
- c) Valoración contingente.
- d) El valor de no uso.

En breves líneas despejaremos el significado de estas cuatro medidas indirectas. El coste de desplazamiento sirve para valorar los beneficios recreativos (parques, recursos paisajísticos, entre otros). En términos llanos, esta técnica se refiere al coste de desplazamiento que realizan los habitantes próximos o lejanos a las inmediaciones de los parques o centros recreativos de carácter natural. En otras palabras, un viaje a un parque nacional incluye el coste del transporte y tal vez la entrada al parque. La cantidad que se paga es un indicador del valor que se le concede.<sup>443</sup>

La segunda técnica se basa en los precios hedónicos<sup>444</sup> o precios implícitos. En esta medida se contabilizan todas las variables que puedan influir en el precio total de un activo ambiental, por ejemplo, la superficie de una casa, la parcela, tipología, antigüedad, distancia del centro a la ciudad, nivel de polución atmosférica, proximidad a una obra pública, o bien, el valor de la pérdida de bienestar debido al ruido y riesgo de accidentes se pue-

o poner números al daño provocado. Se pueden valorar algunos activos ambientales con medidas indirectas. Cairncross, F., *op. cit.*, nota 162, p. 21.

<sup>440</sup> Programa *Superfund*, la *Oil Pollution Act* tendientes a la evaluación de contingencias.

<sup>441</sup> Resource Assessment Commission utilizó la valoración de contingencias respecto al Parque Nacional de Kakadu. Cairncross, F., *op. cit.*, nota 162, p. 22.

<sup>442</sup> Riera Micalo, P., "Evaluación del gasto público con impacto ambiental", *CA*, año IV, núm. 8, 1993.

<sup>443</sup> Cairncross, F., *op. cit.*, nota 162, p. 21.

<sup>444</sup> Hedonismo. Doctrina que considera el placer como fin supremo de la vida. Moliner, M., *op. cit.*, nota 339, p. 25.

de medir por la disminución en el precio de una vivienda cercana a un aeropuerto.<sup>445</sup>

La tercera medida es la valoración contingente, ésta radica en la simulación de un mercado para obtener la valoración de aquellos bienes sin mercado real. Esto se hace a través de encuestas. Se realiza mediante un cuestionario enfocado a la población que pregunta cuánto estaría dispuesta a pagar por un beneficio, o la cantidad que aceptaría la población como indemnización por su pérdida, o cuanto sería el máximo que estaría dispuesta a pagar para evitar situaciones parecidas.

Así llegamos a la cuarta técnica, íntimamente relacionada con la valoración contingente, referida al valor de no uso. Es el típico caso donde se valora la existencia de un parque aunque no se use, pero se satisface con el hecho de saber que está ahí para el disfrute de generaciones futuras. Ejemplos más próximos los tenemos en el tigre de bengala, las auroras boreales, o la Antártida.

Como apuntábamos en líneas anteriores, estas técnicas debemos tenerlas en cuenta, porque en cualquier momento pueden influir en el ánimo del legislador y establecerse en el derecho positivo. En resumen, podemos decir que la legislación puede prever que los responsables de un daño ambiental paguen conforme alguna de estas dos opciones:

- a) El montante de la reparación del entorno ambiental.
- b) El valor equivalente a la pérdida de bienestar que supone a las personas.

La legislación española, como reiteradas veces hemos indicado, toma en cuenta el valor de la reparación de un bien ambiental. En el gasto de la contribución integradora, en la primera hipótesis sustentada, el coste deberá detallar los daños causados, la reparación a través de peritajes, y la duración de los efectos perniciosos.

Un claro ejemplo de la valoración del daño al bien ambiental en la legislación española es la medición del nivel de contaminación emitido,<sup>446</sup> teniendo en cuenta las unidades de residuos o el volumen de contaminación.

<sup>445</sup> De acuerdo con Rosembuj, en Francia existen las tasas de los aeropuertos para cubrir precisamente dichos daños. Rosembuj Tulio, *op. cit.*, nota 255, p. 94.

<sup>446</sup> Cors Meya, F. X., *op. cit.*, nota 254, p. 74.

## VIII. EL DAÑO O PERJUICIO AMBIENTAL

La definición del daño desempeña para nosotros un papel clave como consecuencia de su carácter limitativo y definitorio en la contribución por gasto. Por tanto, se debe distinguir el daño ecológico que atañe a nuestra categoría. En la configuración de la contribución integradora hemos destacado sus dos versiones, la primera referida al daño real y la segunda conducente al daño potencial del entorno natural. Ante el existente o inexistente perjuicio deben figurar las mismas características, la única diferencia estriba en que en una ya se produjo el deterioro, y en otra es susceptible de producirse.

De acuerdo con el *Diccionario del uso del español*,<sup>447</sup> el daño proviene del latín *damnum*. Efecto causado en algo o en alguien que le hace ser o estar peor. Daños y perjuicios es la expresión con que se designan jurídicamente los perjuicios causados por una persona a otra, voluntaria o involuntariamente, por los que tiene que indemnizarla.

En la ciencia jurídica se establece la definición de daños y perjuicios en la legislación civil. Así, el artículo 1.106 del CC establece: “La indemnización de daños y perjuicios comprende no sólo el valor de la pérdida que hayan sufrido, sino también el de la ganancia que haya dejado de obtener el acreedor, salvo las disposiciones contenidas en los artículos siguientes”.

Se distingue entre el daño y el perjuicio, mientras que el daño es la pérdida del valor de la cosa, el perjuicio es la ganancia no obtenida. Este último ha de ser cierto y probado. Como se puede observar, el texto legislativo en cita se refiere a la estimación del lucro cesante como daño, y a las ganancias perdidas, lo cual tiene relativa vigencia en el daño ambiental, en cuanto que éste debe cuantificarse. Pero lo importante a destacar es que en la materia civil se debe acreditar el daño o perjuicio causado, y esto tiene cierta similitud con la contribución por gasto aplicada *ex post* de haberse verificado el daño. El CCM se mantiene bajo las mismas premisas.

Por otro lado, la voz jurisprudencial italiana sobre la noción del daño ambiental advierte:

Il danno ambientale riveste una dimensione patrimoniale nel senso che si riflette sulla collettività la quale viene a essere gravata da oneri economici; ma la perdita che ne consegue, pur essendo valutabile in senso economico

<sup>447</sup> Moliner, M., *op. cit.*, nota 339, p. 856.

non si presta ad essere identificata in detrimento dell'erario, dal momento che l'esigenza della sua risarcibilità é postulata independentemente sia dal costo della remissione in pristino, sia alla diminuzione delle risorse finanziarie dello stato e degli enti minori.

El concepto de daño en materia ecológica recorre un amplio espectro, por aludir a algunos ejemplos, desde las sorprendentes y devastadoras catástrofes —el caso de Chernovil— hasta los daños que se producen por la actividad normal en una civilización —polución del aire en grandes ciudades, caso de la ciudad de México—. Así, es de apreciarse que el daño puede abarcar grandes extensiones territoriales, o durar cientos de años. Por consiguiente, en materia ambiental una prueba minuciosa del daño puede ser objetivamente imposible, porque algunos efectos se evidencian con el tiempo, verbigracia, infiltraciones de las faldas acuíferas.

Por las razones aludidas arriba, es muy importante delimitar el campo de acción de la contribución por gasto, respecto al resarcimiento del daño, pues somos conscientes de que esta categoría se enfoca a casos muy específicos y con difícil determinación, presentándose ineficaz en la mayoría de ellos.

El daño ecológico que para nosotros es útil se refiere a un estado de degradación del recurso natural, reflejado en la pérdida de las prerrogativas naturales de que disfrutaba el medio ambiente; en otras palabras, es la alteración del equilibrio ecológico. Es un daño patrimonial limitado a un foco concreto de contaminación. El daño debe ser resarcible, en tal sentido es un daño computable y razonable, así también es un daño público a la colectividad. Debe tratarse de un daño patrimonial valuable referido al Estado.<sup>448</sup> Este daño debe ser individualizable con relación a un grupo de personas.

El daño que se maneja en la contribución por gasto, en su primera versión, es el que se refiere a un daño tangible. Es decir, que se trate de un real deterioro del medio ambiente. El daño ambiental considerado útil para nuestro estudio es aquel que se produce por la actividad diaria de numerosas instalaciones industriales, por la evacuación de las aguas residuales, por residuos de todo tipo, etcétera.<sup>449</sup>

<sup>448</sup> Ambiente-Inquinamento Idrico, Danno Ambientale-art. 18 L. N. 349/1986-Interessi Protetti (1.8.7. 1986, N. 349 art. 18; 1, 10.5, 1976, N. 319, art. 21, Comma 3°) (A).

<sup>449</sup> Egea Fernández hace hincapié en estas actividades porque, precisamente, son las que mayor daño causan por su índice de frecuencia y no las espectaculares catástrofes.

Rosembuj<sup>450</sup> señala que existen dos posibilidades de daño ambiental: el daño causado por el hombre sobre el equilibrio ecológico y el daño causado por el ambiente sobre el hombre. Es decir, se refiere al bien ambiental como víctima y agresor.

En la hipótesis de la contribución por gasto aplicada con los *command and controls*, lo que se intenta es, precisamente, evitar el daño real al bien ambiental, parafraseando a López Menudo,<sup>451</sup> lo que se desea es atajar el daño ambiental *ex ante* y con abstracción de su posible materialización en daños concretos a la salud de las personas o a su patrimonio.

Estamos de acuerdo con Serrano Moreno en que la cuestión del cálculo del daño es difícil, pues si se procede a una evaluación por debajo del daño, estaremos corriendo el riesgo de estimular la contaminación, ya que siempre resultará más rentable el abono del impuesto que la reparación del daño. Por el contrario, un cálculo por encima del daño marginal neto producido por la actividad del contaminado —que se considera como el nivel adecuado de carga impositiva sobre las actividades del generador de una externalidad— daría lugar a una paralización de la actividad productiva por falta de rentabilidad.<sup>452</sup> El daño ambiental es ciertamente patrimonial y debe ser vinculado a una concepción aritmética contable.

Para Villar Ezcurra,<sup>453</sup> esta cuantificación monetaria es la externalidad en cuanto parámetro de la capacidad contaminante.

## IX. TEMPORALIDAD DEL DAÑO AMBIENTAL

Se convierte interesante este planteamiento, cuando observamos que el deterioro ambiental puede llegar a producirse en cientos de años, tal es el ca-

Egea Fernández, “Relaciones de vecindad, desarrollo industrial y medio ambiente”, en Esteve Pardo, J. (coord.), *Derecho del medio ambiente y administración local*, Madrid, Civitas-Diputación de Barcelona, 1996, p. 63.

<sup>450</sup> Rosembuj, Tulio, *op. cit.*, nota 255, pp. 40 y ss.

<sup>451</sup> López Menudo, “El derecho a la protección del medio ambiente”, *RCED*, núm. 10, 1991, p. 198.

<sup>452</sup> Serrano Moreno, *Ecología y derecho*, Granada, Comares, 1992, p. 174; Villar Ezcurra, M., “La necesidad de revisar las categorías tributarias ante el deslizamiento del Derecho comunitario: un ejemplo en la Ley de Envases y Residuos de Envases”, *QF*, núm. 18, octubre de 1997, p. 13.

<sup>453</sup> Villar Ezcurra, M., *op. cit.*, nota anterior, p. 13.

so del efecto invernadero<sup>454</sup> y el cambio climático. Pero ese tipo de daño ambiental no es nuestra referencia, porque la aplicación de la contribución por gasto sólo se producirá para daños locales, fáciles de detectar y que su producción haya sido ocasionada por vertederos de productos contaminadores, de aguas residuales a cauces interiores o aguas exteriores; a daños producidos en el suelo por agentes químicos o disolventes depositados en solares que puedan producir incendios. Estos daños de alguna manera tienen que evaluarse en dinero.

Aquí cabe plantearse la siguiente pregunta: ¿cómo determinar cuándo se produjo la contaminación, especialmente si ocurrió gradualmente a lo largo de muchos años? La respuesta se dará conforme al estudio que se realice sobre el daño, mediante peritajes y análisis.

## X. RESPONSABILIDAD POR LOS DAÑOS AMBIENTALES

En los anteriores supuestos se puede acudir a la producción del daño por responsabilidad objetiva, este instrumento diseñado dentro del derecho civil, auxilia a la aplicación de la contribución por gasto. La responsabilidad objetiva así conocida en México, en la doctrina civilista española se conoce como responsabilidad estricta (también como responsabilidad objetiva).

Es importante destacar que el daño no se haya producido antes de la entrada en vigor de la contribución por gasto, porque estaríamos actuando retroactivamente. Por otro lado, Cairncross<sup>455</sup> le ha dado un cariz distinto al tema, pues se refiere a la responsabilidad por daños causados en el pasado, de tal manera que en los Estados Unidos la postura legal es que los agentes contaminadores son responsables de daños causados en el pasado por el modo de eliminar los residuos peligrosos, aunque hayan tomado medidas adecuadas para prevenirlos. En dicho país, el problema de la asignación de la responsabilidad y de los gastos de limpieza ha conducido a costosos y prolongados juicios, que han sido librados casi siempre por las compañías de seguros de las empresas.

Esta reflexión se enriquece con la aparición del problema de la asignación de la responsabilidad y de los gastos de depuración. En la aplicación

<sup>454</sup> Este efecto se produce cuando los gases se acumulan en la atmósfera y atrapan los rayos solares reflejados, como lo hacen los cristales de un invernadero, obligando al planeta a calentarse y al clima a cambiar.

<sup>455</sup> Cairncross, F., *op. cit.*, nota 162, pp. 78 y ss.

de la contribución por gasto, el responsable del deterioro ambiental será el sujeto pasivo de la contribución por gasto, porque es el causante de un gasto específico de la administración pública, para el saneamiento de dicho deterioro. En el caso de no haber un único responsable, se prorratearán los gastos de depuración entre los responsables.

La responsabilidad en la contribución por gasto, al configurarse del lado de la corrección, tiene un toque represivo.<sup>456</sup> Desde el parámetro de la responsabilidad en materia administrativa y civil, en cuanto a los daños ambientales, Jordano Fraga<sup>457</sup> plantea la deficiencia del mecanismo, porque se basa en que el daño ecológico ya ha sido producido. De tal manera que, en cuanto a la contribución por gasto en atención a la primera hipótesis, se puede sostener el mismo argumento. Sin embargo, el marcado énfasis preventivo no está reñido con la exigencia de instrumentos con tinte represivo, en este caso, lo óptimo sería establecer el carácter residual de la represión y corrección.

En el supuesto del daño futuro o previsible de producir, también estaríamos dentro de la definición de la contribución por gasto, pues dicha categoría se ampara en el uso de los instrumentos técnicos de impacto ambiental. Hipótesis que estudiaremos más adelante, pues pensar en la contribución por gasto en términos de precaución y prevención ofrece varias ventajas. Además del hecho de que este enfoque asegura una articulación bien recibida entre el derecho ambiental y el derecho tributario. Al expresarse en términos de prevención, la contribución por gasto se basa en la ejecución de una actividad que conlleva una alta peligrosidad para el medio.

Cabe hacer notar una vez más, que la responsabilidad encuadrada en nuestra contribución por gasto, es esencial que no se refiera a actos prohibidos e ilícitos, pues para este tipo de actos el derecho contempla otros mecanismos, que aquí reiteradamente hemos puesto de manifiesto: responsabilidad civil, administrativa y penal.

## XI. HECHO IMPONIBLE DE LA CONTRIBUCIÓN POR GASTO

Debemos distinguir el hecho imponible de los dos tipos de contribuciones por gasto excepcional, pues en el primer supuesto se considera he-

<sup>456</sup> Jordano Fraga, J., *op. cit.*, nota 405, pp. 79 y ss.

<sup>457</sup> *Idem.*



cho generador de la obligación tributaria, el gasto diferencial del ente público con motivo de un deterioro ecológico en razón de actividades normales desarrolladas por el agente contaminante. El segundo supuesto es el concepto de un gasto excepcional del ente público con motivo de situaciones lícitas desarrolladas por el sujeto pasivo, pero que ponen en alto riesgo el recurso ecológico. Aquí, el gasto se refiere al realizado por el ente público, por el control e inspección sobre las actividades del agente contaminador.

En el primer supuesto, el hecho imponible de la contribución integradora es el gasto diferencial o el aumento de gasto de la administración pública, que genera un grupo determinado de personas con motivo de actividades industriales que provocan un daño al entorno natural. Sobre esta hipótesis ya se produjo el daño ambiental. La contribución por gasto, concebida así, tiene una estructura reparadora o impeditiva de una disminución patrimonial. Según Vicente Arche,<sup>458</sup> esta estructura es opuesta a la contributiva. La estructura contributiva viene exigida por la CE, que tiene como finalidad incrementar el patrimonio del ente para atender a la cobertura de sus necesidades financieras.<sup>459</sup>

El presupuesto de hecho de la contribución por gasto está compuesto por el gasto excepcional que realiza el Estado, sin embargo, para llegar a esta conclusión debemos tomar en cuenta dos elementos: a) la posesión de un bien inmueble o el ejercicio de una actividad que provoque un mayor gasto al ente público, y b) la actividad del sujeto activo.

En cuanto al primer elemento, cabe subrayar que este ejercicio de una actividad presupone cierta capacidad contributiva, de tal manera, que podemos considerarla como una manifestación indirecta de la misma.

<sup>458</sup> Vicente-Arche Domingo, F., *op. cit.*, nota 11, p. 462.

<sup>459</sup> “Nella situazione cui essa ricollega il sacrificio patrimoniale del privato, ha da mostrare una struttura contributiva, perché si possa parlare costituzionalmente, di imposte, cioè, che il fatto, l’atto, o il modo d’essere della persona, al quale é connesso il sorgere del debito tributario non si pongano —oltre che come illecito— ad esempio come cause di diminuzione del patrimonio dell’ente pubblico. Invece, se ricorre questa condizione, la norma che dispone il sacrificio del privato non incrementa, evidentemente, il patrimonio dell’ente a tutela dell’interesse pubblico per il quale chi deve agire per l’ordinamento ha da essere posto in grado di operare bensì si limita a tenere, indenne tale patrimonio a tutela dell’interesse privato dell’ente. Ricorre allora, la struttura *riparatoria* o *impeditiva* de una diminuzione patrimoniale, l’opposto della fattispecie contributiva, e non si ha imposta”. (Las cursivas son nuestras). Bartholini, S., *Il principio di legalità dei tributi in materia di imposte*, Padova, Cedam, 1957, pp. 143 y ss.

En armonía con el estudio que venimos desarrollando, cabe apuntar que la contribución por gasto en la primera hipótesis tiene una estructura reparatoria y se encuadra en los *penalty taxes*.<sup>460</sup> En concordancia con lo anterior, es lícito apuntar que se ha recurrido en esta tesis a la doctrina de la responsabilidad del daño en materia ecológica, para darle forma a la contribución por gasto. Resulta, pues, obvia la existencia de ciertas características comunes entre estas dos instituciones.

Por lo que hace al segundo supuesto, es aquí donde introducimos la novedad, porque hablamos de gastos con relación a las actividades de control e inspección de los daños futuros. La nota que va a caracterizar este tributo es la potencialidad de futuras contingencias dañinas al recurso natural. Como se puede apreciar, en esta figura, contemplamos también el criterio del gasto excepcional y del daño, la única diferencia es la finalidad que le caracteriza.

El concepto de peligro del medio ambiente debe estar encuadrado en el hecho imponible, como elemento integrante de este tributo. Esta figura se podría comparar con los delitos de peligro abstracto, sin embargo, la diferencia estriba en que la actividad del sujeto pasivo es conforme a la ley o costumbre del lugar. Así, por ejemplo, si en un polígono industrial es común el ruido y, por lo tanto, pertenece a la peculiaridad del lugar, esta actividad se considerará acorde a la costumbre del lugar.

La ventaja de configurar de esta forma la contribución por gasto es su actuación *a priori* del daño. Esta contribución es un mecanismo preventivo, que a su vez financia políticas preventivas y precautorias. En esta perspectiva estamos actuando dentro de la teoría del riesgo, con la peculiaridad de que no hace falta demostrar el daño, sino que el daño es susceptible de producirse por actividades lícitas que pudiesen alterar el medio ambiente. La contribución por gasto no debe vincularse al incumplimiento de la reglamentación ambiental.

En resumen, el hecho imponible de este tipo de contribución es el gasto con motivo de las tareas de control e inspección sobre una actividad normal de la industria doméstica, que por su frecuencia produzca posibles daños al medio ambiente.

<sup>460</sup> Buchanan, J. M. y Tullock, G., "Polluters Profits and Political Response: Direct controls Versus taxes", *TADR*, vol. LXV, núm. 1, march, 1975, p. 1.

## XII. BASE IMPONIBLE

La base imponible es un mecanismo o un procedimiento utilizado por el legislador para determinar el *quantum* de la prestación tributaria; en consecuencia, está sujeta al principio de capacidad contributiva. A este respecto, existen dos posturas en la doctrina jurídica tributaria española: por una parte, la que estima<sup>461</sup> que la base imponible no necesariamente debe estar vinculada de forma directa al elemento material del hecho imponible, en otras palabras, que la base imponible no es la medición del aspecto material del hecho generador. En definitiva, no hay correlación entre el hecho imponible y la base. La segunda postura sostiene que debe existir un nexo causal entre el hecho generador (acción típica indicativa de capacidad económica) y la base imponible.

Aquí no vamos a entrar en discusiones doctrinales, para efectos de esta exposición adoptamos el criterio de Ramallo Massanet,<sup>462</sup> al contemplar a la base imponible con dos funciones: considerándola como una magnitud, que mide algún elemento del hecho imponible, y que sirve para concretar la cuantía de la cuota tributaria mediante la aplicación del tipo de gravamen.

No existe una definición en la LGT,<sup>463</sup> sin embargo, la doctrina tributaria<sup>464</sup> entiende por base tributaria, aquella magnitud susceptible de una expresión cuantitativa, fijada por la ley, que mide alguna dimensión económica del hecho imponible y que debe aplicarse a cada caso concreto, según los procedimientos legalmente establecidos, a efectos de la liquidación de los tributos.

En resumen, la base imponible es una magnitud a la que se aplica el tipo de gravamen (proporcional o progresivo) y el resultado es la cuota, es decir, la cantidad de dinero que se debe ingresar en el tesoro para extinguir la obligación tributaria.

<sup>461</sup> Este criterio ha derivado de la licencia fiscal del impuesto industrial, uno de cuyos hechos imponibles consiste en la elaboración de fiambres, en tanto que la base imponible consiste en el número de habitantes de la población donde se ejerce la mencionada actividad.

<sup>462</sup> Ramallo Massanet, "Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria", *Civitas REDF*, núm. 20, octubre-diciembre de 1980.

<sup>463</sup> Lo que la mayoría de los autores señala que no es necesario, pues puede inferirse de otros textos legales.

<sup>464</sup> Pérez de Ayala, José Luis y González García, Eusebio, *op. cit.*, nota 362, p. 249; Ferreiro Lapatz, J. J., *Curso de derecho financiero español*, Madrid, Marcial Pons, 1988, p. 405; Martín Queralt, J. *et al.*, *Derecho tributario*, Pamplona, Aranzadi, 1997, p. 147.

Antes de entrar al estudio de la base imponible de la contribución por gasto, debemos tener en cuenta que algunos autores manifiestan la no existencia de base imponible en la contribución especial. Albiñana García-Quintana<sup>465</sup> indica que es errónea dicha expresión, porque en las contribuciones especiales no desempeña la función que le es propia, es decir, como magnitud que representa la capacidad económica. A su vez emplea la expresión “cuota contributiva global”<sup>466</sup> como equivalente a la utilizada en la LRHL. A estos efectos, considera que la cuota contributiva global es la cantidad a repartir en concepto de contribución especial. Señala que no se puede hablar en pureza de base imponible, base liquidable y alcúotas con referencia a cada contribuyente, sino primero se debe fijar la base imponible global, o la cantidad total de las obras o servicios que van a ser financiados por las contribuciones especiales. Por consiguiente, no hay bases imposables individualizadas para cada contribuyente.

Aquí corresponde asumir un criterio, pues, parece evidente que en la contribución especial existe una base imponible *sui generis*. En efecto, en la contribución especial existe la base imponible, pero se configura de una forma peculiar, sin embargo, no por ello deja de ser contemplada. A nuestro entender, es una base imponible que se configura indirectamente, pues el beneficio especial obtenido por ciertas personas será de forma indirecta la magnitud de la capacidad contributiva. La base imponible será la cantidad global a repartir entre los sujetos beneficiados.

Por otro lado, ya en materia ambiental, algunos tributos, por ejemplo, en el caso del agua, la base imponible se establece de acuerdo con las sustancias contaminadoras agregadas<sup>467</sup> (materiales en suspensión oxidables); en cuanto al uso del agua, la base se establece de acuerdo con los volúmenes utilizados, sean o no consumidos. Y así, encontraremos a lo largo de la tributación ambiental una infinidad de supuestos para establecer la base imponible. Lo destacable aquí es que por lo regular siempre se establecen de acuerdo con la contaminación que recibe el bien ambiental, con lo cual no estamos de acuerdo, pues como ya habíamos puesto de manifiesto, lo que se intenta en la protección al medio ambiente es la prevención, no la corrección de los daños ambientales.

<sup>465</sup> Albiñana García-Quintana, “Las contribuciones especiales”, *Palau 14, RVHP*, enero-abril de 1989.

<sup>466</sup> Chico de la Cámara le sigue en su planteamiento, *op. cit.*, nota p. 60.

<sup>467</sup> Cano, G. J., *op. cit.*, nota 209, p. 140.

La fijación de la base imponible en la contribución por gasto en sus dos versiones se establece de acuerdo con la previsión de los gastos que eroga la administración pública, por el deterioro del medio ambiente. Desde este punto de vista, la base será el coste global que se distribuirá entre los sujetos pasivos causantes del daño ambiental, mediante la aplicación de unos criterios especiales. En este caso, la base imponible toma en cuenta algunos elementos que articulan la contribución de mejoras, tal y como está estructurada la contribución de mejoras en la legislación española. En el expediente de ordenación se calculan los gastos de la actuación administrativa. En este sentido, existe un acercamiento entre las dos categorías tributarias, porque la base imponible de la contribución de mejoras se establece de acuerdo con los posibles gastos que se originen con motivo de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos, tal como se desprende del artículo 31 de la LRHL.

La base imponible debe reflejar el coste efectivo<sup>468</sup> de las obras de saneamiento o depuración. Al igual que las contribuciones especiales, la contribución por gasto debe tener un tope máximo de base imponible. En la contribución especial el tope es el 90%. La justificación de este porcentaje procede del Proyecto González Besada, éste a pesar de no llegar a su culminación, en la exposición de motivos, indicaba que la contribución especial no podía expropiar íntegramente el incremento, porque el cambio de forma del patrimonio privado, impuesto al dueño de modo autoritario, por razones de utilidad pública, lleva aparejada siempre la bonificación de un 10%.

Es controvertido este límite. Para Lago Montero<sup>469</sup> constituye una fantasía legislativa, pues más que representar un interés público demuestra un interés privado;<sup>470</sup> asimismo, señala que:

<sup>468</sup> La idea del coste efectivo se relaciona principalmente con las tasas. Véase Villalta Villilla, J., "Líneas generales de un nuevo modelo de financiación de las comunidades autónomas", *PGP*, núm. 5, 1991, pp. 39 y ss.

<sup>469</sup> Lago Montero, "Reflexiones sobre una hipotética Reforma del Sistema de Financiación de las Corporaciones Locales", *RHL*, vol. XXIV, núm. 70, enero-abril de 1994, p. 70; Lasarte Álvarez es de la misma opinión. Lasarte Álvarez, *El sistema tributario actual y la situación financiera del sector público*, Sevilla, Real Academia Sevillana de Legislación y Jurisprudencia, 1993, p. 93.

<sup>470</sup> En conexión con lo anterior, el CCE, en cuanto al aprovechamiento de aguas de dominio privado, en el artículo 422 señala que todos los propietarios que participen del beneficio proveniente de las obras de defensa para contener el agua; o que por la variación de su curso sea necesario construirlas de nuevo; o en el caso que sea necesario de-

El principio de igualdad exige un trato desigual a los desiguales y hay obras públicas en las que se aprecia claramente el beneficio especial y donde hay una desigualdad flagrante entre los beneficiados de la obra pública. Esta desigualdad tiene que traducirse en términos tributarios, exigiendo un cobro parcial, proporcionado, superior a esos especiales beneficios... Si la obra es pública como mucho tendrá que financiarse por los particulares especialmente beneficiados hasta en un 50%, pero nunca en un 90%.

En la contribución por gasto, estamos convencidos de que debe existir también un tope, el gasto excepcional previsto por el Estado puede ser confiscatorio para el sujeto pasivo. En el caso que estos costes sean confiscatorios, la contribución por gasto constitucionalmente no debería exigirse, porque vulneraría los principios de justicia tributaria. En dicho caso se establecería un tope para evitar la expropiación, haciendo recaer a través de impuestos generales tal costo. En este sentido, la sociedad se está involucrando en el daño ecológico cometido a través de actividades lícitas por un grupo determinado de personas, en cuyo caso el fundamento legal sería la solidaridad manifestada en la Constitución.

Es necesario resaltar que tanto el establecimiento de obras de saneamiento como de reparación del equilibrio ecológico representan un beneficio especial para ciertos particulares por su ubicación. De tal suerte, que se puede exigir al lado de la contribución por gasto, la contribución de mejoras, con base en esa especial ventaja.

En resumen, estamos de acuerdo con que se fije un tope máximo para la financiación de obras de reparación al bien ecológico. A primera vista puede ser correcto el tope del 90%, sin embargo, también podría ser el 80% del gasto excepcional. Sin duda, lo más idóneo sería establecer un tope entre el 80% y el 90% de los gastos excepcionales de inversión.

Por último, creemos conveniente destacar que, de acuerdo con la CE, la ley es el instrumento normativo para establecer tributos,<sup>471</sup> como acto de

sembrar algún predio de las materia cuya acumulación o caída impida el curso de las aguas con daño o peligro de tercero; están obligados a contribuir a los gastos de ejecución en proporción a su interés. Los que por su culpa hubiese causado el daño serán responsables de los gastos. De estas líneas se puede observar que este cuerpo normativo baja la obligación de contribuir a los gastos de las obras en proporción del interés del propietario, este interés es privado.

<sup>471</sup> Orón Moratal, G., "La distribución del poder financiero entre el Estado y las comunidades autónomas (especial referencia a la relación entre Leyes Tributarias del Estado y de las comunidades autónomas)," *Palau 14, RVHP*, núm. 28, enero-abril de 1997, p. 12.

expresión de los órganos que ejercen el Poder Legislativo, debiendo regular los elementos esenciales del tributo, sin posibilidad de remisiones reglamentarias en este punto, por corresponder al legislador el deber de establecer los tributos. Sin embargo, el máximo intérprete de la Constitución<sup>472</sup> ha relativizado las exigencias de la reserva de ley en cuanto al elemento de cuantificación del tributo, sin que ello suponga la desaparición del Legislativo en la configuración normativa de la base imponible.

También debemos observar que dentro de los gastos excepcionales, los gastos de control de la contaminación deben estar a cargo de los agentes contaminadores.

### XIII. LA CUOTA

El problema con que se enfrenta el jurista es contabilizar el daño ambiental producido por la actividad del agente contaminador. En este sentido, la dificultad se encuentra al momento de escoger la estructura del hecho imponible, el presupuesto objetivo de éste, la tarifa, en fin, todos los componentes del tributo. Los problemas ambientales son complejos y sobre todo difusos, por tal motivo se vuelve más complicada esta tarea. Sin embargo, a través del principio contaminador pagador, que informa de las legislaciones estatales dentro de la Unión Europea, se han podido establecer los parámetros de actuación de los tributos ambientales.

Dentro del marco del principio quien contamina paga, el agente contaminador debe soportar el coste de las medidas que adopte la administración pública para evitar o aminorar la contaminación o el deterioro ambiental. Dentro de la definición de este planteamiento, alguna parte de la doctrina tributaria<sup>473</sup> sugiere que el sujeto pasivo debe pagar una cuota, que debería corresponder al daño y al coste efectivo producido al bien ecológico y a la hacienda pública.

En algunos tributos ambientales, la cuantificación del tributo se fija en las unidades de contaminación; en otros, la cuantía se ha fijado en función

<sup>472</sup> STC 221/1992.

<sup>473</sup> Señala Toledo Jáudenes, que al aplicar esta lógica a la inversa, el productor de beneficios externos tendrá derecho a la percepción de una subvención por el importe efectivo de la economía externa que genera. Esta idea la ha considerado a partir del planteamiento de Pigou. Toledo Jáudenes, “El principio quien contamina paga” y el canon de vertidos”, *op. cit.*, nota 192, p. 290.



del plomo contenido en el combustible y de las emisiones contaminantes de los automóviles (impuesto alemán sobre vehículos de tracción mecánica, Ley del 10. de febrero de 1979).<sup>474</sup>

En el caso de la cuota de la contribución por gasto, se establecerá de acuerdo con el importe global de los gastos realizados por la administración pública con motivo de la eliminación de la contaminación. En tal sentido, de acuerdo con Cano,<sup>475</sup> la suma de todas las cargas será igual al costo que al grupo determinado de agentes contaminadores le signifique eliminar los daños ambientales. La cuota contributiva global se determinará por la suma de los diversos conceptos regulados, es decir, el total previsto de los gastos excepcionales de las obras realizadas.

Pese a lo anterior, para algunos autores<sup>476</sup> es difícil establecer la cuantía del tributo, por la imposibilidad de establecer con exactitud el nexo causal entre los agentes contaminadores y los efectos de la contaminación, bien por la imposibilidad de cuantificar la parte alícuota de responsabilidad de cada sujeto contaminante, bien por lo problemático que resulta asignar a cada usuario de bienes ambientales la parte correspondiente de los costes administrativos.

La cuota de la contribución por gasto, la determina la derrama de la base imponible según los criterios de distribución.

#### XIV. EL DEVENGO

El devengo es el derecho del ente público a la percepción de los tributos. Éste expresa el momento en que se ha realizado el hecho imponible, y en consecuencia se origina la obligación tributaria. Sin embargo, esta afirmación no puede ser tan rotunda, pues en la doctrina tributaria ha surgido la duda sobre cuándo nace la obligación de tributar: si en el momento de la realización de hecho imponible o en el acto de liquidación por parte de la administración pública. En nuestra línea de investigación, el devengo de cada tributo ha surgido de acuerdo con las peculiaridades de cada uno.

Aquí toca tratar si este tributo es instantáneo o periódico. A nuestro entender y de la manera que hemos configurado la contribución, opinamos

<sup>474</sup> Martínez Lago, M. A., *op. cit.*, nota 204, p. 77.

<sup>475</sup> Cano G. J., *op. cit.*, nota 209, p. 138.

<sup>476</sup> Miguel García, P. de, *op. cit.*, nota 416, p. 123.

que se trata de un tributo instantáneo, porque se devenga al momento de producirse el hecho imponible. Así, debemos distinguir las contribuciones aquí propuestas, pues en una el devengo se realizará con la previsión del gasto realizado por la entidad pública con motivo del deterioro ecológico, y en la segunda, la contribución se devengará en el momento en que se inicie una actividad doméstica o industrial que ponga en riesgo el entorno ecológico, y por tal razón, el ente público realice tareas de inspección y control.

En el primer supuesto, el daño ambiental ya se produjo en un lugar delimitado; por tal motivo, el Estado realiza un proyecto de costes para la recuperación del equilibrio ecológico. En el caso de que fueran las obras fraccionables, el devengo se producirá para cada uno de los sujetos pasivos desde que se hayan ejecutado las correspondientes a cada tramo o fracción de la obra. Este criterio lo hemos tomado del artículo 33 de la LRHL.<sup>477</sup>

Al igual que la contribución especial, en la contribución por gasto, en su primera versión, se contempla la posibilidad de exigir el pago anticipado, el cual se pedirá en función del importe previsto para el año siguiente. El pago anticipado se podrá exigir únicamente cuando se haya aprobado el acuerdo concreto de imposición; sin embargo, no se podrá exigir el correspondiente anticipo, si no ha sido ejecutada la obra para la cual se exigió el correspondiente anticipo.

Por último: “una vez finalizada la realización total o parcial de las obras, o iniciada la prestación del servicio público, se procederá a señalar los sujetos pasivos, la base y las cuotas individualizadas definitivas, girando las liquidaciones que procedan y compensando la entrega a cuenta los pagos anticipados que se hubieran efectuado” (artículo 33.4, LRHL).

Como se puede apreciar, de la transcripción literal de la ley se contemplan dos momentos en el desarrollo de las contribuciones especiales, mismo que puede caber en las contribuciones por gasto. Uno podría considerarse *a priori* que se manifiesta en el acuerdo concreto de ordenación, y otro, *a posteriori* que se contempla al finalizar las obras o servicios de

<sup>477</sup> La STS 25/05/1987 es partícipe del criterio de la ley, así establece que la obligación de contribuir por contribuciones especiales nace desde el momento en que las obras se han ejecutado o desde que el servicio haya comenzado a prestarse. Pero ha sido más precisa la STSJ de Madrid 13-09-1996, al indicar que el devengo se produce en el momento en que la obra es ejecutada definitivamente, lo que ha de entenderse producido a la recepción provisional de la obra, momento en que asimismo se determinará el sujeto pasivo del tributo (JT N. 90, ref. 1096).

una forma total o parcial. En este último momento se volverán a establecer los sujetos pasivos, la base tributaria y las cuotas individualizadas, así como las liquidaciones que procedan y las compensaciones de los pagos anticipados que se hubieren hecho, pero en esta ocasión será definitiva, y se hará a través de los órganos competentes de la entidad impositora. Dicho señalamiento deberá, en todo caso, ajustarse al acuerdo concreto de ordenación.

En cuanto a la devolución de los pagos anticipados, el ayuntamiento procederá de oficio a la misma, siempre y cuando se realicen las siguientes circunstancias: que sean personas que ya no figuren como sujetos pasivos en la fecha del devengo del tributo, y que se hubieren excedido en el pago de la cuota individual definitiva que les corresponda.

Cabe subrayar que cada gasto extraordinario que realice la administración pública dará origen a una obligación tributaria autónoma. Para una mayor comprensión del devengo, no debemos pasar por alto que en el procedimiento de aplicación de este tipo de contribución también se transpone el procedimiento contemplado en el artículo 34 de la LRHL. En el que, en primer lugar, una ley ordinaria define el tributo, en segundo término, la propia ley fija las diversas actividades relacionadas con el daño ecológico, y así los entes públicos hacen procedente u obligatorio el establecimiento de contribuciones. Seguidamente, la autoridad administrativa acordará realizar una de estas actividades, en razón a dicho daño ambiental, y que habrán de ser liquidadas a cada uno de los sujetos que haya producido el daño ambiental.<sup>478</sup>

Así, acontece que, para la exacción de las contribuciones por gasto, se requieren dos tipos de acuerdos: el llamado de imposición o de realización de las obras de saneamiento, y el denominado acuerdo concreto de ordenación, que a su vez son necesarios para la imposición de este tipo de contribución. En el primero, se establecerá la obra que deberá costearse a través de las contribuciones integradoras. En el segundo, se determinará el coste presupuestado o previsto de las obras, la cuota a repartir entre los sujetos pasivos y los criterios de reparto. Para que se pueda ejecutar el acuerdo de imposición, se requiere la aprobación del acuerdo concreto de ordenación. Estos acuerdos pueden ser simultáneos, pero en cualquier caso son previos a la exigencia de la contribución.

<sup>478</sup> Estas ideas han sido alimentadas por Cortés Domínguez, M. y Martín Delgado, J. M., *op. cit.*, nota 3, p. 21.

Para el segundo tipo de contribución, el devengo se producirá al momento de realizarse cualquier actividad lícita industrial o doméstica, que ponga en peligro el hábitat.

## XV. SUJETOS PASIVOS

El sujeto pasivo es aquel que causa un daño ecológico, en virtud del ejercicio de actividades normales y lícitas de carácter industrial o doméstico, en un determinado lugar. En este supuesto cabe la singularidad o pluralidad del sujeto pasivo. Aquí vemos que el sujeto pasivo recae en un grupo determinado de personas o incluso en una persona. La ventaja de esta consideración es que, desde el punto de vista operativo, el censo de los sujetos pasivos es limitado y controlable.<sup>479</sup> En resumen, sujeto pasivo son todos aquellos causantes directamente del daño ecológico.

Sin embargo, no es tarea fácil determinar quién es el sujeto de este tributo. Debemos considerar la dificultad de la imputación de los daños ecológicos de los sujetos contaminadores en el caso de la contaminación acumulativa o difusa y de la contaminación en cadena. En este supuesto, nos remitimos a la Recomendación del Consejo de 1975, Doc 75/436/ Euratom, ECSC, EEC, que hace la distinción entre estas dos formas de generar polución. La primera se refiere al resultado de varias causas simultáneas, en este caso, la identificación del sujeto pasivo puede ser extremadamente difícil, y la segunda es la sucesión de varias causas.

En estos casos, la problemática se plantea cuando se requiere comprobar el nexo causal entre los supuestos de daño y el sujeto contaminador. Los costes de la lucha contra la contaminación deberán imputarse a los puntos de la cadena o de la contaminación acumulativa mediante los medios administrativos o legales que ofrezcan la mejor solución a nivel administrativo y económico, y que contribuyan de manera más eficaz a la mejora del medio ambiente.

Los sujetos pasivos de esta contribución son los siguientes:

- a) La persona natural o jurídica que vierte residuos químicos permitidos en cauces de ríos y mares.

<sup>479</sup> Rozas Valdés, J. A., *op. cit.*, nota 345, p. 58.

- b) La administración competente, Estado, CCAA o corporaciones locales, por funcionamiento normal de los servicios públicos. La administración pública responderá directamente de los daños y perjuicios causados por sus autoridades, funcionarios o agentes, considerando su actuación como actos propios de la administración.
- c) Las centrales térmicas que generen contaminación industrial por humos, vibraciones y ruidos provocados por la actividad normal de esta industria.
- d) El poseedor de residuos que los remita a un recolector privado o público o a una empresa, que puedan crear riesgos para el agua, el aire o el suelo, provocando incomodidades por el ruido o los olores.

En cuanto a la administración pública, Jordano Fraga<sup>480</sup> ha destacado la relativa escasez en materia jurisprudencial de casos concretos de responsabilidad administrativa. Pero existen algunos ejemplos: los daños a una industria de lavadero producidos por un desagüe municipal (STS del 11 de octubre de 1975, Aranzadi 4572); daños producidos en los árboles frutales de un particular, provocados por un vertedero municipal que incumplía el reglamento de actividades molestas, insalubres, nocivas y peligrosas (STS del 1o. de diciembre de 1986, Aranzadi 8096); daños derivados de la existencia de un vertedero clandestino de residuos sólidos urbanos (STS del 25 de mayo de 1988).

En los casos en que no se pueda identificar al responsable de la contaminación, lo que se propone es un fondo de indemnización por contaminación, *verbigracia*, el que se estableció en las aguas del mar de Canadá<sup>481</sup> para resarcir a las víctimas de los daños causados, cuya fuente de financiación son los impuestos establecidos sobre el petróleo importado o transportado entre los puertos canadienses por vía marítima. Sin embargo, esta hipótesis no se acerca a nuestro planteamiento, pues para poder aplicar la contribución por gasto debemos identificar a los sujetos contaminadores, sean privados o públicos.

<sup>480</sup> Jordano Fraga, *op. cit.*, nota 399, pp. 79 y ss.

<sup>481</sup> Miguel García, P. de, *op. cit.*, nota 416, p. 121.

## XVI. LA CONTRIBUCIÓN POR GASTO Y LAS EXENCIONES

Tal y como hemos puesto de manifiesto, en el capítulo segundo, con referencia al principio quien contamina paga, este principio tiene sus excepciones,<sup>482</sup> cuando resulta especialmente onerosa la carga impuesta a los responsables de la contaminación, con el fin de lograr una pureza excepcional en el medio ambiente; o que la imputación de tales costes pueda traer consigo graves perturbaciones económicas. En estos casos, se concede un tiempo de transición o adaptación de los productos contaminadores, o bien, ayudas financieras.

Pues bien, creemos que es perfectamente trasladable este tipo de excepciones a la contribución por gasto. Así, en el caso de que la contribución por gasto resulte excesivamente onerosa o cause un perjuicio económico al sujeto pasivo, pueden adoptarse las medidas arriba mencionadas, es decir, conceder ayudas financieras, exenciones y tiempo de transición. Sin embargo, debemos indicar que este tipo de ayudas financieras deberán aplicarse con carácter limitado y en forma decreciente, pues si se llegase a aplicar estas mediadas perennemente podrían ocasionar distorsiones graves.

Asimismo, creemos que es conveniente establecer exenciones subjetivas, cuando el sujeto pasivo de la contribución por gasto invierta capital en el descubrimiento de nuevas tecnologías. De tal suerte, que estas exenciones actúen como estímulo a la investigación y desarrollo de tecnologías limpias.

Las exenciones que se van a establecer en la contribución por gasto son de carácter subjetivo, pues se establecen con la finalidad de incentivo.

<sup>482</sup> “These exceptions were foreseen in the following cases:

- If the immediate application of stringente standars or the impositon of substantial charges would be likely to lead to serious economic disturbances an if the danger therefore existed that higher social cost would arise through the rapid incorporation of pollution control costs. In this case, particular polluters could be allowed limited extensions to adapt their products or production processes to the new standards and/or granted aid limited over time, and, possibly or a degressive nature;

- if assitance were granted in the context of other policies for investments affecting environmental protection e.g., intended for the solution of strutral problems of an industrial, agricultural or regional nature. The assitance in question could only by accorded in compliance with the requirements concerning subsidies in the Rome Treaties”. Gravitz, E. y Zacker, C., *op. cit.*, nota 205, p. 427.

Estas exenciones tratarán de compensar los esfuerzos de los sujetos pasivos, que por razones técnicas no han producido la esperada reducción de emisiones contaminantes. En este caso, estamos hablando de contribuciones en su primer supuesto, donde ya se produjo el daño.

Las exenciones subjetivas se van otorgar en función del esfuerzo ecológico del sujeto pasivo, o en el supuesto de que el agente contaminador que haya causado un daño ambiental, pero que no tenga capacidad contributiva idónea para contribuir, *v. gr.* una empresa que haya quebrado.

A través de las exenciones subjetivas se pretende que ciertos sujetos o categoría de ellos no queden obligados a contribuir a pesar de encontrarse en el supuesto fáctico de la imposición. Así, también, contemplamos exenciones temporales; éstas buscan la suspensión temporal del pago de la contribución por gasto, con objeto de tener en cuenta la situación particular de los sujetos pasivos. Este tipo de exención suele otorgarse a sujetos pasivos establecidos antes de la entrada en vigor de la ley que regula esta contribución.

## XVII. LA CONTRIBUCIÓN POR GASTO COMO UN TRIBUTO AFECTADO Y REDISTRIBUTIVO

El tributo afectado conocido en la doctrina anglosajona como *Earmarking*<sup>483</sup> es aquel cuyas sumas recaudadas se destinan a un determinado fin. El régimen general de la contribución especial en la legislación española, la concibe como un tributo esencialmente afectado. El artículo 29.3 de la LRHL establece esta adscripción. Por consiguiente, la tradición doctrinal<sup>484</sup> y legislativa ha contemplado la contribución especial como un tribu-

<sup>483</sup> *Earmarked tax finances a single public service.* Buchanan, J. M., *Earmarking versus General-Fund Financing: Analysis and Effects*, Estados Unidos, Public Finance in Democratic Process, 1967, pp. 72 y ss.

<sup>484</sup> Algunos autores opinan que esta característica es contingente, esto es, un elemento circunstancial que acompaña a las contribuciones especiales. González García, Eusebio y Pérez de Ayala, José Luis, *op. cit.*, nota 456, pp. 180 y ss. En nuestra opinión la adscripción de un gasto a un fin específico en las contribuciones especiales es una nota esencial, sin que ello, sea óbice para que otros tributos tengan esta característica de forma contingente, verbigracia, la legislación tributaria ambiental en España, tiene como elemento común en los cánones de saneamiento la afectación de su recaudación, el caso concreto de la ley catalana establece que la recaudación de la tarifa o del canon está destinada a costear las obras públicas de saneamiento de aguas residuales una vez aprobadas. En apoyo

to con fines específicos, de tal suerte, la contribución por gasto al gozar de la misma naturaleza que una contribución especial tiene este mismo carácter. Las cantidades recaudadas por la contribución por gasto sólo podrán destinarse a sufragar los costes de las obras de restablecimiento del equilibrio ecológico.

La contribución por gasto es un tributo afectado, pues se establece para gastos de inversión, de administración, de prevención y corrección del deterioro ambiental, por tal motivo no forma parte del tesoro general. En este tributo existe una vinculación directa entre la realización del gasto público y su contribución.<sup>485</sup>

En materia ambiental, existe la opinión en favor y en contra de la afectación de los tributos ambientales. Así, una de las premisas que establece Rosembuj es la no afectación de los tributos ambientales. Simón Acosta<sup>486</sup> indica que esta afectación es criticada porque se suele establecer con el fin de evitar controles o crear ilusiones financieras por razones de conveniencia o comodidad. En sentido contrario, Cano<sup>487</sup> apuesta por la afectación de los mismos, pues se establecerían para gastos específicos.

En cuanto al carácter redistributivo de la contribución, el cual ya se ha puesto de manifiesto a lo largo de nuestra exposición, la contribución por gasto se establece para cubrir el coste del tratamiento del deterioro ambiental con una finalidad redistributiva. Este tributo es redistributivo porque procura la recuperación de costos excepcionales del ente público.

En cuanto a la gestión, creemos conveniente que el régimen de gestión y recaudación debe estar a cargo de la entidad que realice las obras de depuración en contra de la contingencia dañosa. Este es nuestro criterio, pues el

a nuestro argumento Vicente-Arche manifiesta que las contribuciones especiales son tributos afectados por naturaleza en el sentido que se establecen con motivo de un determinado gasto y como contribución al sostenimiento del mismo en particular. La afectación concreta significa que un determinado gasto público depende o está en función de un determinado impuesto, y no puede realizarse sino en la medida en que el ingreso positivo se produzca. En este tributo no se invierte la lógica presupuestaria normal, toda vez que es el gasto público, quien marca la pauta; pero de manera especial, porque la decisión sobre el gasto determina *ex necesse* la decisión sobre el ingreso tributario. Vicente-Arche Domingo, F., *op. cit.*, nota 11, pp. 454 y ss.

Otro es el problema de considerar a estos cánones con la naturaleza jurídica de las contribuciones especiales.

<sup>485</sup> Vicente-Arche Domingo, F., *op. cit.*, nota 11, p. 461.

<sup>486</sup> *Op. cit.*, nota 399, p. 611.

<sup>487</sup> Cano, G. J., *op. cit.*, nota 209, p. 142.



hecho de que la entidad conozca desde la imposición hasta la gestión de este tributo permitirá su eficiente recaudación.

## XVIII. LAS EVALUACIONES DE IMPACTO AMBIENTAL Y LA CONTRIBUCIÓN POR GASTO

Conscientes de que la aplicación de la contribución por gasto tiene un campo mínimo en la lucha contra la contaminación, proponemos otra opción al lado de esta categoría. Opción que para nuestro gusto, ofrece mayores ventajas que la simple contribución, porque se enfoca dentro de la visión preventiva del derecho ambiental. Se establece como un instrumento tributario preventivo, que al lado de los cánones también lleva la delantera, pues como ya hemos visto, la obligación tributaria surge cuando ya se produjo el daño ambiental. Esta propuesta tiene como única finalidad la tutela del bien ambiental, no esconde intereses fiscales ni de otra índole, porque nuestra visión se enfoca a la protección del ambiente, como bien jurídico, y siempre con una perspectiva antropocéntrica. Aunque esta última postura ha sido criticada, porque desvaloriza el bien ambiental por su propia concepción, creemos que es la que proporciona mayor utilidad en el Estado moderno de derecho, donde la visión de la persona jurídica individual o colectiva ha sido punto de referencia.

Este tributo tiene sus orígenes en el ámbito de la responsabilidad basada en el mero riesgo o peligro creado (artículo 1902 del CC). A diferencia de la responsabilidad extracontractual, no se requiere acreditar la existencia de un resultado dañoso. El daño no es el resultado de una conducta antijurídica por vulneración de una norma protectora del bien lesionado.

Así pues, para hacer posible la idoneidad de la contribución por gasto en razón al deterioro del medio ambiente, se debe recurrir al uso de los *command and control approach*, es decir, a los instrumentos jurídicos preventivos, en concreto, a las evaluaciones de impacto ambiental.<sup>488</sup> De tal manera que bajo esta definición la contribución por gasto se establece con carácter precautorio y preventivo. Como ya hemos puesto de relieve, este enfoque asegura una mínima, pero significativa protección

<sup>488</sup> Esta opinión es compartida por Cano: “es indispensable disponer, previamente a la implementación de contribuciones, de un aparato administrativo eficaz de supervisión y control del uso del agua...”. *Idem*.

del bien ambiental. Esta hipótesis de la contribución por gasto se sitúa bajo el planteamiento de que el objeto de la protección del medio ambiente no se agota en la reparación de aquél, sino que, esencialmente, debe abarcar la preservación de los elementos que componen el medio ambiente.<sup>489</sup> De tal suerte que, a la contribución por gasto la ubicamos dentro de los principios de prevención y precaución, consagrados en la Unión Europea. En la contribución por gasto, ubicada desde esta perspectiva, se deben fijar medidas preventivas para proteger el medio ambiente de futuras contingencias dañosas.

El principio de precaución prevé la situación de riesgo, adoptando las medidas necesarias para evitar cualquier contingencia ambiental. Estas medidas descansan en la regulación directa, es decir, en normas jurídicas que determinan las condiciones y los límites de toda actividad que pueda poner en peligro el medio ambiente. Por lo regular, este sistema se inscribe en el marco jurídico administrativo tradicional.

Para De Miguel,<sup>490</sup> este es el medio más seguro en la prevención de efectos irreversibles o daños inaceptables, y recomienda su empleo para obtener resultados inmediatos en la lucha contra los distintos agentes deteriorantes del medio. Este autor,<sup>491</sup> al mismo tiempo, indica que suelen destacarse como desventajas más frecuentes la pesadez y lentitud administrativa y el elevado coste de las estructuras de control, medición y sanción.

Tal y como pusimos de manifiesto en el capítulo segundo de la presente investigación, las evaluaciones de impacto ambiental tienen el respaldo del TUE, con lo cual el derecho interno está legitimado para establecerlas. Así, existen múltiples ejemplos en la legislación española de la aplicación de estos instrumentos en combinación con los tributos, pues para hacer eficaz la protección del medio ambiente, proclamada en la CE, se requiere de la mixtura de dichos mecanismos.

<sup>489</sup> López Menudo, F., "El Derecho a la protección del medio ambiente", *RCED*, núm. 10, 1991, p 198.

<sup>490</sup> Miguel García, P. de, *op. cit.*, nota 416, p. 124.

<sup>491</sup> Hay autores que insisten en la dificultad práctica de los controles administrativos. Gago Rodríguez y Labandeira Villot sostienen que no hay facilidad para la obtención y procesamiento de información, imposibilidad de fijar soluciones coste-eficientes, elevados costes administrativos, regulaciones uniformes incapaces de discriminar adecuadamente entre los distintos emisores, efectos dudosos sobre la innovación tecnológica. Gago Rodríguez y Labandeira Villot, *op. cit.*, nota 391, pp. 244 y ss.

A nivel internacional también se incorporan estas evaluaciones en la Declaración de Río de Janeiro,<sup>492</sup> resultante de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente, celebrada del 3 al 14 de junio de 1992. De modo particular en el artículo 14, intitulado “Evaluación del impacto ambiental y reducción al mínimo del impacto”.

Ahora bien, ¿cómo funcionan estos instrumentos jurídicos preventivos? Tienen dos formas de actuación: la intervención pública puede darse *ex ante* o *ex post*.<sup>493</sup> *Ex ante*, es cuando se refiere a procesos de producción, y *ex post*, al final de dicho proceso, de modo que se controle la actividad a través de niveles de contaminación. El control más adecuado para la contribución por gasto es el que se realiza *ex post*, porque se establece al lado de actividades industriales de alto riesgo para el medio ambiente. En este caso, se contemplaría bajo la responsabilidad objetiva del productor,<sup>494</sup> es decir, por el simple hecho de manejar o manipular sustancias tóxicas, vertidos tóxicos o desechos sólidos que pongan en peligro la salud del medio ambiente, el productor puede ser responsable por crear situaciones de riesgo.

La incorporación de estos mecanismos de impacto ambiental tiene el carácter de acción policial.<sup>495</sup> La administración pública debe tener interven-

<sup>492</sup> Loperena Rota, D., “Balance de la Conferencia de Río de Janeiro sobre medio ambiente y desarrollo”, *RVAP*, núm. 35, enero-abril de 1993, anexo 1, p. 265.

<sup>493</sup> Esta idea ha sido proporcionada por Egea Fernández, J., “Relaciones de Vecindad, desarrollo industrial y medio ambiente”, en Esteve Pardo, J. (coord.), *Derecho del medio ambiente y administración local*, Madrid, Civitas-Diputación de Barcelona, 1996, pp. 64 y ss.

<sup>494</sup> En México la responsabilidad objetiva es aquella cuando una persona hace uso de mecanismos, instrumentos o aparatos o sustancias peligrosas por sí mismos, la velocidad que desarrollen, por su naturaleza explosiva o inflamable, por la energía de la corriente eléctrica que conduzca y por otras causas análogas, está obligada a responder del daño causado, aunque no obre ilícitamente, a no ser que demuestre que ese daño se produjo por culpa o negligencia inexcusable por la víctima. Artículo 1913 del Código Civil para el Distrito Federal.

<sup>495</sup> “Los puntos básicos para obtener buenos resultados en esta acción municipal son:

- a) Disponer de instrumentos urbanísticos idóneos.
- b) Disponer de un equipo técnico preparado.
- c) Exigir que los proyectos técnicos que acompañan a la solicitud de licencia contengan información suficiente sobre el impacto ambiental previsible de la actividad.
- d) No permitir, en ningún caso, que se instalen nuevas actividades, ni que se modifiquen o se amplíen las existentes, antes de obtener la licencia municipal.
- e) La efectividad de la licencia está legalmente condicionada al acta de comprobación. El acta de comprobación constituye la acción preventiva final del municipio hacia

ción en todas aquellas actividades que se consideren potencialmente perniciosas, muestra de este tipo de acción es la sumisión de este tipo de actividades a una licencia municipal específica, regulada en la Ley 8/1987 Municipal y de Régimen Local de Cataluña, el otorgamiento de dicha licencia exige una evaluación, por medio de un proyecto, de su impacto ambiental. Este tipo de licencia se puede considerar mecanismo previo a cualquier manifestación de daño o deterioro ambiental. La acción de policía debe ser de carácter permanente y para el cumplimiento de esta función de control *a posteriori* del ejercicio de este tipo de actividades, el municipio cuenta con la potestad de inspección.

El objeto de aplicar los instrumentos técnicos de impacto ambiental es, por una parte, analizar el impacto que tiene la conducta del agente contaminador en el medio ambiente y, por otra, incentivar la mejora de técnicas de depuración y el desarrollo de técnicas limpias. Cabe traer a colación que los controles directos son normas que obligan a los contaminantes a colocar ciertas producciones a niveles determinados, o se les prohíbe que excedan de ciertos niveles. En el caso de la contribución por gasto, ésta sería una norma incompleta porque no estableceríamos ninguna sanción.

Dentro de los controles administrativos, resulta ilustrativo contemplar un catálogo de las empresas cuyas actividades estén más estrechamente relacionadas con el tipo de daño que requiera de saneamiento. Esto nos permitirá establecer una relación entre la actividad potencial de daños ambientales y la acción de saneamiento.

## XIX. PROPUESTAS

La fiscalidad ambiental debe ser preventiva y precautoria del daño al recurso ecológico; sin embargo, hemos advertido que lo usual es gravar los productos o actividades contaminadoras, con lo cual, se está actuando bajo el principio de la corrección. Por otro lado, podemos afirmar que los tributos ambientales, así configurados, son una fuente importante de recursos, que podrán ser invertidos en el estímulo de la investigación y el desarrollo

el ejercicio de actividades clasificadas. Por eso, es indispensable que en ningún caso se permita el inicio de actividades antes de que se haya practicado con resultado favorable". Choy I Tarres, A., "Competencias y funciones del municipio en materia de medio ambiente", *Autonomías RCDP*, núm. 15, diciembre de 1992, p. 84.

ecológico, principalmente en tecnologías incentivadoras. Esta es la utilidad de estos instrumentos fiscales, pero sin duda, conviene más prevenir que corregir. La finalidad de estos mecanismos es más compensadora que incentivadora.

A lo largo de este capítulo se ha expresado reiteradamente que la contribución por gasto en nuestro pensamiento tiene dos versiones: la primera, se basa en el daño efectivo al medio ambiente, y la segunda, en el daño potencial ecológico. En el primer supuesto, esta categoría puede sernos poco útil si se enfoca con el propósito de aminorar los efectos perjudiciales de la actividad industrial sobre el entorno natural. En este supuesto estamos bajo el principio de la corrección. Como ya se ha apuntado, este principio no es el más idóneo en la defensa ecológica; no obstante, este mecanismo puede ayudar a la innovación de la tecnología, a un menor coste del control de la contaminación, y, principalmente, es una potencial fuente de recursos.

Claramente nos manifestamos en pro de la segunda versión de la contribución por gasto, pues ésta cumple con los objetivos del derecho ecológico: prevención y precaución; no obstante, aceptamos su desvelada confrontación.

La función de las contribuciones especiales en materia ecológica en el sistema tributario español es potencialmente correctora. Por último, cabe indicar que la contribución por gasto, dentro de la política de prevención tiene una mayor idoneidad que la correctiva.